

МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
ХАРКІВСЬКИЙ ДЕРЖАВНИЙ УНІВЕРСИТЕТ
ХАРЧУВАННЯ ТА ТОРГІВЛІ

І.Б. ЧЕРНІКОВА, Г.С. ДЕРГІЛЬОВА, І.В. НЕСТЕРЕНКО

БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК ЗА ВИДАМИ
ЕКОНОМІЧНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ

Навчальний посібник

Харків
2015

УДК 657.4 (072.4)
ББК 65.052
О64

Авторський колектив:
Чернікова І.Б., Дергільова Г.С., Нестеренко І.В.

Рецензенти:
А.С. Крутова – доктор економічних наук, професор;
А.О. Баранова – кандидат економічних наук, професор

Рекомендовано до друку Вченою Радою Харківського державного університету харчування та торгівлі, протокол засідання №3 від 23.10.2015 р.

О64 Бухгалтерський облік за видами економічної діяльності:
посібник/ Чернікова І.Б., Дергільова Г.С., Нестеренко І.В. – Х.:
«Видавництво «Форт», 2015. – 200 с.

У навчальному посібнику розглянуто методологічні основи з теорії та практики ведення бухгалтерського обліку в різних галузях економіки, а саме у сільському господарстві, на автотранспортних підприємствах, у будівництві, туристичній діяльності, у готелях, видавничій та рекламній діяльності. Посібник дає можливість опанувати повний курс з вивчення дисципліни „Бухгалтерський облік за видами економічної діяльності”, а саме: опрацювання специфічних засад щодо ведення окремих ділянок обліку; вивчення специфічних особливостей економічної діяльності галузей народного господарства та їх вплив на організаційну побудову бухгалтерського обліку.

Призначено для студентів напряму підготовки 6.03050901 «Облік і аудит»

УДК 657.4 (072.4)
ББК 65.052

©Колектив авторів
©Харківський державний університет харчування та торгівлі

ЗМІСТ

Вступ		3
Тема 1.	Облік у сільському господарстві	4
	<i>Запитання для самоконтролю</i>	29
	<i>Зразок виконання практичного завдання</i>	30
	<i>Практичні завдання для самостійного вирішення</i>	32
Тема 2.	Облік на автотранспортних підприємствах	40
	<i>Запитання для самоконтролю</i>	64
	<i>Зразок виконання практичного завдання</i>	64
	<i>Практичні завдання для самостійного вирішення</i>	65
Тема 3.	Облік у будівництві	69
	<i>Запитання для самоконтролю</i>	92
	<i>Зразок виконання практичного завдання</i>	93
	<i>Практичні завдання для самостійного вирішення</i>	96
Тема 4.	Облік туристичної діяльності	100
	<i>Запитання для самоконтролю</i>	131
	<i>Зразок виконання практичного завдання</i>	131
	<i>Практичні завдання для самостійного вирішення</i>	133
Тема 5.	Облік у готелях	135
	<i>Запитання для самоконтролю</i>	151
	<i>Зразок виконання практичного завдання</i>	151
	<i>Практичні завдання для самостійного вирішення</i>	154
Тема 6.	Облік видавничої та рекламної діяльності	159
	<i>Запитання для самоконтролю</i>	187
	<i>Зразок виконання практичного завдання</i>	188
	<i>Практичні завдання для самостійного вирішення</i>	189
Рекомендована література		195

ВСТУП

Реформування системи бухгалтерського обліку в Україні передбачає своєчасне отримання достовірної облікової інформації про діяльність підприємств, організацій, установ. Важливим напрямом цієї роботи є врахування галузевих особливостей діяльності на підприємствах, що забезпечує виявлення внутрішніх резервів, економію матеріальних і трудових ресурсів, запобігання невиробничим втратам, зниження виробничих витрат і собівартості продукції. У посібнику відображено особливості бухгалтерського обліку в окремих галузях економічної діяльності: сільському господарстві, будівництві, автотранспорті, видавництві, рекламі, туризмі, готельній індустрії та фармацевтиці.

Посібник розроблено відповідно до програми дисципліни “Бухгалтерський облік за видами економічної діяльності”, яка призначена для підготовки фахівців спеціалістів з фаху “Облік і аудит” з урахуванням вимог Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», чинних національних Положень (стандартів) бухгалтерського обліку. У ньому дістали відображення чинні галузеві інструкції з бухгалтерського обліку окремих об'єктів обліку, і насамперед з обліку витрат та калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг).

Метою вивчення дисципліни є надання майбутнім спеціалістам системи ґрунтовних необхідних знань з теорії та практики ведення бухгалтерського обліку в різних галузях економіки. З цією метою викладання дисципліни передбачає вирішення задачі надати майбутнім спеціалістам необхідних знань щодо:

- принципів організації бухгалтерського обліку та формування облікової політики на підприємстві;
- з'ясування ролі бухгалтерського обліку у формуванні показників господарської діяльності підприємств різних галузей економіки;
- особливостей обліку господарських операцій в різних галузях економіки;
- розуміння змісту взаємозв'язку найбільш суттєвих економічних показників;
- набуття навичок опрацювання і використання облікової інформації в управлінні.

Посібник дає можливість опанувати повний курс з вивчення дисципліни „Бухгалтерський облік за видами економічної діяльності”, а саме: опрацювання специфічних засад щодо ведення окремих ділянок обліку; вивчення специфічних особливостей економічної діяльності галузей народного господарства та їх вплив на організаційну побудову бухгалтерського обліку.

Навчальний посібник передбачає раціональне поєднання основних понять обліку із практичними прикладами, на яких закріплюються, поглиблюються одержані знання з базових навчальних курсів.

Розроблений посібник є важливим підґрунтям для вивчення курсу „Бухгалтерський облік за видами економічної діяльності” студентами вищих навчальних закладів усіх рівнів, а також з метою підвищення кваліфікації облікових фахівців під час самостійного вивчення матеріалу.

ТЕМА 1. ОБЛІК У СІЛЬСЬКОМУ ГОСПОДАРСТВІ

Особливості обліку у сільському господарстві визначаються сезонними умовами сільськогосподарського виробництва. Процес праці в часі не завжди збігається із одержанням продукції: праця витрачається впродовж цілого року, тоді як продукцію рослинництва зазвичай одержують у певну пору року.

Провідними галузями сільськогосподарських підприємств є рослинництво, тваринництво і переробна промисловість. Організація обліку сільськогосподарської галузі регламентована П(С)БО 30 „Біологічні активи” та Методичними рекомендаціями по бухгалтерському обліку біологічних активів. Затверджені наказом Міністерства фінансів України від 29.12.2006 року №1315 (зі змінами та доповненнями).

Згідно П(С)БО 30 сільськогосподарська діяльність – процес управління біологічними перетвореннями з метою отримання сільськогосподарської продукції та/або додаткових біологічних активів.

Біологічний актив – тварина або рослина, яка в процесі біологічних перетворень здатна давати сільськогосподарську продукцію та додаткові біологічні активи, а також приносити в інший спосіб економічні вигоди.

В сільському господарстві виробничий цикл може тривати від кількох місяців до року і кількох років, тому собівартість продукції обчислюють раз на рік. Основні особливості сільського господарства, які впливають на організацію бухгалтерського обліку є представлено на рисунку 1.1.

Рослинництво має суттєві особливості, які впливають на організацію обліку витрат: витрати здійснюють нерівномірно впродовж значного проміжку часу (року), продукцію одержують мірою досягання культур, як правило, раз на рік, виникає потреба розмежування витрат поточного року під урожай поточного та майбутніх років, в окремих виробництвах витрати здійснюють одночасно для вирощування багатьох культур, окремі витрати (насіння, добрива тощо) є продуктами власного виробництва. На формування собівартості сільськогосподарської продукції мають вплив об'єктивні природні фактори, тому що при однакових витратах вихід продукції може бути різним.

Значна частина сільськогосподарської продукції споживається у власному господарстві, що спричиняє страхування в рослинництві і створення резервів кормів. Від більшості сільськогосподарських культур і тварин завдяки біологічним особливостям крім основної продукції, одержується другорядна.

До основних нормативно-законодавчих актів з регулювання сільськогосподарської діяльності відносяться:

1. Закон України „Про фермерське господарство” № 77-VIII від 28.12.2014;
2. Закон України „Про колективне сільськогосподарське підприємство” від 14.02.92 р. № 2114.
3. Методичні рекомендації з організації та ведення бухгалтерського обліку в селянських (фермерських) господарствах № 189 від 25.09.2014 р.
4. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 30 “Біологічні активи”: наказ Мінфіну України від N 1591 (z1556-11) від 09.12.2011 р.

Особливості галузі

Собівартість зерна, кормів і продукції інших культур встановлюють лише після збирання врожаю, зазвичай наприкінці року

Собівартість продукції тваринництва — менш сезонної за рослинництво галузі, також визначають по завершенні року, бо собівартість використаних кормів власного виробництва можна визначити лише після збирання врожаю

Одержання продукції тваринництва та витрати на виробництво тривають упродовж року нерівномірно, тому накладні витрати можуть розподілятися на продукцію рослинництва і тваринництва лише після визначення повного обсягу, тобто наприкінці року

Продукцію оприбутковують і списують у витрати впродовж року за плановою собівартістю; коригують за фактичної собівартості лише після складання звітних калькуляцій по завершенні року. Корми й насіння з урожаю поточного року списують на витрати за плановою собівартістю із подальшим коригуванням за фактичною собівартістю

Об'єднання в обліку основних видів предметів праці (насіння і кормів) із товарною частиною продукції під загальною назвою «Продукція сільськогосподарського виробництва». Головним джерелом створення запасів насіння і кормів є власне виробництво продукції. У звітних балансах залишки продукції розподіляють за окремими статтями залежно від її призначення: корми, насіння, посадковий матеріал, товарна частина для реалізації

Система документування, яка передбачає, зокрема, облік продукції при її збиранні та відвантаженні у полі, а також контроль за її транспортуванням і в місцях зберігання

Методика обліку руху тварин та відтворення їх за видами і зоотехнічними групами. Спеціально обліковують витрати на вирощування й відгодівлю тварин, калькулюють приріст їх живої маси та собівартість поголів'я (у живій масі), що дає змогу контролювати ці процеси й виявляти фактичну вартість тварин, яких переводять в основні фонди, реалізують або залишають на кінець року для відгодівлі й вирощування

Згідно з П(С)БО 30 біологічні активи поділяються на довгострокові та поточні (рисунок 1.2).

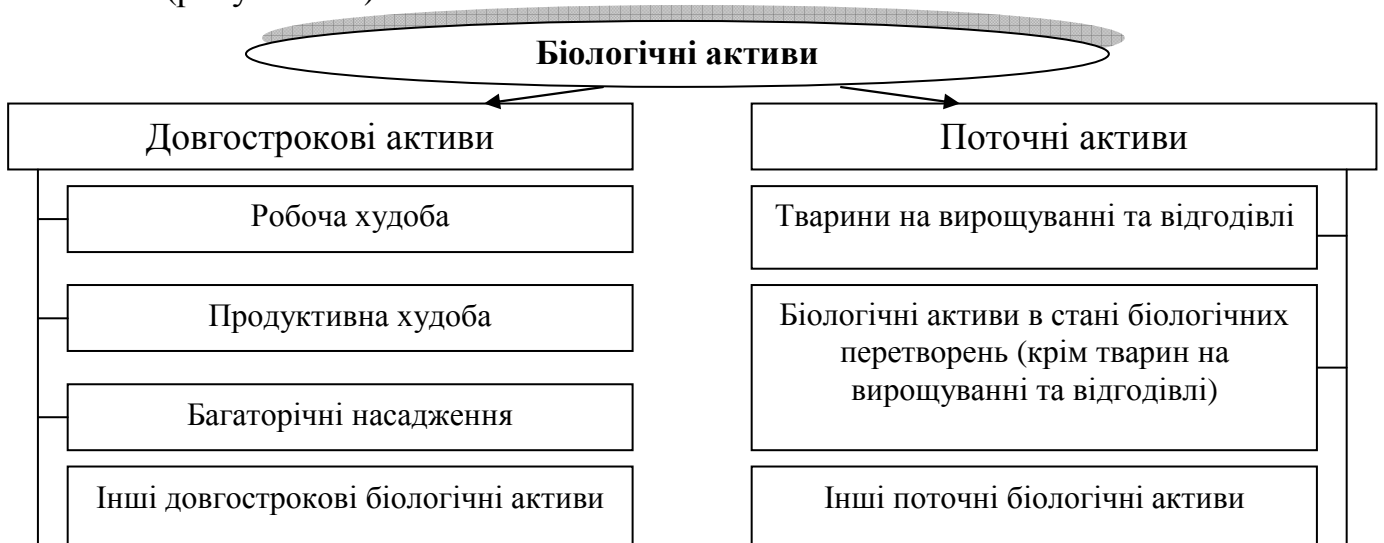


Рисунок 1.2 – Класифікація біологічних активів

Поточні біологічні активи – біологічні активи, здатні надавати сільськогосподарську продукцію та/або додаткові біологічні активи, приносити в інший спосіб економічні вигоди протягом періоду, що не перевищує 12 місяців, а також тварини на вирощуванні та відгодівлі. Довгострокові біологічні активи – усі біологічні активи, які не є поточними біологічними активами (табл. 1.1).

Таблиця 1.1 - Приклади біологічних активів і сільськогосподарської продукції

Активи	Сільськогосподарська продукція, на яку поширюється Положення (стандарт) 30	Додаткові біологічні активи, на які поширюється Положення (стандарт) 30	Продукти переробки, на які не поширюється Положення (стандарт) 30
Тваринництво			
<u>Довгострокові біологічні активи</u>			
основне стадо овець*	молоко, каракульські смужки, вовна, гній	приплід	пряжа, бринза, м'ясопродукти
основне стадо великої рогатої худоби*	молоко, гній	приплід	сметана, масло, сир, м'ясопродукти
основне стадо свиней*	гній	приплід	м'ясопродукти
Поточні біологічні активи			
тварини на вирощуванні і відгодівлі	приріст живої маси, гній		м'ясопродукти
риба (риборозведення)	товарна риба	матеріал для розведення риби	рибні продукти
доросла птиця	яйця, пташиний послід		м'ясопродукти
сім'ї бджіл	мед, віск, прополіс тощо	нові рої	
Рослинництво			
<u>Довгострокові біологічні активи</u>			
виноградники	виноград	чубуки	виноматеріали, сікоматеріали
сади	плоди	саджанці	сухофрукти, консерви фруктові
дерева в лісі (лісовий масив)	деревина ділова, дрова		пиломатеріали
Поточні біологічні активи			
зернові культури	зерно, зернові відходи, солома		борошно, крупа, комбікорми
овочеві культури	овочі		консерви овочеві, соління
технічні культури	тютюнове листя, насіння соняшнику, цукрові буряки		тютюн ферментів, масло рослинне, цукор
кормові культури	зелена маса, коренеплоди		силос, сінаж
розсадники		саджанці	

* До основного стада належать продуктивні тварини, які систематично надають сільськогосподарську продукцію та додаткові біологічні активи.

Біологічний актив та сільськогосподарська продукція визнаються активом, якщо існує імовірність отримання підприємством у майбутньому економічних вигод, пов'язаних з їх використанням, та їх вартість може бути достовірно визначена. Об'єктом бухгалтерського обліку є окремих вид біологічних активів або їх група. Придбаний (одержаний) біологічний актив зараховується на баланс підприємства за первісною вартістю, яка визначається відповідно до Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 7 „Основні засоби” або Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 9 „Запаси”.

Первісна вартість безоплатно одержаних біологічних активів дорівнює їх справедливій вартості з урахуванням витрат, безпосередньо пов'язаних з доведенням їх до стану, у якому вони придатні для використання із запланованою метою. Первісною вартістю біологічних активів, що одержані як внесок до статутного капіталу підприємства, визнається погоджена засновниками (учасниками) підприємства їх справедлива вартість з урахуванням витрат, безпосередньо пов'язаних з доведенням їх до стану, у якому вони придатні для використання із запланованою метою.

Додаткові біологічні активи при первісному визнанні оцінюються за справедливою вартістю, зменшеною на очікувані витрати на місці продажу. Первісне визнання додаткових біологічних активів відображається у тому звітному періоді, у якому вони відокремлені від біологічного активу.

Біологічні активи відображаються на дату проміжного і річного балансу за справедливою вартістю, зменшеною на очікувані витрати на місці продажу.

Довгострокові біологічні активи, справедливую вартість яких на дату балансу достовірно визначити неможливо, визнаються та відображаються за первісною вартістю з урахуванням суми їх зносу і втрат від зменшення корисності. Така оцінка застосовується до періоду, у якому стає можливим визначити справедливую вартість довгострокових біологічних активів. Оцінка та амортизація таких довгострокових біологічних активів здійснюється відповідно до положень (стандартів) бухгалтерського обліку 7 „Основні засоби” та 28 „Зменшення корисності активів”.

Поточні біологічні активи, справедливую вартість яких на дату балансу достовірно визначити неможливо, визнаються та відображаються за первісною вартістю. Така оцінка застосовується до періоду, у якому стає можливим визначити справедливую вартість поточних біологічних активів. Оцінка таких поточних біологічних активів здійснюється відповідно до Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 9 „Запаси”.

Сільськогосподарська продукція при її первісному визнанні оцінюється за справедливою вартістю, зменшеною на очікувані витрати на місці продажу. Первісне визнання сільськогосподарської продукції відображається у тому звітному періоді, у якому вона відокремлена від біологічного активу.

У разі відсутності інформації про ринкові ціни на біологічні активи справедлива вартість визначається за теперішньою вартістю майбутніх чистих грошових надходжень від активу, обчисленою відповідно до пунктів 11-14 Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 28 „Зменшення корисності активів”. Якщо біологічні активи рослинного походження на активному ринку

оцінюються з урахуванням вартості землі та капітальних витрат на її поліпшення, то оцінка таких біологічних активів здійснюється за вирахуванням справедливої вартості землі та капітальних витрат на її поліпшення.

Сільськогосподарські підприємства можуть отримувати молодняк тварин із різних джерел: приплід власного основного стада, закупівля у населення, надходження від інших підприємств тощо. Утримувати тварин сільськогосподарські підприємства можуть на власних фермах або передавати на вирощування чи відгодівлю іншим підприємствам і громадянам.

При одержанні приплоду (телят, поросят, ягнят, лошат тощо) складають Акт оприбуткування приплоду тварин або Накопичувальний акт приплоду звірів (норки, лисиці тощо) у двох примірниках. Дані актів також використовують при нарахуванні заробітної плати працівникам ферми. При закупівлі худоби у громадян (згідно із угодою) складають Акт на закупівлю тварин у населення, який затверджує керівник підприємства. Один примірник Акту передають особі, яка здає тварин. Тварин, придбаних в інших підприємств, оприбутковують на підставі товарно-транспортних накладних і рахунків-фактур.

Формування основного стада продуктивної та робочої худоби здійснюють головним чином за рахунок молодняку, вирощеного на сільськогосподарському підприємстві. При переведенні молодняку до основного стада складають Акт на переведення тварин із однієї групи до іншої. Тварини, переведені до основного стада, оцінюють за плановою собівартістю їх живої маси або утримання на дату пере ведення. Наприкінці року, після визначення фактичної собівартості живої маси тварин, різницю між плановою і фактичною собівартістю переведеного до основного стада поголів'я відображають методом червоного сторно або додаткових записів на відповідних бухгалтерських рахунках.

Основне стадо продуктивної і робочої худоби поповнюють також шляхом закупівлі племінних тварин і худоби. В цьому разі виписують товарно-транспортні та податкові накладні, рахунки-фактури, племінні та ветеринарні свідоцтва. Худобу, що придбали у сторонньої організації, відносять до складу основних засобів за її первісною вартістю придбання. Синтетичний облік надходження біологічних активів представлено у таблиці 1.2

Таблиця 1.2 - Облік надходження біологічних активів

N з/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
		Дебет	Кредит
1	2	3	4
	Придбано довгостроковий біологічний актив:		
1	- отримано від постачальників - платників податку на додану вартість (ПДВ) за вартістю без ПДВ	15 "Капітальні інвестиції"	63 "Розрахунки з постачальниками та підрядниками"
	- на суму податкового кредиту з ПДВ за операцією	64 "Розрахунки за податками і платежами"	63 "Розрахунки з постачальниками та підрядниками"

1	2	3	4
	- отримано від постачальників - неплатників ПДВ за вартістю у сумі зобов'язання перед постачальником	15 "Капітальні інвестиції"	63 "Розрахунки з постачальниками та підрядниками"
	- нараховані витрати на транспортування довгострокового біологічного активу транспортом сторонньої організації	15 "Капітальні інвестиції"	685 "Розрахунки з іншими кредиторами"
	- на суму податкового кредиту з ПДВ за операцією	64 "Розрахунки за податками і платежами"	685 "Розрахунки з іншими кредиторами"
	- оприбутковано придбаний довгостроковий біологічний актив	16 "Довгострокові біологічні активи"	15 "Капітальні інвестиції"
	Придбано поточний біологічний актив:		
2	- отримано від постачальників - платників податку на додану вартість за вартістю без ПДВ	21 "Поточні біологічні активи"	63 "Розрахунки з постачальниками та підрядниками"
	- на суму податкового кредиту з ПДВ за операцією	641 "Розрахунки за податками і платежами"	63 "Розрахунки з постачальниками та підрядниками"
	- отримано від постачальників - неплатників ПДВ за вартістю у сумі зобов'язання перед постачальником	21 "Поточні біологічні активи"	63 "Розрахунки з постачальниками та підрядниками"
	Отримано від учасника (засновника) підприємства як внесок до статутного капіталу:		
3	- довгостроковий біологічний актив	16 "Довгострокові біологічні активи"	46 "Неоплачений капітал"
	- поточний біологічний актив	21 "Поточні біологічні активи"	46 "Неоплачений капітал"
	Оприбутковано безоплатно отримані:		
4	- довгострокові біологічні активи	16 "Довгострокові біологічні активи"	424 "Безоплатно одержані необоротні активи"
	- поточні біологічні активи	21 "Поточні біологічні активи"	71 "Інший операційний дохід"
	- нараховані витрати на транспортування власним транспортом безоплатно отриманих довгострокових біологічних активів	15 "Капітальні інвестиції"	23 "Виробництво"
	- зараховано витрати на транспортування до складу первісної вартості безоплатно отриманого довгострокового біологічного активу	16 "Довгострокові біологічні активи"	15 "Капітальні інвестиції"
5	Переведено поточні біологічні активи до складу довгострокових біологічних активів	15 "Капітальні інвестиції"	21 "Поточні біологічні активи"
		16 "Довгострокові біологічні активи"	15 "Капітальні інвестиції"

1	2	3	4
6	Оприбутковано біологічні активи, раніше не враховані на балансі, а також їх надлишки, виявлені при інвентаризації:		
	- довгострокові біологічні активи	16 "Довгострокові біологічні активи"	746 "Інші доходи від звичайної діяльності"
	- поточні біологічні активи	21 "Поточні біологічні активи"	719 "Інші доходи від операційної діяльності"

Облік витрат, пов'язаних з біологічними перетвореннями незрілих довгострокових біологічних активів та облік зміни вартості біологічних активів на дату балансу представлено у таблиці 1.3.

Таблиця 1.3 - Облік витрат, пов'язаних з біологічними перетвореннями

N з/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
		Дебет	Кредит
1	Віднесено на витрати з біологічних перетворень незрілих біологічних активів:		
	покупний посадковий матеріал	15 "Капітальні інвестиції"	20 "Виробничі запаси"
	посадковий матеріал власного виробництва	15 "Капітальні інвестиції"	27 "Продукція сільськогосподарського виробництва"
	покупні добрива, засоби захисту рослин, інші виробничі запаси	15 "Капітальні інвестиції"	20 "Виробничі запаси"
	роботи та послуги власних допоміжних виробництв	15 "Капітальні інвестиції"	23 "Виробництво"
	оплата праці працівників	15 "Капітальні інвестиції"	66 "Розрахунки за виплатами працівникам"
2	відрахування на соціальні заходи	15 "Капітальні інвестиції"	65 "Розрахунки за страхуванням"
	амортизація необоротних активів	15 "Капітальні інвестиції"	13 "Знос (амортизація) необоротних активів"
	загальновиробничі витрати	15 "Капітальні інвестиції"	91 "Загальновиробничі витрати"
	- віднесено на вартість незрілих довгострокових біологічних активів суму понесених витрат, пов'язаних з їх біологічними перетвореннями	166 "Незрілі довгострокові біологічні активи, які оцінюються за первісною вартістю"	15 "Капітальні інвестиції"
	- відображено переоцінку незрілих довгострокових біологічних активів, які оцінюються за справедливою вартістю:	165 "Незрілі довгострокові біологічні активи, які оцінюються за справедливою вартістю"	
	- збільшення	165 "Довгострокові біологічні активи"	71 "Інший операційний дохід"
	- зменшення	94 "Інші витрати операційної діяльності"	165 "Довгострокові біологічні активи"

Рослинництво – одна із основних галузей сільхозвиробництва. Для обліку витрат і виходу продукції рослинництва використовують субрахунок 231 „Рослинництво”, за дебетом якого обліковують витрати, а за кредитом – вироблену продукцію. Витрати основної діяльності під час формування виробничої собівартості сільськогосподарських робіт можуть групуватись за статтями калькулювання:

1. *Витрати на оплату праці.* До витрат з цієї статті включають також премії за перевиконання виробничих завдань та інші високоякісні показники.

Облік відпрацьованого часу здійснюють у Табелі обліку робочого часу. Табельний облік у підрозділах підприємства здійснюють спеціально призначені працівники (обліковці, бухгалтери) або керівники підрозділів (бригадири, завідувачі ферм тощо). У таблиці відображають також збільшення тривалості робочого дня (в разі потреби), особливо при виконанні робіт у рослинництві. По завершенні місяця таблиць передають до бухгалтерії, де його використовують під час нарахування оплати праці, зокрема працівникам за погодинної оплати праці, при розрахунку заробітку членів бригад за бригадної форми оплати праці тощо.

Для обліку робочого часу та заробітку в рослинницьких підрозділах використовують первинні документи:

— обліковий лист тракториста-машиніста — для обліку польових, стаціонарних та інших робіт, які виконують трактори, комбайни й самохідні машини (крім транспортних робіт тракторів).

— обліковий лист праці та виконаних робіт (індивідуальний або бригадний) - використовують під час виконання робіт вручну або за допомогою живої тягової сили. У цьому документі вказують реквізити: назву робіт, відпрацьований час, обсяг виконаної роботи, нараховану суму заробітної плати. За кожним видом робіт вказують одиницю вимірювання, виробітку та розцінку;

— книжку бригадира з обліку праці та виконаних робіт (замість перелічених вище документів). У цьому документі вказують реквізити з обліку виконаних робіт, відпрацьований час і нараховану заробітну плату;

— наряд на відрядну роботу (бригадний або індивідуальний) — використовують у допоміжних і виробництвах з обслуговування за відрядної форми оплати праці. У наряді фіксують дані про виконувану роботу, її розряд і обсяг, розцінку за одиницю роботи, суму нарахованої заробітної плати за кожну операцію та загалом за фактично виконаний обсяг робіт. Наряд засвідчує своїм підписом відповідальна особа. У бригадному наряді наводять дані для розрахунку суми заробітної плати кожному члену бригади: розряд робітників і відпрацьований час кожним із них;

— подорожній лист - використовують на транспортних роботах, виконуваних вантажним автомобілем. У ньому вказують: характеристику автомобіля, завдання водію, видану та використану кількість палива, фактичне виконання завдання, що підтверджується підписами відправника та одержувача вантажу.

Для контролю за використанням фонду оплати праці і станом розрахунків з оплати праці з працівниками укладають Зведену відомість за розрахунками з робітниками і службовцями. Цю відомість складають на підставі показників

розрахунково-платіжних відомостей за звітний місяць або книги розрахунків із заробітної плати (рисунок 1.3).



Рисунок 1.3 - Відображення в облікових регістрах розрахунків з оплати праці

2. До статті «Відрахування на соціальні заходи» належать обов'язкові відрахування на соціальні заходи відповідно до чинного законодавства (до Пенсійного фонду, до фонду соціального страхування, страхування на випадок безробіття), які розраховують на підставі прямих витрат на оплату праці, віднесених на відповідні об'єкти обліку виробництва. Облік цих відрахувань ведуть у Зведеній відомості нарахування й розподілу оплати праці та відрахувань на неї за об'єктами обліку або безпосередньо у Виробничому звіті.

3. До статті «Насіння та посадковий матеріал» включають вартість насіння та посадкового матеріалу власного виробництва та придбаного, що використані для посіву (посадки) відповідних сільськогосподарських культур і насаджень, крім молодих багаторічних насаджень. Витрати на підготовку насіння до посіву (протруювання, сортування тощо), навантаження й транспортування його до місця посіву не включають у вартість насіння, а відносять на виробництво певної сільськогосподарської культури (групи культур) за відповідними статтями витрат.

Вартість насіння визначають так: придбаного — за первинною вартістю придбання, включно з транспортно-заготівельними витратами; насіння

виробництва минулого року — за фактичною собівартістю; насіння виробництва поточного року — за плановою собівартістю, яка наприкінці року скоригована до рівня фактичної собівартості. До собівартості насіння (посадкового матеріалу) включають витрати на доведення його до посівних кондицій (очищення, калібрування тощо). До статті не відносять витрати на підготовку насіння до сівби (протруювання, сортування тощо), навантаження й транспортування до місця сівби. Їх включають до відповідних статей витрат (оплати праці, робіт і послуг тощо) з виробництва певної сільськогоспкультури (групи культур).

Насіння і посадковий матеріал відпускають у межах встановлених лімітів за лімітно-забірними картами, накладними внутрішньо-господарського призначення та іншими документами. Підставою для списання насіння з підзвіту на сівбу є Акт на списання насіння й посадкового матеріалу, який складає агроном по завершенні сівби (садіння). Затверджений керівником підприємства акт передають до бухгалтерії разом з іншими документами.

4. За статтею *«Паливо і мастильні матеріали»* відображають комплексну ціну палива, яку становлять його вартість на виконання технологічних операцій та вартість мастил. Паливо й мастильні матеріали для заправки автомобілів і тракторів відпускають відповідно до Відомості заправки, яку виписують щомісяця у підзвіт на кожного водія.

5. До статті *«Добрива»* включають витрати на внесені у ґрунт під сільськогосподарські культури органічні (гній, торф тощо), мінеральні, бактеріальні, інші добрива та мікродобрива. Їх оцінюють так само, як насіння власного виробництва та придбані. Витрати на підготовку добрив, навантаження їх у транспортні засоби та розкидальники, вивезення в поле та внесення у ґрунт списують на конкретну сільськогосподарську культуру (групу культур) за відповідними статтями витрат. У статтю *«Добрива»* їх не включають.

Використання добрив оформлюють Актом про використання мінеральних, органічних і бактеріальних добрив, пестицидів і гербіцидів, який складає агроном по завершенні робіт. Наприкінці місяця цей акт передають до бухгалтерії разом із документами на одержання добрив зі складу й доставки їх у поле (лімітно-забірними картами, накладними тощо). Згідно з даними акту, вартість добрив списують на відповідні культури.

6. До статті *«Засоби захисту рослин і тварин»* включають вартість пестицидів, засобів протруювання, гербіцидів, дефоліантів та інших хімічних і біологічних засобів, які використовують для боротьби із бур'янами, шкідниками та хворобами сільськогосподарських рослин, а також біопрепаратів і дезінфікувальних засобів, які застосовують у тваринництві. Витрати, пов'язані з обробітком посівів сільськогосподарських культур та багаторічних насаджень названими засобами (крім вартості використаних матеріалів), відносять на відповідні культури (групи культур) або на багаторічні насадження за певними статтями витрат (пальне, оплата праці тощо). Документальне оформлення списання засобів захисту рослин на культури (групи культур) та порядок включення до реєстру зведеного обліку такі самі, як стосовно добрив.

7. До статті *«Сировина та матеріали»* включають вартість сировини і матеріалів, які є необхідними компонентами або становлять основу виготовленої

продукції. У допоміжних виробництвах до цієї статті включають вартість матеріалів, палива, запасних частин, використаних для виробничих потреб.

Вартість використаних сировини і матеріалів зменшують на вартість зворотних відходів, що виникли в процесі виготовлення готової продукції, якщо вихідні матеріали цілком або частково втратили первинні споживчі якості (хімічні або фізичні властивості, зокрема повновимірність, конфігурацію тощо) і внаслідок цього не можуть бути використані за прямим призначенням. Відходи, які не використовуються, не оцінюють.

Оприбуткування матеріальних цінностей в разі надходження їх від сторонніх організацій здійснюють на підставі товарно-транспортних накладних, або штампуванням із відповідними реквізитами документів постачальника. При встановленні невідповідності одержаних матеріалів за кількістю або якістю документам постачальника складають комерційний акт у двох примірниках. Один примірник акту використовують під час висування претензій транспортній організації або постачальникові.

7. У статті «*Роботи та послуги*» відображають витрати на роботи та послуги власних допоміжних виробництв, які забезпечують виробничі потреби та вартість послуг виробничого характеру, наданих сторонніми підприємствами, включно із платою за воду для зрошення та інші послуги, надані водогосподарськими організаціями (крім робіт та послуг, витрати на які включають до інших статей).

До складу цієї статті включають вартість послуг власного та залученого автомобільного, тракторного та гужового транспорту (на переміщення виробничих запасів із центральних складів, складів виробничих підрозділів підприємства та інших місць постійного зберігання на поля, ферми, польові стани, місця заправлення тракторів, комбайнів та інших сільськогосподарських машин). Вартість послуг електро-, тепло-, водо- та газопостачання визначають із урахуванням вартості відповідно електричної, теплової енергії, води, газу, одержаних зі сторони та вироблених у власному підприємстві. Суму плати за воду для зрошення визначають на підставі тарифів, затверджених у встановленому порядку та обсягів водопостачання для поливу певних сільськогосподарських культур та угідь, а також для інших виробничих потреб.

8. До статті «*Витрати на ремонт необоротних активів*» включаються:

а) суми на оплату праці працівників, зайнятих на ремонтних операціях, вартість запасних частин, ремонтно-будівельних та інших матеріалів, витрачених на ремонт основних засобів, включно із вартістю паливних та мастильних матеріалів, використаних на ремонт та обкатку машин після ремонту;

б) вартість послуг сторонніх організацій та власних майстерень з технічного обслуговування, поточного і капітального ремонту (без поліпшення об'єктів) тракторів, сільськогосподарських машин та обладнання;

в) витрати на ремонт плівкових теплиць і парників, а також витрати на ремонт і заміну гусениць та гумових шин тракторів і сільськогосподарських машин (вартість плівки, використані для ремонту теплиць і парників, а також гуми включають у витрати на поточний ремонт без вартості зношеної плівки чи гуми за цінами їх можливої реалізації (використання)).

Прямі витрати на ремонт кожного складного об'єкта (трактора, машини та обладнання) групують у журналі обліку витрат ремонтної майстерні на аналітичних рахунках, відкритих за видами ремонтів (робіт), де роблять записи на підставі відомостей дефектів машин, лімітно-забірних карток, накладних, нарядів тощо. Витрати на ремонт інших сільськогосподарських машин та роботи, пов'язані з виготовленням виробів та інвентарю, обліковують за видами (групами) робіт. У журналі обліку витрат ремонтної майстерні можуть обліковуватися й витрати з ремонту та технічного обслуговування, проведених у бригадах.

9. До статті «Інші витрати на утримання необоротних активів» включають суми, використані безпосередньо в конкретному виробництві:

а) витрати на оплату праці персоналу, що обслуговує необоротні активи (крім трактористів-машиністів та інших працівників, зайнятих у технологічному процесі виробництва сільськогосподарської продукції тощо), механіків, сторожів, місць зберігання техніки тощо;

б) вартість наливних та мастильних матеріалів на переїзд тракторів і самохідних машин з однієї ділянки на іншу;

в) амортизаційні відрахування, які прямо не відносять на певні об'єкти обліку витрат (сільськогосподарські культури або види тварин).

Витрати на утримання основних засобів, включно з орендною платою, обліковують на рахунку 91 «Загальновиробничі витрати» і відносять на собівартість продукції окремих культур та видів незавершеного виробництва таким чином:

а) тракторів — пропорційно обсягу виконаних ними механізованих тракторних та будівельних робіт (в умовних еталонних гектарах);

б) ґрунтообробних машин — пропорційно обробленим площам, зайнятим певними культурами;

в) сіялок — пропорційно площі посіву культур;

г) технічних засобів для збирання врожаю — прямо або пропорційно зібраній площі певних культур;

д) тваринницького приміщення при розміщенні у ньому кількох видів худоби - пропорційно до зайнятої ними площі;

е) машин для внесення у ґрунт добрив — пропорційно фізичній масі внесених добрив;

с) меліоративних споруд — пропорційно меліорованим площам;

ж) приміщень для зберігання продукції — пропорційно кількості й тривалості зберігання продукції упродовж звітного періоду.

За даною статтею обліковують витрати на утримання меліоративних споруд підприємства, їх вартість відносять на сільськогосподарські культури, які вирощують на зрошуваних та окремо осушених землях. Витрат на зрошення, якщо вони не можуть бути безпосередньо віднесені на певні культури, розподіляють між ними, а також пасовищами та сіножатями пропорційно площі поливних земель.

Синтетичний облік витрат, пов'язаних з біологічними перетвореннями біологічних активів представлено у таблиці 1.4.

Таблиця 1.4 - Облік витрат, пов'язаних з біологічними перетвореннями

N з/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
		Дебет	Кредит
Віднесено витрати на біологічні перетворення біологічних активів:			
1	- покупні насіння, посадковий матеріал, корми	23 "Виробництво"	20 "Виробничі запаси"
	- насіння, посадковий матеріал, корми власного виробництва	23 "Виробництво"	27 "Продукція сільськогосподарського виробництва"
	- покупні добрива, засоби захисту рослин і тварин, інші виробничі запаси	23 "Виробництво"	20 "Виробничі запаси"
	- органічні добрива власного виробництва	23 "Виробництво"	27 "Продукція сільськогосподарського виробництва"
	- роботи та послуги власних допоміжних виробництв	23 "Виробництво"	23 "Виробництво"
	- оплата праці працівників, зайнятих у рослинництві і тваринництві	23 "Виробництво"	66 "Розрахунки за виплатами працівникам"
	- відрахування на соціальні заходи	23 "Виробництво"	65 "Розрахунки за страхуванням"
	- амортизація необоротних активів	23 "Виробництво"	13 "Знос (амортизація) необоротних активів"
	- загальновиробничі витрати	23 "Виробництво"	91 "Загальновиробничі витрати"
2	Визнано поточні біологічні активи рослинництва, які оцінюються за справедливою вартістю, та збільшено вартість таких біологічних активів на дату балансу	211 "Поточні біологічні активи рослинництва, які оцінюються за справедливою вартістю".	23 "Виробництво"
Визнано на суму різниці між справедливою вартістю поточних біологічних активів рослинництва та сумою понесених витрат, пов'язаних з їх біологічними перетвореннями:			
3	дохід від первісного визнання приросту біологічних активів на дату балансу	23 "Виробництво"	710 "Дохід від первісного визнання та від зміни вартості активів, які обліковуються за справедливою вартістю"
	витрати від первісного визнання біологічних активів на дату балансу	940 "Витрати від первісного визнання та від зміни вартості активів, які обліковуються за справедливою вартістю"	23 "Виробництво"
	Списано поточні біологічні активи рослинництва на початок збирання врожаю	23 "Виробництво"	211 "Поточні біологічні активи рослинництва, які оцінюються за справедливою вартістю"
Первісне визнання додаткового біологічного активу:			
4	- рослинництва	27 "Продукція сільськогосподарського виробництва"	23 "Виробництво"

Собівартість окремих видів сільськогосподарської продукції визначають на підставі витрат, віднесених на відповідну культуру (групу культур) або вид (групу) тварин. Фактичну собівартість продукції (робіт та послуг) у сільськогосподарських підприємствах розраховують загалом за рік. Розрахунок собівартості продукції (робіт, послуг) здійснюють у такій послідовності:

а) між окремими об'єктами обліку розподіляють виграні з утримання необоротних активів;

б) визначають собівартість робіт та послуг допоміжних виробництв:

в) розподіляють загальні витрати: на зрошення та осушення земель, включно з витратами на утримання меліоративних споруд, на вапнування та гіпсування ґрунтів, на утримання полезахисних смуг;

г) списують частину витрат бджільництва на сільськогосподарські культури, що запилюються;

д) списують із витрат основного виробництва суми надзвичайних втрат;

є) розподіляють бригадні, фермерські, цехові та загальновиробничі витрати;

є) визначають загальну суму виробничих витрат за об'єктами обліку;

ж) визначають собівартість продукції рослинництва;

з) визначають собівартість продукції підсобних промислових виробництв із перероблення рослинницької продукції;

і) розподіляють витрати з утримання кормоцехів (за рішенням власника, що має бути затверджено наказом про облікову політику підприємства, розподіл витрат можна здійснювати щомісяця);

ї) визначають собівартість продукції тваринництва;

й) визначають собівартість продукції інших промислових виробництв;

к) визначають собівартість товарної продукції рослинництва, тваринництва й підсобних промислових виробництв.

Витрати на вирощування і збирання зернових культур (включно із вартістю з доробки зерна на току, здійснюваної у межах календарного року) становлять собівартість зерна, зерновідходів та соломи. Загальну суму витрат (без вартості соломи) розподіляють між зерном і зерновідходами, при цьому зерно приймають за одиницю, а зерновідходи прирівнюють до нього за коефіцієнтом, який обчислюють за вмістом у них повноцінного зерна.

Приклад. Підприємством зібрано 40 000 центнерів повноцінного зерна озимої пшениці і 3000 центнерів зерновідходів із вмістом у них зерна 60 відсотків. Витрати на вирощування цієї культури (без вартості соломи) становили 585 200 грн. Розрахунок собівартості одержаної продукції виконують таким чином. Кількість повноцінного зерна у зерновідходах становить 1800 центнерів ($3000 \times 60/100$). Загальна його кількість з урахуванням зерновідходів дорівнюватиме 41 800 центнерів ($40\,000 + 1800$). Собівартість центнера повноцінного зерна становитиме 14 грн ($585\,200 \text{ грн} : 41\,800 \text{ центнерів}$), а собівартість центнера зерновідходів становитиме 8,4 грн ($14 \times 1800/3000$).

У разі вирощування насіння зернових культур загальну суму витрат, включно із додатковими витратами, безпосередньо пов'язаними із одержанням насінневого зерна відповідних репродукцій (без вартості рядового зерна та зерновідходів), розподіляють між цими класами насіння (супереліта, еліта, I і II репродукції)

пропорційно до його вартості за реалізаційними цінами. Собівартість центнера насіння визначають діленням суми витрат, віднесених на насіння відповідного класу, на його масу після доробки (таблиці 1.5).

Таблиця 1.5 – Розрахунок собівартості зерна на насіння озимого ячменю різних репродукцій

Продукція	Кількість, ц	Реалізаційна ціна 1 ц, грн.	Загальна вартість, грн. (гр.2хгр.3)	Коефіцієнт розподілу витрат (гр.6/гр.4)	Сума витрат, грн. (гр.4хгр.5)	Собівартість 1 ц зерна, грн. (гр.6/гр.2)
1	2	3	4	5	6	7
Еліта	180	64,0	11520	0,9564	11018	61,21
1 репродукція	260	52,0	13520	0,9564	12930	49,73
11 репродукція	340	39,0	13260	0,9564	12682	37,30
Всього	780	х	38300	х	36630	х

Собівартість центнера зерна кукурудзи визначають шляхом ділення витрат на вирощування та збирання продукції (без вартості кукурудзиння) на масу сухого зерна повної стиглості. Перерахунок качанів кукурудзи повної стиглості у сухе зерно здійснюють за фактичним виходом зерна з качанів, який визначають хлібоприймальні пункти шляхом обмолоту середньодобових зразків із урахуванням базової вологості зерна в качанах (базову вологість зерна у качанах кукурудзи визначають на рівні 14 відсотків).

Перерахунок качанів кукурудзи повної стиглості в сухе зерно, залишених на кінець року в підприємстві, та перероблених для внутрішньогосподарських потреб, виконують за середнім відсотком виходу зерна базової вологості, який встановлюють за даними реєстрів накладних на прийняте покупцями зерно.

Для обліку витрат і виходу продукції тваринництва для кожної технологічної групи відкривається окремий аналітичний рахунок у складі субрахунку 232 „Тваринництво”. За дебетом субрахунку обліковують витрати, за кредитом – вихід продукції за справедливою вартістю, зменшеною на очікувані витрати на місці продажу, або за плановою собівартістю.

Перелік статей калькулювання та їх склад сільськогосподарське підприємство може встановлювати самостійно. У тваринництві витрати групуються за статтями:

1. Витрати на оплату праці;
2. Відрахування на соціальні заходи;
3. Паливо та мастильні матеріали;
4. Засоби захисту тварин;
5. Корми;
6. Сировина й матеріали (без зворотних відходів);
7. Роботи та послуги;
8. Витрати на ремонт необоротних активів;
9. Інші витрати на утримання основних засобів;
10. Інші витрати;

11. Непродуктивні витрати (в обліку);

Зміст статей співпадає з витратами рослинництва крім наступних. У тваринництві для обліку праці використовують Розрахунок нарахування оплати праці працівникам тваринництва, в якому для кожного працівника вказано відпрацьований час, обсяг одержаної продукції, розцінки і суму нарахованої заробітної плати.

За статтею «*Корми*» відображають вартість кормів власного виробництва та придбаних, витрати на внутрішньогосподарське переміщення їх із поля на постійне місце зберігання. На цю статтю відносять також витрати на приготування кормів у кормоцехах і кормокухнях. Ці суми списують безпосередньо на відповідні види й групи тварин прямо або розподіляють між ними пропорційно масі згодованих кормів. Частину витрат на утримання кормоцехів відносять на вартість кормів, переданих на склад для зберігання.

Витрати з транспортування кормів із місць постійного зберігання до кормоцехів (кормокухонь) або безпосередньо на ферму відносять на відповідні статті витрат (паливо і мастильні матеріали, оплата праці тощо).

Витрачання кормів для годівлі тварин оформляють кормовою відомістю. Облік кормів на складі ведуть за назвами та гатунками лише в натуральних показниках. Кожного місяця матеріально відповідальна особа (комірник) складає Звіт про рух кормів у 2 примірниках. Перший примірник звіту разом із первинними документами передають до бухгалтерії, другий із позначкою та підписом бухгалтера залишається у матеріально відповідальній особі.

За статтею «*Інші витрати*» відображають витрати, безпосередньо пов'язані із виробництвом певної продукції й не включені до жодної із перелічених статей: вартість спецодягу та спецвзуття, що видають працівникам, котрі доглядають худобу, птицю тощо (за винятком вартості спецодягу, що видають ветпрацівникам і сторожам), а також інших малоцінних і швидкозношуваних предметів; вартість підстилки для тварин (соломи, торфу, тирси); витрати на штучне осіменіння тварин та інші.

До складу статті «*Непродуктивні витрати*» (в обліку) включають втрати від падежу молодняку і дорослої худоби на відгодівлі, птиці, звірів, кролів, а також бджолиних сімей, за винятком втрат, завданих стихійним лихом, сум, що підлягають відшкодуванню винними особами, та вартості одержаної сировини (шкур, технічного м'яса тощо) за цінами можливої реалізації. До статті відносять брак у виробництві, яким вважаються вироби, напівфабрикати, деталі, вузли й роботи, які не відповідають встановленим стандартам чи технічним нормам.

Документальне оформлення руху сільськогосподарських тварин здійснюють на підставі їх класифікації. До того ж воно залежить від джерел надходження тварин і методики утримання їх. До складу молодняку тварин на вирощуванні й тварин на відгодівлі належать: поголів'я, вирощене у власному господарстві, та придбане. Сільськогосподарські підприємства можуть отримувати молодняк тварин із різних джерел: приплід власного основного стада, закупівля у населення, надходження від інших підприємств тощо. Утримувати тварин сільськогосподарські підприємства можуть на власних фермах або передавати на вирощування чи відгодівлю іншим підприємствам і громадянам.

При одержанні приплоду (телят, поросят, ягнят, лоша́т тощо) складають Акт оприбуткування приплоду тварин або Накопичувальний акт приплоду звірів (норки, лисиці тощо) у двох примірниках. Дані актів також використовують при нарахуванні заробітної плати працівникам ферми. При закупівлі худоби у громадян (згідно із угодою) складають Акт на закупівлю тварин у населення, який затверджує керівник підприємства. Один примірник Акту передають особі, яка здає тварин. Тварин, придбаних в інших підприємств, оприбутковують на підставі товарно-транспортних накладних і рахунків-фактур.

Продукцію вирощування молодняку тварин, птиці та тварин на відгодівлі становить приріст живої маси поголів'я, яке зважують, а також приріст, розрахований за поголів'я, яке не зважують (птицю, кролів, звірів). Результати зважування молодняку тварин і тварин на відгодівлі фіксують у Відомості зважування тварин. У всіх випадках переведення тварин із однієї вікової групи до іншої, при відлученні молодняку, а також при переведенні в основне стадо складають Акт на переведення тварин з однієї групи до іншої.

На кожен випадок забою, падежу або загибелі тварин від стихійного лиха складають Акт на вибуття худоби і птиці. В ньому слід докладно визначити причини й обставини вибуття тварин (реалізація, падіж тощо), а також можливе їх використання (тля годівлі худоби, підлягає знищенню тощо).

Відповідальність за ведення обліку на фермі (у бригаді, цеху) покладається на її завідувача, зоотехніка, бригадира тощо. Ці посадовці також складають відповідні первинні документи й реєстри про наявність і рух тварин.

Облік наявності та руху тварин здійснюють за місцями їх утримання, за матеріально відповідальними особами, видами . обліковими групами тварин.

Аналітичний облік молодняку тварин і тварин на відгодівлі ведуть у Книзі обліку руху тварин і птиці (ф. № 34 с.-г.) за кількістю голів, живою масою й фактичною собівартістю. Книгу ведуть на підставі первинних документів з надходження, переведення й вибуття тварин. Рахунки в ній відкривають у тому самому порядку, що й у бухгалтерії підприємства. Відповідальні особи роблять записи у Книзі щодня, реєструючи дані окремих документів, і визначають кількість тварин на початок наступного дня. Ці дані переносять у Відомість виграти кормів, де на підставі затверджених раціонів встановлюють потребу в кормах на день. Наприкінці місяця підсумки Книги облік) руху тварин і птиці використовують для заповнення Звіту про рух тварин і птиці на фермі (ф. № 102 с.-г.), де фіксують наявність тварин на початок і кінець звітної періоду, їх надходження і вибуття (кількість голів і жива маса). Звіт складає відповідальна особа у двох примірниках та у встановлений термін разом із первинними документами щодо надходження та вибуття худоби і птиці подає до бухгалтерії для перевірки й бухгалтерського обліку руху поголів'я.

Синтетичний та аналітичний облік молодняку тварин і тварин на відгодівлі за кожним видом тварин і статевими групами у вартісному вираженні здійснюють у журналі-ордері № 9 с.-г. та Оборотній відомості 9-а с.-г., записи в яких виконують на підставі Звітів про рух тварин і птиці, а оцінку здійснюють в загальноприйнятому порядку. В журналі-ордері № 9 с.-г. фіксують дані про наявність та рух поголів'я за місяць і за зростаючим підсумком від початку року за зазначеними вище аналітичними рахунками, за напрямками надходження та причинами вибуття поголів'я (рисунок 1.4).

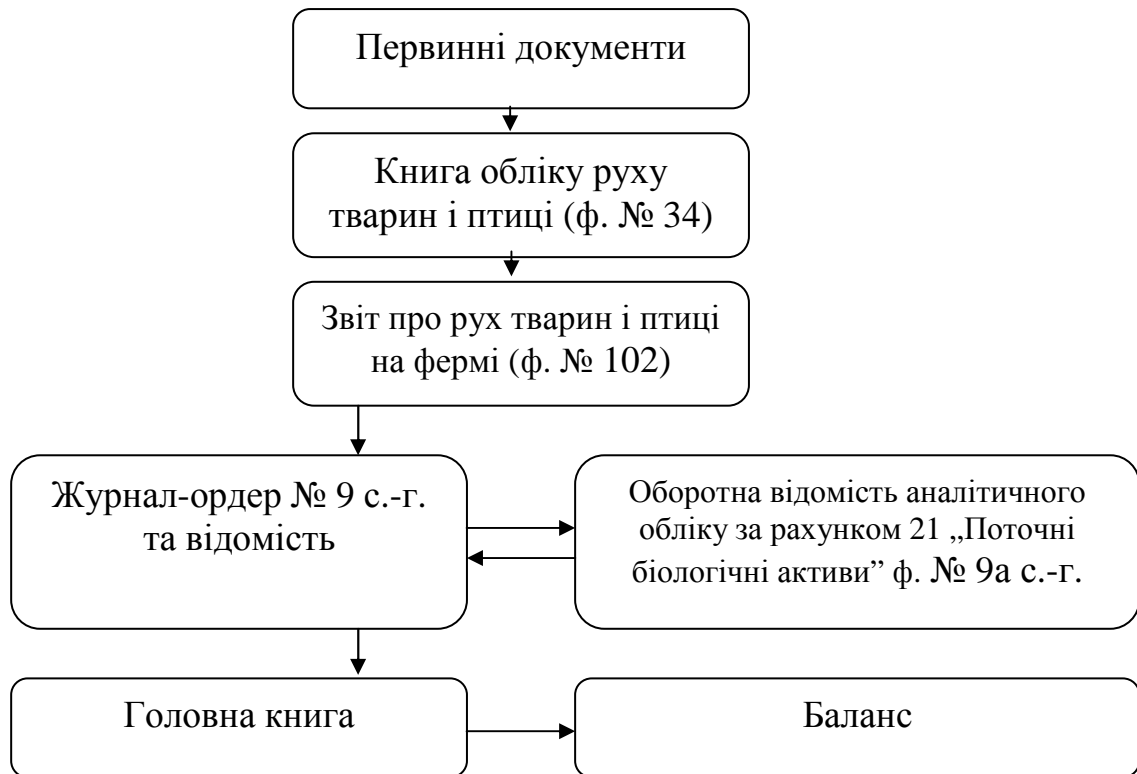


Рисунок 1.4 - Відображення в облікових регістрах руху тварин на вирощуванні та відгодівлі

Формування основного стада продуктивної та робочої худоби здійснюють головним чином за рахунок молодняку, вирощеного на сільськогосподарському підприємстві. При переведенні молодняку до основного стада складають Акт на переведення тварин із однієї групи до іншої. Тварини, переведені до основного стада, оцінюють за плановою собівартістю їх живої маси або утримання на дату пере ведення. Наприкінці року, після визначення фактичної собівартості живої маси тварин, різницю між плановою і фактичною собівартістю переведеного до основного стада поголів'я відображають методом червоного сторно або додаткових записів на відповідних бухгалтерських рахунках.

Основне стадо продуктивної та робочої худоби поповнюють також шляхом закупівлі племінних тварин і худоби. В цьому разі виписують товарно-транспортні й податкові накладні, рахунки-фактури, племінні та ветеринарні свідоцтва. Худобу, що придбали у сторонньої організації, відносять до складу основних засобів за її первісною вартістю придбання.

Синтетичний облік витрат, пов'язаних з біологічними перетвореннями біологічних активів представлено у таблиці 1.6.

Особливістю сільськогосподарських підприємств є те, що внаслідок відгодівлі худоби за місяць її жива вага збільшується. Загальний приріст ваги тварин за кожною відгодівельною групою визначають за формулою:

$$\text{ПВ (приріст ваги)} - (O_2 + P) - (O_1 + \Pi),$$

де Π - жива вага тварин, поставлених на відгодівлю чи вирощування, за місяць;

O_1 - жива вага тварин на початок місяця;

O_2 - жива вага тварин на кінець місяця;

P - жива вага тварин, що вибули за місяць.

Таблиця 1.6 - Облік витрат, пов'язаних з біологічними перетвореннями

N з/ п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
		Дебет	Кредит
1	Первісне визнання сільськогосподарської продукції	27 "Продукція сільськогосподарського виробництва"	23 "Виробництво"
2	Первісне визнання приросту живої маси	21 "Поточні біологічні активи"	23 "Виробництво"
3	- Первісне визнання додаткового біологічного активу тваринництва	21 "Поточні біологічні активи"	23 "Виробництво"
4	Визнано дохід від первісного визнання сільськогосподарської продукції і додаткових біологічних активів	23 "Виробництво"	71 "Інший операційний дохід"

Для визначення живої ваги тварин на кінець звітної місяця й отриманого за місяць приросту ваги тварини на відгодівлі і молодняк на вирощуванні підлягають обов'язковому зважуванню на початку кожного місяця. Зважування тварин оформлюють у Відомості зважування тварин, де вказують вагу тварини на дату зважування, вагу на початок місяця і приріст ваги тварин. На підставі даних Відомості зважування й аналітичного обліку тварин визначають їх приріст ваги у кг за звітний місяць у розрізі облікових груп.

Фактичну собівартість 1 кг приросту живої ваги тварин визначають шляхом ділення суми витрат на відгодівлю за місяць на фактичний приріст ваги.

Собівартість центнера приросту живої маси визначають діленням загальної суми витрат на утримання відповідної групи худоби чи птиці (без вартості побічної продукції) на кількісний приріст ваги, центнерів приросту живої маси.

Собівартість живої маси молодняку тварин і тварин на відгодівлі та птиці всіх вікових груп визначають на підставі витрат на їх вирощування та відгодівлю в поточному році (без вартості побічної продукції), вартості худоби і птиці, що були в групі на початок року та надійшли з основного стада чи з інших груп, ферм і підприємств, та вартості приплоду (без вартості загиблих тварин). Кількість живої маси становитиме масу тварин, що реалізовані, забиті, переведені до інших груп і залишені на кінець року.

Собівартість центнера живої маси худоби і птиці визначають діленням їх вартості на кількість центнерів живої маси (без маси тварин, що загинули). На підставі розрахованої собівартості центнера живої маси обчислюють фактичну собівартість худоби, яка реалізована, переведена до основного стада, забита на м'ясо, а також та, що залишилася в підприємстві на кінець року. Вартість худоби, що загинула з різних причин, наприкінці року не уточнюють.

Сільськогосподарські підприємства мають право визначати собівартість живої маси тварин у розрізі партії (реалізованих, переведених до старшої вікової групи, забитих тощо) на підставі даних про вартість тварин, одержаних від приплоду, переведених із молодших груп, придбаних тощо, та вартість приросту маси тварин цієї партії.

У молочному скотарстві розраховують собівартість центнера молока й однієї голови приплоду. Собівартість однієї голови приплоду обчислюють за вартістю 60 кормо-днів утримання корови. Собівартість одного кормо-дня розраховують діленням усієї суми витрат на утримання основного стада корів на кількість кормо-днів. Для визначення собівартості центнера молока необхідно загальну суму витрат на утримання корів (без вартості приплоду та побічної продукції) поділити на кількість центнерів одержаного молока.

Виграти на утримання основного стада свиней (свиноматок із поросятами до їх відлучення та кнурів) становитимуть собівартість приросту живої маси й ділового приплоду. Собівартість приросту живої маси та однієї голови приплоду на момент його відлучення від свиноматок визначають діленням загальної суми витрат на утримання основного стада (без вартості побічної продукції) на кількість центнерів приросту живої маси при відлученні (включно із живою масою одержаного приплоду).

Для визначення суми витрат, віднесених на одержану продукцію інкубації, необхідно до вартості незавершеного виробництва на початок року додати витрати за рік і відняти вартість незавершеного виробництва на кінець року. Розділивши цю суму (без вартості яєць, вилучених при першому і другому міражі, шкаралупи, тушок півників, забитих у добовому віці, за ціпами можливого використання) на кількість голів, визначають собівартість голови молодняку птиці. Собівартість однієї голови приплоду кролів визначають у розмірі 50 відсотків планової собівартості однієї голови молодняку на момент його відлучення. При відлученні приплід дооцінюють на 50 відсотків планової собівартості. Собівартість окремих видів продукції бджільництва визначають шляхом розподілу витрат, включно із вартістю незавершеного виробництва на початок року, між видами продукції пропорційно її вартості за реалізаційними цінами. Собівартість приросту кількості сот розраховують за собівартістю топленого кондиційного воску.

Облік витрат і виходу продукції підсобних промислових виробництв сільськогосподарських підприємств (млини, крупорушки, олійниці, сушильні пункти і т.п.) здійснюють за допомогою субрахунку 233 „Промислове виробництво”.

Для організації обліку допоміжних виробництв застосовують субрахунок 234 „Допоміжні виробництва”, який має відповідні субрахунки другого порядку:

- 234.1 „Ремонтні виробництва”;
- 234.2 „Автомобільний транспорт”;
- 234.3 „Енергетичні виробництва”;
- 234.4 „Водопостачання”;
- 234.5 „Гужовий транспорт”.

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 невиробничого споживання. Для обліку такої продукції призначено синтетичний рахунок 27 „Продукція сільськогосподарського виробництва”.

Продукцію господарського використання тварин (молоко, яйця, мед та інше) оприбутковують на дебет рахунку 27 аналогічно оприбуткуванню продукції рослинництва. Продукцію вирощування та відгодівлі тварин і птиці (додаткові біологічні активи – приплід, приріст живої маси тварин) оприбутковують на рахунок 21 „Поточні біологічні активи”. Списують облікову вартість реалізованої продукції рослинництва, господарського використання тварин та переробки продукції записами:

Дебет 901 „Собівартість реалізованої продукції”

Кредит 27 „Продукція сільськогосподарського виробництва”,

а вартість реалізованих тварин у живій масі –

Дебет 901 „Собівартість реалізованої продукції”

Кредит 21 „Поточні біологічні активи”.

Доходи від реалізації сільськогосподарської продукції та біологічних активів, оцінка яких здійснюється за справедливою вартістю за вирахуванням очікуваних витрат на місці продажу, визначаються відповідно до Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 15 „Доход”. При цьому собівартість реалізованих біологічних активів і сільськогосподарської продукції дорівнює вартості, за якою вони відображаються в обліку на дату реалізації. Фінансовий результат від основної діяльності складається з:

- фінансового результату від первісного визнання сільськогосподарської продукції та додаткових біологічних активів;

- фінансового результату від реалізації сільськогосподарської продукції та біологічних активів, оцінка яких здійснюється за справедливою вартістю за вирахуванням очікуваних витрат на місці продажу;

- фінансового результату від зміни справедливої вартості біологічних активів на дату балансу, оцінка яких здійснюється за справедливою вартістю за вирахуванням витрат на місці продажу.

Сума дооцінки та уцінки на дату балансу балансової вартості довгострокових біологічних активів, які оцінюються відповідно до пункту 11 Положення (стандарту) 30, а також фінансовий результат від вибуття таких довгострокових біологічних активів визначається і відображається у порядку, установленому Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 7 „Основні засоби”. Цільове фінансування, пов'язане із сільськогосподарською діяльністю, визнається доходом у порядку, установленому П(С)БО 15 „Доход”.

Синтетичний облік результатів реалізації продукції здійснюють на рахунках класу 7 (доходи і результати діяльності) і класу 9 (витрати діяльності). За дебетом субрахунку 901 «Собівартість реалізованої готової продукції» упродовж року відносять планову собівартість реалізованої сільськогосподарської продукції та витрати на її реалізацію, а наприкінці року — різницю між плановою і фактичною

собівартістю реалізованої продукції. Виручку від реалізації цієї продукції (разом із податком на додану вартість та акцизним збором) відображають за кредитом субрахунку 701 «Дохід від реалізації готової продукції». Фактичну собівартість реалізованих робіт і послуг відносять за дебетом субрахунку 903 «Собівартість реалізованих робіт і послуг», а виручку від їх реалізації (разом із податком на додану вартість та акцизним збором) — за кредитом субрахунку 703 «Дохід від реалізації робіт і послуг». Фактичну собівартість інших реалізованих оборотних засобів (крім готової продукції) відносять за дебетом субрахунку 943 «Собівартість реалізованих виробничих запасів», а їх відпускну вартість (разом із податком на додану вартість та акцизним збором) — за кредитом рахунку 712 «Дохід від реалізації інших оборотних активів».

Наприкінці звітного періоду (наприкінці року) наведені рахунки класів 7 і 9 закривають на рахунок 79 «Фінансові результати»(табл. 1.7).

Таблиця 1.7 – Облік вибуття біологічних активів

N з/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
		Дебет	Кредит
1	Списано собівартість реалізованих додаткових біологічних активів:		
	рослинництва	901 "Собівартість реалізованої готової продукції"	27 "Продукція сільськогосподарського виробництва"
	тваринництва	901 "Собівартість реалізованої готової продукції"	21 "Поточні біологічні активи"
2	Реалізовано біологічні активи, які оцінюються за справедливою вартістю:		
	- списано собівартість реалізованих довгострокових біологічних активів, які оцінюються за справедливою вартістю	901 "Собівартість реалізованої готової продукції"	16 "Довгострокові біологічні активи"
	- отримано дохід (виручку) від реалізації біологічних активів	36 "Розрахунки з покупцями і замовниками"	701 "Дохід від реалізації готової продукції"
	- нарахована сума податкового зобов'язання з ПДВ за операцією	701 "Дохід від реалізації готової продукції"	64 "Розрахунки за податками та платежами"

Аналітичний облік реалізації продукції здійснюють згідно із первинними документами у таких реєстрах (за об'єктами обліку реалізації— видами реалізованої продукції, роботами, послугами):

- реєстри документів з реалізації готової продукції (форма 11/1 с. г.);
- реєстри документів з реалізації товарно-матеріальних цінностей, робіт і послуг (форма 11/2 с. г.);

- реєстри документів з реалізації продукції, матеріалів, робіт і послуг за готівку (форма 11/3 с. г.). Облік реалізації продукції за готівку має особливості документального оформлення та оброблення даних, тому цей процес відображають в обліку окремо.

Згідно з первинними документами та наведеними накопичувальними реєстрами складають регістри аналітичного й синтетичного обліку доходів та розрахунків із покупцями й замовниками: Відомості аналітичного обліку реалізації продукції, матеріалів, робіт та послуг; розрахунків із покупцями й замовниками; Аналітичні дані до рахунків 71, 72, 73, 74, 75, 94, 95, 96, 97, 98, 99. Після складання бухгалтерських довідок із закриття рахунків 90, 94, 95, 96, 97, 98, 99 складається журнал-ордер 15 (рисунок 1.5).



Рисунок 1.5 – Облік формування витрат діяльності.

Синтетичний облік операційних витрат, які не відносять на собівартість сільськогосподарських робіт, здійснюють відповідно на рахунках 92 «Адміністративні витрати», 93 «Витрати на збут», 94 «Інші операційні витрати». Наприкінці звітного періоду ці витрати відносять на фінансові результати діяльності:

Дебет рахунка 791

Кредит рахунків 92, 93, 94.

Витрати неопераційної діяльності (фінансової, інвестиційної, від надзвичайних подій) також не відносять на собівартість сільськогосподарських робіт, їх обліковують відповідно на рахунках 95 «Фінансові витрати», 96 «Втрати від участі у капіталі», 97 «Інші витрати», 99 «Надзвичайні витрати», наприкінці звітного періоду відносять на фінансові результати діяльності:

Дебет рахунка 79
Кредит рахунків 95, 96, 97, 99.

Сільськогосподарські виробники сплачують фіксований сільськогосподарський податок (ФСП), який не змінюється протягом терміну, визначеного відповідним законодавством України. ФСП сплачується в рахунок таких податків і зборів:

- податок на прибуток;
- плата (податок) за землю;
- податок з власників транспортних засобів та інших самохідних машин і механізмів;
- збір за геологорозвідувальні роботи, виконані за рахунок державного бюджету;
- збір на обов'язкове державне пенсійне страхування;
- збір на будівництво, реконструкцію, ремонт і утримання автомобільних доріг загального користування;
- плата за придбання торгового патенту;
- збір за спеціальне використання природних ресурсів (за користування водою для потреб сільськогосподарського виробництва).

Інші податки і збори, встановлені законодавством України, сільськогосподарські виробники сплачують на загальних підставах.

Платниками ФСП є підприємства різних організаційно-правових форм, які займаються виробництвом (виращуванням), переробкою та збутом сільськогосподарської продукції, в яких сума доходу, одержана від реалізації такої продукції власного виробництва та продуктів її переробки за попередній звітний (податковий) рік, перевищує 50% загальної суми валового доходу підприємства.

Об'єктом оподаткування ФСП є площі сільськогосподарських угідь, переданих сільськогосподарському товаровиробнику у власність або наданих йому у користування, у тому числі на умовах оренди.

Ставка ФСП з 1 га сільськогосподарських угідь встановлена у відсотках до їх грошової оцінки:

- для ріллі, сіножатей і пасовищ — 0,5%;
- для багаторічних насаджень - 0,3%.

Платники ФСП визначають його суму на поточний рік і подають відповідний розрахунок до податкового органу за місцем знаходження платника податку до 1 лютого поточного року. Сплата податку проводиться щомісяця у розмірі 1/3 суми податку, визначеного на відповідний квартал. Річна сума податку розподіляється поквартально за таким співвідношенням: I квартал — 10%, II - 10%, III - 50% і IV квартал - 30%. Суми нарахованого ФСП відносять до складу витрат виробництва. Для його обліку передбачено окремий субрахунок 915 «Фіксований сільськогосподарський податок» у складі синтетичного рахунка 91 «Загальновиробничі витрати». Нарахування ФСП відображається в обліку записом:

Дебет 915
Кредит 641.

У кінці звітнього року суму ФСП розподіляють між об'єктами обліку витрат у рослинництві пропорційно площі угідь, зайнятих відповідними культурами, і списують на рахунок 23 «Виробництво» записом:

Дебет 23

Кредит 915.

Облік розрахунків з бюджетом за фіксованим сільськогосподарським податком ведуть у журналі-ордері ф. № 8 с.-г.

Запитання для самоконтролю

1. Виділіть найбільш характерні особливості, властиві для сільського господарства. Який вплив вони мають на організацію бухгалтерського обліку?

2. З урахуванням яких особливостей формуються витрати на виробництво продукції (робіт, послуг) у сільськогосподарських підприємствах за центрами відповідальності?

3. Як залежно від конкретних умов виробництва структури управління, системи оплати праці, визначення та розподілу госпрозрахункового доходу, може здійснюватись облік витрат?

4. Які витрати належать до основних і накладних, змінних і постійних?

5. Охарактеризуйте основні види витрат, з яких формується собівартість сільськогосподарської продукції, зокрема: витрати на оплату праці; насіння та посадковий матеріал; добрива; засоби захисту рослин; корми; сировина і матеріали; роботи та послуги; вартість послуг електро-, тепло-, водо- та газопостачання тощо.

6. Які види витрат включають до складу статей "Витрати на ремонт необоротних активів", "Інші витрати на утримання необоротних активів"?

7. Як обліковуються і відносяться на собівартість продукції витрати на утримання основних засобів?

8. Які види витрат включають до складу інших та непродуктивних витрат?

9. Як обліковуються і відносяться на собівартість продукції загальногосподарські витрати?

10. В якому обліковому реєстрі ведеться облік витрат у сільськогосподарському виробництві?

11. Які способи оцінки товарно-матеріальних цінностей власного виробництва минулих років та поточного року застосовуються в обліку?

12. Який рахунок використовують для обліку запасів? Яке його призначення?

13. Як відображаються в обліку витрати на роботи та послуги допоміжних виробництв?

14. Як відображаються в обліку витрати на утримання сільськогосподарської техніки? Яка методика їх віднесення на окремі об'єкти витрат?

15. Яка методика розрахунку фактичної собівартості продукції (робіт та послуг) у сільськогосподарських підприємствах?

16. На якому рахунку і за якими субрахунками ведеться облік витрат на формування основного стада? Який обліковий реєстр застосовується для обліку

витрат на формування основного стада?

17. Які бухгалтерські записи складаються при придбанні дорослих тварин в інших господарствах, племінних станціях, а також при безкоштовному одержанні та зарахуванні їх до складу основних засобів?

Зразок виконання практичного завдання

Завдання. Валовий збір зерна пшениці озимої у бункерній вазі склав 35700 ц з площі посіву 1150 га. Планова собівартість 1 ц зерна пшениці озимої – 10,0 грн. Загальні фактичні витрати на вирощування, збирання і доробку основної, супутньої і побічної продукції пшениці склали 354500,0 грн. Установлено загибель посівів від стихійного лиха (пожежі) на площі 100 га в сумі фактичних витрат – 21000,0 грн. Допущене псування посівів приватною особою на площі 0,5 га, що за балансовою вартістю становить 125,0 грн.

Після доробки і сушки зерна отримані зернові відходи – 4500 ц, які за даними лабораторного аналізу, містять 40% повноцінного зерна; невикористані відходи та усихання – 1100 ц. Закладено до насінневого фонду 3500 ц зерна пшениці озимої і реалізовано 26600 ц, витрати на скирдування і складання соломи 10275.

Необхідно:

1. Обчислити витрати на вирощування, збирання та доробку посівів;
2. Кількість зернових відходів у перерахунку на повноцінне зерно;
3. Фактичну собівартість повноцінного зерна пшениці озимої;
4. Визначити суму витрат, що припадає на зернові відходи;
5. Фактичну собівартість зернових відходів.

Розрахунки оформити у таблиці (табл. 1.8):

Таблиця 1.8– Вихідні дані

№ з/п	Зміст запису	Кількість, ц	Сума, грн
1	2	3	4
1	Валовий збір (за плановою собівартістю)		
	Зерно у бункерній вазі	35700	357000,0
	Зерно після доробки і сушіння	30100	301000,0
	Зернові відходи з 40% вмістом повноцінного зерна	4500	*
	Зернові відходи в переведенні на повноцінне зерно	?	?
	Повноцінне зерно, що підлягає калькуляції	?	?
	Не використані відходи та усихання	?	?

1	2	3	4
2	Витрати по вирощуванню озимої пшениці, в т.ч.: Вартість зіпсованих посівів Вартість загиблих посівів		? ?
3	Витрати, що віднесені на повноцінне зерно	*	?
4	Фактична собівартість 1 ц повноцінного зерна	*	?
5	Фактичні витрати, що віднесені на зернові відходи	*	?
6	Фактична собівартість 1 ц зернових відходів	*	?

Вирішення завдання.

Витрати на вирощування, збирання і доробку посівів (без вартості загиблих і зіпсованих посівів) становлять

333 375 грн (354500-21000-125)

Кількість зернових відходів у перерахунку на повноцінне зерно становить
1800 ц (4500 ц * 40%)

Для калькулювання собівартості 1 ц зерна пшениці озимої визначається загальна кількість повноцінного зерна

31900 ц (35700-4500-1100+1800)

Фактична собівартість 1 ц повноцінного зерна пшениці озимої
10,13 грн (323100 грн : 31900 ц)

Виходячи з цієї собівартості і кількості зернових відходів у переведенні на повноцінне зерно (1800 ц), визначаємо суму затрат, що припадає на зернові відходи 18234 грн (1800 ц * 10,13 грн)

Різниця між фактичною і плановою собівартістю 1 ц зерна становить
0,13 грн (10,13 – 10,0) (табл. 1.9)

Таблиця 1.9 – Розв'язання завдання

№ з/п	Зміст запису	Кількість, ц	Сума, грн
1	2	3	4
1	Валовий збір (за плановою собівартістю)		
	Зерно у бункерній вазі	35700	357000,0
	Зерно після доробки і сушіння	30100	301000,0
	Зернові відходи з 40% вмістом повноцінного зерна	4500	*
	Зернові відходи в переведенні на повноцінне зерно (4500*40%)	1800	18000
	Повноцінне зерно, що підлягає калькуляції (30100+1800)	31900	319000
	Не використані відходи та усихання (4500-1800)+1100	3800	38000

1	2	3	4
2	Витрати по вирощуванню озимої пшениці, в т.ч.: Вартість зіпсованих посівів Вартість загиблих посівів		354500 125 21000
3	Витрати, що віднесені на повноцінне зерно (354500-21000-125-10275)	*	323100
4	Фактична собівартість 1 ц повноцінного зерна (323100:31900)	*	10,13
5	Фактичні витрати, що віднесені на зернові відходи (1800*10,13)	*	18234
6	Фактична собівартість 1 ц зернових відходів (18234:4500)	*	4,05

Практичні завдання для самостійного вирішення

Завдання 1. Дані для виконання завдання (табл. 1.10 – 1.14)

Таблиця 1.10- Дані інвентаризаційного опису про стан господарських фактів фермерського господарства на 1 січня 200_ р.

Шифр рахунків	Найменування рахунків	Сума, грн
40	Статутний капітал	15000
31	Поточний рахунок у банку в національній валюті	12000
30	Каса в національній валюті	500
10	Основні засоби	15000
20	Виробничі запаси	
63	Зобов'язання перед постачальниками (ТОВ "Бондар")	2400
50	Довгострокові кредити банку в національній	20000

Таблиця 1.11 - Розшифрування даних по рахунку "Виробничі запаси" станом на 1 січня 200_ р.

№ з/п	Назва запасів	Сума, грн.
1	Насіння	5500
2	Органічні добрива	1200
3	Паливо	3200
Всього		

Таблиця 1.12 - Журнал реєстрації господарських операцій за 200_ р.

№ з/п	Документ	Зміст господарської операції	Сума, грн	Кореспонденція рахунків	
				Дебет	Кредит
1	2	3	4	5	6
1	Виписка банку	Перераховано з поточного рахунку в національній валюті загальну суму, у тому числі: - ТОВ "Бондар" погашено заборгованість за раніше отримане дизельне пальне - попередня оплата за насіння соняшника	2400 6240		
2	Розрахунок бухгалтерії	Нараховано орендну плату за землю	6200		
3	Накладна прибуткова	Надійшло і оприбутковано на склад насіння соняшника, на загальну суму, у тому числі: - вартість насіння - вартість транспортування - податок на додану вартість	6240 5000 200 1040		
4	Накладна на переміщення	Видано зі складу органічні добрива. Добрива використані на посівних землях	350		
5	Накладна на переміщення	Видано зі складу насіння соняшника та використано на посів	4800		
6	Розрахункова відомість	Нарахована заробітна плата робітникам: - зайнятим посівом соняшника	2000		
		- зайнятим збором врожаю соняшника - зайнятим в управлінні	8000 3000		
7	Розрахункова відомість	Нараховані внески на соціальне страхування : - зайнятим посівом соняшника - зайнятим збором врожаю соняшника - зайнятим в управлінні	760 3060 1140		

1	2	3	4	5	6
8	Розрахунок бухгалтерії	Списано дизпальне, використане на посівні роботи	1800		
9	Розрахунок бухгалтерії	Нараховано амортизацію машин та обладнання, використаних під час посівних робіт	210		
10	Накладна на оприбуткування	Зібраний врожай соняшника (1000 т) оприбутковано в комору за планово-обліковою вартістю на загальну суму	9000		
11	Розрахунок бухгалтерії	Відображено різницю між фактичною собівартістю та планово-обліковою вартістю зібраного врожаю соняшника	?		
12	Накладна видаткова	Відпущено частину зібраного врожаю (600 т) заводу за продажною вартістю на загальну суму	15000		
13	Розрахунок бух-	Нараховано ПДВ на суму доходу від реалізації соняшника	?		
14	Розрахунок бух-	Списується собівартість проданої частини врожаю	?		
15	Довідка бухгалтер-	Відображення фінансових результатів діяльності та	?		

Таблиця 1.13 - Розрахунок фактичної собівартості врожаю соняшника

№ з/п	Статті калькуляції	Сума, грн.
1	Вартість насіння	
2	Вартість добрива	
3	Засоби захисту рослин	
4	Паливо	
5	Інші затрати	
6	Всього (фактична собівартість)	
7	Зібрано врожай (т)	
8	Собівартість однієї тонни	
9	Планово-облікова вартість зібраного врожаю	9000
10	Відхилення фактичної собівартості від планової облікової вартості	

Таблиця 1.14 - Розрахунок фінансових результатів діяльності

№ з/п	Показники	Сума, грн.
1	Загальна сума доходу (виручки) від реалізації	
2	Податок на додану вартість	
3	Чистий дохід	
4	Собівартість реалізації	
5	Адміністративні витрати	
6	Інші витрати	
7	Загальна сума витрат	
8	Фінансовий результат	
9	Податок на прибуток	
10	Прибутки (збитки) періоду	

Необхідно::

1. Проаналізувати та обробити бухгалтерські документи.
2. Скласти необхідні розрахунки (табл. 1.13,1.14).
3. Скласти бухгалтерські записи та заповнити Журнал господарських операцій (табл. 1.10).
4. Рознести бухгалтерські записи по рахунках аналітичного та синтетичного обліку.
5. Перевірити повноту відображення господарських операцій, для чого скласти оборотну відомість за рахунками.
6. Проаналізувати одержані вартісні дані.

Завдання 2. Вихідні дані представлено у таблицях 1.15 - 1.17 .

Таблиця 1.15 - Розрахунок фактичної собівартості всього врожаю

№ з/п	Статті калькуляції	Сума, грн.
1	Насіння і садивний матеріал	7100
2	Добрива	3200
3	Засоби захисту рослин	1200
4	Оплата праці робітників	32000
5	Відрахування на соціальне страхування	17000
6	Амортизація основних засобів	1700
7	Затрати на утримання та експлуатацію машин	4800
8	Паливо	5600
9	Інші виробничі затрати	7200
Усього		79800

Таблиця 1.16 - Врожай культур та площа землі під культурами

№ з/п	Найменування культур	Кількість зібраного врожаю (центнер)	Площа під культурою (гектарів)	Врожай з одного гектара	Коефіцієнт для розподілу вартості добрива, засобів захисту	Коефіцієнт для розподілу інших витрат (K2)
1	Буряк	800	10			
2	Капуста	900	7			
3	Картопля	2000	10			
4	Морква	1000	10			
5	Помідори	50	5			
6	Огірки	90	8			
Усього		4040	40			

Таблиця 1.17 – Розрахунок собівартості культур

№ з/п	Статті витрат	Буряк	Капуста	Картопля	Морква	Помідори	Огірки	Усього
1	Насіння і садивний матеріал	1800	1200	500	1800	1000	800	7100
2	Добрива							3200
3	Засоби захисту рослин							1200
4	Оплата праці робітників							32000
5	Відрахування на соціальні заходи							17000
6	Амортизація основних засобів							1700
7	Затрати на утримання та експлуатацію машин							4800
8	Паливо							5600
9	Інші виробничі затрати						*	7200

Необхідно: розрахувати собівартість окремих видів овочів по культурах, якщо:

1. Всі витрати сільськогосподарського підприємства за рік з

виращування та збирання врожаю по всіх культурах за статтями калькуляції подані в таблиці 1.15.

2. Розрахувати собівартість окремих культур.

3. Вартість використаного насіння для кожної культури наведена у таблиці 1.14.

4. Вартість добрива, засобів захисту рослин та палива розподіляється між культурами залежно від площі землі, відведеної під культуру (коефіцієнт К1).

5. Всі інші витрати розподіляються між культурами залежно від кількості врожаю, зібраного з одного гектара площі, відведеної під культуру (коефіцієнт К2).

Завдання 3. Витрати на утримання основного стада свиней за звітний рік становили 1956000,0 грн⁴ вартість побічної продукції - 2000,0 грн. Оприбутковано 20625 голів приплоду живою масою 165 ц і 1299 ц приросту поросят до 2-місячного віку. Відлучено від свиноматок і переведено в старші вікові групи 19609 голів масою 1299 ц. Залишок поросят під свиноматками на кінець року становив 6016 голів, живою масою - 225 ц.

Необхідно розрахувати:

- фактичну собівартість 1 ц приросту живої маси поросят на момент відлучення;
- фактичну собівартість 1 ц живої маси поросят на момент відлучення;
- фактичну собівартість відлучених поросят;
- фактичну собівартість поросят під матками на кінець року.

Результати оформити в таблиці 1.18:

Таблиця 1.18 – Розрахунок собівартості

№ з/п	Показники	Кількість голів	Жива маса, ц	Сума, тис грн.
1	Залишок поросят під свиноматками на початок року			
2	Приплід			*
3	Приріст	*		
4	Разом надійшло			
5	Разом надійшло із залишком на початок року			
6	Переведено до старшої групи			
7	Залишок поросят під свиноматками на кінець року			
8	Разом вибуло із залишком на кінець року			

Завдання 4. Вихідні дані представлено у таблиці 1.19.

Таблиця 1.19 - Господарські операції з виробництва і реалізації пшениці озимої по СТОВ „Світанок” за 20 рік.

№ з/п	Зміст операції	Кореспондуючі рахунки		Сума, грн
		Дебет	Кредит	
1	Оприбутковано від врожаю продукція пшениці озимої за фактичною собівартістю (без адміністративних витрат): - Зерно - Зернові відходи - Солома			543535 7929 12053
2	Відображено в складі доходу виручку від реалізації зерна пшениці озимої			602623
3	Нараховано податкове зобов'язання з ПДВ			?
4	Списано доход на фінансовий результат			?
5	Списано виробничу собівартість реалізованого зерна пшениці озимої			347391
6	Списано собівартість реалізованого зерна пшениці озимої на фінансовий результат			?
7	Списані адміністративні витрати на зменшення фінансового результату			62434
8	Списані витрати на збут на зменшення фінансового результату			2361
9	Надійшла на поточний рахунок оплата від покупця			602623
10	Погашено заборгованість по податковому зобов'язанню з ПДВ			?

Необхідно: відобразити в обліку наведені господарські операції.

Завдання 5. Фактичні витрати на вирощування і зберігання кукурудзи на силос і зелений корм склали 104975,0 грн. Вихід зеленої маси 61750 ц, в т.ч. використано на виробництво силосу 52800 ц, згодовано тваринам 8950 ц. Інші витрати на силосування зеленої маси становили 18100,0 грн.

Через 20 днів (після ферментації зеленої маси) по закінченні силосування зеленої маси кукурудзи комісія визначила вагу силосу 42750 ц.

Необхідно: визначити фактичну собівартість 1 ц зеленої маси та 1 ц силосу.

Завдання 6. Валовий збір коренеплодів цукрового буряку (фабричного) становив 60400 ц. Загальні фактичні витрати на вирощування і збирання цукрового буряку становили 465200,0 грн.

Валовий збір гички становив 1250 ц, а витрати по її збиранню і транспортуванню - 200,0 грн.

Необхідно: визначити фактичну собівартість 1 ц коренеплодів і 1 ц гички.

Завдання 7. Оприбутковано продукції за звітний період:

- молока 5000 ц за плановою собівартістю 1 ц молока 30,0 грн на суму 150000,0 грн;

- приплоду телят 200 голів за плановою собівартістю 60 кормо-днів утримання корів на суму 40000,0 грн;

- побічної продукції 7000,0 грн.

Необхідно: визначити собівартість: 1 кормо-дня, 1 голови приплоду, 1 ц молока. Визначити вартість молока та приплоду.

Завдання 8. На початок звітної періоду в господарстві залишилось 745 голів великої рогатої худоби, живою масою 745 ц і вартістю 189713,0 грн.

За звітний період надійшло: 510 голів приплоду масою 112 кг, вартістю 71799 грн; куплено в інших господарствах - 50 голів, масою 50 ц, вартістю 10000 грн. За звітний період вибуло: реалізовано 244 голови, масою 535 ц; забито на м'ясо - 50 голів, живою масою 50 ц; загинуло з вини господарства - 16 голів живою масою 8 ц.

Залишилось на кінець року 995 голів, живою масою 750 ц.

Витрати на вирощування і відгодівлю великої рогатої худоби за звітний період склали 338518,0 грн, з них віднесено на гній 1200,0 грн.

Необхідно: провести розрахунок фактичної собівартості 1 ц живої маси молодняка великої рогатої худоби і тварин на відгодівлі. Результати оформити в таблиці 1.20:

Таблиця 1.20 - Розрахунок фактичної собівартості

№ з/п	Показники	Кількість голів	Жива маса, ц	Сума, грн
1	Залишок на початок року			
2	Приплід			
3	Приріст живої маси			
4	Закуплено			
5	Разом надійшло Разом із залишком на поч. року			
6	Реалізовано			
7	Забито на м'ясо			
8	Загинуло по вині господарства Загинуло на кінець року			-
9	Разом вибуло із залишком на кінець року			

ТЕМА 2. ОБЛІК НА АВТОТРАНСПОРТНИХ ПІДПРИЄМСТВАХ

Автомобільний транспорт є складовою транспортної галузі.

Автотранспорт організаційно формується в автотранспортні підприємства. За належністю підприємства автомобільного транспорту поділяють на:

відомчі (обслуговують конкретні організації);

загального користування.

Основною «продукцією» підприємств автомобільного транспорту є перевезення вантажів вантажними автомобілями та пасажирів легковими автомобілями й автобусами. Крім того, автотранспортні підприємства виконують роботи та надають послуги, пов'язані з організацією й обслуговуванням автотранспортного процесу (рис. 2.1)



Рисунок 2.1 – Послуги автогосподарства

Автотранспортні засоби зазвичай належать до окремої групи основних засобів, що зумовлює відповідну організацію їх обліку. При цьому одиницею обліку є об'єкт основних засобів із необхідними предметами комплектації: окремі агрегати (шасі, кузов, двигун), автошини, акумулятор, комплект інструментів тощо. Крім того, здійснюють облік рухомого складу за окремими моделями автотранспорту. Всі об'єкти підлягають реєстрації в органах ДАІ та нумерації

інвентарними номерами під час передання їх в експлуатацію.

Первинна вартість придбаного об'єкта складається з таких витрат: суми, що сплачують постачальникам активів і підрядникам за виконання будівельно-монтажних робіт (без непрямих податків); реєстраційні збори, державне мито та аналогічні платежі, що здійснюють у зв'язку з придбанням (отриманням) прав на об'єкт основних засобів; суми ввізного мита; суми непрямих податків у зв'язку з придбанням (створенням) основних засобів (якщо вони не відшкодовуються підприємству); витрати зі страхування ризиків доставки основних засобів; витрати на установку, монтаж, налагодження основних засобів; інші витрати, безпосередньо пов'язані з доведенням основних засобів до стану, в якому вони придатні для використання із запланованою метою.

Витрати, що здійснюються для підтримання об'єкта в робочому стані й одержання первинно визначеної суми майбутніх економічних вигод від його використання, включають до складу витрат.

Первинна вартість основних засобів збільшується на суму витрат, пов'язаних із поліпшенням об'єкта (модернізація, модифікація, добудова, дообладнання, реконструкція тощо), що призводить до збільшення майбутніх економічних вигод, первісно очікуваних під використання об'єкта. Первинна вартість основних засобів зменшується у зв'язку з частковою ліквідацією об'єкта основних засобів.

Витрати на сплату відсотків за користування кредитом не включають до первинної вартості основних засобів, придбаних (створених) повністю або частково за рахунок позикового капіталу.

На кожен об'єкт автотранспорту, що надходить на підприємство у складі основних засобів, оформлюють Акт приймання — передачі (внутрішнього переміщення) основних засобів (форма ОЗ-1). На підставі цього документа здійснюють також переміщення автотранспортних об'єктів між підрозділами підприємства.

Аналітичний облік ведуть за кожним об'єктом автотранспорту в експлуатації згідно з Інвентарною карткою обліку основних засобів (форма ОЗ-6). Інвентарні картки реєструють в Описах інвентарних карток з обліку основних засобів (форма ОЗ-7), записи в яких здійснюють за видами об'єктів.

Синтетичний облік ведуть на субрахунку 105 «Транспортні засоби» рахунка 10 «Основні засоби».

Для нарахування амортизації (зносу) автотранспортних засобів підприємство може використовувати один із методів обліку: прямолінійний, зменшення залишкової вартості, прискореного зменшення залишкової вартості, кумулятивний, виробничий, за нормами податкового обліку.

Амортизовану вартість визначають за формулою:

$$V_a - V_m - V_l,$$

де V_a - амортизована вартість, V_m — первинна вартість, V_l — ліквідаційна вартість.

Приклад. Підприємство придбало вантажівку за 96 000 грн (у тому числі ПДВ — 16 000 грн). За доставку було сплачено 3600 грн (у тому числі ПДВ — 600 грн). Вартість страхування ризиків під час доставки — 2450 грн. Вартість реєстрації автомобіля - — 1550 грн. Суму амортизації розраховуємо прямолінійним

методом, з огляду на термін корисного використання автомобіля 5 років. При цьому ліквідаційна вартість автомобіля дорівнює нулю.

Сума річної амортизації: $(80\ 000 + 3000 + 2450 + 1550) : 5 = 87000 : 5 = 17\ 400$ грн. Місячна сума амортизації: $17\ 400 : 12 = 1450$ грн. У таблиці 2.1 наведено облік операцій з придбання автомобіля за плату.

Таблиця 2.1 – Облік придбання автомобіля

№ з/п	Зміст операції	Дебет	Кредит	Сума, грн.
1	Оплачено вартість автомобіля й доставки із ПДВ	371	311	99 600
2	Нараховано податковий кредит із ПДВ	641	644	16 600
3	Відображено вартість отриманого автомобіля	152	371	80 000
4	Зараховано суму податкового кредиту	644	371	16 600
5	Сплачено страхування ризиків під час доставки та внесок у пенсійний фонд	655, 651	311	2450
6	Сплачено вартість реєстрації автомобіля	685	311	1550
7	Вартість реєстрації та доставки віднесено до вартості автомобіля	152	685	4550
8	До вартості автомобіля віднесено страхування ризиків та внесок до пенсійного фонду	152	655,651	2450
9	Автомобіль введено в експлуатацію	105	152	87 000
10	Списано на фінансові результати	791	92	530
11	Нараховано знос (амортизацію)	91	131	1450

Для визначення непридатності транспортного засобу до експлуатації, неможливості і неефективності проведення його ремонту, а також оформлення необхідної документації для його списання на підприємстві наказом керівника створюють постійно діючу комісію у складі: головного інженера або заступника керівника підприємства, головного бухгалтера, особи, на яку покладено відповідальність за зберігання об'єктів, інших відповідальних посадовців.

Ліквідацію автотранспортних засобів оформляють Актом на списання автотранспортних засобів (форма ОЗ-4), в якому вказують реквізити: назву об'єкта; його інвентарний номер; відомості, що характеризують цей об'єкт; рік виготовлення; дату надходження на підприємство; місце експлуатації, дату вве-

дення в експлуатацію; первинну вартість об'єкта; пробіг; термін експлуатації; кількість проведених капітальних ремонтів та вартість їх; причини ліквідації; суму зносу об'єкта; витрати, пов'язані з ліквідацією; доходи від ліквідації (вартість запасних частин, агрегатів, матеріалів, що мають оприбутковуватися після списання). Акт складають у двох примірниках та підписують члени комісії, яка затверджена наказом керівника підприємства.

У таблицях 2.2 наведено операції зі списання автомобіля у разі ліквідації.

Таблиця 2.2 – Облік списання автотранспортного об'єкта у разі ліквідації

№	Зміст операції	Дебет	Кредит	Сума
1	Списано суму зносу автомобіля, що ліквідується	131	105	3800
2	Списано залишкову вартість автомобіля, що ліквідується	976	105	200
3	Зменшено податковий кредит із ПДВ на недоамортизовану частину автомобіля (методом «сторно»)	/641/	/644/	/40/
		976	644	40
4	Списано витрати з ліквідації об'єкта	976	65,66	100
5	Оприбутковано запчастини від ліквідації об'єкта	207	746	800
6	Списано на фінансовий результат доходи від ліквідації автомобіля	746	793	800
7	Списано на фінансовий результат втрати від ліквідації автомобіля	793	976	340

Основним первинним документом, за яким обліковують роботу автомобілів, є подорожній лист. Згідно з даними подорожнього листа вантажного автомобіля (легкового автомобіля, автобуса) здійснюють облік виконаної роботи з перевезення вантажів (пасажирів); витрат пального; нарахування заробітної плати водіям та іншим працівникам, які виконують автотранспортні роботи; розрахунків із замовниками.

У процесі автотранспортних перевезень використовують такі подорожні листи:

— вантажного автомобіля у міжнародному сполученні — форма № 1 (міжнародна) видається на час відрядження автомобіля та водія для перевезення вантажу в міжнародному сполученні;

— вантажного автомобіля, чинного в у межах України — форма № 2;

— службового легкового автомобіля — форма № 3;

— перевезення пасажирів автобусами — форми 1-АП і 2-АП.

Подорожній лист легкового автомобіля видають підприємства й організації, які надають службові легкові автомобілі для транспортного обслуговування юридичних осіб на комерційних засадах або використовують їх у службових

поїздках для власних потреб, а також підприємства, на замовлення яких здійснюють транспортне обслуговування службовими легковими автомобілями.

Подорожні листи форм № 2 і № 3 видають, як правило, на один робочий день (зміну) після обов'язкової здачі подорожнього листа за минулий робочий день.

Подорожній лист виписують на підставі замовлення відповідальної особи за виконання робіт і видають водію щоденно диспетчери перед виїздом із гаражу. По завершенні роботи (робочого дня) водій повертає його диспетчерові.

Перед виданням подорожній лист реєструють у диспетчерському журналі за такими реквізитами: реквізити автопідприємства, дата видачі і номер подорожнього листа, прізвище та ініціали водія, його підпис при одержанні подорожнього листа, дата повернення подорожнього листа, підпис відповідальної особи. Бланки подорожніх листів є бланками суворої звітності. Бухгалтерія видає подорожні листи працівникам відділу експлуатації під звіт і списує у видаток згідно до реєстрів, складених за даними журналу обліку руху подорожніх листів (форма авто-10). У журналі записують кожний подорожній лист, виданий водієві, і контролюють повернення подорожнього листа диспетчерові. Під час видачі подорожнього листа диспетчер обов'язково перевіряє за журналом здачу водієм попереднього листа, що фіксує своїм підписом. Журнал відкривають на кожен рік, усі подорожні листи в ньому, починаючи від початку року, нумерують.

Заповнення подорожнього листа до видачі його водієві здійснює диспетчер, а безпосередньо на лінії — вантажовідправник і вантажоотримувач. На лицьовому боці подорожнього листа зазначають прізвище водія і працівників, що супроводжають машину, найменування вантажу, місце його отримання і доставки, масу вантажу, час виїзду із гаража. Механік має оглянути машину перед її виходом на лінію, у подорожньому листі засвідчити її технічну справність; водій має розписатися у прийнятті справної машини. Час виїзду і повернення у подорожньому листі фіксує диспетчер і підтверджує своїм підписом. При поверненні до гаража водій передає машину механікові. В частині фактичного виконання виробничого завдання записи в листі робить диспетчер — за кожною поїздкою вантажного автомобіля зазначають час і номер товарно-транспортної накладної, в якій оформлено відправку вантажу. Відображають також простої на лінії із зазначенням причин. В окремому розділі подорожнього листа відображають рух палива: його залишок при виїзді, кількість виданого за день та залишок під час заїзду до гаража і здачі автомобіля.

У разі міжнародних перевезень вантажів подорожні листи оформлюють відповідальні особи перевізника.

На маршруті руху відповідні показники заповнюють:

— водій — на підставі товарно-транспортної накладної: найменування вантажовідправника, адресу (місто) відправлення вантажу, адресу (місто) призначення вантажу, номери й дати оформлення товарно-транспортної накладної, найменування перевезеного вантажу, відповідно його загальну кількість, зокрема й перевезення іноземною територією. Після виконання перевезень ці записи засвідчує підписом власник вантажу;

— митні органи — відзначають проходження автомобілем контрольно-диспетчерських пунктів і проведення контролю у цих пунктах (проставляють

штамп встановленої форми й роблять запис на лицьовому та зворотному боці подорожнього листа стосовно дати здійснення контролю (число, місяць, рік) і часу (година, хвилина);

— відповідальна особа перевізника — на підставі переданих товарно-транспортних накладних перевіряє достовірність даних про виконання завдання, що засвідчує власним підписом.

Для здійснення контролю за використанням вантажних автомобілів на кожен із них оформлюють Картку обліку роботи вантажного автомобіля, яка є накопичувальним реєстром про роботу автомобіля за звітний місяць, рух палива та дані про його вигради за нормами і фактично. У картках також можна зазначати суму нарахованої заробітної плати. Записи у картці здійснює диспетчер на підставі даних подорожніх листів.

На підставі карток обліку роботи вантажного автомобіля для узагальнення даних про роботу автотранспорту по підприємству складають Зведену відомість обліку роботи вантажних автомобілів. Відомість складають за марками автомобілів. У ній відображають ступінь використання вантажних автомобілів у роботі, обсяг виконаної роботи, простої невиробничого характеру, витрати пального за нормою і фактично. Дані зведеної відомості використовують для списання пального, складання звітності, аналізу використання транспорту та здійснення контролю за виконанням плану автоперевезень.

Особливе місце в складі виробничих запасів автотранспортних підприємств належить запасним частинам, а також автомобільним шинам у запасі й обороті.

Запасні частини — окремі деталі, вузли, агрегати транспортних засобів, призначені для заміни зношених частин об'єктів під час технічного обслуговування та ремонту їх.

Приймання нових запасних частин і автомобільних шин на склад здійснюють на підставі супровідних документів, виписаних організацією-постачальником: товарно-транспортною накладною, специфікації тощо.

Кожному агрегату, який надійшов на підприємство, присвоюють номенклатурний номер (штрих-код). Під цим номером в оперативному порядку ведуть Картку обліку оборотного агрегату, в якій відображають усі дані руху агрегату (надходження, встановлення на автомобіль, зняття з автомобіля, передання в ремонт, повернення з ремонту тощо).

Аналітичний облік запасних частин на складах здійснюють за місцями зберігання (матеріально відповідальними особами), однорідними групами (механічна група, електрична група тощо), марками автомобілів та номенклатурними номерами (штрих-кодами). Аналітичний облік обладнання, двигунів, вузлів та агрегатів обмінного фонду ведуть за такими групами: придатні до експлуатації (нові й відремонтовані); підлягають ремонту; перебувають у ремонті; непридатні до експлуатації. Облік руху оборотних агрегатів здійснює технік у спеціальних картках обліку, що містять такі реквізити: дати надходження і вибуття, назву агрегату, його номенклатурний (штрих-код) і заводський номери, пробіг, проведені види ремонту, звідки надійшов і кому виданий агрегат.

За наявності обмінного фонду запасних частин видачу їх зі складу для технічного обслуговування і ремонтів автомобілів проводять в обмін на зняті з

автомобілів. Непридатні запасні частини, що прийняті в обмін на видані із обмінного фонду складу, зберігаються окремо, по завершенні місяця їх списують і оприбутковують як брухт. Запасні частини, що потребують ремонту, передають до ремонтного цеху за накладними, а після ремонту повертають на склад і використовують як обмінний фонд.

Облік запасних частин ведуть за такими цінами (рис. 2.2):

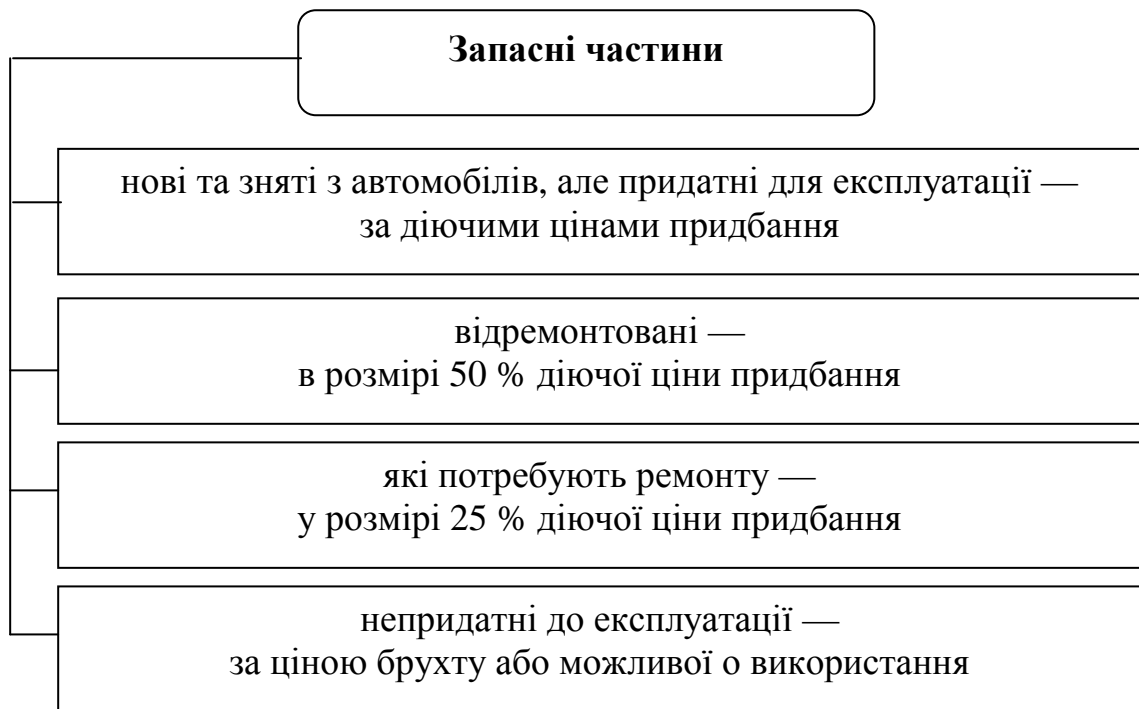


Рисунок 2.2 - Облік запасних частин

Непридатні для експлуатації агрегати після списання їх у встановленому порядку розбирають на запасні частини, які оприбутковують на складі. Облікову картку списаного агрегату не анулюють, а продовжують використовувати під тим самим номером для обліку агрегату, що надійшов замість списаного.

Облік автомобільних шин зазвичай здійснюють у комплектах, до яких належать покришки (зокрема безкамерні), камери та обвідні стрічки.

Автомобільні шини, встановлені на колесах та наявні у запасі при автомобілі, включають до його первинної вартості й обліковують у складі основних засобів. Автомобільні шини, акумулятори і запасні частини, що перебувають на складі, не можуть самостійно виконувати жодних функцій або робіт, тому їх не включають до складу основних засобів (за винятком, коли вони надходять у комплекті нового автомобіля) незалежно від ціни їх придбання й обліковують у складі оборотних засобів — виробничих запасів.

Аналітичний облік автомобільних шин на складах ведуть за місцями зберігання (матеріально відповідальні особи) й за окремими групами: шини нові; шини, що були в експлуатації, але придатні для подальшої експлуатації; шини, відремонтовані або підновлені методом накладання нового протектора; шини, що були в експлуатації й підлягають ремонту або відновленню; шини, не придатні для подальшої експлуатації. Усередині кожної групи облік ведуть за окремими

деталлями (покришки, камери), а також за кількістю, розмірами (марками), моделями, сортами, цінами, заводськими номерами.

Відпуск зі складу автомобільних шин у разі заміни проводять за обов'язкової здачі шини, знятої з автомобіля. Оприбуткування знятої шини здійснюють на підставі накладної, а видачу нової шини — на підставі вимоги.

Оперативний облік автомобільних шин в експлуатації й ремонті здійснюють у Картках обліку роботи шин. У Картці обліку роботи шин вказують: назву підприємства — виробника шин; її технічний стан; марку й модель автомобіля, на якому шину використовують; дату монтажу й демонтажу шини; її попередній пробіг на іншому автомобілі, пробіг у тис. км від початку експлуатації. Картку доцільно оформлювати на кожну шину. Картка є підставою для висування претензії заводам — виробникам та шиноремонтним заводам у випадках, коли шини не витримали гарантійного пробігу; нарахування резерву на ремонт шин; списання у зв'язку із їх зносом; нарахування премій водіям за перепробіг шин; визначення й відшкодування водіями сум втрат від недопробігу шин через їх вину. Заповнені Картки обліку роботи шин зберігають за номерами автомобілів і закривають в разі списання шин в утиль, де вказують результати огляду й висновки комісії стосовно непридатності шин до подальшої експлуатації або ремонту, а також під час передання для відновлювального ремонту із посиланням на документ про прийняття на ремонт.

Заміна зношеної шини, що вибула через непридатність її для подальшої експлуатації, відбувається лише за умови здачі її на склад. Заміну зношеної шини, а також її ремонт в процесі експлуатації здійснюють за рахунок резерву на ремонт автомобільних шин, який щомісяця нараховують за рахунок виробничих витрат. Для визначення розміру нарахування зносу шин на автомобіль кожної марки, норму витрат на 1000 км пробігу треба помножити на кількість коліс на автомобілі (без запасного). Отриману суму слід помножити на місячний фактичний пробіг автомобіля у кілометрах згідно зі зведеною відомістю і поділити на 1000.

Облік нарахування (резервування) сум на відновлення зносу та ремонт автомобільних шин здійснюють на окремому субрахунку рахунка 47 «Забезпечення майбутніх витрат і платежів».

За кредитом рахунка 47 відображають нарахування резерву, а за дебетом вартість шин у разі замін їх на зношені, а також усі витрати, пов'язані з ремонтом шин. При цьому кредитують рахунки, з яких здійснюють ці витрати. Шини, зняті з автомобілів через непридатність для подальшої експлуатації, але придатні для поновлення і ремонту, оприбутковують за дебетом рахунка 20 і кредитом рахунка 47. При цьому оприбуткування їх здійснюють за такими цінами: за діаметра ободу до 17 дм — 2 грн, за діаметра ободу від 17 дм до 20 дм — 5 грн, за діаметра ободу понад 20 дм — 17 грн. При списанні шин із виробничими дефектами і пробігом нижче гарантійних норм донараховану суму резервів відносять за рахунок постачальника. Якщо на підприємстві нарахування резерву на відновлення зносу і ремонт шин не передбачено, відповідні витрати відносять безпосередньо до виробничих витрат діяльності і на собівартість продукції.

Інвентаризації запасних частин і агрегатів проводять у розрізі таких ознак:

нові; зняті з автомобілів або причепів і придатні для використання; що потребують ремонту; відремонтовані; непридатні, що підлягають здачі в металобрухт. В інвентаризаційному описі вказують номенклатурний номер деталей або агрегатів. Під час інвентаризації шин в описах вказують їхній серійний (заводський) номер із включенням усіх літерних і цифрових позначень.

Синтетичний облік наявності та руху придбаних і виготовлених запасних частин, готових деталей, вузлів, агрегатів, що використовуються для проведення ремонтів і заміни зношених частин автотранспортних засобів, інструментів, а також автомобільних шин у запасі та в обороті, здійснюють на субрахунок 207 «Запасні частини» рахунка 20 «Виробничі запаси». На цьому ж субрахунок обліковують обмінний фонд устаткування, двигунів, вузлів, агрегатів, створений у ремонтних підрозділах підприємства.

Субрахунок 207 може мати такі субрахунки другого порядку:

- 2071 — запасні частини;
- 20711 — запасні частини придбані нові;
- 20712 — запасні частини, виготовлені на підприємстві;
- 20713 — запасні частини, непридатні до експлуатації;
- 2072 — обмінний фонд запасних частин;
- 20721 — придатні запасні частини обмінного фонду;
- 20722 — запасні частини обмінного фонду, що підлягають відновленню;
- 20723 — запасні частини обмінного фонду в ремонті;
- 2073 — автомобільні шини;
- 20731 — автомобільні шини в запасі;
- 20732 — автомобільні шини в обороті;
- 20733 — автомобільні шини в ремонті;

У таблиці 2.3 наведено операції, пов'язані з обліком запасних частин і автомобільних шин.

Таблиця 2.3 – Облік руху запасних частин і автомобільних шин

№з/п	Зміст операції	Дебет	Кредит	Сума, грн.
1	Отримано від постачальника запасні частини (шини)	207	631	9000
2	Нараховано податковий кредит із ПДВ	641	631	1800
3	Запасні частини, використані для ремонту автомашин	23	207	5000
4	Проведені відрахування до резерву на відновлення шин	23	47	800
5	Пред'явлена претензія постачальникові за неякісні шини	374	47	200
6	Списано вартість ремонту шини	47	631	300
7	Списано вартість шин, встановлених замість зношених	47	207	500
8	Передання шин в експлуатацію	207	207	900

Одним із основних елементів витрат автотранспорту є вартість паливно-мастильних матеріалів для надання автотранспортних послуг.

Під час надходження паливно-мастильних матеріалів на склад або до паливно-роздавальної колонки матеріально відповідальна особа — заправник (комірник) має оприбуткувати нафтопродукти, що надійшли зі складанням первинного документа (прибуткового ордеру тощо) і зробити необхідні записи в Журналі обліку нафтопродуктів із зазначенням дати надходження матеріалів, номера цистерни, номерів квитанції і товарно-транспортної накладної поставальника. Сторінки журналу мають бути прошнуровані, пронумеровані, скріплені підписами посадових осіб і печаткою підприємства.

Для обліку видачі палива зі складу використовують лімітно-заправочні відомості, які відкривають на місяць для кожного автомобіля. Відпуск палива водіям здійснює заправник у межах ліміту, встановленого на місяць.

Кількість фактично виданого водіям палива фіксують у двох документах: у Відомості обліку видачі нафтопродуктів і в Подорожньому листі водія. У Відомості обліку видачі нафтопродуктів заправник зазначає дату, номер подорожнього листа, прізвище водія і кількість відпущеного палива за марками. Водій підтверджує отримання палива своїм підписом. Заправник записує відпущене паливо до подорожнього листа і ставить у ньому свій підпис. Паливо, відпущене на заправку автомобіля, розглядають як внутрішнє переміщення від однієї матеріально відповідальної особи (заправника) до іншої (водія). На підставі цих документів і в такому самому порядку відображають рух талонів на паливо. При цьому складають окрему Відомість обліку видачі нафтопродуктів. Не використані талони, раніше отримані водієм, повертаються, про що у подорожньому листі роблять відповідний запис.

На підставі первинних документів, за якими на підприємстві здійснюють приймання і відпуск нафтопродуктів, матеріально відповідальна особа (заправник, комірник) складає Звіт про рух нафтопродуктів, який разом із первинними документами подає до бухгалтерії. Це слугує підставою для відображення в облікові руху нафтопродуктів. При складанні звіту враховують затверджені норми втрат нафтопродуктів у вагових одиницях на м² поверхні випаровування резервуарних місткостей та в кілограмах до кількості руху нафтопродуктів в осінньо-зимовий або весняно-літній період залежно від значення октанового числа палива та кліматичної зони. Втрати нафтопродуктів під час зачищення резервуарів і технологічних нафтопродуктопроводів списують за окремими актами, що складають на кожен випадок зачищення.

При виїзді з підприємства і після повернення водій надає подорожній лист, в якому механік (чи інша уповноважена особа) проставляє дані пробігу автомобіля за спідометром, а також заправки палива у баках автомобіля під час виїзду і при поверненні. Ці показники фіксують у диспетчерському журналі.

Фактичні витрати палива за кожним подорожнім листом встановлюють за розрахунком: до залишку палива у баках автомобіля на початок зміни додають кількість палива, отриманого в натурі або за талонами, і віднімають залишок його у баках на кінець зміни. Фактичні витрати за кожним подорожнім листом зіставляють із витратами, розрахованими за нормами, і визначають економію або

перевитрати палива за кожною маркою автомобіля.

Списання наливно-мастильних матеріалів із підзвіту водія здійснюють з урахуванням чинних норм витрат їх. При цьому зважають на суттєві особливості експлуатації автотранспортних засобів. Для автомобілів норми встановлюють з урахуванням таких чинників: базова норма на пробіг (на 100 км); на поїздку із вантажем (враховують збільшення витрат палива через особливості маневрування, наявність операцій із завантаження та розвантаження); на одну тону спорядженої маси (враховують додаткові виграти палива при зміні спорядженої маси автомобіля, причепа або напівпричепа); на виконання транспортної роботи (враховують додаткові витрати палива під час руху автомобіля з вантажем); на пробіг у разі виконання спеціальної роботи (на 100 км); на роботу спеціального обладнання, встановленого на автомобілі (на годину або виконану операцію); на роботу незалежного обігрівача. Крім того, враховують особливості дорожніх умов руху (збільшення витрат палива в зимовий період експлуатації, у гірській місцевості), виду палива, терміну експлуатації автотранспортного засобу тощо.

Придбання паливно-мастильних матеріалів у дорозі на сторонніх АЗС відображають в авансовому звіті водія. До авансового звіту додають документи, що підтверджують придбання цих матеріалів (чек ЕККА АЗС, товарний чек, розрахункову квитанцію, а також податкову накладну, якщо сума в чеку перевищує - 0 грн). У подорожньому листі також має бути позначка АЗС про кількість виданого палива.

Водій упродовж трьох робочих днів після повернення із відрядження зобов'язаний відзвітувати за авансовим звітом про витрату одержаних у касі підзвітних сум. Підставою для списання паливно-мастильних матеріалів є подорожній лист автомобіля.

Облік талонів на нафтопродукти здійснює призначена керівником матеріально відповідальна особа у Книзі обліку талонів на нафтопродукти. Книга має бути пронумерована, прошнурована, підписана керівником і головним бухгалтером підприємства і затверджена печаткою. Записи в ній здійснюють щоденно за даними документів на оприбуткування і списання талонів на нафтопродукти. Оприбуткування талонів фіксують у книзі на підставі накладних на відпуск матеріальних цінностей (талонів на нафтопродукти). Списання талонів проводять згідно із видатковими ордерами (накладними). Видатковий ордер оформлюють на кожного водія, який отримує талони на нафтопродукти в підзвіт. Він містить такі обов'язкові реквізити: прізвище, ім'я, по батькові особи, яка отримує талони, номінал одного талону, загальну суму отриманих талонів, підписи матеріально відповідальної особи та водія. За даними прибуткових і видаткових документів матеріально відповідальна особа складає під копірувальний папір 2 примірники Звіту про рух талонів, один примірник передає до бухгалтерії підприємства разом із первинними документами.

Підставою для списання палива є Відомість обліку видачі нафтопродуктів і подорожній лист. На кожне 1 число місяця здійснюють інвентаризацію залишків палива у баках автомобіля з оформленням інвентаризаційного опису.

Після того, як дані одержаних реєстрів звірено, складають дві картки: Картку обліку витрачання палива автомобілем та Особову картку водія.

Першу картку відкривають на кожний транспортний засіб. У ній вказують фактичну й нормативну витрату палива за кожним подорожнім листом (економія чи перевитрата).

В Особовій картці водія відображають облік фактичного і нормативного витрачання палива за кожним подорожнім листом і підсумовують результати роботи за місяць (економія чи перевитрата), що слугує підставою для нарахування премій за економію чи утримань вартості перевитраченого палива. Вартість перевитрат палива списують за рахунок водія (якщо доведено його вину) або за рахунок підприємства (якщо вину водія не доведено).

На підставі підсумкових даних карток обліку витрат палива автомобілем технік з обліку паливно-мастильних матеріалів складає за кожним видом палива Зведену відомість обліку витрат паливно-мастильних матеріалів за автомобілями за місяць, яку затверджує головний інженер підприємства і передає до бухгалтерії. Відомість треба звірити з даними про залишки палива в актах зняття залишків палива в баках автомобілів, а також із даними про фактичне отримання палива водіями і даними звітів матеріально відповідальних осіб (заправників) за поточний місяць. Після цього за відомістю проводять списання на витрати виробництва використаного палива.

На підставі актів інвентаризації залишків та звітів про рух палива технік з обліку паливно-мастильних матеріалів складає звіт про витрати палива за місяць, в якому відображає рух палива за видами, фактичні витрати палива за видами, фактичні витрати палива та результат (економія або перевитрати) проти встановлених норм. Перевитрати палива водіями за рішенням керівника підприємства відносять до відшкодування матеріально відповідальною особою або на витрати діяльності.

Заправку і дозаправку автомобілів мастилами здійснюють, як правило, під час проведення технічного обслуговування автотранспорту.

Облік наявності і руху паливно-мастильних матеріалів, призначених для експлуатації транспортних засобів та інших виробничих потреб, здійснюють на субрахунку 203 «Паливо». На цьому рахунку також обліковують оплачені талони на нафтопродукти і газ.

До субрахунку 203 доцільно вести такі субрахунки другого рівня:

— 2031 «Нафтопродукти на складі» — обліковується наявність і рух усіх видів нафтопродуктів, що перебувають на нафтоскладах, у пунктах заправки, інших підрозділах підприємства, у ваговому й грошовому еквіваленті;

— 2032 «Нафтопродукти в галонах» — обліковують талони, тримані матеріально відповідальними особами на нафтопродукти в одиницях виміру, зазначених у талонах та у вартісному вираженні;

— 2033 «Нафтопродукти в баках автотранспортних засобів» - обліковують паливо, отримане водієм із нафтоскладу підприємства на сторонній АЗС;

— 2034 «Газоподібне паливо на складі» — обліковують газоподібне паливо на складі в підзвіті комірника;

— 2035 «Газоподібне паливо в талонах» — обліковують талони, отримані матеріально відповідальними особами, на газоподібне паливо в одиницях виміру, зазначених у талонах та у вартісному вираженні;

— 2036 «Газоподібне паливо в баках автотранспортних засобів» — обліковують газоподібне паливо у підзвіті водіїв.

Аналітичний облік паливно-мастильних матеріалів ведуть за кожним субрахунком за їх видами (марками), місцями зберігання й матеріально відповідальними особами.

У таблиці 2.4 наведено операції з обліку паливно-мастильних матеріалів на автотранспортному підприємстві.

Таблиця 2.4 – Облік руху паливно-мастильних матеріалів

№ з/п	Зміст операції	Дебет	Кредит	Сума, грн.
1	Отримано від постачальника бензину для автомобілів	2031	631	9000
2	Нараховано податковий кредит із ПДВ	641	631	1800
3	Бензин залито до баку автомобіля (підзвіт водія)	2033	2031	8000
4	Залито до баку автомобіля бензин від сторонньої ЛЗС	2033	372	1000
5	Видано водієві талони на бензин	2032	2032	800
6	Одержано бензину на АЗС за талони	2033	2032	800
7	Списано вартість використаного бензину за нормами	231	2033	9300
8	Списано вартість використаного бензину понад норму на фінансові результати	79	2033	350
9	Списано вартість використаного бензину понад норму за рахунок матеріально відповідальної особи (водія)	375	2033	150

Система технічного обслуговування та ремонту автотранспортних засобів передбачає: підготовку до продажу, технічне обслуговування їх у період обкатки, щоденне обслуговування, періодичне технічне обслуговування, сезонне технічне обслуговування, технічне обслуговування під час консервації, поточний ремонт, капітальний ремонт, технічне обслуговування і ремонт автотранспортних засобів на лінії. Ремонт — комплекс операцій із відновлення справності або працездатності, відновлення ресурсу автомобіля або складових його частин.

Технічне обслуговування автомобілів — операція або комплекс операцій із підтримання працездатності або справності автотранспортного засобу в період його використання за призначенням, зберігання й транспортування. Мета

технічного обслуговування її ремонту — утримання автотранспортних засобів у технічно справному стані та належному зовнішньому вигляді, забезпечення надійності, економічності, безпеки руху й екологічної безпеки. До технічного обслуговування автомобіля, зокрема, належать: операції із заміною шин і акумуляторних батарей, санітарна обробка автотранспортного засобу, роботи щодо заправки експлуатаційними рідинами. Технічне обслуговування є профілактичним заходом у плановому порядку залежно від пробігу й часу роботи автотранспорту.

Поточний ремонт виконують для забезпечення або відновлення працездатності автомобіля. Він полягає у заміні або відновленні окремих частин об'єкта ремонту. Проведення поточного ремонту сприяє підтриманню об'єкта в робочому стані та одержанню первинно визначеної суми майбутніх економічних вигод від його експлуатації, але не веде до поліпшення об'єкта (збільшення майбутніх економічних вигод, первинно очікуваних від використання об'єкта).

Капітальний ремонт виконують для відновлення працездатності й цілковитого відновлення ресурсу автомобіля із заміною або відновленням будь-яких частин, зокрема й базових. Під час проведення капітального ремонту виконання окремих робіт може поліпшувати працездатність об'єктів ремонту (модернізація базових деталей при заміні їх тощо), що зумовлює збільшення майбутніх економічних вигод, первинно очікуваних від використання об'єкта.

Згідно з чинними нормативами до складу витрат поточного періоду належать вартість витрат на експлуатацію й технічне обслуговування об'єктів основних засобів, зокрема й автомобілів. Вартість ремонтів відносять до складу витрат поточного періоду, якщо їх виконання не приводить до поліпшення об'єктів ремонту (до збільшення майбутніх економічних вигод, початково очікуваних від використання об'єкта). Якщо проведення ремонтних робіт сприяє поліпшенню об'єктів — їх модернізації (наприклад, заміна двигуна на потужніший), що зумовлює збільшення майбутніх економічних вигод, первинно очікуваних від використання об'єкта, вартість таких робіт відносять до збільшення первинної вартості об'єктів ремонту.

На підприємстві, на підставі чинних технічних нормативів, розробляють перелік операцій, що належать до технічного обслуговування, поточного ремонту, капітального ремонту без поліпшення об'єкта, капітального ремонту із поліпшенням об'єкта — модернізацією автотранспортних засобів.

Про виконання відповідних робіт складають акти:

- про виконання профілактичного обслуговування автомобіля;
- про виконані ремонти без поліпшення об'єктів (модернізації);
- про виконані ремонти із поліпшенням об'єктів (модернізацією).

Приймання виконаних робіт з капітального ремонту об'єктів оформлюють Актами прийому-здачі відремонтованих, реконструйованих та модернізованих об'єктів типової форми ОЗ-2.

В актах зазначають реквізити: вид та обсяг виконаних робіт, марки, та номери автомобіля, а також трудові й матеріальні витрати. Акти підписують працівники відповідної ремонтної служби, що виконує ці роботи, а також працівники ВТК, що їх приймають. Оформлені акти разом із усіма первинними документами

(лімітно-забірними картами, вимогами, табелями, нарядами, інвентарними картками на дорогі запасні частини, вузли й агрегати) передають до бухгалтерії. На підставі актів здійснюють списання з підзвітних осіб раніше отриманих матеріальних цінностей. За цими актами також нараховують заробітну плату персоналу, виходячи із зазначених у них: професії працівника, його розряду, виду виконаної роботи, відпрацьованих годин і тарифної ставки або відрядної розцінки.

Ремонт і технічне обслуговування автомобілів можуть виконувати ремонтні майстерні, станції технічного обслуговування або інші сторонні організації. У разі виконання зазначених робіт силами підприємства витрати фіксують за дебетом субрахунку 231 «Допоміжне виробництво». По завершенні робіт їх відпускну вартість згідно із відомістю розподілу послуг, виконаних для внутрішніх потреб, відносять у дебет рахунка 23 «Виробництво» за відповідною статтею калькуляції з кредиту субрахунку 231 «Допоміжне виробництво». Якщо вказані роботи виконує стороння організація, то на підставі її рахунку й акту прийнятих робіт робиться запис:

Дебет рахунка 23
Кредит рахунка 63.

У таблиці 2.5 наведено облік операцій з виконання ремонтних робіт.

Таблиця 2.5 – Облік операцій з виконання ремонтних робіт

№ з/п	Зміст операції	Дебет	Кредит	Сума, грн.
1	Підрядником виконано капітальний ремонт без поліпшення експлуатаційних якостей автомобіля	23	631	500
2	Підрядником виконано капітальний ремонт із модернізацією (поліпшення експлуатаційних якостей автомобіля)	152	631	600
3	Вартість модернізації збільшує первинну вартість автомобіля	10	152	600
4	Оприбутковано запасні частини	207	631	300
5	Нараховано податковий кредит із ПДВ за операціями 1, 2, 4	641	631	280
6	Сплачено постачальникам	631	311	1680
7	Списано вартість встановлених на автомобіль запчастин	23	207	300

У процесі виробничої діяльності автотранспортного підприємства для обліку

окремих операцій, пов'язаних із роботою автотранспорту, можуть оформлювати такі документи: таблиць обліку роботи автопарку, Акт про поломку (пошкодження) автомобіля, Акт про технічний стан автомобіля, Акт про дорожньо-транспортну пригоду із матеріальним збитком (акт у разі аварії).

Об'єктами обліку витрат на виробництво на автотранспортних підприємствах є групування витрат (рис. 2.3):

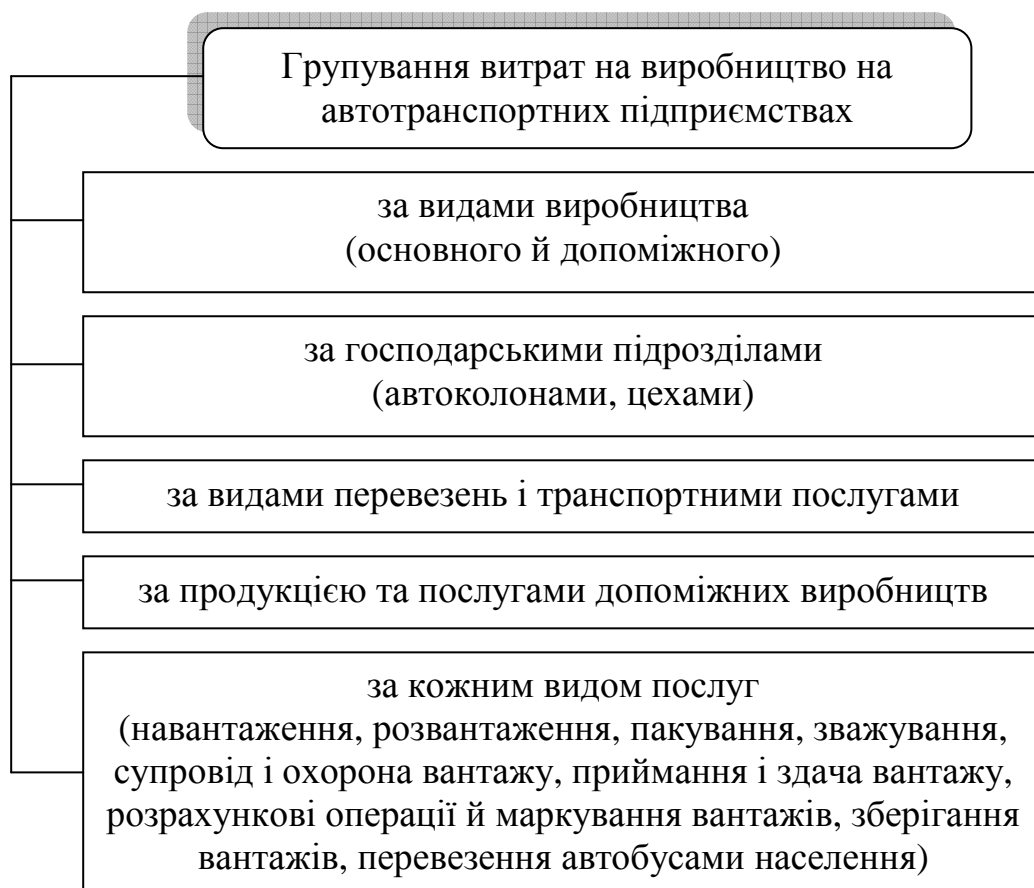


Рисунок 2.3 – Класифікація витрат на виробництво на автотранспортних підприємствах

Важливе значення має правильно організований облік витрат за кожним автомобілем. Для цього відкривають особові рахунки обліку витрат окремо за кожним автомобілем із деталізацією витрат, встановленою плановими нормативами, порівнюють їх із фактичними даними за основними експлуатаційними показниками.

Витрати на здійснення перевезень (робіт, послуг) характеризують витрати поточного періоду (року, кварталу, місяця) на такі цілі. Витрати на перевезення (роботи, послуги) включають у собівартість того звітного періоду, в якому вони виникли, незалежно від дати сплати грошових коштів. Непродуктивні витрати й втрати відображають в обліку того звітного періоду, в якому вони виникли.

У структурних підрозділах автотранспортних підприємств, вирізнених в окремі виробничі одиниці, що належать до інших галузей народного господарства (промисловість, будівництво, сільське господарство), застосовують методику обліку витрат і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг), прийняту

для відповідних галузей.

Витрати операційної діяльності підприємства складаються з виробничої собівартості перевезень, адміністративних витрат, витрат на збут та інших операційних витрат.

Витрати операційної діяльності підприємств автотранспорту відповідно до їх економічного змісту групують за такими елементами:

До елементу «Матеріальні витрати» належать витрати придбаних у сторонніх організацій або виготовлених власними силами палива, запасних частіш і комплектувальних виробів, мастил, матеріалів, шин, енергії, інших виробничих запасів, які використані на:

- виконання перевезень (робіт, послуг);
- забезпечення технологічного процесу' перевезеш, (робіт, послуг), їх якості та надійності;

- проведення всіх видів ремонту, технічного огляду та обслуговування (рухомого складу, його агрегатів і вузлів, будівель, споруд, тощо), зокрема та отриманих за угодами лізингу (оренди);

- забезпечення робіт, пов'язаних із дотриманням правил безпеки праці та руху, протипожежної та сторожової охорони, санітарно-гігієнічних, природоохоронних та інших спеціальних вимог, передбачених правилами технічної експлуатації автотранспорту, нагляду і контролю за процесом виробництва;

- забезпечення роботи апарату управління підприємства та його структурних підрозділів, включно із транспортним обслуговуванням, пов'язаним із управлінням виробництвом, а також технічних засобів управління: обчислювальної техніки, засобів зв'язку, сигналізації тощо, які перебувають на балансі підприємства;

- утримання й експлуатацію приміщень і території підприємства, утримання законсервованих основних засобів;

- винахідництво і раціоналізацію, проведення дослідно-експериментальних та конструкторських робіт, виготовлення й дослідження моделей і зразків, пов'язаних із основною діяльністю підприємства, освоєння в процесі експлуатації нових типів і моделей автотранспортних засобів та видів перевезень (робіт, послуг);

- забезпечення робіт, пов'язаних із професійною підготовкою, перепідготовкою та підтриманням професійної майстерності працівників підприємства за профілем його діяльності безпосередньо на підприємстві (утримання тренажерних центрів тощо);

До цієї статті належать:

- собівартість малоцінних і швидкозношуваних предметів (спеціального одягу, взуття, форменого одягу, потрібних для виконання професійних обов'язків, інструменту, пристроїв, інвентарю, приладів, лабораторного обладнання, мийних засобів тощо), які не належать до основних засобів;

- втрати від браку матеріальних цінностей у межах норм природного убування.

Витрати на проведення поточного ремонту основних фондів та інших робіт

власними силами, власне виробництво електричної та інших видів енергій, а також на трансформацію та передання придбаної енергії до місця її споживання включають до відповідних елементів витрат.

Витрати, пов'язані з доставкою (в тому числі вантажно-розвантажувальні роботи) матеріальних ресурсів транспортними засобами і персоналом підприємства, включають до відповідних елементів витрат.

До елементу «Витрати на оплату праці» належать пов'язані із веденням господарської діяльності витрати на виплату основної і додаткової заробітної плати, обчислені згідно із системами оплати праці, прийнятими на підприємстві, включно із будь-якими виплатами у грошовій або натуральній формі.

До елементу «Відрахування на соціальні заходи» належать обов'язкові збори й відрахування на соціальні заходи, передбачені чинним законодавством.

До елементу «Амортизація основних фондів і нематеріальних активів» належать суми амортизаційних відрахувань, нарахованих згідно із порядком, нормами й умовами, встановленими чинним законодавством.

До елементу «Інші операційні витрати» належать витрати, які включають до собівартості перевезень і не врахують у попередніх елементах витрат, зокрема: сума сплаченої орендної (лізингової) плати за користування наданими в оперативну та фінансову оренду (лізинг) основними фондами; оплата робіт і послуг виробничого характеру, виконуваних сторонніми підприємствами й організаціями або структурними підрозділами цього підприємства, що не стосуються основного виду його діяльності (ремонт рухомого складу та інших основних виробничих фондів, проведення випробувань з метою визначення якості паливно-мастильних матеріалів тощо); допомога пасажиром у разі втрати працездатності, що надається на підставі рішень суду; суми податків, зборів та інших передбачених законодавством платежів; витрати, пов'язані з реалізацією перевезень (робіт, послуг): оплата послуг транспортно-експедиційних, страхових та посередницьких організацій (включно із комісійною винагородою), вартість яких включають до вартості перевезень (робіт, послуг); витрати на виготовлення розкладів руху пасажирських транспортних засобів, проїзних квитків, інструкцій, правил та іншої службової документації; витрати на декларування транспортних засобів і вантажів, оформлення провізних документів, іноземних паспортів, віз та інших дозволів, пов'язаних зі здійсненням закордонних перевезень; витрати за користування системами бронювання й резервування перевезень; витрати на обладнання міських ліній та ліній міжміських пасажирських і вантажних перевезень світловими табло, таблицями розкладу руху та вартості перевезень, іншими спеціальними знаками; витрати за користування автомобільними дорогами і стоянками; витрати на обслуговування пасажирів, зокрема й санітарно-гігієнічні засоби, посуд, харчування, якщо вони включені до ціни квитка.

До виробничої собівартості перевезень включають: прямі матеріальні витрати; прямі витрати на оплату праці; автомобільні шини; інші прямі витрати; загальновиробничі витрати. До наведеної типової номенклатури статей калькуляції можна вносити зміни з урахуванням організаційної структури транспортних підприємств, характеру та рівня організації перевезень, питомої ваги витрат у собівартості окремих видів перевезень, а також об'єднувати кілька

типових статей калькуляції в одну або виокремлювати з однієї типової статті кілька статей калькуляції.

До статті *«Прямі матеріальні витрати»* включають вартість усіх видів паливно-мастильних та інших матеріалів (включно із транспортно-заготівельними витратами), використані як безпосередньо на виконання перевезень (робіт, послуг), так і на технологічні операції у процесі підготовки рухомого складу до експлуатації.

Витрати матеріалів, як правило, фіксують на підставі встановлених лімітів. Відпуск матеріалів на виробництво здійснюють згідно із лімітно-заборними картками. За відсутності лімітів, відпуску понад ліміт або в разі заміни матеріалів складають вимогу на відпуск матеріалів.

Вартість паливно-мастильних та інших експлуатаційних матеріалів, витрачених на здійснення певних видів перевезень, включають до їх собівартості за прямою ознакою. Якщо деякі мастильні та інші експлуатаційні матеріали неможливо віднести до конкретних видів перевезень, їх вартість включають до собівартості окремих об'єктів калькулювання шляхом розподілу пропорційно до вартості витраченого палива.

На підставі накопичувальних реєстрів здійснюють записи:

Дебет рахунка 23
Кредит рахунків 20, 22

До статті *«Прямі витрати на оплату праці»* включають усі витрати на виплату основної й додаткової заробітної плати працівникам, безпосередньо зайнятим здійсненням перевезень (робіт, послуг), обчисленої за посадовими окладами, відрядними роз ціпками, тарифними ставками згідно із діючими на підприємствах системами оплати праці, включно з будь-якими видами грошових і матеріальних доплат, які належать до елементу «Витрати на оплату праці».

Заробітну плату нараховують за подорожніми листами і табелями, а також нараховують суми премій, резерви на оплату відпусток у встановленому розмірі. Нарахування заробітної плати водіям здійснюють за даними подорожніх листів за відрядними розцінками або тарифними ставками. Так, система оплати праці водіям, які працюють на вантажних автомобілях, передбачає окреме нарахування заробітку за тонни перевезеного вантажу і виконані тонно-кілометри, за простої під час завантаження і розвантаження, за відпрацьований час за погодинної оплати праці, надбавки за класність, за керівництво бригадою, за роз'їзний характер роботи, а також за інші роботи, виконані під час рейсу. Водіям нараховують премії за економію пального, перепробіг шин, інші показники.

Витрати на оплату праці основних робітників, зайнятих на виконанні окремих видів перевезень, безпосередньо відносять до собівартості відповідних об'єктів калькулювання. Якщо пряме віднесення витрат на оплату праці до собівартості окремих видів перевезень ускладнене, їх розподіляють з огляду на питому вагу конкретного виду перевезень у структурі доходів підприємства.

Дані подорожніх листів у частині заробітної плати впродовж місяця групують за особистими рахунками водіїв, марками та видами автомобілів у Накопичувальній відомості виробітку і заробітної плати. У цій відомості також

відображають нараховані суми доплат і премій, а також відрахувань до резерву на оплату відпусток.

На підставі даних накопичувальних відомостей у синтетичному обліку відображають нарахування заробітної плати разом із оплатою відпусток:

Дебет рахунків 23, 47

Кредит рахунка 66

Відрахування до резерву на оплату відпусток відображають:

Дебет рахунка 23

Кредит рахунка 47

До статті «*Автомобільні шини*» включають відрахування до резерву на відновлення і ремонт автомобільних шин, які розраховують згідно із нормами на 100 км пробігу; а також витрати, пов'язані з встановленням автомобільних шин на колеса, вартість матеріалів, витрачених водіями на ремонт автомобільних шин на шляху сполучення.

Витрати за статтею «Автомобільні шини» включають безпосередньо до собівартості окремих видів перевезень:

Дебет рахунка 23

Кредит рахунка 47

Якщо автомобіль здійснював кілька видів перевезень, тоді витрати, пов'язані із експлуатацією встановлених на ньому шин, розподіляють між об'єктами калькулювання пропорційно до обсягу перевезень.

Вартість списаних шин, витрати за їх ремонт відносять до дебету рахунка 47.

До статті «*Інші прями витрати*» включають:

— відрахування від витрат на оплату праці працівників, безпосередньо зайнятих здійсненням перевезень (робіт, послуг): на державне (обов'язкове) соціальне страхування, включно зі збором на обов'язкове соціальне страхування на випадок безробіття, на державне (обов'язкове) пенсійне страхування (до Пенсійного фонду), а також відрахування на додаткове пенсійне страхування у передбачених законодавством випадках, інші обов'язкові збори й відрахування на соціальні заходи, визначені чинним законодавством;

— нараховані згідно із діючим порядком, нормами та умовами суми амортизаційних відрахувань від вартості рухомого складу автомобільного транспорту. Амортизаційні відрахування включають безпосередньо до собівартості окремих видів перевезень (робіт, послуг). Амортизаційні відрахування за транспортними засобами, що експлуатувалися під час здійснення кількох видів перевезень (робіт, послуг), розподіляють між об'єктами калькулювання пропорційно до обсягів перевезень (робіт, послуг);

— витрати на всі види ремонту, технічний огляд і технічне обслуговування рухомого складу, що безпосередньо бере участь у перевезеннях, пов'язані з відновленням стану рухомого складу або забезпеченням відповідності його технічного стану вимогам безпеки руху та іншим експлуатаційним вимогам: вартість запасних частин, приладів, обладнання, пального і матеріалів, що витрачаються для виконання ремонту власними підрозділами; вартість ремонтних робіт і послуг, виконаних сторонніми підприємствами і організаціями; витрати на

оплату праці й відповідні відрахування з неї працівників, котрі виконують ремонт і технічне обслуговування транспортних засобів; вартість інструментів, виданих для поновлення їхнього запасу на транспортних засобах; вартість матеріалів, витрачених на утримання законсервованих транспортних засобів, витрати на їх консервацію і розконсервацію;

— витрати на страхування транспортних засобів у разі ремонту їх за кордоном; вартість матеріалів, використовуваних для ремонту, монтажу й дезінфекції побутового обладнання пасажирських салонів.

Витрати на технічне обслуговування і ремонт рухомого складу, безпосередньо зайнятого на певному виді перевезень (робіт, послуг), включають до собівартості за прямою ознакою. Якщо витрати на технічне обслуговування й поточний ремонт або окремі елементи їх віднести до певних видів перевезень (робіт, послуг) неможливо, їх розподіляють за одним із таких методів: відповідно до питомої ваги планової суми витрат на технічне обслуговування та ремонт у загальній сумі планової собівартості окремих видів перевезень (робіт, послуг); виходячи з питомої ваги цього виду перевезень (робіт, послуг) у структурі доходів підприємства; виходячи з планової трудомісткості ремонтних робіт.

До статті «Загальновиробничі витрати» включають непрямі витрати, пов'язані з управлінням та обслуговуванням виробничого процесу, не передбачені у попередніх статтях, зокрема: витрати на утримання апарату управління виробництвом, амортизацію основних засобів і нематеріальних активів загальновиробничого призначення; витрати на утримання, експлуатацію, капітальний і поточний ремонт (без поліпшення об'єктів), страхування, операційну оренду основних засобів; витрати на вдосконалення технології й організації виробництва; витрати на утримання виробничих будівель, споруд і приміщень; витрати на обслуговування виробничого процесу; витрати на охорону праці, техніку безпеки, виробничу санітарію й охорону довкілля; податки, збори та інші передбачені законодавством обов'язкові платежі, які включають до собівартості виробництва; інші витрати (втрати через брак, плата простоїв, витрати, зумовлені аваріями та катастрофами, порушеннями правил технічної експлуатації транспорту, нестачі в межах норм природного убування тощо).

Фактичну суму загальновиробничих витрат транспортних підприємств щомісячно розподіляють між:

- основним виробництвом із подальшим розподілом між видами перевезень;
- допоміжним виробництвом у частині робіт, призначених ця потреб власного капітального будівництва, непромислових господарств, а також для реалізації;
- обслуговуючими виробництвами;
- капітальним будівництвом, що ведеться господарським способом.

Залежно від видів виконуваних перевезень (робіт, послуг), технічного оснащення рухомого складу та інших умов загальновиробничі витрати, віднесені до основного виробництва, розподіляють між окремими видами перевезень за одним із таких методів:

- пропорційно до заробітної плати основних працівників;
- відповідно до питомої ваги планової суми загальногосподарських витрат у

загальній сумі планової собівартості окремих видів перевезень;

— на 1 гривню фактичних доходів за окремими видами перевезень;

— пропорційно до суми витрат за іншими калькуляційними статтями;

— пропорційно до наявної кількості автомобілів на автотранспортних підприємствах.

Облік ведуть на рахунку 91 «Загальновиробничі витрати». Наприкінці місяця загальновиробничі витрати після розподілу в повному обсязі списують на собівартість виконаних автотранспортних робіт:

Дебет рахунка 23

Кредит рахунка 91

На підставі даних первинних документів витрати групують за видами перевезень, статтями калькуляції й окремими елементами витрат. Синтетичний облік витрат ведуть на рахунку 23 «Виробництво». Аналітичний облік здійснюють за видами перевезень, робіт і послуг у розрізі калькуляційних статей витрат. За журнально-ордерної форми обліку дані аналітичного обліку витрат з експлуатації автомобільного транспорту та інших транспортних операцій реєструють у спеціальній відомості № 12-ат, в якій передбачено ведення обліку в розрізі видів автоперевезень та інших робіт. Синтетичний облік здійснюють у журналі-ордері № 10-ат. Фактичну собівартість перевезень і послуг відображають зростаючим підсумком у відомості за місяць та від початку року. Ці дані використовують для складання звітів про доходи і витрати за перевезеннями і калькуляції собівартості кожного виду перевезень за формою № 5-ат.

Облік витрат допоміжних виробництв здійснюють на окремому субрахунку 231 «Допоміжне виробництво» рахунка 23 «Виробництво». Аналітичний облік цих витрат ведуть за видами допоміжних виробництв.

Згідно із діючою методикою за дебетом рахунків 92, 93, 94 відображають адміністративні витрати, витрати на збут, інші операційні витрати.

Облік і калькулювання фактичної собівартості перевезень на транспортних підприємствах здійснюють із використанням одного із методів: простого, позамовного, нормативного.

Обчислення собівартості транспортної продукції не вимагає застосування складних методів, оскільки ця продукція має масовий характер, проводиться простим способом і не має залишків незавершеного виробництва на кінець звітного періоду. Облік витрат на автомобільні перевезення і послуги можна здійснювати за допомогою зведеного обліку витрат на виробництво на підставі узагальнених даних, одержаних внаслідок оброблення первинної документації.

На підставі даних зведеного обліку витрат на виробництво складають калькуляції фактичної собівартості, які використовують для контролю за виконанням плану собівартості окремих видів і всього обсягу перевезень. Звітні калькуляції складають на всі здійснювані підприємством види перевезень.

За калькуляційну одиницю собівартості приймають для:

— вантажних автомобілів, що працюють відрядно за тарифом за 1 тону перевезеного вантажу, — 10 тонно/кілометрів;

— вантажних автомобілів, що працюють за погодинним тарифом, - 10 автомобіле-годин;

- автобусного парку— 10 пасажиро/кілометрів;
- легкових і спеціальних автомобілів — 10 автомобілезмін;
- вантажних і легкових автомобілів-таксі — 10 платних кілометрів.

Об'єктом обліку й калькулювання за позамовного методу слугують окремі види перевезень (робіт, послуг) — замовлення, а калькуляційними одиницями — відповідні одиниці їхнього вимірювання. Собівартість перевезень, тобто суму витрат, що припадає на калькуляційну одиницю, визначають діленням суми фактичних витрат за кожним об'єктом калькулювання на відповідний обсяг виконаних перевезень.

У разі застосування нормативного методу обліку перед заповненням форми звітної калькуляції складають відомість розрахунку собівартості кожного виду перевезень, у якій собівартість одиниці визначають у розрізі виробничих підрозділів за окремими статтями витрат із виокремленням витрат за нормами, змінами норм і відхиленнями від норм.

Для обчислення фактичної собівартості перевезень у разі застосування нормативного методу обліку основою є нормативна калькуляція. Фактичну собівартість перевезень обчислюють додаванням до нормативної собівартості або відніманням від неї виявлених у звітному періоді відхилень від норм і зміни норм. Фактичні витрати, що перевищують нормативні, не включають до витрат виробництва, якщо такі перевитрати зумовлені зловживаннями, нестачами, крадіжками, порушенням технології та правил зберігання. Як узагальнену калькуляційну одиницю транспортної роботи використовують показник суми витрат на 1 гривню отриманих підприємством доходів.

Собівартість робіт і послуг допоміжного виробництва планують і обліковують за номенклатурою статей калькуляції, встановленою для відповідних галузей народного господарства.

Собівартість робіт і послуг, що надаються одними допоміжними підрозділами іншим, а також основному виробництву, визначають на підставі фактичної суми витрат. Собівартість робіт і послуг, виконуваних виробничими підрозділами для власних потреб, визначають на підставі прямих витрат.

Після бухгалтерського узагальнення витрат на автомобільні перевезення та визначення обсягу виконаних робіт розраховують фактичну собівартість одиниці продукції.

Облік обсягів перевезень вантажним автотранспортом у тоннах і тонно-кілометрах ведуть у подорожніх листах на підставі товарно-транспортних накладних незалежно від форми оплати транспортних послуг і видів перевезень. Заборонено включати до подорожніх листів обсяги вантажних перевезень, не підтверджені товарно-транспортними накладними.

Підставою для обліку транспортної роботи, яку виконують службові легкові автомобілі, і списання витраченого на їх загальний пробіг палива, а також для взаєморозрахунків між перевізником і замовником за надані транспортні послуги, слугує подорожній лист службового легкового автомобіля.

Для обліку виконаних пасажирських автомобільних перевезень, на автобусах застосовують подорожні листи і проїзні квитки, а на автомобілях-таксі - лише подорожні листи, звірені із показниками тарифних лічильників.

Працівників, що виконують операції з отримання, транспортування, зберігання, видачі і реалізації квитків, затверджують наказом керівника підприємства, із ними укладають угоди про повну матеріальну відповідальність. До таких працівників належать касири, кондуктори, водії автотранспортних засобів, контролери, комірники тощо.

Квитки на проїзд у пасажирському автотранспорті є бланками суворої звітності й зберігаються у спеціально обладнаних приміщеннях. Квитки видають підзвітним особам винятково квиткові касири у межах ліміту, встановленого для кожної підзвітної особи. В усіх первинних документах, які є підставою для оформлення й відображення приймання, отримання, оприбуткування, відпуску, реалізації квитків, треба зазначати кількість, серію і номери квитків за кожним видом окремо за номінальною вартістю.

Усі види квитків обліковують на субрахунку 209 «Інші матеріали» рахунка 20 «Виробничі запаси» за фактичною вартістю їх придбання. Водночас на позабалансовому рахунку 08 «Бланки суворого обліку» ведуть облік квитків у кількісних показниках і за номінальною вартістю, за кожним видом, серією і номером квитків, за кожною матеріально відповідальною особою окремо. Списання цих квитків із позабалансового рахунку за номінальною вартістю здійснюють на підставі відповідних документів про їх реалізацію.

На підставі товарно-транспортних накладних і подорожніх листів замовники впродовж місяця виписують рахунки на відпускну вартість виконаних робіт до сплати.

Собівартість виконаних робіт на підставі звітної калькуляції списують:

Дебет рахунка 90

Кредит рахунка 23

На відпускну вартість відображають доходи автотранспортних послуг:

Дебет рахунку 36

Кредит рахунка 703

Нараховують податкове зобов'язання за ПДВ:

Дебет рахунка 703

Кредит рахунка 641

Наприкінці звітного періоду відображають результат операційної діяльності:

Дебет рахунка 791

Кредит рахунків 90, 92, 93, 94

Дебет рахунків 70, 71

Кредит рахунка 791

За прийнятою методикою відображають результати фінансової й іншої звичайної діяльності, а також внаслідок надзвичайних подій. При цьому витрати відображають на рахунках 95 «Фінансові витрати», 96 «Витрати від участі у капіталі», 97 «Інші витрати», 99 «Надзвичайні витрати»; доходи на рахунках 72 «Доходи від участі у капіталі», 73 «Інші фінансові доходи», 74 «Інші доходи», 75 «Надзвичайні доходи»; фінансовий результат діяльності відображають на рахунку 79 «Фінансові результати».

Запитання для самоконтролю

1. Визначте основні особливості діяльності автотранспортних підприємств та їх вплив на організацію обліку.
2. Назвіть основний первинний документ, що використовується для обліку роботи вантажних автомобілів. Дайте характеристику його основних показників.
3. У чому полягає сутність оперативного обліку випуску вантажних автомобілів на лінію і їх 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. Як і ким ведеться облік замовлень на виконання транспортно-експедиційних послуг?
7. Як організовується облік документів суворої звітності в автомобільних господарствах?
8. Який порядок встановлення автогосподарством цін (тарифів) на власні послуги (роботи)?
9. Які рахунки використовуються для узагальнення інформації про доходи від операційної, інвестиційної та фінансової діяльності, а також від надзвичайних подій?
10. Як відображаються на рахунках бухгалтерського обліку витрати і доходи автотранспортного підприємства при здійсненні перевезень на основі довгострокових договорів?
11. Як відображаються на рахунках бухгалтерського обліку витрати і доходи автотранспортного підприємства при здійсненні перевезень на основі бартерного договору?
12. Як відображаються на рахунках бухгалтерського обліку одержані компенсації і штрафи при порушенні застереженого терміну замовником?
13. Як документально оформляється видача водіям нафтопродуктів? На яких рахунках, субрахунках та аналітичних рахунках здійснюється облік нафтопродуктів?

Зразок виконання практичного завдання

Завдання Виручка 4800 грн. надійшла з каси автовокзалу на поточний рахунок АТП, що здійснюється перевезення пасажирів на автобусах за маршрутами приміського та міжміського сполучення. Обов'язковий страховий збір сплачений пасажиром і перерахований страховій компанії — 240 грн. Дохід від продажу квитків 4560 грн., в тому числі ПДВ 760 грн. Сума відшкодування бюджету у зв'язку з регулюванням тарифів та перевезення 114 грн., в тому числі ПДВ — 19 грн. Виробнича собівартість послуг з перевезення пасажирів 2080 грн., адміністративні витрати — 400 грн.

Необхідно: розкрити порядок відображення в обліку операцій з перевезення пасажирів маршрутним приміським автобусом

Вирішення завдання (табл. 2.6):

Таблиця 2.6 – Облік операцій з перевезення пасажирів

№ з/п	Зміст операції	Сума, грн.	Дебет	Кредит
1	2	3	4	5
1	Зараховано виручку від продажу квитків, реалізованих через каси автовокзалу	4800	311	36
2	Віднесено на рахунок страхового агентства страховий збір, що збирається з пасажирів	240	36	685
3	Перераховано страховий збір	240	685	311
4	Відображено дохід від продажу квитків	4560	36	703
5	Відображено податкове зобов'язання з ПДВ	760	703	641
6	Отримано на поточний рахунок підприємства відшкодування з бюджету	114	311	48
7	Відображено дохід від бюджетного фінансування	114	48	703
8	Відображено податкове зобов'язання з ПДВ	19	703	641
9	Списано доходи на фінансові результати	3895	703	791
10	Відображено собівартість наданих послуг	2080	903	23
11	Списано собівартість на фінансові результати	2080	791	903
12	Списано на фінансові результати адміністративні витрати	400	791	92

Практичні завдання для самостійного вирішення

Завдання 1. АТП придбано на АЗС „Лукоїл” бензин А-80 на умовах передплати згідно рахунку на суму 15000,0 грн (в т.ч. ПДВ). В цьому ж звітному періоді використано паливо для експлуатації автомобілів на суму 4000,0 грн.

Необхідно:

відобразити господарську операцію в бухгалтерському обліку та вказати первинні документи.

Завдання 2. Водієм автомобілю ГАЗ-2354 Кушнір О.Л. перевитрачено 90 л. бензину на суму 238,50 грн. Згідно з наказом керівника 18% вартості перевитраченого палива повинні бути відшкодовані водієм, а решта - за рахунок підприємства

Необхідно:

відобразити господарську операцію в бухгалтерському обліку, вказати первинні документи та визначити необхідні суми.

Завдання 3. АТП- 354584 оплачено згідно рахунку за автомобільний агрегат 2800,0 грн (крім того ПДВ) та запасні частини 765,0 грн (крім того ПДВ). Механіку Цюпко Р.Т. видано підзвіт 1000,0 грн на придбання шин. Шини придбано на суму 850,0 грн.

Необхідно:

скласти бухгалтерські проводки, вказати первинні документи та визначити необхідні суми.

Завдання 4. На АТП:

- 1) списано на ремонт власного автомобіля запасні частини - 897,0 грн;
- 2) оплачено рахунок ремонтного підприємства за ремонт двигуна - 1254,0 грн. (крім того ПДВ);
- 3) збільшено вартість двигуна на суму витрат на його ремонт - ?

Необхідно:

вказати кореспонденцію рахунків та первинні документи.

Завдання 5. На АТП:

- 1) протягом звітнього періоду на АТП- 6537 здійснено наступні операції:
- 2) надійшли автомобільні шини на суму 6500,0 грн (крім того ПДВ);
- 3) зі складу видано в підзвіт шини на суму 3540,0н грн;
- 4) нараховано заробітну плату працівникам, які проводили заміну автомобільних шин - 600,0 грн. Проведено нарахування на соціальні заходи.

Необхідно:

скласти бухгалтерські проводки та визначити необхідні суми.

Завдання 6. АТП- 6565 проводило в ремонтному цеху ремонт автомобільних шин. При цьому було понесені наступні витрати:

- 1) вартість послуг, наданих по ремонту автомобільних шин шиноремонтним заводом - 350,0 грн;
- 2) матеріали - 490,0 грн;
- 3) використані для ремонту автомобільні шини - 900,0 грн;
- 4) накладні витрати - 186,0 грн;
- 5) нараховано заробітну плату працівникам, які здійснили ремонт автомобільних шин - 160,0 грн. Проведено нарахування на соціальні заходи.
- 6) після ремонту 10 шт. автомобільних шин було передано на склад у підзвіт комірнику - 2245,0 грн.

Необхідно:

скласти бухгалтерські проводки, вказати первинні документи та визначити необхідні суми.

Завдання 7. Підприємство списало запасні частини, використані для ремонтних робіт сторонніми організаціями згідно угоди. При цьому було понесені наступні витрати:

- 1) передано зі складу в підзвіт шини - 645,0 грн.
- 2) вартість виконаних ремонтних робіт-1350,0 грн;
- 3) загальновиробничі витрати по замовленню - 140,0 грн;
- 4) списані матеріали на замовлення - 900,0 грн;
- 5) нараховано заробітну плату працівникам, які здійснили ремонт автомобільних шин - 2550,0 грн. Проведено нарахування на соціальні заходи.

Необхідно:

скласти бухгалтерські проводки, вказати первинні документи та визначити необхідні суми.

Завдання 8. На АТП:

- 1) від ЗАТ „Норвест" надійшли автошини 49 шт за ціною 350 грн;
- 2) передано у підзвіту водію Ляшенко П.П. авто шини 10 шт. За ціною 350 грн для заміни зношених - ?;
- 3) нараховано заробітну плату працівникам шинної дільниці - 218,0 грн. Проведено нарахування на соціальні заходи;
- 4) робітниками шинної дільниці використано запасні частини при заміні шин - 45,0 грн;
- 5) списано з підзвіту на витрати вартість зношених шин -?;
- 6) списано витрати шинної дільниці -?;
- 7) оприбутковано утильсировину - 78,0 грн;
- 8) відвантажено утильсировину ТОВ „Агат" - 98,0 грн;
- 9) нараховано ПДВ - ?;
- 10) списано собівартість реалізованої утильсировини - 78,0 грн;
- 11) отримано оплату за утильсировину - ?;

Необхідно:

скласти бухгалтерські проводки, вказати первинні документи та визначити необхідні суми.

Завдання 9. На АТП:

- 1) від ЗАТ „Новігатор" отримано аванс за транспортні послуги - 10350,0 грн (у т.ч. ПДВ);
- 2) надано транспортні послуги, підписано Акт виконаних робіт по фактичних витратах - 10460,0 грн ;
- 3) доперераховано заборгованість за надані послуги - ?;
- 4) списано собівартість наданих послуг - ?;
- 5) адміністративні витрати - 1860,0;
- 6) витрати на збут - 897,0.

Необхідно:

скласти бухгалтерські проводки, вказати первинні документи та визначити необхідні суми.

Завдання 10. По ТОВ „ЧЕДОК” за травень здійснено наступні операції:

- 1) оприбутковано талони на бензин А-76 (100 шт. На 1000 л.) від АЗС „Славянка” - 2600,0 грн (крім того ПДВ);
- 2) оприбутковано талони на бензин за фактичною вартістю - 250,0 грн (крім того ПДВ);
- 3) отримано авансові платежі від ЗАТ „Екоцентр” в рахунок оплати бензину А-76 - 33 12,50 грн (крім того ПДВ);
- 4) видано талони на бензин ЗАТ „Екоцентр” (100 шт.) - 2600,0 грн;
- 5) списано талони на бензин (100 шт.) за фактичною вартістю - ?;
- 6) відображено вартість реалізованого за місяць бензину - 3312,50 грн (крім того ПДВ);
- 7) здійснено зарахування заборгованостей з ЗАТ „Екоцентр”.

Необхідно:

скласти бухгалтерські проводки, вказати первинні документи та визначити необхідні суми.

ТЕМА 3. ОБЛІК У БУДІВНИЦТВІ

Організаційно-технічною особливістю будівництва є наявність безцехової структури, тому загальновиробничі витрати обліковують як накладні на одному рахунку. Єдині методичні засади формування собівартості будівельно-монтажних робіт можуть застосовуватися з метою планування, бухгалтерського обліку й калькулювання собівартості будівельно-монтажних робіт як будівельними організаціями та їх структурними підрозділами (незалежно від форм власності й підпорядкування), так і структурними підрозділами підприємств і організацій, які належать до інших видів економічної діяльності, що виконують загальнобудівельні, спеціальні, монтажні, пусконаладжувальні та ремонтно-будівельні роботи під час спорудження нових об'єктів, розширення, реконструкції й технічного переоснащення підприємств, ремонту будівель і споруд, реставрації пам'яток архітектури.

Забудовник і підрядник укладають будівельний контракт (угоду) про будівництво. За будівельним контрактом на капітальне будівництво підрядник зобов'язується власними силами та коштами побудувати й у встановлений термін здати замовникові передбачений планом об'єкт відповідно до затвердженої проектно-кошторисної документації, а замовник зобов'язаний надати підрядникові будівельний майданчик, передати йому затверджену проектно-кошторисну документацію, забезпечити своєчасне фінансування будівництва, прийняти завершені об'єкти й провести оплату виконаних робіт. Обов'язком підрядника є ведення всієї виконавчої документації, передбаченої чинними нормами та правилами.

Розрізняють два види організації обліку витрат за контрактами (рис. 3.1):



Рисунок 3.1 – Види обліку витрат

До методів обліку витрат за контрактами, які використовують підрядники належать «метод виконання відсотка робіт» і «метод виконання контракту». За використання «методу виконання відсотка робіт» дохід відображають мірою виконання контракту. Витрати на відповідній стадії виконання порівнюють із доходами і відображають у Звіті про результати виконаної роботи. За «методу виконання контракту» витрати й одержані авансові надходження від замовників нагромаджують у процесі виконання контракту, але дохід не відображають доти, доки роботи за контрактом не завершені. Використання обох методів передбачає

створення резерву коштів для покриття витрат на стадії виконання і здачі об'єктів будівництва.

Значну питому вагу у витратах будівництва становлять витрати з експлуатації будівельних машин і механізмів, тому їх вирізняють в окрему статтю калькуляції. Спрощенню обліку сприяють дозволені у будівництві укрупнення номенклатури матеріалів шляхом об'єднання в один номенклатурний номер кількох розмірів або сортів їх за відсутності значних коливань у цінах.

У структурних підрозділах будівельних організацій, вирізнених в окремі виробничі одиниці й віднесених до інших видів економічної діяльності (проектна, пошукова, дослідницька, наукова діяльність, виробництво будь-яких видів промислової або іншої продукції, транспортні перевезення тощо), застосовують методичні рекомендації щодо формування собівартості для відповідних видів економічної діяльності.

Собівартість реалізованих будівельно-монтажних робіт складається із виробничої собівартості будівельно-монтажних робіт, що були реалізовані впродовж звітного періоду, нерозподілених постійних загальновиробничих та наднормативних виробничих витрат звітного періоду.

До наднормативних виробничих витрат належать витрати на матеріальні ресурси, обсяг яких розраховують на підставі норм, збільшених, як виняток, порівняно із прийнятими у будівельній організації виробничими нормами.

Виробнича собівартість будівельно-монтажних робіт за будівельним контрактом складається з прямих витрат на виконання будівельно-монтажних робіт, які можна віднести до об'єкта витрат безпосередньо, та загальновиробничих витрат, які відносять до собівартості продукції. Під час формування виробничої собівартості будівельно-монтажних робіт за будівельним контрактом до складу витрат, безпосередньо пов'язаних із його виконанням, включають також вартість робіт, виконаних субпідрядниками.

Не включають до виробничої собівартості будівельно-монтажних робіт за будівельним контрактом витрати, пов'язані з операційною діяльністю будівельної організації:

- адміністративні витрати;
- витрати на збут;
- витрати на утримання (амортизація, охорона тощо) незадіяних будівельних машин, механізмів та інших необоротних активів, які не використовують під час виконання будівельного контракту;
- інші операційні витрати.

До витрат за будівельним контрактом належать витрати за період від дати укладення будівельного контракту до дати завершення цього контракту. До витрат за будівельним контрактом також включають витрати, яких зазнав підрядник внаслідок укладання будівельного контракту, якщо існує ймовірність його підписання й достовірної оцінки цих витрат. Витрати, визнані при укладенні будівельного контракту, який не підписано до дати складання балансу, визнають витратами звітного періоду без включення до витрат за цим будівельним контрактом у наступних звітних періодах.

Доходи й витрати, здійснені впродовж періоду виконання будівельного

контракту, визнаються на дату складання балансу (на останнє число місяця) залежно від рівня завершеності будівельно-монтажних робіт, якщо кінцевий фінансовий результат цього контракту можна достовірно оцінити.

Дохід за будівельним контрактом оцінюють за справедливою вартістю активів, які вже отримані або підлягають отриманню. Оцінку доходу впродовж виконання будівельного контракту переглядають у разі: погодження із замовником відхилень або претензій, які змінюють ціну будівельного контракту в періоди після його укладання; зміни узгодженої ціни будівельного контракту із фіксованою ціною за наявності умов, що передбачають її зміни.

Зміни оцінки доходу та витрат за будівельним контрактом або зміни оцінки кінцевого фінансового результату виконання контракту відображають як зміну облікової оцінки.

Рівень завершеності робіт за будівельним контрактом можна визначати за одним із наведених методів:

- вимірювання й оцінки виконаної роботи;
- співвідношення обсягу завершеної частини робіт до їх загального обсягу за будівельним контрактом у натуральному вимірюванні (м², м³ тощо);
- співвідношення фактичних витрат від початку виконання будівельного контракту до дати балансу й очікуваної (кошторисної) суми загальних витрат за контрактом.

Приклад. Розрахунок фінансових результатів діяльності підрядника за поетапного виконання робіт за будівельним контрактом:

а) за співвідношенням обсягу завершеної частини робіт та їх загального обсягу за будівельним контрактом в натуральному вимірюванні, термін будівництва — 3 роки:

1. Загальна сума доходу за будівельним контрактом (із ПДВ) 3600.
2. Зобов'язання за ПДВ 600.
3. Витрати за перший рік (включно із прямими витратами — 600, із загальновиробничими — 150) 750.
4. Оцінка витрат до завершення робіт (включно із прямими — 1500, із загальновиробничими — 350) 1850.
5. Оцінка валового доходу — прибуток (3600 - 600 - 750 - 1850) 400.
6. Завершеність робіт за контрактом на підставі проведеної оцінки за перший рік становила 30 %.
7. Дохід, визнаний за перший рік (3600 x 30 % : 100 %) 1080.
8. Зобов'язання за ПДВ 180.
9. Сума валового прибутку за перший рік (1080- 180-750) 150.
10. Сума витрат і прибутку (дохід) за перший рік (750 + 150) 900;

б) за співвідношенням фактичних витрат від початку виконання контракту до дати балансу й очікуваної (кошторисної) суми загальних витрат за контрактом (термін будівництва — 3 роки):

1. Сума доходу за будівельним контрактом (із ПДВ) 3600.
2. Зобов'язання за ПДВ 600.
3. Витрати за перший рік (включно із прямими витратами — 600, із загальновиробничими — 150) 750.

4. Оцінка витрат до завершення робіт (включно із прямими — 1 500, із загальновиробничими — 350) 1850.

5. Попередня оцінка всіх витрат за контрактом (750 + 1850) 2600.

6. Міра завершеності робіт за контрактом за перший рік (750 : 2600 x 100) 28,8%.

7. Розрахунковий дохід за перший рік (без ПДВ) (28,8 % x 3000 : 100) 864.

8. Валовий прибуток за перший рік (864 - 750) 114.

Відображення операцій у синтетичному обліку наведено у таблиці 3.1:

Таблиця 3.1 – Облік діяльності підрядника за будівельним контрактом

№ з/п	Зміст операції	Дебет	Кредит	Сума, грн.
1	Відображено власні прямі витрати на будівництво об'єкта	230	13, 20, 22, 63, 65, 66, 37, 68	600
2	Віднесено до загальновиробничих витрат	91	13, 20, 22, 63, 65, 66, 37, 68	150
3	Списано вартість розподілених загальновиробничих витрат	230	91	150
4	Одержано аванс від забудовника (замовника)	31	681	1500
5	Складено рахунки за виконані роботи (із ПДВ)	36	703	1037
6	Нараховано зобов'язання за ПДВ з вартості виконаних робіт	703	641	173
7	Списано вартість робіт субпідрядника за завершеними будівельними роботами	903	230	750
8	На фінансові результати віднесено суму отриманого доходу	703	791	864
9	На фінансовий результат віднесено суму витрат, що належать до отриманого доходу	791	903	750
10	Визначено фінансовий результат від операційної діяльності	791	441	114
11	Одночасне відображення проміжних рахунків (без ПДВ)	238	239	864
12	Залік авансу	681	36	1037
13	По завершенні робіт за контрактом (на всю вартість робіт)	239	238	864

Кінцевий фінансовий результат за будівельним контрактом із фіксованою ціною може бути достовірно оцінений за одночасної наявності умов (рис. 3.2):

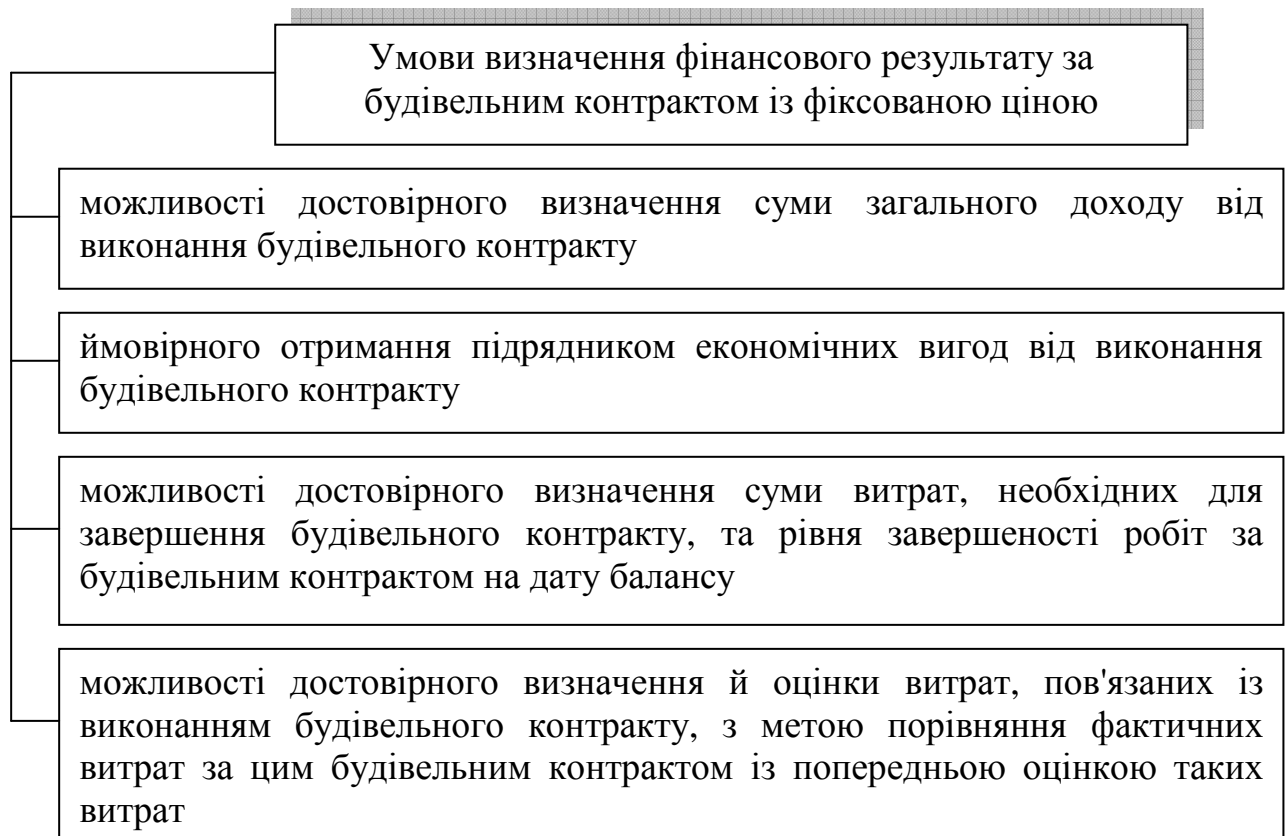


Рисунок 3.2 – Визначення кінцевого фінансового результату

Кінцевий фінансовий результат за будівельним контрактом за ціною «витрати плюс» може бути достовірно оцінений за одночасної наявності таких умов:

— ймовірного отримання підрядником економічних вигод від виконання будівельного контракту;

— можливості достовірного визначення витрат, пов'язаних із виконанням будівельного контракту, незалежно від імовірності їх відшкодування замовником.

Якщо кінцевий фінансовий результат за будівельним контрактом не може бути оцінений достовірно, тоді:

— дохід визначають як суму фактичних витрат від початку виконання будівельного контракту, щодо яких існує ймовірність відшкодування;

— витрати за будівельним контрактом визнають витратами того періоду, впродовж якого їх було зроблено.

Якщо на дату балансу існує ймовірність того, що загальні витрати на виконання будівельного контракту перевищуватимуть загальний дохід за цим будівельним контрактом, очікувані збитки визнають витратами звітного періоду.

До доходу від будівельного контракту генпідрядник включає всю вартість виконаних за будівельним контрактом робіт. Вартість робіт, виконаних субпідрядниками, генпідрядники визначають як інші прямі витрати, пов'язані з виконанням будівельного контракту. Субпідрядники включають до доходу вартість будівельно-монтажних робіт, виконаних власними силами.

До доходу від будівельного контракту підрядники (генпідрядники, субпідрядники) включають також суму відхилень, претензій та заохочувальних виплат, якщо існує ймовірність отримання економічних вигод і можлива достовірна оцінка їх. Кошти, одержані внаслідок застосування майнової відповідальності за порушення замовниками умов будівельного контракту, підрядник відображає у складі доходу від будівельного контракту. Суми сплаченої неустойки (пені) й відшкодування збитків, зумовлених невиконанням або неналежним виконанням підрядником умов будівельного контракту, відносять на зменшення доходу від контракту.

Витрати, безпосередньо пов'язані із виконанням контрактів, можуть бути зменшені на суму випадкового доходу, якщо такий дохід не включено до доходу від контракту. Наприклад, витрати на матеріали, використані в будівниці не, можуть бути зменшені на суму доходів від продажу надлишків матеріалів; витрати на амортизацію основних засобів, використаних для виконання контракту, зменшують на суму доходу від реалізації основних засобів наприкінці терміну контракту.

За умовами будівельного контракту можуть формуватися додаткові джерела збільшення або зменшення доходу:

— відхилення від ціни за будівельним контрактом — зміна ціни будівельного контракту внаслідок змін попередньо погодженого обсягу робіт, конструктивно якісних характеристик і термінів виконання будівельного контракту;

— заохочувальні виплати за будівельним контрактом — додаткові суми, що сплачуються підрядникові за виконання (перевиконання) умов контракту;

— претензія за будівельним контрактом — сума майнової відповідальності замовника або іншої сторони, яку вимагає відшкодувати підрядник понад ціну контракту. Сума реальної претензії збільшує дохід підрядника.

Доходи і витрати за кожним будівельним контрактом відображають у бухгалтерському обліку окремо, за принципом нарахування. Не визнаються доходами аванси, одержані від замовників для фінансового забезпечення виконання будівельного контракту. Ці суми підрядник відображає у складі його зобов'язань. Вони зменшуються по завершенні виконання робіт, визнання доходу й заліку заборгованості.

Валову заборгованість замовників за роботи за будівельним контрактом підрядник відображає у складі незавершеного виробництва.

Валову заборгованість замовникам за роботи за будівельним контрактом підрядник відображає у складі інших поточних зобов'язань.

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

До складу елементу «*Матеріальні витрати*» належать (рис. 3.3):

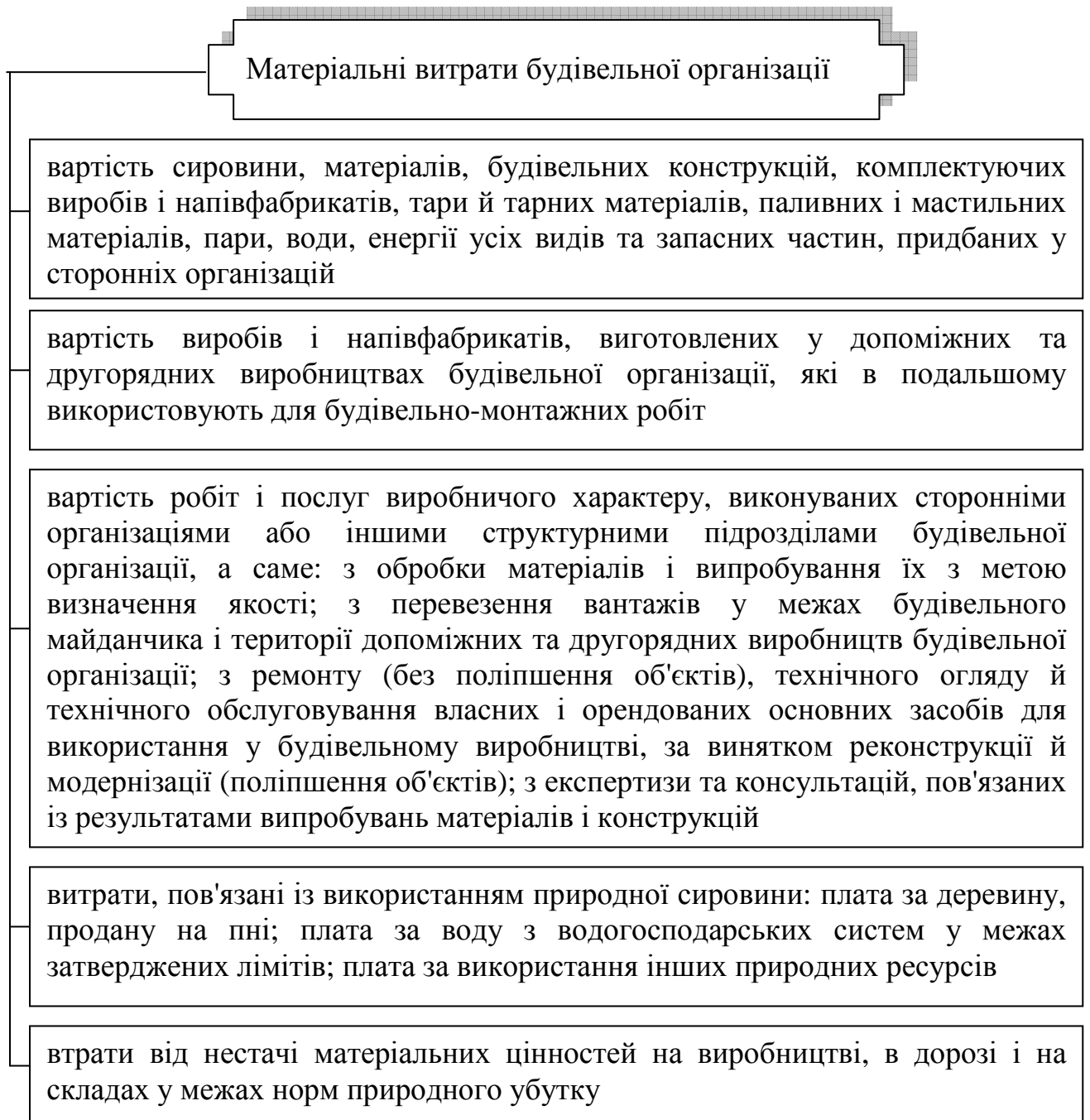


Рисунок 3.3 – Основні матеріальні витрати будівельної організації

До складу елемента «*Витрати на оплату праці*» включають витрати на основну, додаткову заробітну плату, будь-які види грошових виплат працівникам (включно із позаштатними), зайнятим на виконанні будівельно-монтажних робіт і в допоміжних та другорядних виробництвах будівельної організації, нараховану згідно з формами та системами оплати праці, застосовуваними у будівельній організації.

До основної заробітної плати належить заробітна плата, нарахована за виконану роботу відповідно до встановлених норм праці (норми часу, виробітку, обслуговування, посадові обов'язки), її встановлюють у вигляді тарифних ставок (окладів), відрядних розцінок для робітників і посадових окладів для службовців.

До додаткової заробітної плати належить оплата за працю понад встановлені норми, за трудові успіхи та винахідливість і за особливі умови праці. Вона

включає доплати, надбавки, гарантійні та компенсаційні виплати, передбачені законодавством; премії, пов'язані із виконанням виробничих завдань і функцій; оплату відпусток та іншого невідпрацьованого часу; матеріальну допомогу; інші витрати на оплату праці.

До інших грошових виплат належать встановлені згідно із чинним законодавством доплати, надбавки й виплати за особливий характер організації та виконання будівельно-монтажних робіт. Виплати за особливий характер виконання будівельно-монтажних робіт, встановлені відповідно до законодавства: надбавки до заробітної плати працівникам за пересувний, роз'їзний характер ведення будівельно-монтажних робіт та виконання робіт вахтовим методом; надбавки працівникам до тарифної ставки замість добових у разі відрядження їх для виконання будівельно-монтажних робіт за межами пункту розміщення будівельної організації; суми коштів, що під час виконання робіт вахтовим методом виплачують працівникам за дні перебування в дорозі від місця роботи й назад передбачені графіком роботи на вахті.

До складу елемента *«Відрахування на соціальні заходи»* належать суми відрахувань на:

- обов'язкове державне і додаткове пенсійне страхування;
- обов'язкове державне соціальне страхування у зв'язку із тимчасовою втратою працездатності;
- обов'язкове медичне страхування; обов'язкове державне соціальне страхування від нещасного випадку на виробництві та професійного захворювання, які спричинили втрату працездатності;
- обов'язкове державне соціальне страхування на випадок безробіття;
- страхування персоналу будівельної організації у випадках, передбачених законодавством;
- інші соціальні заходи, передбачені законодавством.

До складу елемента *«Амортизація»* включають суми амортизаційних відрахувань на основні засоби, нематеріальні активи та інші необоротні матеріальні активи, нараховані згідно з порядком, нормами та умовами, встановленими законодавством.

Нарахування амортизації на основні засоби здійснюють щомісяця на підставі первинної вартості або переоціненої справедливої вартості цих засобів, упродовж терміну корисного використання їх та за умови визнання активами (за винятком період) реконструкції, модернізації, добудови, дообладнання та консервації їх) за нормами, встановленими у розрахунку на календарний рік.

До складу елемента *«Інші операційні витрати»* включають витрати будівельної організації, що не ввійшли до складу попередніх елементів витрат, а саме: витрати на службові відрядження працівників; оплата послуг і робіт, що надаються сторонніми організаціями: з управління виробництвом, якщо штатним розкладом будівельної організації не передбачено відповідні функціональні служби; з консультаційного й інформаційного характеру (зокрема витрати на придбання літератури і передплату спеціалізованих періодичних видань), пов'язаних із забезпеченням поточної виробничої діяльності, виготовленням, зберіганням та реалізацією продукції допоміжних і другорядних підприємств будівельної організації, дотриманням законодавства; з використання й обслуговування технічних засобів управління обчислювальних центрів, вузлів зв'язку, засобів сигналізації; із контролю за дотриманням технології виконання

будівельно-монтажних робіт, протипожежної й сторожової охорони; з приймання, зберігання та знищення екологічно небезпечних відходів, очищення стічних вод; із проведення аудиторських перевірок.

Фактичні витрати на будівельно-монтажні роботи групують за статтями калькуляції. Прямі витрати щомісячно визначають та відносять на окремі об'єкти калькулювання за прямими ознаками на підставі первинних облікових документів. Уся первинна документація складається з обов'язковим кодуванням, що забезпечує облік за статтями витрат і за об'єктами калькулювання. Первинні документи складають у момент здійснення операцій, а якщо це неможливо — безпосередньо після їх завершення.

Облік витрат у будівництві доцільно вести за такими статтями калькуляції: прямі матеріальні витрати, прямі витрати на оплату праці, експлуатація будівельних машин і механізмів, відрахування на соціальні заходи, інші прямі витрати, загальновиробничі витрати.

До статті «Прямі матеріальні витрати» включають: вартість сировини, матеріалів, будівельних конструкцій, комплектувальних виробів і напівфабрикатів; вартість допоміжних та інших матеріалів, придбаних у сторонніх організацій та виготовлених у допоміжних і другорядних виробництвах будівельної організації, які в подальшому безпосередньо використовують для виконання будівельно-монтажних робіт; вартість паливних і мастильних матеріалів, пари, води, енергії усіх видів, запасних частин тощо.

Вартість матеріальних ресурсів включають у виробничу собівартість будівельно-монтажних робіт за їх первинною вартістю.

Вартість продукції, виготовленої у допоміжних і другорядних виробництвах будівельної організації, включають у виробничу собівартість будівельно-монтажних робіт за собівартістю виготовлення.

Приймання і відпуск матеріалів у будівництві оформлюють первинними документами, аналогічними використанню у промисловості. У будівництві доцільно ширше використовувати лімітні та лімітно-заборні карти.

Специфічним у будівництві є порядок оформлення видачі матеріалів відкритого зберігання, так званих навальних (піску, гравію, щебеню тощо). За неможливості вимірювання обсягу цих матеріалів у момент передання на виробництво відпуск їх оформлюють документами, складеними заданими щомісячної інвентаризації.

Контроль за правильним використанням матеріалів здійснюють шляхом порівняння фактичних витрат найважливіших видів матеріалів із нормами, передбаченими на виконаний обсяг робіт, а також аналізу причин економії або перевитрат.

Відпуск матеріалів зі складу здійснюють на підставі первинних документів, якими є: накладна-вимога на відпуск (внутрішнє переміщення) матеріалів (ф. № М-11), лімітно-заборна карта (ф. № М-8, № М-9, № М-28, № М-28а), акт-вимога на заміну (додатковий відпуск) матеріалів (ф. № М-10), сигнальні вимоги (ф. № М-11а), акт про виявлений дефект устаткування (ф. № М-17), акт про залишки та на списання матеріалів відкритого зберігання (ф. № М-22), акт про приймання — передання обладнання до монтажу (ф. № М-15а), товарно-транспортна накладна (ф. № 1-Т). Інформацію первинних документів накопичують і групують у облікових реєстрах: матеріальних звітах (ф. № М-19, № М-19а), звітах про обіг основних матеріалів (ф. № М-29).

Фактичні витрати матеріалів на виконання будівельно-монтажних робіт за об'єктами обліку відображають в облікових регістрах на підставі матеріальних звітів. Вартість використаних матеріалів включають до дебету рахунків 23 «Виробництво», 24 «Брак у виробництві», до виробничої собівартості будівельно-монтажних робіт з кредиту рахунків:

— 80 «Матеріальні витрати» для будівельних організацій, які застосовують 8-й клас рахунків;

— 20 «Виробничі запаси», для організацій, що застосовують 9-й клас рахунків;

— 23 «Виробництво», вартість продукції допоміжних і другорядних виробництв;

— 63 «Розрахунки з постачальниками і підрядниками» вартість послуг виробничого характеру наданих сторонніми організаціями.

Обладнання, що придбане забудовником і надійшло на будівельний майданчик, підрядна організація приймає та обліковує на позабалансовому рахунку 021 «Устаткування, прийняте для монтажу». Після монтажу обладнання підрядна організація списує його у позабалансовому обліку з рахунка 021.

До статті «Примі витрати на оплату праці» включають витрати на основну і додаткову заробітну плату та інші грошові виплати працівникам (включно із нештатними) та працівникам лінійного персоналу (начальникам дільниць, виконавцям робіт, майстрам, механікам дільниць гоню) у разі включення їх до складу бригад, зайнятих на будівельно-монтажних роботах (включно із розвантаженням на приоб'єктному складі будівельних матеріалів, конструкцій, виробів і обладнання та переміщення їх вручну від приоб'єктного складу до робочої зони), нараховані згідно із формами й системами оплати праці, застосовуваними у будівельній організації.

Облік заробітної плати у будівництві оформлюють первинними документами, аналогічними тим, що використовують у промисловості. Для обліку виробітку зазвичай використовують бригадні наряди. За кожною бригадою працівників заповнюють щомісячний табель розрахунків для обліку використаного робочого часу і визначення заробітної плати. За відрядно-преміальної оплати праці в будівництві за акордні роботи (за будівельним циклом загалом або за видом виконаної роботи: на цегельну кладку поверху або секції, на штукатурні або малярні роботи, на квартиру тощо) використовують наряди за укрупненими розцінками, згідно з типовими або складеними до акордного наряду калькуляціями в яких наводять розцінки на кожну окрему операцію.

Нарахування заробітної плати здійснюють за первинними документами: (табелі робочого часу, наряд на відрядні роботи, акордний наряд, сигнальні документи на відрядні роботи). Згідно з первинними документами складають Реєстр виданих нарядів.

За синтетичного обліку прями витрати на оплату праці відображають:

Дебет 23 «Виробництво», 24 «Брак у виробництві»

Кредит 47 «Забезпечення майбутніх витрат і платежів», 66 «Розрахунки з оплати праці».

До статті «Експлуатація будівельних машин і механізмів» включають витрати, які можна віднести до конкретного об'єкту, витрат за прямою ознакою (рис. 3.4).

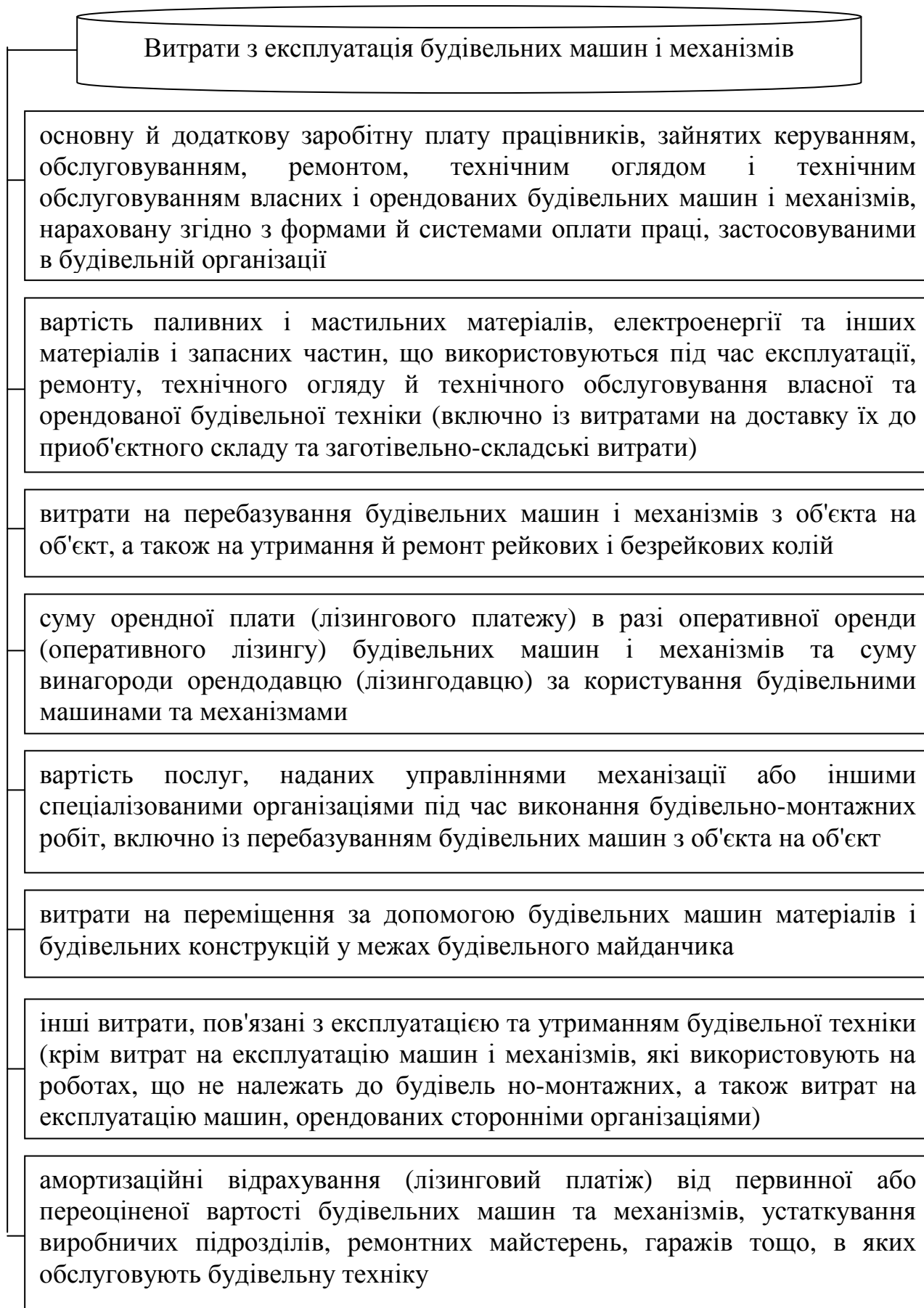


Рисунок 3.4 – Класифікація витрат з експлуатація будівельних машин і механізмів

Витрати на ремонт основних засобів включають до виробничих витрат за цією статтею калькуляції, якщо ремонти здійснюються з метою підтримання об'єктів у робочому стані та одержання первинно визначеної суми майбутніх економічних вигод від використання цих об'єктів. Якщо ремонти призводять до збільшення майбутніх економічних вигод, очікуваних від використання об'єкта (поліпшення об'єктів), втрати на такі ремонти відносять на збільшення первинної вартості об'єктів. Як правило, поліпшення об'єктів основних засобів зумовлюють роботи з реконструкції, модернізації, модифікації, добудови, дообладнання об'єктів основних засобів.

Роботу будівельних машин і механізмів відображають у первинних документах, до яких належать: Рапорт про роботу будівельної машини (ф. № ЕБМ-1), який складають на кожен машину (механізм), що працює на об'єкті одну зміну. У рапорті вказують загальний корисний час роботи машини, простої та їхні причини. Якщо будівельна машина, працює понад одну зміну, складають Рапорт (ф. № ЕБМ-3). Подорожній лист будівельної машини (ф. № ЕБМ-2) використовується для обліку роботи автомобільних кранів та інших машин на автомобільному шасі. У цьому документі об'єднано дані подорожнього листа автомобіля та змінного рапорту про роботу машин. Рапорт про роботу будівельної машини (механізму) (ф. № ЕБМ-4) складають, якщо обсяг виконаної машиною роботи можна обчислити у натуральних показниках. Ці документи складають в одному примірнику. Вони містять дані, необхідні для нарахування заробітної плати працівникам, які обслуговують будівельні машини.

Для узагальнення роботи машин і механізмів призначена Картка обліку роботи будівельної машини (механізму) (ф. № ЕБМ-5), яку складають окремо для кожної машини. Підсумкові дані цих карток переносять у зведені картки (звіти) за групами однорідних машин. З метою узагальнення даних про роботу будівельних машин (за місяць, рік) ведуть Журнал обліку роботи будівельних машин (механізмів) (ф. № ЕБМ-6).

На початку та по завершенні робіт будівельних машин і механізмів на об'єкті складають Акт про установку, пуск і демонтаж будівельної машини (ф. 03-5). З метою обліку використання палива складають відомості заправки будівельних машин. Витрати на оплату праці працівників, зайнятих керуванням та обслуговуванням машин, відрахування у резерв на оплату відпусток, витрати на паливо, електроенергію, а також допоміжні експлуатаційні матеріали, утримання рейкових і безрейкових колій, амортизаційні відрахування, витрати на ремонт (без поліпшення об'єктів) та оренду плати за машини відносять на виробничу собівартість утримання груп цих машин за прямою ознакою.

За потреби витрати з обслуговування машин і механізмів розподіляють між об'єктами обліку витрат пропорційно до: суми всіх прямих витрат на об'єкті; обсягу доходу (виконаних робіт) на об'єктах; суми витрат на оплату праці на об'єкті; відпрацьованого часу на об'єктах будівельними машинами і механізмами.

Витрати з експлуатації будівельних машин і механізмів розподіляють на одноразові й поточні. До одноразових належать витрати на навантаження, вивантаження й транспортування механізмів, монтаж, демонтаж і пробний пуск машин, обладнання і розбирання тимчасових споруд для установки машин.

Поточні витрати складаються з вартості пального, мастильних і допоміжних (експлуатаційних) матеріалів, палива та енергії, основної заробітної плати працівників, які обслуговують машини, амортизаційних відрахувань, вартості профілактичного обслуговування, ремонту механізмів; орендної плати за використання машин і механізмів, інших витрат.

Витрати на утримання й експлуатацію власних і орендованих машин і механізмів у будівельній організації відображають на рахунку 23 «Виробництво», стаття «Експлуатація будівельних машин і механізмів», за їх видами чи групами, й відносять на витрати за окремими об'єктами калькулювання за прямою ознакою на підставі первинних документів.

Одноразові витрати попередньо відображають на рахунку 39 «Витрати майбутніх періодів», а потім списують щомісячно на рахунок 23 «Виробництво» (на статтю калькуляції «Експлуатація будівельних машин і механізмів»), виходячи із запланованого часу роботи машин.

До статті «Відрахування на соціальні заходи» належать передбачені законодавством відрахування від заробітної плати персоналу, зазначені у статтях калькулювання, що становлять прямі витрати. Ці витрати згідно із розрахунком включають до собівартості будівельно-монтажних робіт за прямою ознакою за кредитом відповідних субрахунків рахунка 65 «Розрахунки за страхуванням».

До статті «Інші прямі витрати» включають усі інші виробничі витрати, що не ввійшли до попередніх статей і можуть бути віднесені безпосередньо на собівартість будівельно-монтажних робіт за прямими ознаками, зокрема:

- плата за оренду земельних і майнових паїв;
- витрати на виконання виправлень та гарантійних робіт, у тому числі витрати на гарантійний ремонт переданих замовникові об'єктів упродовж гарантійного терміну від дати підписання акту про прийняття об'єкта в експлуатацію, за умови включення такого ремонту до контракту і належного оформлення документів щодо виконання такого ремонту тощо;
- втрати від браку, які становлять вартість остаточно забракованих виробів, напівфабрикатів та втрати на виправлення браку за вирахуванням: остаточно забракованої продукції за справедливою вартістю; сум, що відшкодовуються працівниками, які допустили брак; сум, одержаних від постачальників за неякісні матеріали і комплектувальні вироби.

До втрат від браку, допущеного під час виконання будівельно-монтажних робіт, належать витрати на перероблення неякісно виконаних робіт з вини будівельної організації, а також витрати на усунення пошкоджень у зведених конструкціях, допущених під час подальшого виконання будівельно-монтажних робіт. Витрати на усунення дефектів у будівництві, допущених з вини замовника і оплачених ним, не відносять до втрат від браку. До втрат на виправлення браку, допущеного під час виконання будівельно-монтажних робіт, включають вартість додатково витрачених матеріалів, витрати на оплату праці, відрахування на соціальні потреби, на експлуатацію будівельних машин і механізмів, а також частину загальновиробничих витрат.

Втрати від браку в роботі будівельних організацій накопичуються на рахунку 24 «Брак у виробництві» окремо за браком, допущеним під час виконання

будівельно-монтажних робіт, і браком, допущеним у допоміжних та другорядних виробництвах будівельної організації на окремому субрахунку. Облік втрат через брак здійснюють за окремими об'єктами будівництва, видами робіт і допоміжними й другорядними виробництвами у журналах, листках-розшифровках або машинограмах, що їх замінюють.

Втрати від браку списують на собівартість продукції:

Дебет рахунка 23

Кредит рахунка 24

Інші прямі витрати згідно із первинними й накопичувальними бухгалтерськими документами відносять з кредиту відповідних рахунків у дебет відповідних субрахунків рахунка 23 (стаття «Інші прямі витрати»).

Дані первинних документів і накопичувальних реєстрів з обліку прямих витрат будівельно-монтажних робіт використовують при складанні Журналу обліку виконаних робіт (типова форма №КБ-6).

До статті «Загальновиробничі витрати» належать: витрати на управління й обслуговування будівельного виробництва, витрати на організацію робіт на будівельних майданчиках і вдосконалення технології, інші загальновиробничі витрати. Загальновиробничі витрати складаються з: постійних загальновиробничих витрат (розподілені й нерозподілені) та змінних загальновиробничих витрат. До постійних загальновиробничих витрат належать витрати, що залишаються незмінними за зміни обсягу виконаних будівельно-монтажних робіт. До змінних загальновиробничих витрат належать витрати, що змінюються прямо пропорційно до зміни обсягу виконаних будівельно-монтажних робіт і розподіляються між об'єктами витрат із використанням бази розподілу, обраної будівельною організацією самостійно, виходячи з фактичної потужності будівельної організації за звітний період.

Синтетичний облік здійснюють на рахунку 91 «Загальновиробничі витрати». Розподілені загальновиробничі витрати відносять на виробничу собівартість продукції:

Дебет рахунка 23

Кредит рахунка 91

Нерозподілені загальновиробничі витрати визначають за будівельною організацією загалом і відносять на собівартість реалізованої продукції:

Дебет рахунка 90

Кредит рахунка 91

При цьому генеральні підрядники щомісяця зменшують величину окремих статей загальновиробничих витрат на суму витрат на обслуговування субпідрядників відповідно до контрактів між ними, списуючи їх із рахунка 91 «Загальновиробничі витрати» на рахунок 63 «Розрахунки із постачальниками та підрядниками». Субпідрядні організації збільшують величину відповідних статей загальновиробничих витрат за дебетом рахунка 91 «Загальновиробничі витрати» і відображають їх за кредитом рахунка 36 «Розрахунки з покупцями та замовниками».

До адміністративних витрат належать такі загальногосподарські витрати, спрямовані на обслуговування та управління будівельною організацією.

Витрати на основну і додаткову заробітну плату відповідно до штатного розкладу та встановлених будівельною організацією систем оплати праці, включно із будь-якими видами грошових виплат (передбачені чинним законодавством надбавки та доплати компенсаційного характеру, премії, одноразові заохочення тощо):

— утримання апарату управління будівельної організації, що має статус юридичної особи (керівників, фахівців, службовців);

— утримання працівників, які здійснюють загальногосподарське обслуговування будівельної організації (телефоністів, телеграфістів, радіооператорів, операторів зв'язку, операторів електронно-обчислювальних машин, двірників, прибиральниць тощо);

— утримання іншого загальногосподарського персоналу.

Відрахування на соціальні заходи здійснюється за встановленими законодавством нормами. Витрати на службові відрядження працівників апарату управління будівельної організації та працівників, які здійснюють загальногосподарське обслуговування будівельної організації.

Витрати на транспортне обслуговування працівників апарату управління будівельної організації, зокрема: витрати на утримання й експлуатацію службових легкових авто, що перебувають на балансі будівельної організації (орендуються) та обслуговують працівників апарату управління, включно із: основною, додатковою заробітною платою та будь-якими іншими грошовими виплатами водіям та іншим працівникам, що обслуговують легкові авто; вартість паливних, мастильних та інших експлуатаційних матеріалів, знос і ремонт автомобільної гуми; витрати на утримання гаражів і місць стоянки (паркування) легкових авто (енергопостачання, водопостачання, каналізація тощо); амортизація (орендна плата), витрати на ремонт, технічний огляд, технічне обслуговування легкових авто й поточний ремонт гаражів і місць стоянки автомобілів.

Витрати на матеріально-технічне забезпечення апарату управління будівельної організації та інші загальногосподарські витрати (рис. 3.5).

До витрат на збут належать такі витрати, пов'язані з реалізацією товарів, робіт і послуг.

Оплата за розроблення та видання рекламних виробів (прейскурантів, каталогів, брошур, альбомів, проспектів, плакатів тощо), рекламу в засобах масової інформації (оголошення в пресі, передачі по радіо і телебаченню); витрати на світлову, комп'ютерну, іншу зовнішню рекламу стосовно діяльності будівельної організації й на дослідження ринку (маркетинг); відшкодування витрат на участь у виставках, ярмарках, вартість безкоштовно переданих зразків і макетів; представницькі витрати (організація прийомів, конференцій та інших офіційних заходів, включно із оплатою праці обслуговуючого персоналу).

Витрати на утримання персоналу, діяльність якого пов'язана зі збутом, включно із витратами на відрядження працівників, зайнятих збутом. Витрати на утримання основних засобів, інших матеріальних необоротних активів, пов'язаних зі збутом робіт, послуг (операційна оренда, страхування, амортизація, ремонт, опалення, освітлення, охорона).

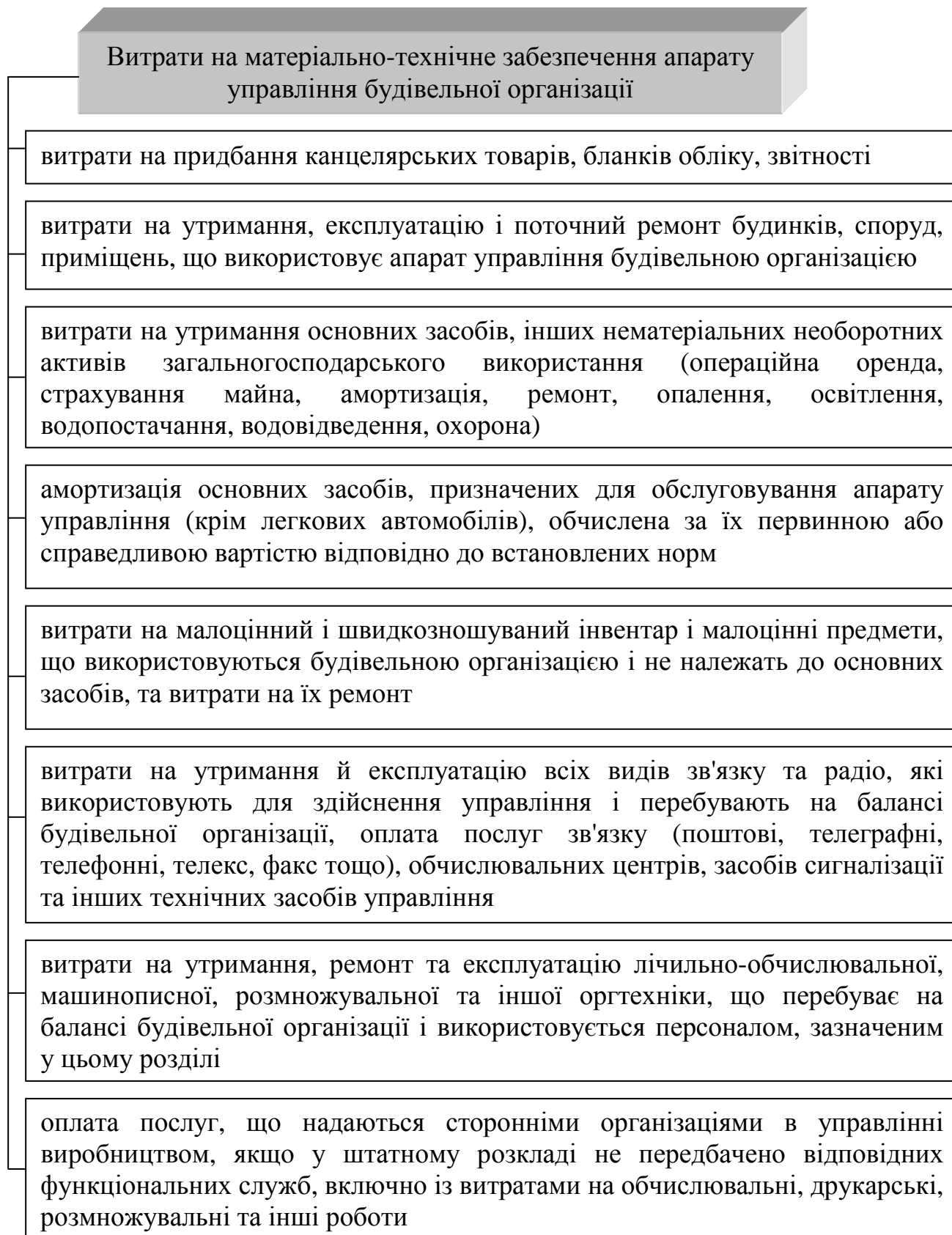


Рисунок 3.5 – Класифікація витрати на матеріально-технічне забезпечення апарату управління будівельної організації

Витрати на утримання легкового автотранспорту, який використовують працівники відділу збуту:

- витрати на оплату праці водіїв і на обов'язкові відрахування на соціальні

заходи згідно з чинним законодавством;

— витрати на ремонт, технічний нагляд і технічне обслуговування. Витрати на транспортування, перевалку і страхування готової продукції, виробленої допоміжними та другорядними виробництвами будівельної організації для її реалізації на сторону, транспортно-експедиційні та інші послуги, пов'язані з транспортуванням продукції відповідно до умов договору (базису) постачання. Інші витрати, пов'язані зі збутом товарів, робіт (послуг).

До інших операційних витрат належать:

- втрати від знецінення запасів;
- втрати від нестачі і втрати від псування цінностей;
- визнані штрафи, пені, неустойка;
- сума безнадійної дебіторської заборгованості й відрахування до резерву сумнівних боргів.

Витрати на утримання об'єктів соціальної сфери. Витрати на утримання приміщень, що безкоштовно надаються професійним спілкам, підприємствам громадського харчування, що обслуговують працівників будівельної організації або використовуються будівельною організацією самостійно на зазначені цілі, включно із нарахуванням амортизації, витратами на проведення ремонту, освітлення, опалення, водопостачання, каналізацію, електропостачання, а також на паливо для приготування їжі.

Витрати на дослідження й розробки.

Синтетичний облік операційних витрат, які не відносять на собівартість будівельно-монтажних робіт, здійснюють, відповідно, на рахунках 92 «Адміністративні витрати», 93 «Витрати на збут», 94 «Інші операційні витрати». Наприкінці звітної періоду ці витрати відносять на фінансові результати діяльності:

Дебет рахунка 791

Кредит рахунків 92, 93, 94

Витрати неопераційної діяльності (фінансової, інвестиційної, від надзвичайних подій) також не відносять на собівартість будівельно-монтажних робіт, обліковують відповідно на рахунках 95 «Фінансові витрати», 96 «Втрати від участі в капіталі», 97 «Інші витрати», 99 «Надзвичайні витрати», наприкінці звітної періоду відносять на фінансові результати діяльності:

Дебет рахунка 79

Кредит рахунків 95, 96, 97, 99.

Під час проведення будівельних робіт виникає необхідність зведення допоміжних будівель і споруд, які використовують лише під час будівництва основних об'єктів і тому називають тимчасовими. Якщо зведення цих об'єктів здійснюють за рахунок коштів забудовника (замовника), передбачених у зведеному кошторисному розрахунку, такі об'єкти називають титульними та обліковують на балансі забудовника. Якщо зведення об'єктів здійснюють за рахунок накладних витрат будівельної організації, такі об'єкти називають нетитульними та обліковують на балансі будівельного підприємства (огорожі основного об'єкта будівництва, складські приміщення, навіси, комори тощо).

Витрати на спорудження та розбирання тимчасових (титульних і

нетитульних) будівель і споруд включають до виробничої собівартості будівельно-монтажних робіт за умови включення таких витрат у кошторис на будівництво об'єкта. Ці витрати обліковують у порядку, встановленому стосовно обліку виконаних будівельно-монтажних робіт, і включають у виробничу собівартість робіт за відповідними статтями калькулювання й елементами витрат.

Витрати на спорудження та розбирання нетитульних тимчасових будівель і споруд обліковують на рахунку 91 «Загальновиробничі витрати» окремо за кожним із таких об'єктів і включають до виробничої собівартості будівельно-монтажних робіт за статтею «Загальновиробничі витрати» (за елементом «Інші операційні виграї»).

Знос (амортизація) тимчасових (нетитульних) споруд і пристроїв нараховують одним із методів, прийнятих для основних засобів. Найдоцільнішим у цьому випадку є прямолінійний метод.

Облік уведених в експлуатацію тимчасових (нетитульних) споруд і пристроїв здійснюють на субрахунку 113 «Тимчасові (нетитульні) споруди» рахунка 11 «Інші необоротні матеріальні активи». Витрати організації на придбання або виготовлення власними силами цих об'єктів відображають на субрахунку 153 «Придбання (виготовлення) інших необоротних матеріальних активів», а нарахування зносу (амортизації) — на субрахунку 132 «Знос інших необоротних матеріальних активів» рахунка 13 «Знос необоротних активів» (табл. 3.2).

Таблиця 3.2 - Облік тимчасових будівель і споруд

№ з/п	Зміст операції	Дебет	Кредит
1	Витрати на придбання й будівництво тимчасових (нетитульних) споруд і пристроїв	153	20, 63, 65, 66.
2	Уведення об'єктів в експлуатацію за їх первинною вартістю	113	153
3	Нарахування зносу тимчасових (нетитульних) споруд і пристроїв	91	132
4	Списання об'єктів у разі ліквідації	132	113
5	Оприбуткування матеріалів від розбирання об'єктів за ціною можливого використання або реалізації	20	746
6	Витрати на розбирання об'єктів	976	65, 66, 68

До незавершеного будівельного виробництва належать незавершені та не прийняті замовником об'єкти (будівельно-монтажні роботи), що є об'єктами

обліку, зокрема за незавершеним будівельним контрактом. У складі незавершеного виробництва підрядник відображає витрати, пов'язані із виконанням робіт, які ще не визнано доходом.

Незавершене будівельне виробництво складається з витрат на виконання будівельно-монтажних робіт, які виконуються власними силами будівельної організації, а також із вартості робіт субпідрядних організацій, прийнятих і сплачених генеральним підрядником.

Обсяг незавершеного виробництва щомісячно актують за кожним незавершеним етапом (конструктивним елементом, видом робіт або контрактом). Вартість його обчислюють за даними фактичного обмірювання й кошторисними одиничними розцінками, враховуючи планові накопичення. Облік обсягу незавершеного виробництва здійснюють безпосередньо на місці будівельного виробництва за допомогою вимірювання в натурі й фіксування одержаних даних у накопичувальних регістрах. До таких регістрів належать: Журнал обліку виконаних робіт (типова форма № КБ-6), Акт (типова форма № КБ-7).

Фактичну собівартість будівельно-монтажних робіт, виконаних власними силами будівельної організації на об'єктах, що належать до незавершеного будівельного виробництва, обліковують на рахунку 23 «Виробництво».

Зведений облік витрат на виконання будівельно-монтажних робіт здійснюють на субрахунку рахунка 23 «Виробництво» (наприклад, субрахунок 230 «Виконання будівельно-монтажних робіт (будівельних контрактів)») безпосередньо в журналі 5 або 5а або машинограмі, що його замінює. На рахунку 23 «Виробництво» в журналі витрати групують відповідно до визначених об'єктів калькулювання. У цих регістрах об'єднано аналітичний і синтетичний обліки витрат, а також відображено вартість робіт, виконаних власними силами будівельної організації й вартість робіт, прийнятих від субпідрядних організацій. Записи в журналі ведуть на підставі первинних документів, попередньо згрупованих у відомостях розподілу матеріалів і заробітної плати (за калькуляційними об'єктами) і різних інших рахунках. На підставі записів у журналі визначають фактичну собівартість зданих забудовникові робіт. Головним регістром обліку виконання будівельно-монтажних робіт у натуральній і вартісній формі є Журнал обліку виконаних робіт (типова форма № КБ-6), який веде відповідальна особа підрядника. Замовник здійснює контроль і технічний нагляд за обсягами й вартістю виконаних робіт. Під час складання Журналу використовують дані первинних бухгалтерських документів і зведених регістрів з обліку витрат будівельного виробництва.

Витрати відокремлених допоміжних і другорядних виробництв обліковують на окремих аналітичних субрахунках 232 «Допоміжні виробництва» рахунка 23, у журналі 5 або 5а, листках-розшифровках або в машинограмах, які їх замінюють, у розрізі видів цих виробництв.

Відображення в бухгалтерському обліку підрядної організації операцій, пов'язаних із будівництвом об'єктів, наведено у таблиці 3.3.

Таблиця 3.3 – Облік операцій, пов'язаних із будівництвом об'єктів

№ з/п	Зміст операції	Дебет	Кредит	Сума, грн.
1	2	3	4	5
1	Здійснені власні прямі витрати на будівництво об'єкта	230	13, 20, 22, 63, 64, 65, 66, 37, 68	3400
2	Нараховано загальновиробничі витрати	91	13, 20, 22, 63, 64, 65, 66, 37, 68	600
3	Списано вартість розподілених загальновиробничих витрат	230	91	500
4	Віднесено до адміністративних витрат, витрат на збут, інших операційних витрат	92, 93, 94	13, 20, 22, 63, 65, 66, 37, 68	550
5	Прийнято вартість робіт субпідрядника (без ПДВ)	230	63	1200
6	Податковий кредит із ПДВ на вартість робіт субпідрядника	641	63	240
7	Одержано аванс від забудовника (замовника)	31	681	1500
8	Складено рахунки за виконані роботи (із ПДВ)	36	703	6000
9	Нараховано зобов'язання за ПДВ із вартості виконаних робіт	703	641	1000
10	Списано вартість нерозподілених загально-виробничих витрат	903	91	100
11	Списано власні прямі витрати за завершеними будівельними роботами	903	230	2900
12	Списано вартість робіт субпідрядника за завершеними будівельними роботами	903	230	1200
13	На фінансові результати віднесено суму одержаного доходу	703	791	5000
14	На фінансовий результат віднесено суму витрат, що стосуються одержаного доходу	79	903	4200

1	2	3	4	5
15	На фінансовий результат віднесено суми витрат, які належать до витрат періоду	791	92, 93, 94	550
16	Визначено фінансовий результат від операційної діяльності	791	441	250
17	Одноразове відображення проміжних рахунків (без ПДВ)	238	239	5000
18	Залік авансу	681	36	1500
19	Одержано премію від замовника	31	703	1200
20	Нараховано премію працівникам підрядника	23 92	66 66	1000 200
21	Операції з одержаної премії відносять на фінансовий результат діяльності	903 791 791 703	230 92 903 791	1000 200 1000 1200
22	По завершенні робіт за контрактом (на всю вартість робіт)	239	238	5000

Передача готових об'єктів будівництва забудовникові оформляють залежно від встановленої між сторонами форми розрахунків: Актом приймання виконаних робіт по завершеному будівництвом об'єкту (ф. № КБ-2) або Довідкою про вартість виконаних робіт і витрат за технологічними етапами й комплексними роботами (типова форма № 3). Ці реєстри складають згідно із Журналом обліку виконаних робіт (типова форма № КБ-6).

Розрахунки здійснюють на підставі підписаної замовником довідки про вартість виконаних підрядних робіт і витрат за формою № КБ-3. Довідку за формою № КБ-3 щомісяця складають фахівці будівельного підприємства для визначення вартості виконаних обсягів підрядних робіт та витрат і проведення розрахунків за виконані підрядні роботи на будівництві.

Актами здачі робіт за формою № 2 оформляють розрахунки за виконані будівельні роботи за окремими конструктивними елементами.

Роботи, виконані за договором субпідряду, приймає генпідрядник у присутності представника замовника на підставі складеної субпідрядником довідки за формою № КБ-3. Наявність довідки є обов'язковою умовою для здійснення розрахунків за виконані роботи.

Собівартість реалізованих будівельно-монтажних робіт, виконаних власними силами, списують наприкінці місяця на рахунок 903 «Собівартість реалізованих робіт і послуг» рахунка 90 «Собівартість реалізації»:

Дебет рахунка 903
Кредит рахунка 230

Для обліку доходів від будівельного контракту використовують субрахунок 703 «Дохід від реалізації робіт і послуг». Нарахування доходу відображають:

Дебет рахунка 36
Кредит рахунка 703

Нарахування податкового зобов'язання за ПДВ:

Дебет рахунка 703
Кредит рахунка 641

Розрахунки за виконані роботи, порядок здійснення яких визначає договір (контракт), можуть бути проведені повністю за виконані роботи за контрактом (угодою) або частково, шляхом проміжних платежів (за етапи, комплекси, окремі види робіт і послуг, конструктивні елементи).

Крім того, замовник може переказати підрядникові передбачені угодою аванси — грошові кошти або інші активи, отримані підрядником у рахунок оплати робіт, що виконуватимуться за будівельним контрактом. Підрядник може пред'являти замовникові для оплати проміжні рахунки за виконані роботи за будівельним контрактом.

Передання готових об'єктів будівництва замовникові оформляють залежно від встановленої між сторонами форми розрахунків: актом приймання виконаних робіт по завершеному будівництвом об'єкту (ф. № КБ-2) або довідкою про вартість виконаних робіт та витрат за технологічними етапами й комплексними роботами (типова форма № 3).

Оплату робіт здійснюють на підставі підписаних замовником довідок про вартість виконаних підрядних робіт і витрат за формою № КБ-3 або актів приймання виконаних підрядних робіт за формою № КБ-2в, у яких зазначають вартість завершених технологічних етапів і комплексів робіт. У тих випадках, коли об'єкти будуються «під ключ», розрахунки із замовниками здійснюють лише за остаточно завершені й здані замовникові об'єкти в розмірі їх повної вартості.

Роботи, виконані за договором субпідряду, приймає генпідрядник у присутності представника замовника на підставі складеної субпідрядником довідки за формою № КБ-3.

Залежно від визнання сум витрат і прибутку від будівельних робіт у розрахунках за виконані роботи застосовують два види заборгованості між підрядником і замовником:

1) валова заборгованість замовників за роботи за будівельним контрактом - сума перевищення витрат підрядника і визнаного ним прибутку (за вирахуванням визнаних збитків) над сумою проміжних рахунків (без непрямих податків) на дату балансу від початку виконання будівельного контракту. Відображається підрядником у складі незавершеного виробництва;

2) валова заборгованість замовникам за роботи за будівельним контрактом — сума перевищення проміжних рахунків (без непрямих податків) над витратами підрядника і визнаним ним прибутком (за вирахуванням визнаних збитків) на дату балансу від початку виконання будівельного контракту. Відображається підрядником у складі інших поточних зобов'язань.

Розрахунки підрядника із забудовником (субпідрядника із генпідрядником) здійснюють за переданими для оплати рахунками за виконані роботи. Для накопичення даних про виконані роботи, переданих для оплати рахунків, і залишок незавершеного виробництва, про валову заборгованість забудовників (замовників) або забудовникам (замовникам) до рахунка 23 «Виробництво» відкривають субрахунки 238 «Незавершені будівельні контракти» і 239 «Проміжні рахунки». Сума проміжних рахунків відображається одночасно за дебетом субрахунку 238 і кредитом субрахунку 239. Записи на цих субрахунках здійснюють на суму рахунка до оплати (без непрямих податків) за виконані будівельні роботи (проміжний рахунок оплати) у тому періоді, в якому цей рахунок передано для оплати й відображено в обліку записом: дебет рахунка 36 «Розрахунки з покупцями та замовниками» і кредит рахунка 703 «Дохід від реалізації робіт і послуг».

Після завершення будівельного контракту сальдо на зазначених субрахунках списують зворотною кореспонденцією рахунків:

Дебет рахунка 239

Кредит рахунка 238

Підприємство-збудувник може здійснювати будівництво власними силами (господарським способом). Облік витрат будівельного виробництва за господарського способу виконання робіт здійснюють на субрахунку 151 «Капітальне будівництво» рахунка 15 «Капітальні інвестиції». Використання цього рахунка замість рахунка 23 (як у підрядника) пояснюється необхідністю виявлення загального обсягу капітальних вкладень незалежно від способу виконання робіт. На субрахунку 151 також ведуть облік устаткування, що підлягає монтажу в процесі будівництва, та авансових платежів для фінансування цього будівництва. Обсяг і вартість незавершеного будівництва у таких об'єктів будівництва визначають позасистемним шляхом і відображають у балансі без бухгалтерського запису після здачі заактованих робіт.

Субрахунок 152 «Придбання (виготовлення) основних засобів» призначений для обліку витрат на придбання або виготовлення власними силами матеріальних активів, облік яких здійснюють на рахунку 10 «Основні засоби» (крім об'єктів будівництва та основного стада).

На субрахунку 205 «Будівельні матеріали» підприємства-збудувники відображають рух будівельних матеріалів, конструкцій і деталей, обладнання і комплектуючих виробів, що належать до монтажу, та інших матеріальних цінностей, необхідних для виконання будівельно-монтажних робіт, виготовлення будівельних деталей і конструкцій. На цьому субрахунку не відображають обладнання, яке не потребує монтажу: транспортні засоби, вільно розміщені верстати, будівельні механізми тощо. Витрати на придбання обладнання, що не потребує монтажу, відображають безпосередньо на субрахунку 152 «Придбання (виготовлення) основних засобів», рахунка 15 «Капітальні інвестиції» мірою надходження їх на склад або до іншого місця зберігання.

Устаткування й будівельні матеріали, передані підрядникові для монтажу й виконання будівельних робіт, списують із субрахунку 205 на субрахунок 152 після підтвердження монтажу і їх використання.

Забудовники по завершенні будівництва і введення в експлуатацію окремих об'єктів мають визначити їхню інвентарну вартість, тобто сукупність витрат на будівництво або придбання об'єктів.

Вартість проектно-кошторисної документації, розробленої проектними організаціями, оплачують замовники із коштів, асигнованих на капітальні вкладення, що обліковуються на рахунку 151 «Капітальне будівництво». По завершенню будівництва об'єкта витрати на оплату проектно-кошторисної документації разом з іншими витратами переносять на рахунок 10 «Основні засоби». Встановлене обладнання, що потребує монтажу, беруть на облік також за інвентарною вартістю. Вартість цього обладнання складається з ціни придбання, включно із транспортними витратами на доставку його на об'єкт, витратами на монтажні й будівельні роботи, пов'язані із побудовою фундаментів і встановленням обладнання.

Витрати забудовника розподіляють між завершеними об'єктами та незавершеними капітальними вкладеннями. Аналогічно тому, як це робить підрядна організація, здійснюють аналітичний і синтетичний облік витрат і доходів, ведуть Журнал обліку виконаних робіт за типовою формою № КБ-6. На підставі даних Журналу складають Акт приймання виконаних підрядних робіт за формою № КБ-2в.

Величина інвентарної вартості основних засобів, які передають в експлуатацію залежить не лише від рівня витрат, а й від способу виконання капітальних робіт. За господарського способу будівництва на баланс основної діяльності приймають об'єкти за фактичною собівартістю їх, а за підрядного способу — за їх кошторисною вартістю. В останньому випадку різницю між фактичною і кошторисною вартістю показують у підрядника у складі фінансових результатів діяльності й до інвентарної вартості об'єктів у замовника не додають.

Кошторисну вартість об'єктів капітального будівництва визначають на підставі кошторисних норм на будівельно-монтажні роботи, цін і тарифів на матеріали, воду, енергію, витрат на оплату праці та інших витрат будівельного виробництва. Інвентарну вартість забудовник розраховує у момент завершення й прийняття об'єктів спеціальною комісією. По завершенні будівництва об'єкта й здачі його в експлуатацію складають проводку:

Дебет рахунка 10
Кредит рахунка 15.

Запитання для самоконтролю

1. У чому полягає сутність контрактів з фіксованою ціною і контрактів з ціною "витрати плюс"?
2. Виділіть найбільш характерні особливості, властиві для будівельного виробництва. Який вплив вони мають на організацію бухгалтерського обліку?
3. Як впливає безцехова структура у будівництві на побудову рахунка 91 "Загальновиробничі витрати"?
4. Яка особливість відображення в обліку тимчасових будівель, огорож

тощо?

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

6. У чому полягає сутність контракту з фіксованою ціною й контракту за ціною "витрати плюс"? Які особливості планування й обліку витрат на виконання будівельно-монтажних робіт за договорами (контрактами)?

7. Як формується собівартість будівельно-монтажних робіт будівельної організації, що має статус юридичної особи і до складу якої входять структурні підрозділи?

8. Які витрати в будівельних організаціях відносять до витрат звичайної і надзвичайної діяльності?

9. Як групуються в плануванні й обліку витрати операційної діяльності за елементами?

10. Як групуються витрати за характером участі в процесі будівельного виробництва та за способом включення у собівартість об'єктів будівництва?

11. Яка методика обліку й розподілу транспортно-заготівельних витрат між сумою залишку матеріалів на кінець місяця й матеріалами, що вибули?

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

13. Які витрати включають до статті "Експлуатація будівельних машин і механізмів"?

14. Які витрати включають до статті "Загальновиробничі (загальнодільничні) витрати"?

15. Які витрати відносять до операційних і фінансових, що не включаються до собівартості будівельно-монтажних робіт?

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

17. Яке призначення журналу обліку виконаних робіт?

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

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

20. Як обліковуються витрати допоміжних підсобних виробництв? Які види оцінок застосовуються при відпуску матеріалів у виробництво, продажу чи іншому вибутті та в чому їх сутність?

Зразок виконання практичного завдання

Завдання. Загальна вартість робіт за контрактом становить 20 000 грн без ПДВ. Витрати, заплановані підрядником, — 16 000 грн. Розрахунок доходу за методом співвідношення витрат наведено у таблиці 3.4.

Таблиця 3.4 - Вихідні дані

Показник	№ рядка	Етап		
		I	II	III
Витрати, фактично визнані за етап	1	7000	5000	4000
Визнані витрати наростаючим підсумком	2	7000	12000	16000
Загальна сума планових витрат	3	16000	16000	16000
Коефіцієнт співвідношення витрат наростаючим підсумком (ряд. 2 : ряд. 3)	4	0,4375	0,75	1
Дохід плановий (договірна ціна)	5	20000	20000	20000
Дохід, визнаний наростаючим підсумком (ряд. 5 • ряд. 4)	6	8750	15000	20000
Дохід за етап	7	8750	6250	5000

Розрахунок суми доходів за методом співвідношення витрат при відхиленні договірної ціни та планових витрат наведено у таблиці 3.5.

Таблиця 3.5 - Вихідні дані

Показник	Етап		
	I	II	III
Визнано витрати за етап	7000	5500	4000
Витрати наростаючим підсумком	7000	12500	16500
Загальна сума планових витрат	16000	16500	16500
Коефіцієнт співвідношення витрат наростаючим підсумком	0,4375	0,7576	1
Дохід плановий	20000	21000	21000
Дохід, визнаний наростаючим підсумком	8750	15909,1	21000
Дохід за етап	8750	7159,1	5090,9

Перед початком робіт отримано аванс від замовника — 6000 грн.; фактичні витрати на другому етапі становили — 5500 грн., на третьому — 3500 грн.

Необхідно: розкрити порядок відображення в обліку діяльності будівельних організацій.

Вирішення завдання (табл. 3.6):

Таблиця 3.6 - Облік діяльності будівельних організацій

№ з/п	Зміст операції	Сума, грн.	Дебет	Кредит
1	2	3	4	5
Етап I				
1	Отримано аванс від замовника	6000	311	681
2	Відображено податкове зобов'язання з ПДВ	1000	643	641
3	Відображено прямі витрати	7000	230	661,65, 20...
4	Відображено адміністративні витрати і витрати на збут	300	92,93	661,65, 20...
5	Відображено дохід будівельної організації і заборгованість замовника	10500 (8750 + ПДВ)	361	703
6	Списано податкове зобов'язання, визнане раніше при отриманні авансу	1000	703	643
7	Відображено податкове зобов'язання з ПДВ	750	703	641
8	Відображено суму проміжного рахунку	8750	238	239
9	Списано собівартість робіт за будівельним контрактом	7000	903	230
10	Списано на рахунок фінансових результатів: а) дохід; б) собівартість; в) адміністративні витрати і витрати на збут	8750 7000 300	703 791 791	791 903 92,93
11	Надійшла оплата від замовників	4500	311	361
12	Здійснено залік авансу	6000	681	361
Етап II				
1	Нараховано прямі витрати	5500	230	661,665
2	Відображено дохід і заборгованість замовника	7500	361	703
3	Відображено податкове зобов'язання з ПДВ	1250	703	641
4	Відображено суму проміжного рахунку	6250	238	239

1	2	3	4	5
5	Списано визнані витрати за етап	5000	903	230
6	Надійшла оплата від замовників	7500	311	361
7	Списано на рахунок фінансових результатів:			
	а) дохід;	6250	703	791
	б) собівартість	5000	791	903
Етап III				
1	Нараховано прямі витрати	3500	230	66,65...
2	Відображено дохід	6000	361	703
3	Відображено податкові зобов'язання з ПДВ	1000	703	641
4	Відображено суму проміжних рахунків	5000	238	239
5	Списано визнані витрати	4000	903	230
6	Списано на рахунок фінансових результатів:	5000 4000	703 791	791 903
7	Надійшла оплата від замовників	6000	311	361
8	Закриття проміжних рахунків	20 000	239	238

Практичні завдання для самостійного вирішення

Завдання 1. ВАГ „БудКо” уклало угоду підряду з ТзОВ „Рома” на будівництво складського приміщення. Нормативний термін будівництва - 7 місяців. Для зберігання спецодягу та інвентарю було споруджено тимчасову будівлю. На будівництво відпущено матеріалів на суму 2850,0 грн та нараховано заробітну платню 420,0 грн (проведено нарахування на соціальні заходи). Вартість послуг, наданих допоміжним виробництвом - 89,0 грн.

Необхідно:

вказати кореспонденцію рахунків та первинні документи.

Завдання 2. В квітні від ТзОВ „МАСТЕР” на склад будівельного підприємства надійшли дошки - 260 м³, в цьому ж місяці зі складу було відпущено: ацетону - 28 л., оліфи - 85 кг., дошок - 420 м² (табл. 3.7).

Таблиця 3.7 - Розшифрування синтетичного рахунку 205 „Будівельні матеріали” на 01.04. р.

№ з/п	Назва субрахунку	Кількість	Сума, грн.
1	Ацетон (номенклатурний номер 1045)	38 л	
2	Оліфа (номенклатурний номер	145 кг	
3	Дошка (номенклатурний номер 1134)	540 м ²	

Необхідно:

скласти відомість обліку залишків матеріалів на складі та відобразити операції на рахунках бухгалтерського обліку.

Завдання 3. На склад ЗАТ „Метр” оприбутковано цемент ГЩ-400 в мішках (вага 1 мішка - 50 кг, ціна - 214,0 грн, в т.ч. ПДВ) - 120 мішків. За перевезення цементу сплачено АТП - 250,0 грн, в т.ч. ПДВ. Нараховано заробітну платню працівникам за розвантаження матеріалів 240,0 грн (проведено нарахування на соціальні заходи). Перераховано кошти з поточного рахунку в погашення заборгованості перед постачальником.

Необхідно:

вказати кореспонденцію рахунків та первинні документи.

Завдання 4. Акцептовано рахунок за прийнятий вібростенд ВБ-20В на суму 15100,0 грн, в т.ч. ПДВ. З підзвітних сум сплачено за перевезення об'єкту 280,0 грн, в т.ч. ПДВ. Відпущено матеріалів для здійснення монтажу на суму 345,0 грн. Нараховано заробітну плату за монтаж обладнання - 341,0 грн (проведено нарахування на соціальні заходи).

Необхідно:

вказати кореспонденцію рахунків та первинні документи.

Завдання 5. На склад ЗАТ „Метр” оприбутковано цемент ПЩ-400 в мішках (вага 1 мішка - 50 кг, ціна - 214,0 грн, в т.ч. ПДВ) - 120 мішків. За перевезення цементу сплачено АТП - 250,0 грн, в т.ч. ПДВ. Нараховано заробітну платню працівникам за розвантаження матеріалів 240,0 грн (проведено нарахування на соціальні заходи). Перераховано кошти з поточного рахунку в погашення заборгованості перед постачальником.

Необхідно:

вказати кореспонденцію рахунків та первинні документи.

Завдання 6. По ТзОВ „Лора” за червень здійснено наступні операції:

1) списано матеріали на проведення будівельно-монтажних робіт -12600,0 грн (крім того ПДВ);

2) нараховано заробітну плату робітникам за виконання будівельно-

монтажних робіт-2108,0 грн. Проведено нарахування на соціальні заходи - ?;

3) нараховано заробітну плату адмінперсоналу - 332,50 грн. Проведено нарахування на соціальні заходи - ?;

4) видано з каси матеріальну допомогу - 360,0 грн;

5) списано талони на бензин (100 шт.) за фактичною вартістю - ?;

6) нараховано премію за скорочення часу перебування вагонів під завантаженням і розвантаженням - 54,0 грн;

7) нараховано заробітну плату за ліквідацію наслідків стихійного лиха -75,0 грн. Проведено нарахування на соціальні заходи - ?.

Необхідно:

скласти бухгалтерські проводки, вказати первинні документи та визначити необхідні суми.

Завдання 7. По будівельному підприємству ТзОВ „Час" за вересень здійснено наступні операції:

1) перераховано постачальникам за одержані матеріальні цінності - 115000,0 грн (крім того ПДВ);

2) нараховано заробітну плату робітникам місяць — 81008,0 грн. Проведено нарахування на соціальні заходи - ?;

3) виплачено заробітну плату за місяць - 83354,50 грн. Проведено нарахування на соціальні заходи;

4) нараховано амортизацію на будівельну техніку - 3560,0 грн;

5) проведено попередню оплату за оренду офісу - 3450,0 грн;

6) нараховано орендну плату за оренду офісу - 3450,0 грн

7) використано матеріалів на будівництво об'єктів - 92341,0 грн;

8) нараховано банку за касово-розрахункове обслуговування - 489,0 грн;

9) нараховано витрати на рекламу - 1780,0 грн;

10) нараховано заробітну плату адміністрації - 1175,0 грн. Проведено нарахування на соціальні заходи.

Необхідно:

скласти бухгалтерські проводки, вказати первинні документи та визначити необхідні суми.

Завдання 8. По будівельному підприємству ТзОВ „Користь" за серпень здійснено наступні операції:

1) нараховано плату телефонній станції за становлення телефону -1850,0 грн (крім того ПДВ);

2) нараховано заробітну плату робітникам за розвантаження будматеріалів - 315,0 грн. Проведено нарахування на соціальні заходи;

3) нараховано амортизацію будівельних машин - 3560,0 грн;

4) використано матеріали на будівельно-монтажні роботи - 42781,0 грн;

5) нараховано банку за касово-розрахункове обслуговування - 524,0 грн;

6) нараховано заробітну плату адміністрації - 1453,0 грн. Проведено нарахування на соціальні заходи - ?.

Необхідно: скласти бухгалтерські проводки, вказати первинні документи та визначити необхідні суми.

Завдання 9. По будівельному підприємству:

- 1) списано витрати на механізацію - 75000,0 грн;
- 2) нараховано заробітну плату будівельникам - 134315,0 грн. Проведено нарахування на соціальні заходи - ?;
- 3) списано послуги допоміжних виробництв - 19760,0 грн;
- 4) використано матеріали (за планово-розрахунковими цінами) - 420561,0 грн;
- 5) виявлено відхилення від планово-розрахункових цін матеріалів (економія)- 1214,0 грн;
- 6) списано загальновиробничі витрати - 127650,0 грн;
- 7) обчислено і списано фактичну собівартість об'єкта, пред'явленого забудовнику до оплати - ?;
- 8) відображено дохід від здачі об'єкту будівництва - 614623,0 грн (в т.ч. ПДВ);
- 9) визначено фінансовий результат від здачі будівельно-монтажних робіт.

Необхідно:

Скласти бухгалтерські проводки, вказати первинні документи та визначити необхідні суми.

Завдання 10. По будівельному підприємству:

- 1) норма витрачання матеріалів на один виріб - 48 кг;
- 2) відхилення від норми витрачання (економія) - 6%;
- 3) фактичне витрачання матеріалів на один виріб - ? кг;
- 4) планова собівартість 1 кг матеріалів - 85,0 грн;
- 5) фактичне витрачання матеріалів на один виріб за плановою собівартістю - ? грн.;
- 6) відхилення від планової собівартості (економія) - 2%;
- 7) фактична собівартість витрачених матеріалів на один виріб - ? грн;
- 8) норма витрачання заробітної плати на один виріб - 16 грн;
- 9) відхилення від планової суми витрат (економія) - 4%;
- 10) фактичне витрачання заробітної плати - ? грн;
- 11) всього основні витрати - ? грн;
- 12) загальновиробничі витрати 15% до основних - ? грн;
- 13) фактична собівартість виробу ?;
- 14) собівартість всього випуску (1024 шт.) - ?.

Необхідно: визначити фактичну собівартість одного виробу та всього випуску.

ТЕМА 4. ОБЛІК ТУРИСТИЧНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ

Туристична діяльність — це діяльність з надання різноманітних туристичних послуг відповідно до вимог Закону України "Про туризм" (додаток Г) та інших актів законодавства України.

Основні терміни визначені згідно із Законом України "Про туризм" [8] (табл. 4.1).

Таблиця 4.1 - Основні поняття у туристичній діяльності

Термін	Визначення
Туризм	тимчасовий виїзд людини з місця постійного проживання в оздоровчих, пізнавальних або професійно-ділових цілях без зайняття оплачуваною діяльністю
Турист (мандрівник)	особа, яка здійснює подорож по Україні або в іншу країну з різною, не забороненою законами країни перебування, метою на термін від 24 годин до шести місяців без здійснення будь-якої оплачуваної діяльності та з зобов'язанням залишити країну або місце перебування у зазначений строк
Туристичні послуги	послуги суб'єктів туристичної діяльності щодо розміщення, харчування, транспортного, інформаційно-рекламного обслуговування, а також послуги закладів культури, спорту, побуту, розваг тощо, спрямовані на задоволення потреб туристів
Туристичний продукт	комплекс туристичних послуг, необхідних для задоволення потреб туриста під час його подорожі
Суб'єкти туристичної діяльності	підприємства, установи, організації незалежно від форм власності, фізичні особи, що зареєстровані у встановленому чинним законодавством України порядку і мають ліцензію на здійснення діяльності, пов'язаної з наданням туристичних послуг. До них належать як власне туристичні агентства, бюро подорожей, туристичні оператори, туристичні комплекси, так і готелі, кемпінги, мотелі, пансіонати, підприємства громадського харчування, транспорту, заклади культури, спорту та ін., які забезпечують приймання, обслуговування і перевезення туристів

За організаційною формою суб'єкти туристичної діяльності виступають як:
— фірма-туроператор (турорганізатор);
— фірма-турагент (рис. 4.1).

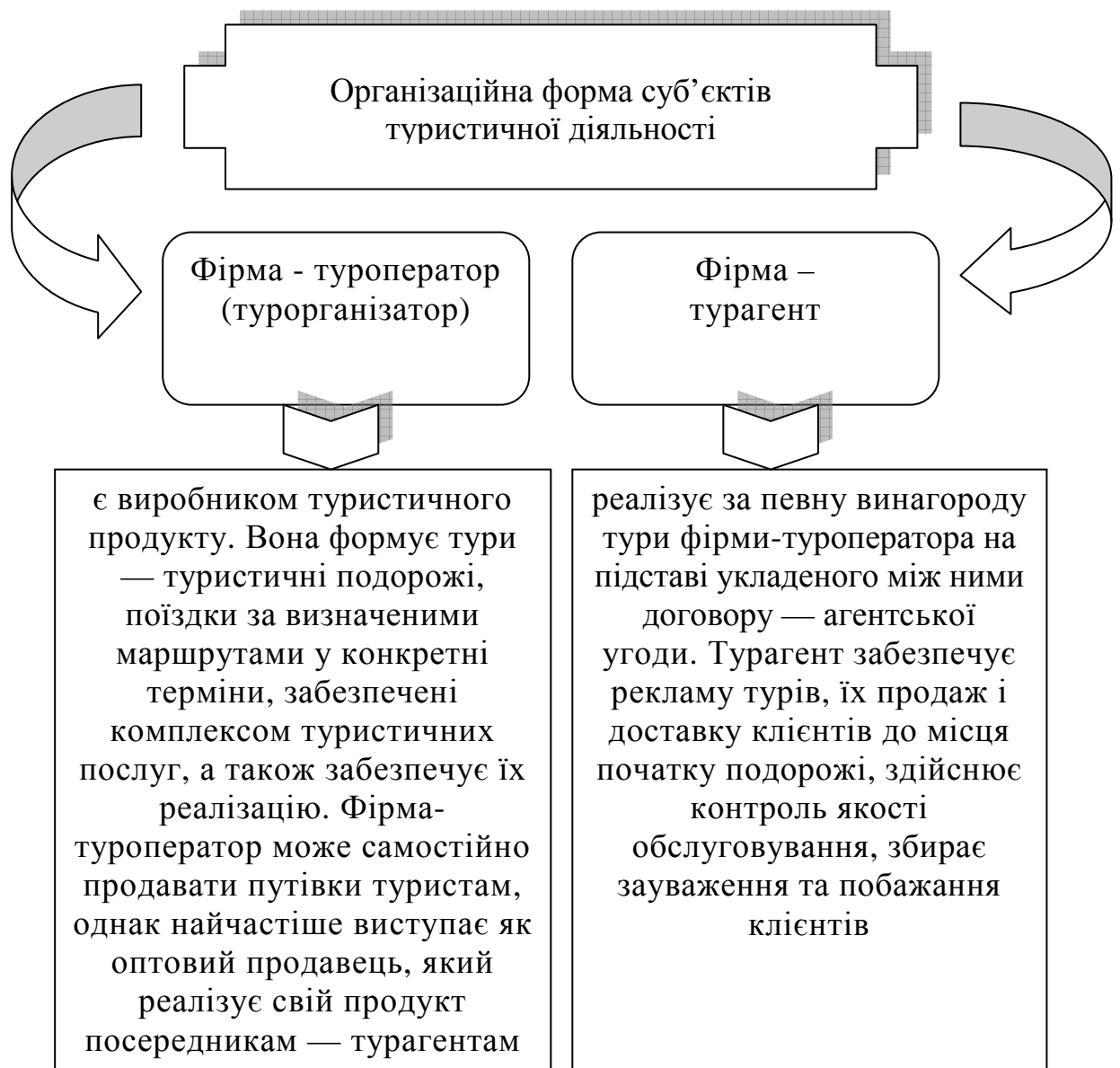


Рисунок 4.1 – Суб'єкти туристичної діяльності

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.

Підприємство може виступати на ринку туристичних послуг як туроператор і як турагент одночасно.

За напрямом діяльності розрізняють фірми, які посилають туристів (ініціативні), і 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.

Основні вимоги до суб'єктів туристичної діяльності наведено у таблиці 4.2.

Таблиця 4.2 - Вимоги до суб'єктів туристичної діяльності

Обов'язкова вимога	Сутність вимоги
1	2
Державне ліцензування	<p>Видача ліцензій здійснюється відповідно до Закону [4] Державним комітетом молодіжної політики, спорту і туризму України та місцевими органами виконавчої влади у сфері туризму. Ліцензуванню підлягають такі види туристичної діяльності:</p> <ul style="list-style-type: none"> — <i>іноземний</i> туризм — організація приймання та обслуговування іноземних туристів в Україні; — <i>внутрішній</i> туризм — організація приймання та обслуговування вітчизняних туристів в Україні; — <i>зарубіжний</i> туризм — організація туристичних поїздок за межі України; — <i>екскурсійна</i> діяльність; — <i>організація масового і спортивно-оздоровчого туризму</i> (піші походи, альпінізм); організація літніх таборів. <p>Розмір плати за ліцензію встановлено Постановою [8]. Відповідно до ст.14 Закону [4] плата за видачу копії ліцензії для кожної філії або відокремленого підрозділу становить один неоподатковуваний мінімум за видачу дубліката; за переоформлення ліцензії та за видачу дубліката — 5 неоподатковуваних мінімумів доходів громадян (85 грн.).</p>
Сертифікація	<p>Готельні послуги та послуги харчування, що надаються суб'єктами туристичної діяльності, підлягають обов'язковій сертифікації на їх відповідність вимогам нормативних документів</p>
Страхування	<p>Обов'язковим є страхування туристів (медичне та від нещасного випадку), яке здійснюється на основі угод із страховими компаніями, що мають право на здійснення такої діяльності і керуються Законом [5]. 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 в туриста, а й додати його копію до договору на надання туристичних послуг.</p>
Наявність службового приміщення	<p>Обов'язкова наявність службового приміщення (офісу), яке відповідає певним, визначеним законодавством, умовам</p>
Кваліфікований штат працівників	<p>У штаті суб'єкта туристичної діяльності повинно бути не менш 30 % фахівців зі спеціальною туристичною освітою або стажем роботи у сфері туризму не менш 3 років; для керівника суб'єкта туристичної діяльності або туристичного підрозділу обов'язковою є вища освіта</p>
Повнота інформації	<p>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). Здійснюючи рекламну діяльність, суб'єкт туристичної діяльності повинен керуватися Законом [6].</p>

1	2
Забезпечення безпеки туристів	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 з використанням активних форм пересування туристів, повинні створювати пошуково-рятувальні служби, або укладати угоди з такими службами на обслуговування.

Документальне оформлення туристичних послуг здійснюється за допомогою наступних документів (рис. 4.2).

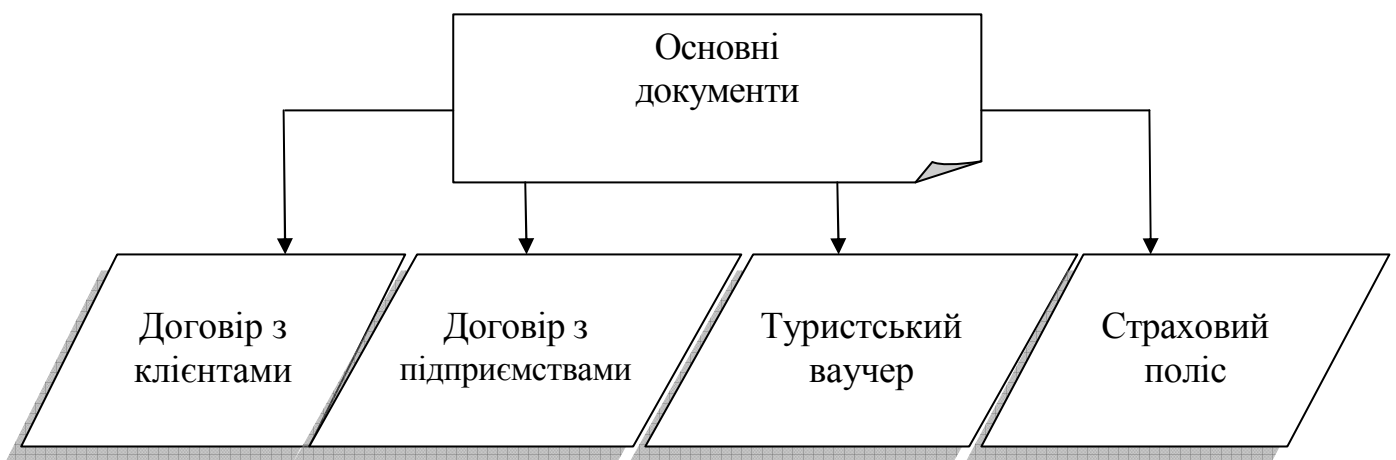


Рисунок 4.2 – Документальне оформлення туристичних послуг

Договір (угода, контракт) з клієнтами укладається в письмовій формі і містить таку інформацію:

- назву країни, місце призначення подорожі;
- дату початку і закінчення подорожі;
- транспортні засоби, які будуть використані для подорожі, їх клас і комфортність;
- назву готелю, в якому розміщуватимуться туристи, його місцезнаходження, класність, категорію номерів з переліком послуг;
- систему харчування (повний пансіон, напівпансіон, "шведський стіл" або

тільки сніданок);

- ціну туристичної подорожі в гривнях та іноземній валюті;
- маршрут та програму екскурсій на кожен день перебування з визначенням їх терміну та тематики;
- транспортно-візові та медичні вимоги в країні перебування.

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.

Деякі турфірми, не маючи можливості заздалегідь оплачувати закордонні тури, організовують свою роботу з іноземними туроператорами та українськими туристами у такий спосіб:

- укладають договори з іноземними туроператорами про співробітництво, відповідно до яких одна сторона (іноземний туроператор) зобов'язується надати турпослуги (відповідної якості і за ціною, визначеною у договорі) туристам, що направляються українською турфірмою, інша сторона (українська турфірма) бере на себе зобов'язання з комплектації туру закордонного туроператора, організації перевезення туристів до місця початку туру тощо;

- укладають договори з українськими туристами, які бажають скористатися послугами іноземного туроператора, одержуючи від них (туристів) грошову суму, що включає в себе повну вартість закордонного туру і винагороду української турфірми;

- перераховують кошти, отримані від українського туриста (за вирахуванням своєї винагороди) іноземному туроператору.

Туристичні фірми сплачують валютою за оформлення віз, у разі відсутності касового апарату розрахунки здійснюються через ощадкасу. Перерахування валюти іноземному партнеру здійснюється після отримання від нього рахунку-фактури, на основі якого оформляється заявка на купівлю валюти.

Відповідно до укладених договорів розробляються програми турів і складаються калькуляції на кожну туристичну поїздку. До договорів (контрактів) туристичні партнери додають зразки своїх туристських ваучерів (на внутрішньому ринку — путівок).

Туристський ваучер (путівка) — документ, що підтверджує статус особи чи групи осіб як туристів, оплату послуг чи її гарантію і є підставою для отримання туристом чи групою туристів туристичних послуг. Це письмовий акцепт суб'єкта туристичної діяльності на виробництво та продаж туристичного продукту. Він (вона) є невід'ємною частиною угоди, а також документом первинного обліку в суб'єктів туристичної діяльності. Ваучер є фінансовим документом, необхідним для здійснення розрахунків між туристичними підприємствами, що направляють і приймають туристів. Бланк ваучера виготовляється друкованим способом у трьох примірниках під єдиним номером на папері формату А5, який є єдиним за формою як для туриста, що здійснює подорож індивідуально, так і для групи туристів (з обов'язковим зазначенням списку групи). Перший і другий примірники

ваучера видаються під розпис туристу, що здійснює подорож індивідуально, чи керівнику туристичної групи перед початком подорожі. Третій примірник ваучера зберігається в бухгалтерії туристичної фірми, що направляє туриста.

Інформація про кількість реалізованих ваучерів і напрямки пересування туристів відповідно до таких ваучерів надається суб'єктами туристичної діяльності разом з поданням статистичної звітності за формою № 1-ТУР (річна), за формою № 1-ТУР (к) (за півріччя і 9 місяців), затвердженою наказом Державного комітету статистики України від 04.03.98 р. № 96.

Туристична путівка є предметом реалізації туристичної фірми. Слід зазначити, що погляди щодо дати виникнення доходу від реалізації в бухгалтерському обліку туристичної фірми різняться. Суперечність зводиться до двох підходів. Згідно з першим, дохід виникає в тому звітному періоді, в якому здійснюється продаж путівки, а не тоді, коли фактично відбулася подорож. Претензії, які можуть бути висунуті туристом, не є підставою вважати продукцію нереалізованою. Отже, дохід туристичної фірми виникає на дату надходження коштів на її поточний рахунок або до каси в оплату турпродукту. Другий підхід полягає у визнанні доходу тільки за датою закінчення туру, що більше відповідає національним стандартам бухгалтерського обліку і частіше використовується на практиці.

Суб'єкти туристичної діяльності, які займаються організацією і обслуговуванням іноземних туристів в Україні, повинні дотримуватися вимог Положення [11], зокрема, їм необхідно щороку оформляти референс — підтвердження Міністерства закордонних справ того, 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 (рис. 4.3).

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; підприємство розміщення туриста; маршрут туру.

Головним видом послуг у сфері вітчизняного туризму поки-що залишається індивідуальний тур, який являє собою конкретно сформований комплексний туристичний продукт за туристичною угодою з клієнтом.

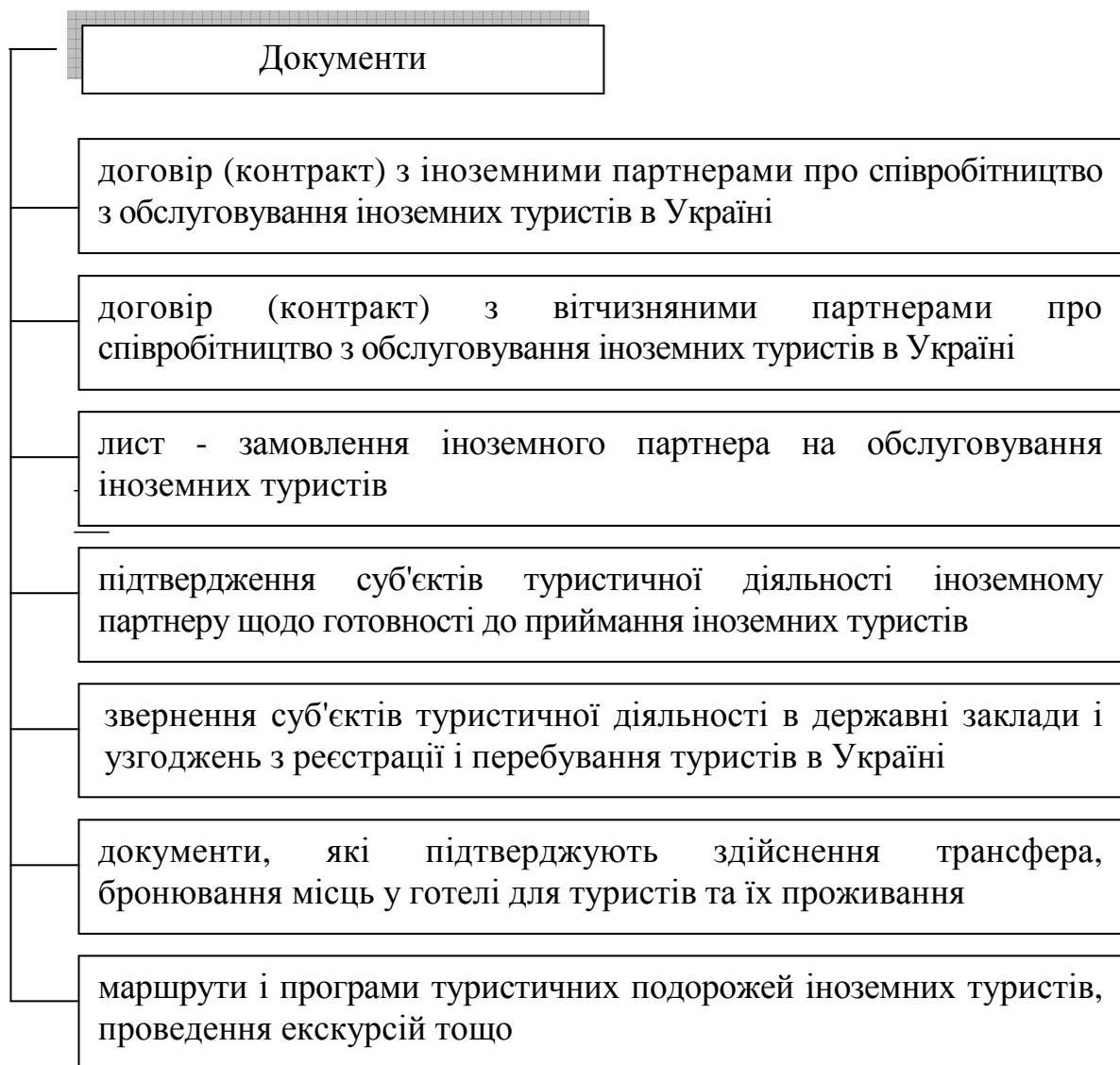


Рисунок 4.3 – Основні документи із в'їзду, виїзду та переміщення туристів в Україні

Ціна індивідуального турпродукту (туру), складається з цін на окремі види послуг і є змінною величиною. Окремі види туристичних послуг включаються до вартості пакету та сплачуються туристом відповідно до його звичок і вподобань. Залежно від умов формування групових (організованих) турів, вони поділяються на «пекідж-тури», «інклюзив-тури», «інсентив-тури», спеціалізовані тури за формою організації подорожі та особливостями маршруту, складом учасників та рівнем комфортності обслуговування (наприклад, тури класу обслуговування VIP, stop-over, SET-тури, фікс-тури та ін.). Суто специфічною та відносно новою формою реалізації рекреаційних послуг, для якої нині притаманні найвищі темпи зростання, є «таймшери».

Ціна турпакету залежить насамперед від виду туру та від чисельності туристів в групі. Як правило, ціна індивідуального туру є вищою від ціни групового туру в розрахунку на одного туриста. Чим більша чисельність групи, тим нижча вартість та ціна туру в розрахунку на одного туриста.

Ціна туру залежить від вікового складу туристів, оскільки послуги дітям,

школярам, студентам та деяким іншим категоріям туристів надаються зі знижками. Зі знижками реалізуються також сімейні тури, надаються корпоративні знижки тощо.

Ціна типового пекідж-туру на стадії планування включає найбільше компонентів, у тому числі такі основні її складові (рис. 4.4):

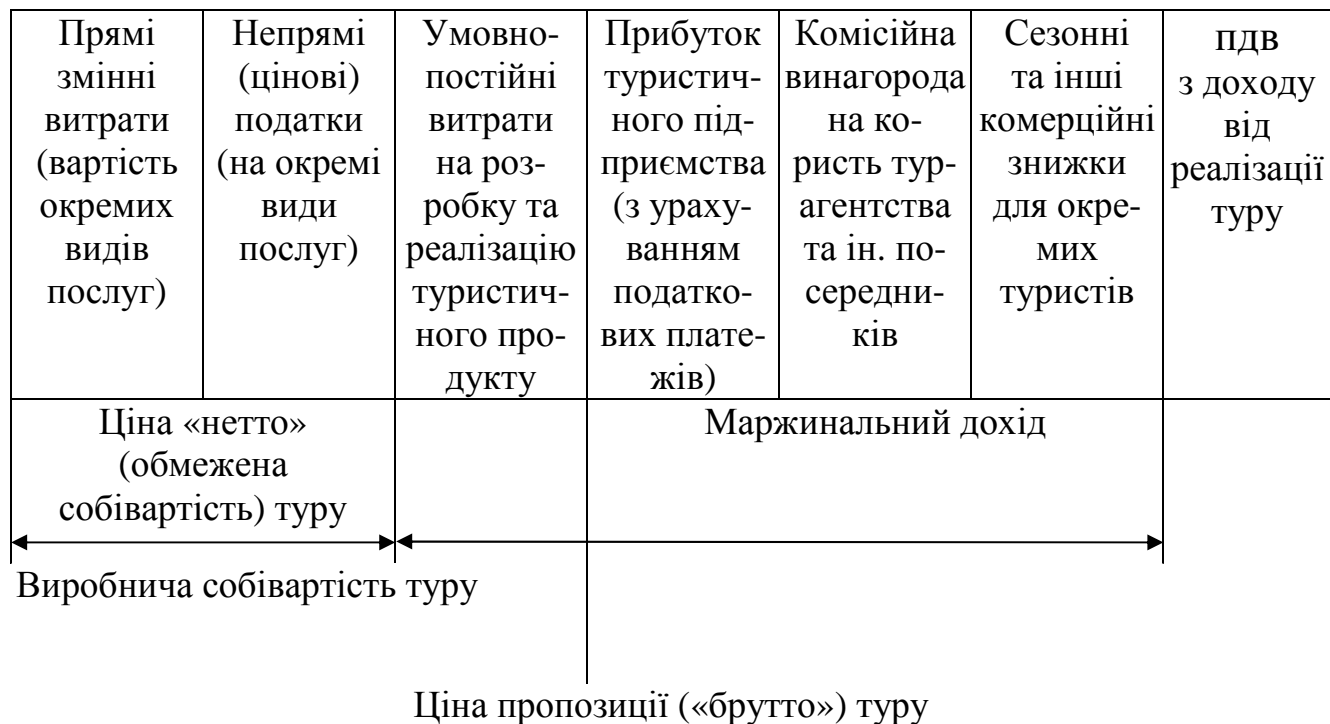


Рисунок 4.4 - Відпускна вартість пакету туристичних послуг

1. Ціна «нетто», в тому числі:

1.1. Вартість окремих видів послуг (транспортні перевезення, розміщення туристів, харчування, екскурсійне обслуговування, страхування, оформлення візи та ін.), що склалася у конкретних виробників послуг.

1.2. Непрямі податки на окремі види послуг (універсальні та специфічні акцизи, місцеві збори).

2. Дохід (маржа) туристичного підприємства, який поділяється на:

2.1. Поточні витрати туристичної фірми (туроператора) на розробку туристських маршрутів, екскурсійних програм, програм обслуговування туристів у процесі реалізації туру.

2.2. Прибуток туроператора з урахуванням податкових платежів з прибутку.

2.3. Комісійна винагорода на користь турагента та інших посередників, які беруть участь в реалізації туру.

2.4. Сезонні та інші комерційні знижки для окремих туристів та туристських груп.

3. Податок на додану вартість з маржинального доходу.

До ціни «нетто» групового туру найчастіше відносяться такі складові

виробничої собівартості туру:

- 1.1. Вартість транспортного квитка.
- 1.2. Вартість проживання в готелі та інших місцях розміщення.
- 1.3. Вартість харчування.
- 1.4. Трансфер.
- 1.5. Вартість екскурсійного обслуговування.
- 1.6. Страхові платежі.
- 1.7. Вартість оформлення віз.

До ціни «брутто» включається вартість послуг туристичних фірм по формуванню й реалізації туру з врахуванням витрат, прибутку, податкових платежів, а також суми комерційних знижок для окремих категорій туристів.

Таким чином, при встановленні відпускнуої вартості пакету туристичних послуг і ціни туру, на нашу думку, доцільно використовувати два варіанти цін:

- Ціна - «нетто», що характеризує «обмежену собівартість» турпродукту.

- Ціна - «брутто», тобто ціна пропозиції турпродукту на ринку.

Ціна - «нетто» відображає суму цін, розцінок та тарифів на всі види послуг, що надаються туристам, включаючи податок на додану вартість, митні збори, страхові платежі. Трансфер, як правило, входить до вартості пакету послуг, бо він від самого початку забезпечує чітке обслуговування туристів. Для перевезення туристів та їхнього багажу до готелю (трансфер) використовують мікроавтобуси, легкові автомобілі та інші транспортні засоби.

Для визначення повної собівартості туру до ціни «нетто» додаються витрати туристичних фірм, пов'язані з організацією їхньої діяльності. До переліку цих витрат входять: заробітна плата персоналу, амортизація устаткування (комп'ютерної техніки, меблів тощо), утримання приміщень (прибирання, охорона, ремонт, комунальні послуги, витрати на електроенергію, зв'язок та ін.), витрати на рекламу, маркетинг, відрядження, представницькі заходи, виробниче навчання та інші адміністративні й загальногосподарські витрати.

Ціна - «брутто» включає повну собівартість туру, прибуток туроператора, всі види його податкових платежів, комісійну винагороду турагента та інших посередників, сезонні та інші комерційні знижки для окремих туристів і туристських груп, суму ПДВ.

Для групового туризму туристичний продукт переважно являє собою пакет послуг, розрахованих на групу людей, до якої входять як туристи, так і особи, що їх супроводжують, якщо таке обумовлене туристичною угодою.

Ціна турпакету в розрахунку на одного туриста у цьому разі визначається за формулою:

$$Ц = [(\sum Vi + \sum Ni) + (Vп + П + К + Vчi + \sum Zn(\kappa))] \times 1,2 / Чт ,$$

де Ц - ціна турпакета в розрахунку на одного туриста, грн.;

$\sum Vi$ - вартість послуг, які входять до пакета, складеного туроператором, грн.;

$\sum Ni$ - непрямі податки на окремі види послуг, грн.;

Vп - умовно-постійні витрати туроператора, грн.;

П - прибуток туроператора, грн.;

К - комісійна винагорода турагенту чи іншому посереднику, який реалізує турпакет (без урахування ПДВ);

Вчі — вартість послуг осіб, які супроводжують групу туристів, грн.;

$\sum Z_n(k)$ — комерційні знижки для окремих туристів чи туристських груп;

Чт - чисельність туристів у групі, осіб;

1,2 — коефіцієнт, що враховує податок на додану вартість з маржинального доходу.

Усі складові вартості туру визначаються у національній грошовій одиниці (грн.), а у рекламних засобах можуть бути перерахованими в інші грошові одиниці (євро, дол. США). До рекламної ціни туру, що оголошується на ринку, вони включаються повністю або частково, залежно від виду туру. Від величини вартості туру та якісних параметрів запропонованих послуг залежить, наскільки ціна туру буде конкурентоспроможною.

Комплексна ціна туру має змінні елементи — так звані прямі змінні витрати (ціна «нетто») та умовно-постійні витрати туристичної фірми — складові ціни «брутто». Ряд умовно-постійних витрат (вартість послуг гіда, екскурсовода, перекладача та інших послуг працівників, що супроводжують групу туристів) в розрахунку на одного туриста зменшується (збільшується) по мірі збільшення (зменшення) чисельності туристів у групі й враховуються у ціні туру як прямі змінні витрати. Тому при визначенні вартості та ціни турпакета враховують загальний обсяг операцій та сумарну вартість угоди.

У міжнародній практиці використовують такі варіанти ціноутворення:

- ціна пакета на одного туриста;
- ціна пакета на групу туристів;
- диференційовані ціни, які встановлюються залежно від чисельності туристів у групі та є певним компромісом в угоді між організаторами туру.

Середня ціна однієї туродоби визначається як частка від ділення загального обсягу доходів від реалізації турів на кількість наданих туродіб.

За даними досліджень у вітчизняній практиці найчастіше ціна туру визначається на основі його обмеженої собівартості та нормативної надбавки («маржі» або «доданого прибутку»). Доданий прибуток (маржа) встановлюється підприємством у відсотках до ціни «нетто». Розмір маржі на вітчизняні туристичні продукти коливається в межах 15 - 30% від ціни «нетто» туру й залежить від багатьох факторів, але насамперед від кількості посередників, що беруть участь в реалізації туру, а тому для здешевлення турів більшість вітчизняних турфірм із юридичним статусом малих підприємств водночас виконують функції туроператорів і турагентств. Що стосується великих підприємств (туристичних комплексів, туроператорів, таких як «Укрпрофтур», «Супутник-Україна», «Укрзовніштур», «САМ», «Червона Рута» та ін.), то вони мають багато дочірніх підприємств і посередників у різних містах України, але водночас вони мають більше можливостей щодо зменшення умовно-постійних витрат та здешевлення турів за рахунок значного обсягу операцій.

У процесі формування цін враховують специфічні особливості калькуляції різних видів турів та окремих туристичних послуг. За спрямованістю туристських потоків розрізняють туризм внутрішній — подорожі громадян у межах власної

країни; закордонний туризм — виїзд громадян за межі власної країни з метою відвідання інших країн; іноземний туризм — прийом і обслуговування іноземців, туристів, що прибули з інших країн. При внутрішньому та іноземному туризмі «наземне» обслуговування туристів здійснюється у межах однієї країни. Туристські подорожі у масштабах регіонів світу в туристичній термінології визначаються як «міжнародний туризм».

При формуванні цін на вітчизняні, іноземні та закордонні тури механізм ціноутворення набирає певної специфіки. Під час калькулювання ціни закордонного туру ціна пакету послуг має валютне вираження, а частина витрат (деякі види страхування, консульський збір, транспортні тарифи — частково) встановлюється у національній валюті. Всі ці витрати зводять за діючим валютним курсом до загальної ціни туру в іноземній валюті, (найчастіше у дол. США), тому що ця ціна оголошується в рекламних та інших інформаційно-довідкових матеріалах щодо пропонованих до продажу турів із позначкою, що оплата послуг відповідно до чинного законодавства України здійснюється туристами в національній валюті.

При калькулюванні цін на тури здійснюється розрахунок прямих змінних витрат та розподіл непрямих умовно-постійних витрат на окремі види турів.

Наказом Державного комітету України по туризму № 23 від 6 червня 1999 р. затверджені «Методичні рекомендації щодо обліку витрат, які входять до собівартості туристичного продукту та порядок формування фінансових результатів, що враховуються при оподаткуванні прибутку суб'єктів туристичної діяльності». У зазначених методичних рекомендаціях викладено детальну класифікацію витрат суб'єктів туристичної діяльності за елементами та статтями витрат, формування фінансових результатів у суб'єктів туристичної діяльності, калькулювання собівартості туристсько-екскурсійних послуг за різними видами обслуговування але при цьому недостатньо враховані специфічні особливості формування вартості туристського обслуговування в туристичних фірмах, екскурсійних бюро, туристичних комплексах, в тому числі формування «обмеженої» та повної собівартості турів, вітчизняний та міжнародний досвід управління собівартістю послуг за методами «директ-костінгу», «стандарт-костінгу», обліку сум покриття, граничних витрат. Не врахований також ряд положень відповідних стандартів бухгалтерського обліку, які були затверджені дещо пізніше. З огляду на це, методичні рекомендації доцільно переробити та доповнити згідно з сучасними вимогами, щоб вони стали корисним інструментом для практиків.

У туристичній практиці прямі змінні витрати туру включають складові ціни «нетто» (вартість проживання, харчування, транспортного квитка, страхування, трансфер, вартість екскурсій тощо), передбачені у складі туру контрактною, агентською чи іншою туристичною угодою, а також прямі виробничі витрати турфірми на придбання прав на послуги сторонніх організацій, оплату праці виробничого персоналу з відрахуваннями на соціальні заходи, вартість послуг гіда, екскурсовода, перекладача та комісійну винагороду іншим посередникам — вітчизняним чи іноземним фірмам-партнерам.

Типова структура непрямих умовно-постійних адміністративних,

комерційних та інших загальних витрат вітчизняних туристських фірм на виробництво і реалізацію туристичної продукції (Вп) включає такі складові:

$$\mathbf{Вп = Воп. + Всз. + Вр. + Взб. + Він.},$$

де Воп.— витрати на оплату праці працівників адміністративного апарату тур-фірми — 30 - 35%;

Всз. — відрахування на соціальні заходи — 12 - 15%;

Вр. — витрати на рекламу — близько 20%;

Взб. — витрати на інші заходи щодо стимулювання збуту — близько 10%;

Він. — усі інші витрати, в т. ч. оренда офісу, комунальні послуги, опалення, банківські послуги, амортизаційні відрахування та ін. — близько 20%.

Понад дві третини умовно-постійних витрат турфірм — це витрати на рекламу та на оплату праці працівників адміністративного апарату з відрахуваннями на соціальні заходи.

Структура умовно-постійних витрат відображає специфіку діяльності переважної більшості вітчизняних туристичних фірм із юридичним статусом малих підприємств з обліковою чисельністю персоналу до 25 осіб, які орендують офісні приміщення й не мають власної матеріально-технічної бази, окрім офісного обладнання. Питома вага загального обсягу умовно-постійних витрат у ціні окремих видів турів коливається несуттєво й становить в середньому близько 5%. Визначальним фактором рівня умовно-постійних витрат є ціна туру. Чим вищою є ціна туру, тим нижчою, є частка умовно-постійних витрат.

Інколи сума умовно-постійних витрат турфірм розподіляється між різними турами рівними частками, але такий метод розподілу витрат не можна вважати виправданим, тому що асортимент турів, які реалізує підприємство, суттєво відрізняється за ціною «нетто», за інтенсивністю продажу та іншими факторами. Некоректний розподіл умовно-постійних витрат спричиняє помилки у планових розрахунках цін на тури, валового прибутку та інших показників діяльності на наступний період. Більш об'єктивним та економічно виправданим є метод розподілу умовно-постійних витрат пропорційно до маржинального доходу, що входить до ціни пропозиції туру та обумовлюється туристичними угодами й контрактами.

Приклад. За даними туристичної фірми ТОВ «Мандрівник», що належить до малих підприємств України та виконує функції туроператора і турагента, розглянемо структуру ціни закордонних пекідж-турів до Європи «Відпочинок у Словаччині» та «Різдво в Парижі», пропонованих в кінці 2014 р. (табл. 4.3, 4.4).

Таблиця 4.3 - Структура ціни пекідж-туру «Відпочинок у Словаччині» у розрахунку на одного туриста

Види витрат	Сума витрат,	Відсоток від ціни «брутто»
Проїзд залізницею	15	4,36
Проживання (7 діб + 3-разове харчування)	250	72,67
Страхові послуги	5	1,45
Трансфер	5	1,45
Екскурсійно-розважальні заходи	15	4,36
Комісійна винагорода, в т. ч.:	54	15,70
• умовно-постійні витрати	20	5,81
• прибуток (з урахуванням податку на прибуток)	25	7,27
• ПДВ з комісійної винагороди	9	2,62
Усього ціна («брутто»)	344	100,00

Як видно з наведених у таблиці 4.3 даних, частка окремих складових у загальній структурі ціни на пропоновані тури різко відрізняється залежно від умов реалізації турпродукту.

Таблиця 4.4 - Структура ціни туру «Різдво в Парижі» у розрахунку на одного туриста

Види витрат	Сума витрат, дол. США	Відсоток від повної ціни
Авіаквиток	460	53,24
Проживання (7 діб + сніданок)	268	31,02
Страхові послуги	8	0,93
Французька віза	33	3,82
Трансфер	5	0,58
Комісійна винагорода, в т. ч.:	90	10,42
• умовно-постійні витрати	20	2,31
• прибуток (з урахування податку на прибуток)	55	6,37
• ПДВ з комісійної винагороди	15	1,74
Усього ціна («брутто»)	864	100,00

У структурі ціни туру «Відпочинок у Словаччині» найбільша частка в структурі ціни належить проживанню (у вартість якого входить харчування) —

72,67%; проїзд залізницею та екскурсійно-розважальні заходи дорівнюють рівним часткам — по 4,36%; трансфер — 1,45%. Найменшу частку становить вартість послуг страхування — 1,45%. Питома вага комісійної винагороди складає 15,70%, умовно-постійних витрат — 5,81%. Цей тур характеризується відносно невисокою ціною, оскільки для перевезення туристів використовується дешевий вид транспорту — залізничний.

У структурі ціни туру «Різдво в Парижі» найбільша частка в загальній структурі витрат належить авіаквитку — 53,24%; вартість проживання — 31,02% (з урахуванням вартості сніданку); вартість французької візи — 3,82%, страхових послуг — 0,93% та найменшу частку становить трансфер — 0,58%. Питома вага комісійної винагороди складає 10,42%, а умовно-постійних витрат — 2,31%.

Слід відзначити, що показник рентабельності реалізації туру як відношення прибутку до ціни туру є вищим для дешевого туру (7,27%), тоді як значення питомого прибутку в складі кожного туру є діаметрально протилежними (відповідно 25 та 55 у. о.). Тому більшого значення в туристичних фірмах набуває не рентабельність реалізації туру, а абсолютна величина питомого прибутку в розрахунку на один тур.

При розробці ціни на туристичний продукт, який реалізуватиметься через посередників, враховують загальний розмір комісійної винагороди туроператора та комісійні винагороди посередників.

Практика вітчизняного туристичного бізнесу, як свідчить дослідження, розрізняє такі види комісійних винагород:

1. Комісійна винагорода туроператорів, що розробляють програми турів та реалізують їх самостійно або через посередників — 15 - 30% від ціни «нетто».

2. Роздрібна комісійна винагорода, що виплачується турагентам, які реалізують тури — 5 - 10% від ціни «нетто».

3. Комісійна винагорода інших посередників між туристом та готелем, екскурсійним бюро, розважальним закладом тощо — від 5% до 15% від ціни «нетто», з врахуванням обсягу реалізації послуг.

Залежно від умов агентських угод між туроператором та турагентами, договорів та контрактів туроператора з виробниками послуг, туристичні фірми формують свої доходи та прибутки за рахунок виплаченої їм комісійної винагороди або за рахунок надбавок до договірних цін.

У практиці іноземних туристичних фірм такі надбавки мають назву «margin» (маржа) і складають 15 - 25% від ціни «нетто», за якою туроператори розраховуються з авіакомпаніями, готелями та іншими виробниками туристичних послуг. Маржа використовується для покриття власних витрат туристичної фірми та формування її прибутку.

Як і у міжнародній практиці, ціну — «нетто» вітчизняна туристична фірма повинна повністю сплатити виробникам туристичних послуг. Ціна - «брутто» включає комісійну винагороду на користь туристичної фірми. При розрахунках туроператору переказується сума з вирахуванням комісійної винагороди на користь туристичного агентства. Комісійні, як правило, становлять:

- турагента — 5 - 10%;
- туроператора — 15 - 25%.

Розрахунок загального планового обсягу маржинального доходу туристичної фірми необхідний для того, щоб визначити, чи зможе підприємство покрити постійні витрати та чи залишаться в нього кошти для формування прибутку. Маржинальний дохід необхідно визначати окремо по кожному турпродукту, тому що тури нерівноцінні за своєю вартістю, різною є сума змінних витрат, які відносяться на собівартість туру.

Складність планового розрахунку полягає в тому, що на момент розрахунку важко визначити, які саме тури користуватимуться найбільшим або найменшим попитом у плановому році, отже виникає необхідність прогнозування кон'юнктури ринку туристичних послуг. Загальний обсяг маржинального доходу туристичного підприємства визначається як різниця між виручкою від реалізації туристичної продукції й прямими змінними витратами.

Маржинальний дохід від організації туру в розрахунку на одного туриста розраховується за формулою:

$$Дм = Ц - С,$$

де Дм - маржинальний дохід у розрахунку на одного туриста;

Ц — ціна туру («брутто»);

С — обмежена собівартість туру (ціна «нетто»).

Такий аналіз є одним із стандартних прийомів, які застосовуються у бізнес-плануванні для обґрунтування ефективності інвестиційних проектів туристичних фірм, у тому числі для визначення обсягу беззбиткової діяльності, діяльності в зоні прибутковості, запасу фінансової стійкості туристичної фірми.

Розглянемо загальну схему визначення обсягу беззбиткової діяльності туристичної фірми. Критерій беззбитковості визначається мінімальним обсягом продажу послуг, необхідним для покриття всіх витрат туристичної фірми. Розрахунок здійснюється за допомогою трьох показників, а саме:

- рівень маржинального доходу, відсоток до ціни «брутто» туру;
- сума умовно-постійних витрат;
- середня ціна туру.

Змінні витрати — витрати, сума яких збільшується із зростанням обсягів продажу й знижується при їх зменшенні. Для туристичної галузі це прямі витрати, пов'язані з обслуговуванням туристів, у тому числі, змінні витрати на транспортування, розміщення, харчування та інші витрати, що включаються до ціни «нетто», а також оплата послуг працівників, що супроводжують групу туристів.

Умовно-постійні витрати — витрати, що залишаються незмінними незалежно від динаміки обсягу продажу. Це загальногосподарські та адміністративно-управлінські витрати фірми, в тому числі витрати центрального офісу, амортизаційні відрахування, витрати на придбання та використання інформаційної бази даних, витрати на рекламу та інші витрати відповідно до кошторису витрат.

Маржинальний дохід — це загальна сума комісійних винагород і надбавок (маржі), що покриває постійні витрати, прибуток та податкові платежі підприємства.

Рівень маржинального доходу — відношення величини маржинального доходу до обсягу виручки від реалізації турів, помножене на 100%.

«Обсяг беззбиткової діяльності» — показник обсягу виручки, що забезпечує беззбиткову діяльність підприємства. При цьому значенні обсягу продажу підприємство працює без збитків і без отримання прибутку (в структурі маржинального доходу прибуток дорівнює нулю).

З плином часу обсяг беззбиткової діяльності постійно змінюється, тому необхідно постійно стежити за значенням цього показника. Розрахунок обсягу беззбиткової діяльності може проводитись для різних періодів діяльності підприємства (дня, тижня, місяця тощо).

Приклад. Розрахунок річного обсягу беззбиткової діяльності від реалізації турів зроблено за даними туристичної фірми ТОВ «Мандрівник».

Вихідні дані:

Середня ціна туру	2500 грн.
Прямі змінні витрати на один тур	2000 грн.
Маржинальний дохід (з урахуванням ПДВ)	500 грн.
Річний обсяг умовно-постійних витрат турфірми	40000 грн.

Рівень маржинального доходу доцільно розраховувати таким чином:

$$\begin{array}{l} \text{Рівень} \\ \text{маржинального} \\ \text{доходу в складі} \\ \text{ціни} \end{array} = \frac{\text{Маржинальний} \\ \text{дохід}}{\text{Ціна туру}} \times 100\% = \frac{500}{2500} \times 100\% = 20\%$$

Як свідчить розрахунок, частка маржинального доходу в загальному обсязі виручки (рівень маржинального доходу) дорівнює 20%, умовно-постійні витрати турфірми в середньому за рік складуть 40000 грн., ставка ПДВ, що сплачується з маржинального доходу — 20%.

За таких умов виручка, що забезпечує беззбитковість реалізації турів (Вир) становитиме:

$$\text{Вир} = \frac{\text{Постійні витрати} \times 1.2 \times 100\%}{\text{Рівень маржинального доходу}} = \frac{40000 \times 1,2 \times 100\%}{20\%} = 240000 \text{ грн.}$$

Фізичний обсяг беззбиткової діяльності туристичної фірми складе $240000 / 2500 = 480$ турів. Для визначення обсягу діяльності туристичної фірми в зоні прибутковості в чисельнику формули додається відповідна сума цільового прибутку.

Як видно з результатів аналізу, алгоритм розрахунку обсягу беззбиткової діяльності та обсягу діяльності туристичної фірми в зоні прибутковості є досить простим. Однак його практична реалізація потребує значного досвіду та високої

кваліфікації експертів-аналітиків. Проблематичним у розрахунку обсягу беззбиткової діяльності туристичних фірм, як і в багатьох інших прикладних економічних дослідженнях, є прогнозування ринкової кон'юнктури, можливого розміру маржинального доходу, визначення умовно-постійних витрат туристичної фірми, формулювання відповідних припущень щодо їх кількісної визначеності, в тому числі в розрахунку на один тур, встановлення інтервалу проведення планових розрахунків, у межах якого можна вважати за доцільні зроблені припущення.

Туристична діяльність обкладається податком на прибуток на загальних підставах. Закон України "Про оподаткування прибутку підприємств" [11] передбачає дві основні схеми визначення об'єкта оподаткування (рис. 4.5).

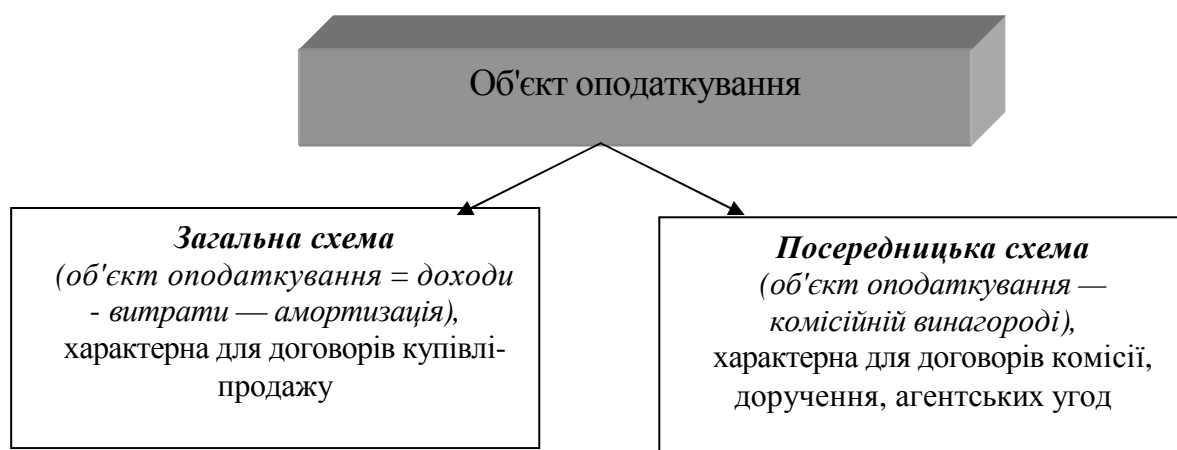


Рисунок 4.5 – Схеми оподаткування податком на прибуток туристичних підприємств

При реалізації турпродукту через турагента до доходу туроператора включають продажну вартість туру з урахуванням сплаченої винагороди. Остання включається до валових витрат туроператора, причому ці витрати повинні бути підтверджені актом виконаних робіт або звітом повіреного.

Дохід і витрати, як відомо, виникають за першою подією: передоплата за послуги або надання послуг без попередньої їх оплати. Першою подією для санаторно-курортних закладів є: оплата путівки і її одержання покупцем у разі передоплати санаторно-курортних послуг або фактичного завершення надання санаторно-курортних послуг, тобто останній день відпочинку туриста, незалежно від строку передачі йому путівки, у разі надання послуг без попередньої оплати.

Базою оподаткування податком на додану вартість операцій із продажу туристичних послуг, споживання і використання яких здійснюється резидентами за межами митної території України, є комісійна винагорода, отримана суб'єктом туристичної діяльності.

При розгляді особливостей оподаткування іноземного і закордонного туризму насамперед слід розкрити поняття "експорт" і "імпорт" послуг (рис. 4.6).

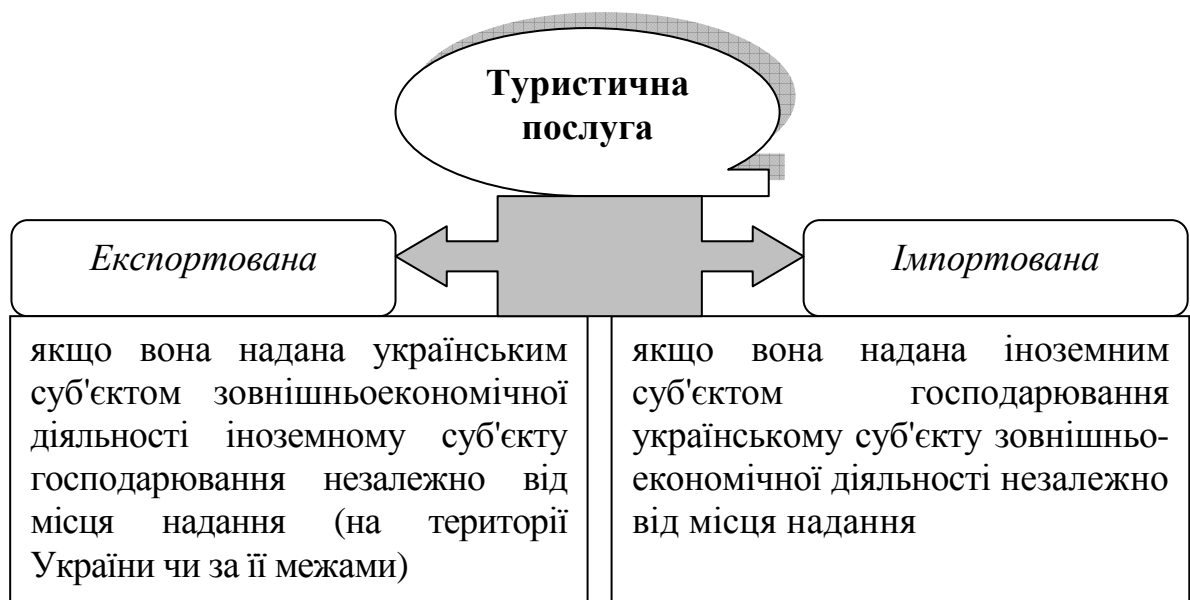


Рисунок 4.6 – Поняття експортованої та імпортованої туристичної послуги

Відповідно до підпункту 6.2.2 ст. 6 Закону про ПДВ [12] за нульовою ставкою обкладаються операції з надання туристичних послуг на території України у разі їх продажу за межами України безпосередньо чи за посередництвом нерезидентів. Будь-які інші турпослуги, що відповідають визначенню експорту послуг, обкладаються ПДВ на загальних підставах за ставкою 20 % .

Операції, класифіковані як внутрішній туризм, обкладаються ПДВ на загальних підставах.

Відповідно до підпункту 5.1.9 ст. 5 Закону про ПДВ [12] звільняються від оподаткування операції з продажу путівок на санаторно-курортне лікування і відпочинок дітей у закладах згідно з Переліком. Зазначена пільга не поширюється на продаж путівок нерезидентам. З 1 квітня 2000 р. скасовано пільгу з ПДВ при продажу путівок у санаторно-курортні заклади, розташовані в Автономній Республіці Крим.

Крім санаторно-курортного лікування, туристи можуть користуватися в санаторіях медичними послугами, які згідно з підпунктом 5.1.8 Закону про ПДВ звільняються від оподаткування (послуги з діагностики), за винятком послуг (масаж, косметологічні послуги), перелік яких затверджений постановою Кабінету Міністрів України від 05.10.98 р. № 1602. Обов'язковими умовами звільнення від оподаткування є наявність у санаторіїв ліцензії на надання таких послуг та включення їх вартості до загальної вартості путівки.

Суб'єктам туристичної діяльності, що одночасно здійснюють неоподатковувані й оподатковувані ПДВ операції, необхідно пам'ятати про необхідність розподілу сум ПДВ, сплачених (нарахованих) при придбанні товарів (робіт, послуг) у порядку» передбаченому підпунктами 7.4.2 і 7.4.3 ст. 7 Закону про ПДВ. Так, якщо зазначені платники виготовляють або придбають товари (роботи, послуги), частково використовувані в оподатковуваних операціях, а частково ні, то в податковий кредит ними включається тільки та частина суми

ПДВ, сплаченого (нарахованого) при їх виготовленні чи придбанні, що відповідає частці використання таких товарів (робіт, послуг) в оподатковуваних операціях звітного періоду.

Неоднозначною є ситуація з оподаткуванням ПДВ винагороди, отриманої за продаж страхових полісів за агентськими угодами. Відповідно до положень п. 4.1 ст. 4 Закону про ПДВ базою оподаткування є договірна вартість продажу товарів (робіт, послуг), тому суму отриманої страхової винагороди слід включати до бази оподаткування ПДВ, хоча суми комісійної винагороди є частиною страхового платежу і не оподатковуються ПДВ.

У разі, коли підприємство придбаває путівки для своїх працівників, вартість таких путівок відповідно до Інструкції зі статистики заробітної плати від 11.12.95 р. № 323 включається до складу витрат на оплату праці (якщо в колективному договорі передбачена можливість придбання путівок для працівників), а відповідно до підпункту 5.6.1 ст. 5 Закону про ПДВ витрати на оплату праці включаються до валових витрат. Отже, і сума ПДВ, сплачена при придбанні путівок, згідно з підпунктом 7.4.1 ст. 7 Закону про ПДВ, має бути віднесена до податкового кредиту. Видача путівок у бухгалтерському обліку не вважається реалізацією, тому в податковому обліку ніяких валових доходів і податкових зобов'язань не виникатиме. Якщо ж підприємство за домовленістю із закладом відпочинку чи санаторієм реалізує путівки, їх продажна вартість зараховується до валового доходу, а сума ПДВ — до податкових зобов'язань. Аналогічною є ситуація, коли підприємство частково оплачує путівки для працівників, тільки в цьому випадку до валових витрат має бути віднесена лише та частина вартості путівок, яку оплачує підприємство.

Суб'єкт туристичної діяльності може перейти на спрощену систему оподаткування, обліку та звітності зі сплатою єдиного податку (як правило, за ставкою 10 %) за умови додержання критеріїв, передбачених Указом Президента України "Про спрощену систему оподаткування, обліку та звітності суб'єктів малого підприємництва" від 03.07.98 р. № 727/98 (зі змінами та доповненнями). Об'єктом обкладення єдиним податком, відповідно до ст. 1 Указу, є виручка від реалізації туристичних послуг. Транзитні кошти, отримані турагентом для договору доручення, комісії або агентської угоди, не повинні розглядатися як виручка від реалізації, бо вони не є власністю останнього. Отже, у суб'єкта туристичної діяльності, який виступає посередником (агентом) в угоді, об'єктом обкладення єдиним податком є сума комісійної винагороди.

До особливостей організації обліку туристичної діяльності слід віднести наступні положення (табл.4.5).

Таблиця 4.5 - Особливості організації обліку туристичної діяльності

Облік	Основні положення
Доходів підприємства	Є 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. Більш доцільним є другий підхід, згідно з яким дохід визнається тільки за датою закінчення туру. В податковому обліку валовий дохід визнається за першою подією.
Витрати діяльності	Облік витрат ведеться згідно з П(С)БО 16, невеликі туристичні фірми можуть вести облік тільки на рахунку 23 «Виробництво» (не використовуючи рахунків 92 «Адміністративні витрати», 93 «Витрати на збут») або лише на рахунках класу 8. Санаторно-курортні заклади використовують рахунки 92 і 93 . Серед витрат туристичної діяльності незначне місце посідають матеріальні витрати та витрати на амортизацію, особливо це стосується діяльності фірм-турагентів
Валютних операцій	Для іноземного та зарубіжного туризму характерними є операції з валютою.
Облік туристичних ваучерів	Неоднозначним є питання щодо рахунків для обліку туристичних ваучерів — пропонуються рахунки 209 «Інші матеріали», 28 «Товари», 351 «Еквіваленти грошових коштів» . Найбільше відповідає Інструкції № 291 облік путівок на субрахунку 209 . Нерідко турфірми взагалі не придбають бланки путівок, а самостійно роздруковують документи, які підтверджують право туриста на участь у турі.

До специфічних рахунків, які використовуються для обліку туристичної діяльності слід віднести наступні (табл. 4.6).

Таблиця 4.6 - Специфічні рахунки для обліку туристичної діяльності

Назва рахунку	Призначення
1	2
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.

1	2
333 "Грошові кошти в дорозі в національній валюті"	для обліку грошових коштів в національній валюті, перерахованих для купівлі іноземної валюти
71 "Інший операційний дохід"	для обліку доходу турагента — комісійної винагороди
94 "Інші витрати операційної діяльності"	для обліку коштів, які турагент перераховує туроператору
903 "Собівартість реалізованих робіт і послуг"	для узагальнення інформації про витрати, які включаються до собівартості реалізованих туристичних послуг
703 "Дохід від реалізації робіт і послуг"	для узагальнення інформації про доходи від реалізації туристичних послуг

Організація обліку діяльності туроператора, який має власну матеріальну базу і формує туристичний продукт без залучення сторонніх організацій, розглянута у таблиці 4.7. До таких туроператорів належать санаторії, турбази, пансіонати, будинки відпочинку тощо.

Зазначені суб'єкти туристичної діяльності можуть реалізовувати свої ваучери (путівки) безпосередньо споживачам тур-послуг (туристам), а також укладати договори комісії, доручення з турагентами на реалізацію таких ваучерів (путівок).

Наприклад, при формуванні (організації) туру туроператор уклав договір і оплатив вартість послуг:

- пансіонату за проживання туристів — 3000 грн.;
- ресторану за організацію харчування туристів — 1200 грн.;
- автотранспортного підприємства за перевезення туристів — 600 грн.;
- спорткомплексу за організацію спортивних заходів — 240 грн.;
- бюро екскурсій — 1500 грн.
- інші витрати туроператора становили 800 грн.,
- виручка від реалізації туристичного продукту — 9600 грн.

Таблиця 4.7 - Облік діяльності туроператора

№ з/п	Зміст операції	Дебет	Кредит	Сума, грн.	Валові доходи	Валові витрати
1	2	3	4	5	6	7
<i>Реалізація турпродукту безпосередньо туристу</i>						
1	Оприбутковано бланки ваучерів	209	631	125		125
2	Відображено податковий кредит з ПДВ	641	631	25		

1	2	3	4	5	6	7
3	Відображено вартість бланків на позабалансовому рахунку	08		150		
<i>Передача заповнених бланків путівок покупцю</i>						
1	Віднесено вартість заповнених бланків на витрати	23	20	100		
2	Списано вартість бланків з позабалансового рахунку		08	120		
3	Відображено доходи майбутніх періодів	331	69	1200		
4	Відображено заборгованість покупця перед турфірмою	36	331	1200		
5	Одержано грошові кошти від покупця в оплату путівок	30, 31	36	1200	1000	
6	Відображено податкові зобов'язання з ПДВ	643	641	200		
7	Нараховано витрати турфірми	23	66, 65...	700		700
8	Відображено дохід від реалізації турпослуг	69	703	1200		
9	Списано суму податкового зобов'язання з ПДВ	703	643	200		
10	Списано собівартість наданих послуг	903	23	700		
<i>Формування фінансового результату</i>						
1	Списано собівартість наданих послуг	791	903	700		
2	Списано дохід від реалізації послуг	703	791	1000		

Облік у туроператора, який не має власної матеріальної бази і самостійно формує тур шляхом укладання відповідних договорів, представлено у таблиці 4.8.

Таблиця 4.8 - Облік у туроператора, який не має власної матеріальної бази

№ з/п	Зміст операції	Дебет	Кредит	Сума, грн.	Валові доходи	Валові витрати
1	2	3	4	5	6	7
1	Перераховано грошові кошти пансіонату, ресторану, АТП,	371	311	6540		5450
2	Відображено податковий кредит з ПДВ	641	644	1090		
<i>Передача заповнених бланків путівок покупцю</i>						
1	Віднесено вартість заповнених бланків на витрати	23	20	100		
2	Списано вартість бланків з позабалансового рахунку		08	120		
3	Відображено доходи майбутніх періодів	331	69	9600		
4	Відображено заборгованість покупця перед турфірмою	36	331	9600		
5	Нараховано витрати турфірми	23	66, 65...	700		700
6	Одержано грошові кошти від покупця	30, 31	36	9600	8000	
7	Відображено податкові зобов'язання з ПДВ	643	641	1600		
8	Списано на витрати собівартість оплачених послуг пансіонату, ресторану, АТП, спорткомплексу, бюро екскурсій	23	631	5450		
9	Списано суму податкового кредиту	644	631	1090		
10	Проведено залік передоплати постачальникам та підрядникам	631	371	6540		
11	Відображено дохід від реалізації турпослуг	69	703	9600		
12	Списано суми податкового зобов'язання з ПДВ	703	643	1600		
13	Списано собівартість наданих послуг	903	23	6250		

1	2	3	4	5	6	7
<i>Формування фінансового результату</i>						
1	Списано собівартість наданих послуг	791	903	6250		
2	Списано дохід від реалізації послуг	703	791	8000		

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 вирахуванням комісійної винагороди є для турагента транзитними.

Приклад обліку у турагента наведено у таблиці 4.9.

Таблиця 4.9 - Облік діяльності турагента

№ з/п	Зміст операції	Дебет	Кредит	Сума, грн.	Валові доходи	Валові витрати
1	2	3	4	5	6	7
1	Надійшла оплата від туриста за турпродукт	30, 31	681	1200		
2	Відображено податкові зобов'язання з ПДВ	643	641	200		
3	Перераховано грошові кошти туроператору	371	311	900		
4	Відображено податковий кредит	641	644	150		
5	Відображено дохід за датою закінчення туру	361 361	71 703	900 300	250	
6	Списано суми податкового зобов'язання з ПДВ	71 703	643 643	150 50		
7	Кошти, перераховані туроператору, відображено як інші операційні витрати	94	631	750		
8	Списано ПДВ	644	631	150		
9	Проведено залік пердплати з туроператором	631	371	900		
10	Проведено залік авансу, одержаного від туриста	681	361	1200		
11	Нараховано витрати турфірми	23	66, 65...	70		70

1	2	3	4	5	6	7
12	Списано собівартість наданих послуг	903	23	70		
<i>Формування фінансового результату</i>						
1	Списано собівартість наданих послуг	791	903	70		
2	Списано інші операційні витрати	791	94	750		
3	Списано дохід від реалізації послуг	703 71	791 791	250 750		

У таблиці 4.10 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.

Таблиця 4.10 - Облік діяльності турагента за замовленнями

№ з/п	Зміст операції	Дебет	Кредит	Сума, грн.	Валові доходи	Валові витрати
1	2	3	4	5	6	7
1	Куплено путівки у туроператора	331	631	3000		3000
2	Відображено податковий кредит з ПДВ	641	631	600		
3	Перераховано грошові кошти туроператору за путівки	63	311	3600		
4	Надійшли грошові кошти від туристів за путівки	30, 31	681	4200	3500	
5	Відображено податкові зобов'язання з ПДВ	643	641	700		
6	Нараховано витрати турфірми	23	66, 65...	100		100

1	2	3	4	5	6	7
7	Передано путівки покупцю	36	703	4200		
8	Відображено податкові зобов'язання з ПДВ	703	643	700		
9	Проведено залік передоплати	681	361	4200		
10	Списано номінальну вартість путівки	903	331	3000		
11	Списано собівартість наданих послуг	903	23	100		
<i>Формування фінансового результату</i>						
1	Списано собівартість наданих послуг	791	903	3100		
2	Списано дохід від реалізації послуг	703	791	3500		

Облік реалізації турпродукту без фактичної наявності путівки у турагента подано у таблиці 4.11.

Таблиця 4.11 - Облік реалізації турпродукту

№ з/п	Зміст операції	Дебет	Кредит	Сума, грн.	Валові доходи	Валові витрати
1	2	3	4	5	6	7
<i>Надходження грошових коштів від туристів</i>						
1	Одержано кошти за путівки	30,31	681	1200		
2	Одержано комісійну винагороду	30,31	681	300	250	
3	Відображено податкові зобов'язання з ПДВ	643	641	250		
4	Перераховано грошові кошти турфірмі за путівки	631	311	1200		
5	Відображено податковий кредит з ПДВ	641	644	200		
6	Проведено залік заборгованості на підставі наданого звіту про виконання договору	681	631	1200		

1	2	3	4	5	6	7
7	Відображено закриття розрахунків з ПДВ на підставі наданого туроператору звіту про виконання умов договору про співробітництво	644	643	200		
8	Відображено суму комісійної винагороди як дохід	361	703	300		
9	Відображено податкові зобов'язання з ПДВ	703	643	50		
10	Проведено залік авансу, одержаного від туриста	681	361	300		
<i>Формування фінансового результату</i>						
1	Списано собівартість наданих послуг	791	903	70		
2	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 у таблиці 4.12.

Таблиця 4.12 - Облік туристичних інформаційних послуг

№ з/п	Зміст операції	Дебет	Кредит	Сума, грн.	Валові доходи	Валові витрати
1	2	3	4	5	6	7
<i>Надходження грошових коштів від туристів</i>						
1	Надано туристу (клієнту) інформаційні послуги з пошуку бази відпочинку згідно з його вимогами	361	703	120	100	
2	Податкові зобов'язання з ПДВ	703	641	20		

1	2	3	4	5	6	7
3	Надійшли грошові кошти від туриста за інформаційні послуги	311	361	120		
4	Списано собівартість наданих послуг	903	23	70		
<i>Формування фінансового результату</i>						
1	Списано собівартість наданих	791	903	70		
2	Списано дохід від реалізації послуг	703	791	100		

Відображення в обліку української турфірми реалізації послуг із зарубіжного туризму наведено у таблиці 4.13 (за умови оплати послуг з придбання іноземної валюти за рахунок турфірми).

Таблиця 4.13 - Обліку реалізації послуг із зарубіжного туризму

№ з/п	Зміст операції	Дебет	Кредит	Сума, грн.	Валові доходи	Валові витрати
1	2	3	4	5	6	7
1	Надійшли грошові кошти від українського туриста	311	681	8000	300	
2	Відображено податкові зобов'язання з ПДВ	643	641	50		
3	Перераховано грошові кошти для купівлі валюти	333	311	7800		
4	Нараховано комісійну винагороду банку	92 (23)	631	23		23
5	Здійснено оплату послуг банку	631	333	23		
6	Нараховано збір до Пенсійного фонду	92 (23)	651	77		77
7	Перераховано суму збору до Пенсійного фонду	651	333	77		
8	Зараховано валюту на валютний рахунок української турфірми	312	333	7700		

1	2	3	4	5	6	7
9	Перераховано грошові кошти іноземному тур-оператору	685	312	7700		
10	Проведено залік авансу	681	685	7700		
11	Списання на собівартість послуг накладних витрат	23	91	100		
12	Відображено суму комісійної винагороди	361	703	300		
13	Списано ПДВ	703	643	50		
14	Проведено залік взаємозаборгованостей	681	361	300		
15	Списано собівартість наданих послуг	903	23	100		
16	Списано собівартість на фінансовий результат	791	903	100		
17	Списано дохід від реалізації на фінансовий результат	703	791	250		

Підприємства можуть придбавати путівки для своїх працівників, оплачуючи їх вартість повністю або частково, можливе також придбання путівок на санаторно-курортне лікування за рахунок коштів Фонду соціального страхування України.

Згідно з Інструкцією зі статистики заробітної плати, путівки на відпочинок і лікування включаються до ФОП. Відповідно до підпункту 5.6.1 Закону про прибуток витрати на оплату праці відносять до валових витрат підприємства. Щоб вартість путівок включити до валових витрат, треба їх відобразити у складі ФОП (Кредит 661) і обумовити в колективному договорі можливість здійснення операцій з придбання путівок для працівників.

Вартість путівок на відпочинок, оздоровлення та лікування, наданих працівнику (або його дитині до 18 років) безплатно чи зі знижкою профспілкою, або за рахунок фондів соціального страхування, не обкладається податком з доходів громадян.

Приклад. Підприємство придбало для своїх працівників три путівки на відпочинок вартістю 600 грн. кожна (у тому числі ПДВ). Путівки було придбано за рахунок підприємства та за умови попередньої оплати.

Відображення операцій з придбання та видачі працівникам путівок на відпочинок за умови повної оплати їх вартості за рахунок підприємства подано у таблиці 4.14.

Таблиця 4.14 - Облік придбання путівок за рахунок підприємства

№ з/п	Зміст операції	Дебет	Кредит	Сума, грн.	Валові доходи	Валові витрати
1	2	3	4	5	6	7
1	Перераховано передоплату за путівки	371	311	1800		1500
2	Відображено суму податкового кредиту	641	644	300		
3	Отримано путівки	331	685	1500		
4	Відображено суму ПДВ, нарахованого на вартість путівок	644	685	300		
5	Проведено залік заборгованості	685	371	1800		
6	Видано путівки працівникам	377	712 (719)	1800		
7	Відображено податкові зобов'язання з ПДВ	712	641	300		
8	Вартість путівок віднесено до складу витрат на оплату праці	23,91, 92,93	661	1800		
9	Списано собівартість переданих путівок	949	331	1500		
10	Проведено зарахування заборгованостей після видачі путівок	661	377	1800		

Якщо 70 % вартості путівок сплачує підприємство, а решту — працівники внесением коштів до каси, відображення операцій з придбання путівок працівникам за умови часткової оплати їх вартості працівниками повинно здійснюватись наступним чином (таблиця 4.15).

Таблиця 4.15 - Облік придбання путівок за рахунок підприємства та працівника

№ з/п	Зміст операції	Дебет	Кредит	Сума, грн.	Валові доходи	Валові витрати
1	2	3	4	5	6	7
1	Видано путівки працівникам	377	712	1800		
2	Відображено податкові зобов'язання з ПДВ	712	641	300		
3	Відображено частину вартості путівок у складі витрат на оплату праці	23, 91, 92,93	661	1260		
4	Внесено працівниками частину вартості путівок до каси підприємства	301	377	540		
5	Списано собівартість переданих путівок	949	331	1500		
6	Проведено залік заборгованостей	661	377	1260		

При придбанні путівок за рахунок коштів Фонду соціального страхування їх вартість не включається до фонду оплати праці, і валових витрат у підприємства не виникає.

Наприклад підприємство придбало для працівника путівку до санаторію за рахунок коштів Фонду соціального страхування. Вартість путівки — 300 грн.

Відображення придбання путівок за рахунок коштів Фонду соціального страхування подано в таблиці 4.16.

Таблиця 4.16 - Облік придбання путівок за рахунок Фонду соціального страхування

№ з/п	Зміст операції	Дебет	Кредит	Сума, грн.	Валові доходи	Валові витрати
1	2	3	4	5	6	7
1	Одержано путівку	331	652	300	—	—
2	Списано заборгованість підприємства перед Фондом соціального страхування	652	685	300		
3	Видано путівку працівнику	685	311	300	—	—

Запитання для самоконтролю

1. Надайте характеристику туристичної діяльності.
2. Документальне оформлення туристичних послуг.
3. Особливості оподаткування та обліку туристичної діяльності.
4. Порядок обліку туристичної діяльності
5. В чому полягають особливості обліку діяльності у туроператора?
6. Розкрийте особливості обліку діяльності турагента.
7. Облік придбання путівок.
8. Як визначається ціна туристичного продукту?
9. В чому полягає методика обчислення маржинального доходу туристичного підприємства?
10. Як визначити фінансовий результат діяльності туристичних підприємств?

Зразок виконання практичного завдання

Завдання. Туроператор ТОВ «Давай відпочивай» реалізував свій турпродукт вартістю \$2400 іноземним туристам за посередництвом закордонної фірми. До складу турпродукта включені послуги:

- готелю (у тому числі харчування) – 9600 грн. (у т.ч. ПДВ);
- доставки туристів – 720 грн.;
- екскурсовода і перекладача – 500 грн..

Необхідно: відобразити в дані операції в обліку туроператора.

Вирішення завдання. У таблиці 4.17 представлено бухгалтерський і податковий облік операцій з реалізації власного турпродукта іноземним туристам.

Таблиця 4.17 - Відображення в обліку ТОВ « Давай відпочивай » операцій з реалізації власного турпродукта іноземним туристам

№ з/п	Зміст операції	Бухгалтерський облік		Сума, грн.	Податковий облік	
		Дебет	Кредит		Доходи	Витрати
1	2	3	4	5	6	7
1	Отримано іноземну валюту від нерезидента (курс НБУ - 22,7 грн. за \$1)	312	681	\$2400	54480	
				54480	-	

1	2	3	4	5	6	7
2	Списано іноземну валюту для продажу	334	312	\$2400 54480		
3	Зараховані на поточний рахунок гривні, що надійшли від продажу валюти	311	711	55000	55000	55000
4	Нараховано комісійну винагороду банку	377 92	711 377	520	-	520
5	Списано собівартість реалізованої іноземної валюти (курс НБУ - 23,00 грн. за \$1)	942	334	55200	—	—
6	Відображено курсову різницю на дату зарахування гривень	334	714	200	—	—
7	Перераховано передоплату готелю	371	311	9600	—	8000
8	Включена в податковий кредит сума ПДВ	641	644	1600	—	—
9	Перераховано передоплату транспортної організації	371	311	720	—	600
10	Включена в податковий кредит сума ПДВ	641	644	120	—	—
11	Оплачені фірмі - неплатнику ПДВ послуги екскурсовода і перекладача	371	311	500	—	500
12	Відображено вартість наданих послуг (доставки, готельного, екскурсійних, перекладача)	23	371	9100	—	—
13	Відображено розрахунки по податковому кредиту з ПДВ	644	371	1720	—	—
14	Відображено собівартість наданих послуг	903	23	9100	—	—
15	Відображено доход від реалізації послуг	681	703	\$2400 54480		
16	Списані на фінансовий результат доходи	703 711 714	791	54480 55200 200	— — —	— — —
17	Списані на фінансовий результат витрати	791	903 942 92	9100 55200 520	— — —	— — —

Практичні завдання для самостійного вирішення

Завдання 1. Вихідні дані представлено у таблиці 4.18.

Таблиця 4.18 – Вихідні дані завдання

Тур «Краще відвідати Україну» — 10 діб (5 травня — 15 травня)		
1. Повна собівартість туру, в тому числі:	Міжнародні авіатарифи, дол. США *	230
	Готельне обслуговування, грн.	1570
	Умовно-постійні витрати туроператора, грн.	50
	Разом	
2. Планований доданий прибуток (маржа), відсотків від обмеженої собівартості		20
3. Дохід туроператора, грн.		
4. ПДВ з доходу туроператора, грн.		
5. Рекламна ціна туру, грн./ \$ США		
6. Комісійна винагорода турагентства (5% від обмеженої собівартості)		
7. Прибуток туроператора, грн.		
8. Рентабельність туру, відсотків від маржинального доходу		

* Курс \$США - 8,00 грн.

Необхідно: визначити рекламну ціну іноземного інклюзив-туру та структурні елементи ціни за вихідними даними (табл. 4.18) та відобразити дані операції в обліку.

Завдання 2. Вихідні дані:

1. Прямі умовно-змінні витрати 1700 грн.
2. Поточні витрати туроператора (на 1 тур) 80 грн.
3. Плановий доданий прибуток (маржа) 25%
4. Комісійна винагорода турагентства 7%
5. ПДВ з доходу туроператора 20%

Необхідно: розрахувати плановий обсяг виручки, доходу (маржі), прибуток і рентабельність діяльності туроператора, суму ПДВ, що підлягає сплаті у бюджет від реалізації 100 іноземних турів за наступними даними (в розрахунку на 1 тур) та відобразити дані операції в обліку.

Завдання 3. Вихідні дані (в розрахунку на 1 тур):

1. Міжнародні авіатарифи \$200 США
2. Готельне обслуговування 1800 грн.

3. Плановий доданий прибуток (маржа) 25%
4. Комісійна винагорода турагентства 5%
5. Поточні витрати туроператора 150 грн.
6. ПДВ з доходу туроператора та турагентства 20%
7. Поточні витрати турагентства 50 грн.

Необхідно: Визначити рекламну ціну іноземного туру, плановий дохід, прибуток та рентабельність діяльності туроператора та турагентства від реалізації 200 турів та відобразити дані операції в обліку.

Завдання 4. Українська турфірма організує закордонні екскурсійно-розважальні групові тури на 8 діб двох видів:

- 10 пекідж-турів (комплексне туристське обслуговування, включаючи повний набір основних і додаткових послуг та вартість послуг одного супроводжуючого групи);
- 15 інклюзив-турів з набором послуг: транспортне обслуговування, розміщення у двомісному номері готелю (3 зірки) та сніданок. У складі цієї групи туристів 8 школярів.

За домовленістю з контрагентом (турагентською фірмою, що приймає) вартість послуг пекідж-туру включає (в розрахунку на один тур, дол. США):

- Авіапереліт 200
- Проживання у двомісному номері готелю (3 зірки) 400
- у тому числі сніданок 40
- Страховий поліс 10
- Віза 30
- Харчування (обід, вечеря) 140
- Екскурсійне обслуговування 50
- Комісійна винагорода контрагента 50

Вартість проживання у готелі передбачає знижку на проживання школярів у розмірі 50% базового тарифу.

Необхідно: визначити рекламну ціну кожного туру, в тому числі інклюзив-туру на одного школяра, обсяг виручки, маржинального доходу, витрат та прибутку турфірми від реалізації турів, враховуючи, що середні умовно-постійні витрати української турфірми дорівнюють 5%, плановий прибуток - 10% від ціни «нетто» туру, ставка ПДВ - 20% та відобразити дані операції в обліку.

Завдання 5. Визначити мінімальний річний обсяг реалізації послуг, необхідний для забезпечення беззбиткової діяльності турфірми, використовуючи такі прогнози показники:

- середня ціна одного туру — 1500 грн.;
- прямі умовно-змінні витрати — 1200 грн. (у розрахунку на один тур);
- річні умовно-постійні витрати турфірми — 120 тис. грн.

Завдання 6. Підприємство придбало для своїх працівників п'ять путівок на відпочинок вартістю 1500 грн. кожна (у тому числі ПДВ). З них дві путівки підприємство оплачує у повному обсязі, а решту на наступних умовах: 50% за рахунок підприємства та 50% працівником шляхом внесення коштів у касу.

Необхідно: відобразити дані операції в обліку.

ТЕМА 5. ОБЛІК У ГОТЕЛЯХ

Готель згідно з правилами [43, 44] — це суб'єкт підприємницької діяльності з цілодобовим режимом роботи, який діє згідно із законодавством України, надає послуги із надання місць для короткострокового (тимчасового) проживання громадян на термін до 45 днів незалежно від їх постійного проживання і прописки. Проживання понад встановлений строк можливе з дозволу адміністрації.

Готельна послуга — це діяльність підприємства з надання користувачу місця для короткострокового проживання.

Класифікація готелів наведена в ГОСТ [24] та в КВЕД (секція Н, розділ 55):

- готелі без ресторанів;
- готелі з конференц-залами, з послугами ресторанів; мотелі;
- молодіжні турбази та гірські притулки, кемпінги;
- літні будиночки, котеджі, квартири, що здаються на літній період;
- інші місця для короткострокового проживання — зокрема, дитячі табори, гуртожитки, школи-інтернати.

Готелі повинні дотримуватися відповідних санітарних вимог, прибирання в номерах та в інших приміщеннях має здійснюватися з використанням миючих засобів. Миючі засоби для прибирання та прання повинні бути сертифікованими.

Витрати на придбання ліцензії і сертифікацію готельних послуг згідно з підпунктом 5.4.7 Закону про прибуток [11] включаються до складу валових витрат при їх придбанні. В бухгалтерському обліку ліцензії терміном дії більше 1 року обліковуються як нематеріальні активи (П(С)БО 8), менше року — списуються на витрати при придбанні. Витрати на сертифікацію включаються до адміністративних витрат (П(С)БО 16) (табл.5.1).

Таблиця 5.1 - Бухгалтерський облік ліцензій та сертифікатів

№ з/п	Зміст операції	Дебет	Кредит	Сума, грн.	Валові витрати
1	Перераховано кошти за	685, (371)	311	340	340
	Отримання ліцензії:				
2	— строком дії до 1 року	92	685	340	
3	— строком дії більше 1 року:				
3.1	Отримано ліцензію	154	685	340	
3.2	Зараховано ліцензію до складу нематеріальних активів	127	154	340	
3.3	Відображено щомісячне нарахування амортизації	92	133	9,4	
4	Оплачено сертифікацію готельних послуг	685, (371)	311	250	250
5	Списано витрати на сертифікацію	92	685	250	

Міжнародна практика формування готельних тарифів і цін на основні й додаткові послуги готелів, у тому числі при розміщенні туристів й інших категорій клієнтів має свою специфічну методологію. Структура вартості розміщення гостей включає повну собівартість послуг розміщення, прибуток, кілька видів податків і зборів, комерційних надбавок і знижок. Так, у практиці американського готельного бізнесу при визначенні середньої вартості однієї доби розміщення використовується формула Хаббарта, за якою планова вартість послуг розміщення визначається в такий спосіб:

1. Розраховуються загальні операційні витрати готелю, які включають загальну суму прямих і загальних витрат, у т.ч. по експлуатації номерного фонду, адміністративні й інші загальногосподарські витрати, витрати на маркетинг, амортизацію будинку, оснащення, меблів, білизни, обов'язкові податкові і страхові платежі.

2. Визначається прийнятна сума прибутку відповідно до цінової політики готелю і загальна планова вартість основних і додаткових послуг. Мінімальна сума прибутку - норма прибутку на вкладений капітал по мінімальній процентній ставці банків.

3. Визначається планова вартість послуг розміщення як різниця між загальною вартістю продукції, робіт, основних і додаткових послуг готелю та плановій сумі доходів (виторгу) ресторану, кафе й барів, інших доходів.

4. Розраховується плановий обсяг реалізації послуг розміщення як добуток максимальної пропускної можливості готелю на плановий коефіцієнт завантаження номерного фонду.

5. Визначається середня вартість однієї доби розміщення як частина від розподілу планової вартості послуг проживання на плановий обсяг реалізованих послуг. Середня вартість однієї доби розміщення служить орієнтиром у процесі диференціації готельних тарифів по категоріях номерів готелю.

У вітчизняній практиці середня ціна однієї людино-доби розміщення в номері готелю визначається по формулі:

$$Ц = [(S + П + ЗНк) + 1,2] + Тл/д \quad (1.4)$$

де S - повна собівартість послуг розміщення, грн.;

П — прибуток від реалізації послуг розміщення, грн.;

ЗНк — комерційні знижки (надбавки) до оптової ціни підприємства (S + П), грн.;

1,2 — коефіцієнт, що враховує податок на додану вартість (20%) до оптової ціни підприємства з урахуванням комерційних надбавок і знижок, грн.;

Тл/д - загальний строк перебування клієнтів, людино-доба.

До складу готельного тарифу (вартості проживання), крім вартості розміщення в номері певної категорії, входять інші складові, такі, як двохразове або триразове харчування або тільки сніданок, послуги міні-бара (напої), послуги сауни й т.п. залежно від особливостей попиту клієнтів і відповідної маркетингової (у тому числі продуктової) політики готельного підприємства. Разом з тим надаються знижки, якщо деякі складові не включаються в готельний тариф, або застосовуються надбавки, наприклад, при підселенні у номер дорослої особи або дитини й т.п. При формуванні собівартості послуг розміщення гостей у номерах

визначеного готелю варто розрізнити експлуатаційну й повну собівартість.

У вітчизняній практиці в основу ціни будь-якої послуги готельного господарства покладена її повна собівартість. Повна собівартість послуги розміщення в номері відповідної категорії являє собою сукупність трудових, матеріальних і фінансових витрат, виражених у грошовій формі розраховуючи на одиницю послуг. Вона відображає досягнутий техніко-організаційний рівень експлуатаційної діяльності готелю, пов'язаної з виробництвом і реалізацією послуг. Загальні поточні витрати готельного комплексу, крім експлуатаційних, включають витрати інших видів його господарської діяльності.

Розрахунок середньої ціни доцільно проводити за наступною схемою (рис. 5.1).

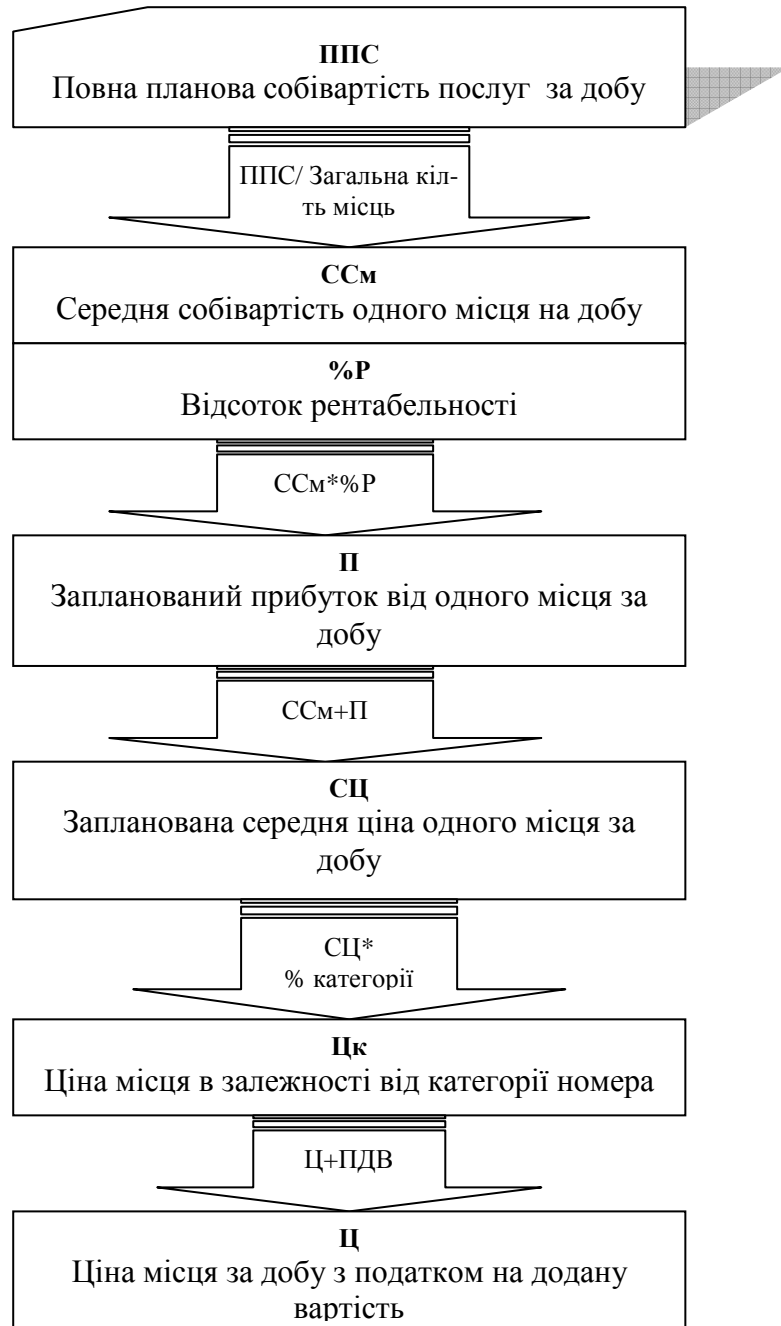


Рисунок 5.1 - Розрахунок середньої ціни одного місця за добу

Поточні витрати - важливий якісний показник діяльності готелів, що впливає як на загальні результати господарської діяльності, так і на величину собівартості окремих видів послуг, їх прибутковість і рентабельність.

Експлуатаційна собівартість одиниці послуг (однієї людино-добы розміщення) визначається як сума прямих і загальних експлуатаційних витрат на одиницю послуг. У повну собівартість послуг розміщення включаються прямі витрати, що відповідають частині загальних експлуатаційних й адміністративних витрат. При розподілі загальних витрат між підрозділами готельного комплексу необхідно враховувати особливості формування кожного виду витрат.

Собівартість одиниці послуги розміщення гостей є основою для розрахунку мінімального рівня цін на проживання в номері готелю. Однак планування собівартості послуг проживання в номерах, різних за якістю категорій, пов'язано із трудомісткими розрахунками витрат за кожною калькуляційною статтею. Тому на практиці більшість підприємств готельного господарства визначають тільки планову середню вартість одиниці послуг (однієї людино-добы розміщення гостей) і на її основі встановлюють коефіцієнти перерахунку до діючих цін на послуги розміщення в номерах певної категорії й установлюють ціни на період.

Планова калькуляція передбачає визначення окремих видів витрат, експлуатаційної, повної собівартості, вартості послуг розміщення (рис. 5.2).

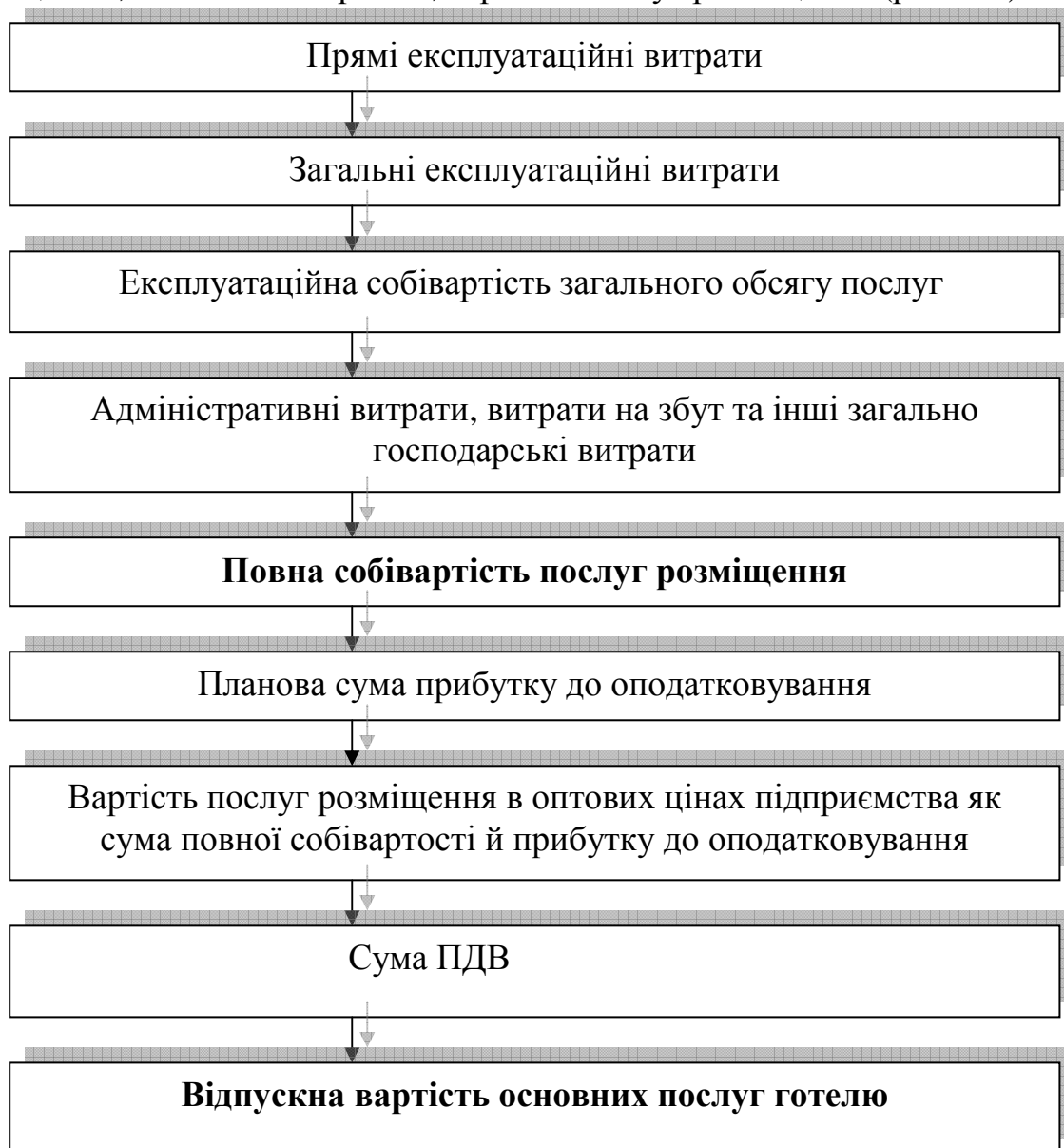


Рисунок 5.2 - Структура вартості основних послуг готелю

До основних особливостей обліку готельних послуг слід віднести:

1. Сезонний характер споживання готельних послуг.
2. Практично неможливо оцінити витрати, здійснені для надання конкретної послуги, тому витрати визначають у момент їх виникнення, незалежно від строку оплати послуги.

3. Основний об'єкт обліку — номерний фонд. Усі прямі витрати списуються на нього; немає загальновиробничих витрат.

4. Велика частка амортизаційних відрахувань.

5. У готелях, які мають у своїй структурі ресторан, перукарню, магазин, автостоянку та інші об'єкти, облік витрат ведеться за кожним з них з урахуванням специфіки і правил роботи об'єкта. При цьому для кожного об'єкта відкривається окремий субрахунок рахунку 23 або 93:

231 "Витрати номерного фонду";

232 "Витрати перукарні";

233 "Витрати пральні";

234 і 931 "Витрати ресторану";

235 "Витрати котельні";

236 "Витрати автостоянки"; 932 "Витрати магазину" тощо.

6. Доходи виникають здебільшого під час оплати. Оплата частіше здійснюється в касу.

7. При групуванні витрат за елементами та статтями до матеріальних витрат включаються, крім інших, засоби гігієни, медикаменти, спеціальний і формений одяг тощо.

8. Окремими статтями витрат можна виділити витрати:

— на підготовку до осінньо-зимового періоду;

— утримання і ремонт основних засобів;

— ремонт і обслуговування побутових приладів;

— проведення протипожежних заходів;

— оплату комунальних послуг (опалення, освітлення, водопостачання, вивезення й утилізація побутових відходів, дезинфекція, дератизація приміщень).

9. Існують особливості в обліку постільної білизни, форменого одягу та постільних речей.

Форми первинних документів для обліку готельних послуг, рекомендовані для підприємств, що надають готельні послуги, незалежно від форми власності та підпорядкування представлено у таблиці 5.2.

Відповідно до п. 2.1 Наказу №77/44, номер (місце) в готелі надається громадянам за наявності паспорта чи документа, що його замінює (військового квитка, прав водія), та заповненої анкети мешканця.

Громадянин, який прибув до готелю, заповнює анкету мешканця в одному примірнику на підставі документа, що засвідчує особу, та передає портфель (адміністратору) разом з цим документом для реєстрації. Після реєстрації документ повертають власнику, а анкету заносять до картотеки. Анкети зберігаються в службі приймання та розміщення готелю в період проживання громадянина у готелі та протягом місяця з моменту його вибуття з готелю, після чого їх передають до архіву, де зберігають протягом року, а потім знищують за

актом. Анкети у картотеках розміщують в алфавітному порядку.

Таблиця 5.2 - Первинні документи для обліку готельних послуг

Номер	Назва документа
1-Г	Анкета мешканця
2-Г	Реєстраційна картка
3-Г	Візитна картка
4-Г	Рахунок
5-Г	Журнал обліку громадян, які проживають у готелі
6-Г	Журнал обліку іноземців, які проживають у готелі
7-Г	Журнал реєстрації заявок на бронювання номерів
8-Г	Касовий звіт
9-Г	Відомість руху номерів у готелі
10-Г	Журнал осіб, які проживають на поверсі

Для зберігання анкет і роботи з ними в службі приймання та обслуговування готелю бажано створити дві картотеки: у першій зберігати анкети на громадян, які проживають у готелі, у другій - анкети на громадян, які з готелю вибули.

Іноземних громадян та осіб без громадянства у готелях України поселяють на загальних підставах у разі пред'явлення національних паспортів іноземців або документів, що засвідчують їх особу (права водія тощо). Вони заповнюють реєстраційну картку (форма №2-Г) на підставі документа, що засвідчує особу, та передають порт'є (адміністратору) разом з цим документом для реєстрації. Реєстраційна картка відображає відомості двома мовами: українською та англійською. Реєстраційні картки зберігають протягом двох років, після чого разом з журналом обліку іноземців та осіб без громадянства (форма №6-Г) знищують за актом.

Щоб посилити відповідальність, іноді у мешканців готелів вилучають паспорт. Однак, відповідно до п. 2.5 Наказу №77/44 та п. 23 Положення про паспорт громадянина України, затвердженого Постановою Верховної Ради України від 02.09.93 р., забороняється вилучення паспорта під заставу у громадян, що поселяються до готелю.

Після оформлення документів на проживання у готелі і оплати номера (місця) громадянину видають візитну картку готелю (форма №3-Г), яка надає йому право на отримання ключів від номера та позачергове обслуговування в підприємствах сфери послуг, розміщених у готелі. У готелях, де такі картки не застосовуються, ключ від номера видають на підставі документа про оплату проживання. На картці зазначаються обов'язкові відомості, прізвище мешканця, номер кімнати і термін проживання. Інші необхідні відомості можуть бути внесені додатково за рішенням адміністрації готелю. Заповнюється візитна картка порт'є (адміністратором) на підставі анкети мешканця (форма №1-Г) чи реєстраційної картки (форма №2-Г).

Деякі готелі на зворотному боці візитної картки вміщують правила

проживання в готелі та правила пожежної безпеки або ж використовують візитні картки різного кольору: окремо для чоловіків і жінок, що, на думку автора, не є порушенням.

Головним завданням оперативного обліку є швидке (оперативне, за короткий проміжок часу) видавання даних про кількість вільних номерів (місць), про кількість проживаючих у готелі тощо. Оперативний облік передбачає використання статистичних методів, головним чином, відслідковування операцій та їх реєстрація. Оперативний облік готельних послуг ведеться в Журналі обліку громадян, які проживають у готелі (форма №5-Г), Журналі обліку іноземців, які проживають у готелі (форма №6-Г), Відомості руху номерів у готелі (форма 9-Г), Журналі осіб, які проживають на поверсі (форма 10-Г). Всі записи в журналах і відомостях повинні робитися акуратно, виправлення мають бути чіткими.

Журнал обліку громадян, які проживають у готелі (форма №5-Г) застосовується для обліку усіх осіб, які проживають у номерах готелю. Ведеться він в одному примірнику адміністратором на підставі анкет (форма №1-Г) та реєстраційних карток (форма №2-Г).

Журнал обліку іноземців, які проживають у готелі (форма №6-Г), теж ведеться в одному примірнику адміністратором за формою, затвердженою МВС України, але на підставі реєстраційних карток (форма №2-Г), паспортів та віз. По закінченні журнал передається на зберігання до архіву готелю. Журнал обліку іноземних громадян повинен бути пронумерований, прошнурований, скріплений печаткою і підписом керівника готелю та зареєстрований у канцелярії. Порядковий номер запису в журналі є номером реєстрації іноземного паспорта для готелів, яким надано право реєстрації національних документів, що посвідчують особу. Усі записи в журналі повинні робитися акуратно, виправлення мають бути чіткими.

Для оперативного обліку звільнення і заселення номерів (місць) та проведення ремонтних робіт у номерах черговим адміністратором щоденно станом на 9.00 заповнюється Відомість обліку руху номерів у готелі (форма №9-Г). Для оперативного обліку осіб, які проживають на поверсі, черговий на поверсі складає форму №10-Г. Форма містить відомості, необхідні покоївкам для проведення поточних прибиральних робіт.

За наявності вільних місць та за бажанням громадянина йому може надаватися номер на два і більше місць з повною оплатою вартості номера.

Відповідно до п. 3.5 Наказу №77/44, проживання і послуги в готелях оплачуються за цінами і тарифами, що встановлюються готелями самостійно відповідно до присвоєної готелю категорії та рівня обслуговування або на договірній підставі. Термін і форма оплати за проживання і послуги встановлюються адміністрацією готелю. У готелях, підпорядкованих підприємствам, установам та організаціям, ціни і тарифи за проживання і послуги, термін і форму їх оплати встановлює власник.

Плата за проживання справляється відповідно до єдиної розрахункової години - 12-ї години поточної доби за місцевим часом. Під час проживання в готелі менше доби плата стягується за повну добу незалежно від розрахункової години. Під час розміщення до розрахункової години (з 0 до 12 -ї години) плата за

проживання не стягується. У разі виїзду протягом 12-ти годин після розрахункової години плата стягується за півдобу, а якщо виїжджають пізніше ніж через 12 годин після розрахункової години - за повну добу. За проживання дітей віком до 12-ти років без надання місця плата не стягується. При розміщенні і проживанні у готелі дітей віком від 2-х до 12-ти років плата справляється у розмірі 50-ти відсотків від вартості одного місця у двомісному номері. Діти віком до 2-х років розміщуються у готелі безплатно.

Як правило, оплата готельних послуг здійснюється в перший день, тобто під час поселення мешканця, що відповідає вимогам пункту 2.4 Наказу №77/44. Оплата готельних послуг в останній день проживання також не є порушенням, оскільки, згідно з п.3.5 Наказу №77/44, термін і форма оплати за проживання встановлюються адміністрацією готелю.

Під час оплати готельних послуг виписують рахунок (форма №4-Г) у двох примірниках: перший примірник видається громадянину, який проживає у готелі, другий примірник здається до бухгалтерії. Форма №4-Г "Рахунок" застосовується при оформленні розрахунків з громадянами за основні та додаткові послуги, отримані у готелі, та використовується при будь-якій формі обробки документа (електронній, ручній) та при будь-якому виді розрахунку (готівковому, безготівковому). Графа форми "Послуга" містить перелік основних та додаткових послуг готелю, наданих мешканцю за звітний період, та податків на ці послуги. Сума до сплати розраховується щодобово згідно з переліком фактично отриманих послуг разом із сумами ПДВ та готельного збору та всього до сплати. У рахунку сума до сплати з ПДВ вписується в гривнях.

Приклад. Петров Олег Львович поселений в одномісний номер на термін з 12 год. 20 хв. 14 квітня 2008 року до 12 год. 20 хв. 15 квітня 2008 року. В готелі "Десна" чинні такі тарифи на проживання в одномісному номері та додаткові послуги:

проживання - 30,00 грн за добу (з ПДВ);

користування телевізором - 3,60 грн за добу (з ПДВ);

користування холодильником - 2,40 грн за добу (з ПДВ).

На підставі складених рахунків (форма №4-Г) (додаток 8) касир (порт'є, який виконує розрахунки) в одному примірнику складає касовий звіт (форма №8-Г). Графа форми "Вид платежу" містить перелік послуг готелю, наданих мешканцям за звітний період. Форма щоденно здається до бухгалтерії разом з іншими примірниками рахунків (форма №4-Г), контрольною касовою стрічкою ЕККА та контрольною стрічкою терміналу кредитних карток (у разі використання механізованого розрахунку).

Працівник бухгалтерії повинен звірити форму №9-Г з формою №4-Г.

Оплата готельних послуг може здійснюватися як у перший день, тобто під час поселення мешканця, що відповідає вимогам пункту 2.4 Наказу №77/44, так і в останній день, оскільки, згідно з п. 3.5 цього ж Наказу, термін і форма оплати за проживання встановлюються адміністрацією готелю. У випадку оплати готельних послуг під час поселення в готель можуть виникати ситуації, коли сплачена сума авансу не використовується повністю (наприклад у випадку незапланованого від'їзду). Під час проведення розрахункової операції "Повернення коштів" слід

керуватися п. 3. Інструкції про порядок ведення документообігу при наданні готельних послуг, відповідно до якого схема повернення коштів така:

1) адміністратор отримує від мешканця попередні розрахункові документи;

2) мешканець готелю подає заяву про повернення невикористаних коштів на ім'я керівництва готелю у довільній формі. Заява є офіційною підставою для повернення коштів;

3) касир (порт'є, який виконує розрахунки) повертає після пред'явлення паспорта або іншого документа, що засвідчує особу, мешканцю кошти в сумі невикористаного авансу. Розрахунок оформляється розрахунково-касовим ордером;

4) мешканець готелю отримує розрахункові документи за фактично отримані послуги з відміткою про повернення невикористаного авансу.

За наявності вільних місць адміністрація готелю приймає заявки на бронювання від юридичних та фізичних осіб у письмовій або усній формі. За бронювання під час поселення у готелі стягується плата в розмірі 50-ти відсотків вартості номера (місця) за добу незалежно від того, за договорами, індивідуальними чи груповими заявками воно здійснюється. Під час поселення на додаткове місце плата за бронювання не стягується. Заявки на бронювання номерів (місць) у готелях для розміщення учасників масових заходів подаються замовниками у термін, визначений адміністрацією готелю, згідно з укладеним договором (контрактом).

Якщо групи чи окремі громадяни запізнилися, крім плати за бронювання, стягується плата за фактичний час невикористання номера (місця), але не більше ніж за добу. У разі запізнення понад добу броня анулюється. Якщо заброньовані номери (місця) не були підготовлені вчасно та якісно до заселення, плата за їх бронювання не стягується.

Порт'є (адміністратор) на підставі телеграм, телефонних дзвінків, листів, що надійшли до готелю на бронювання номерів, заповнює Журнал реєстрації заявок на бронювання номерів (місць) (форма №7-Г). Юридичними особами заявка на бронювання номерів (місць) у готелі подається у вигляді гарантійного листа довільної форми, який підписує відповідальна особа та завіряє гербовою печаткою.

Номерний фонд готелю комплектують ліжками, постільними речами (матраци, подушки, ковдри), приліжковими килимками, стільцями, столами, шафами, дзеркалами, телевізорами, холодильниками тощо залежно від категорії готелю. При цьому, як зазначалося, є обов'язковий мінімальний набір постільних речей, постільної білизни (простирадла, підодіяльники, наволочки), інвентарю. Необхідну для готелю кількість постільної білизни і рушників розраховують виходячи з кількості ліжко-місць та частоти зміни білизни в готелі певної категорії.

У бухгалтерському обліку постільна білизна обліковується частіше як МШП (рахунок 22), постільні речі — як інші необоротні матеріальні активи (субрахунок 112), інвентар — на субрахунку 106 або 112 залежно від вартості.

Миючі засоби, що використовуються для прибирання і для прання, обліковуються на субрахунку 201.

Фірмовий одяг обліковується на рахунку 22 або субрахунку 112 згідно з обліковою політикою готелю. Для три-, чотири- і п'ятизіркових готелів наявність форменого одягу в обслуговуючого персоналу є обов'язковою, і його вартість включається до валових витрат при придбанні (або через амортизаційні відрахування, якщо він віднесений до інших необоротних матеріальних активів). Для готелів нижчих категорій або без категорій витрати на придбання форменого одягу можна включати до складу валових витрат як складову частину витрат на оплату праці; при цьому вартість безоплатно виданого форменого одягу (або сума знижки в разі його пільгового продажу персоналу) додається до сукупного оподаткованого доходу працівника).

Бухгалтерський облік придбання матеріальних активів наведено у таблиці 5.3.

Таблиця 5.3 - Облік придбання матеріальних активів

№ з/п	Зміст операції	Дебет	Кредит	Сума, грн.	Валові витрати
1	Отримано формений одяг	22	631	700	700
2	Відображено податковий кредит з ПДВ	641	631	140	
3	Оплачено формений одяг	631	311	8400	
4	Отримано холодильник	152	685	3000	
5	Відображено податковий кредит з ПДВ	641	685	600	
6	Введено холодильники в експлуатацію	106	152	3000	
7	Оплачено холодильники	685	311	3600	
8	Придбано постільну білизну	22	631	500	500
9	Відображено ПДВ	641	631	100	
10	Передано постільну білизну в експлуатацію	23	22	500	
11	Придбано постільні речі	153	631	1000	
12	Відображено ПДВ	641	631	200	
13	Передано в експлуатацію постільні речі	112	153	1000	
14	Придбано миючі засоби	201	631	200	200
15	Відображено ПДВ	641	631	40	
13	Оплачено миючі засоби	631	311	240	

Обліку використання матеріальних активів представлено в таблиці 5.4.

Таблиця 5.4 - Обліку використання матеріальних активів готелю

№ з/п	Зміст операцій	Дебет	Кредит	Сума, грн.	ВВ	ВД
1	Оплачено готельні послуги при поселенні	30	703	24 051		20 000
2	Відображено податкове зобов'язання з ПДВ	703	641	4000		
3	Відображено суму курортного збору	703	642	51		
4	Перераховано суму курортного збору до бюджету	642	311	51		
5	Нараховано борг за опалення, освітлення тощо	23,92	685	400	400	
6	Відображено податковий кредит з ПДВ	641	685	80		
7	Оплачено комунальні послуги	685	311	480		
8	Передано в експлуатацію постільну білизну	23	22	500		
9	Оплачено медичний огляд персоналу	371	311	360	300	
10	Відображено ПДВ	641	644	60		
11	Списано витрати на медичний огляд	23,92	685	300		
12	Списано ПДВ	644	685	60		
13	Здійснено залік авансу	685	371	360		
14	Нараховано амортизацію інвентарю	23	131	200		
15	Нараховано амортизацію на вартість постільних речей (50 % при передачі в експлуатацію)	23	132	500		
16	Нараховано амортизацію номерного фонду	23	131	1300		
17	Передано в номери миючі засоби	23	201	240		
18	Нараховано зарплату і відрахування на соціальні заходи	23,92	661, 65	8000	8000	
19	Списано на рахунок фінансових результатів:-					
	— доходи;	703	791	20 000		
	— витрати	791	23,92	11440		

Розбіжності в обліку виникають при формуванні валових доходів готельного підприємства. Валовий дохід у готелю, відповідно до Закону України «Про оподаткування прибутку підприємства» [11], виникає за першою подією, бо готельні підприємства надають послуги за передплатою. Тобто дохід відображають на дату отримання авансу.

Валові витрати також відображають в загальному порядку. Вартість

постільної білизни відносять до витрат при його передачі для використання. Кількість комплектів такої білизни законодавством не обмежено, і готель вирішує це питання самостійно. Так, правилами № 77 визначено, що заміну постільної білизни, рушників та туалетних засобів проводять відповідно до категорії готелю, але не рідше двох разів на тиждень. Тому, визначати кількість комплектів білизни, що повинно знаходитись в експлуатації, потрібно виходячи з діючих норм. Стандартом визначено, що персонал готелю, що має категорію більше 2-х зірок, повинен бути забезпечений фірмовим одягом. При цьому, виникає питання чи відносити вартість такого одягу до валових витрат. Вартість фірмового одягу потрібно списувати на валові витрати незалежно від зірок готелю.

Згідно з підпунктом 5.4.1 Закону про прибуток, який обмежує списання на витрати деяких видів одягу, відображено що до валових витрат включають «Витрати платника податків на забезпечення найманих робітників спеціальним одягом, взуттям, обмундируванням, необхідним для виконання професійних обов'язків, а також продуктами спеціального харчування за переліком, що встановлений Кабінетом Міністрів України». В цьому підпункті немає посилань на фірмовий одяг, бо мова йде про спеціальний одяг (який охороняє працівника при виконанні спеціальних робіт) та обмундируванні (одязі для військових). Згідно до статті 163 Кодексу законів про працю на роботах з шкідливими та небезпечними умовами праці, а також роботах, пов'язаних з забрудненням або здійснюваних у несприятливих температурних умовах, робітникам видають безкоштовно за установленими нормами спеціальний одяг, спеціальне взуття та інші засоби індивідуального захисту.

Фірмовий одяг в готельному господарстві має іміджевий характер, не є захисним засобом чи мундиром й тому на нього не існує норм списання. Більш того, вказаний підпункт свідчить про те, що обмежені витрати, встановлені переліками КМУ. Тобто якщо КМУ не обмежив витрати, які пов'язані з придбанням фірмового одягу, то їх, готелі різної категорії можуть включати до складу валових витрат.

Відносно відображення в податковому обліку малоцінних необоротних матеріальних активів (МНМА) (насамперед, постільних засобів), доцільно відмітити, що їх вартість підлягає амортизації (ст. 8 Закону про прибуток). Листом «Про відображення в податковому обліку витрат на придбання малоцінних предметів» від 12.01.2001 р. №286/15 - 1117 ДПАУ дозволила керуватися для цього не 8-ю, а 5-ю статтею Закону про прибуток.

Згідно до цього листа, при придбанні та передачі МНМА в експлуатацію в податковому обліку до складу валових витрат необхідно включати суму амортизації, яку нараховано за цими МНМА в бухгалтерському обліку. Тобто якщо в обліковій політиці підприємства передбачено метод амортизації МНМА, за яким амортизація в першому місяці використання відображають в розмірі 100% їх вартості, то при нарахуванні цієї амортизації в бухгалтерському обліку необхідно всю суму віднести до складу валових витрат.

Відповідно до пп. 3.1.1 Закону про ПДВ операції платників податків з продажу товарів (робіт, послуг) є об'єктом обкладення ПДВ. Тому готельні послуги (як основні, так і додаткові) є об'єктом оподаткування і супроводжуються

нарахуванням ПДВ (що підтверджують і податківці – лист ДПАУ від 19.01.2006 р. № 832/7/16-1517-05). При цьому ставка податку (відповідно до пп. 6.1.1 Закону про ПДВ) складає 20 % бази оподаткування, визначеної ст. 4 цього Закону, а сума податку включається до ціни готельних послуг.

Дата виникнення податкових зобов'язань з ПДВ визначається за першою подією, тобто отриманням передоплати (якщо надходження грошових коштів є першою подією) або наданням послуг (якщо воно відбулося раніше) (пп. 7.3.1 Закону про ПДВ). При цьому згідно з п. 8.4 Порядку № 165 у випадках виписування готельних рахунків або оплати кінцевими споживачами (неплатниками ПДВ) послуг готівкою на підтвердження податкових зобов'язань, що виникли, податкова накладна виписується за щоденними підсумками операцій (тобто за підсумками за день).

У випадках виписування готельних рахунків податкова накладна виписується за щоденними підсумками операцій. У свою чергу для покупця згідно з пп. 7.2.6 Закону про ПДВ готельний рахунок (в якому зазначено загальну суму платежу, суму ПДВ та податковий номер у готелі) є підставою для включення сум «вхідного» ПДВ до податкового кредиту. Відобразити податковий кредит користувачам готельних послуг у цьому випадку можна і без податкової накладної – для цього буде досить готельного рахунка.

Практично кожний готель сьогодні має у своєму арсеналі такий вид послуг, як «доставка в номер» (сніданків/обідів/вечер, десертів, чаю/кави тощо). Як правило, такі послуги належать до додаткових послуг готелю і є платними (винятком, мабуть, є доставка в номер кореспонденції; згідно з п. 4.8 Правил № 19 така послуга надається клієнту без додаткової плати).

Перелік додаткових послуг із зазначенням їх вартості має бути наведено в прейскуранті додаткових послуг, що розміщується в кожному готельному номері. Порядок розрахунків за додаткові послуги встановлюється адміністрацією готелю. При цьому, ураховуючи вимоги до проведення готівкових розрахунків та оформлення розрахункових операцій, установлені Законом про РРО, безпечніше, щоб оплата додаткових послуг здійснювалася або безпосередньо в момент їх надання (наприклад, у барі), або в момент остаточного розрахунку з клієнтом. У податковому обліку за першою подією (наданням додаткових послуг або їх оплатою) готель відображає валові доходи та податкові зобов'язання з ПДВ.

За послугу бронювання номерів готель може справляти плату, яка залежно від категорії готелю може включатися до вартості основних або додаткових послуг готелю. Крім того, при бронюванні готель може запросити передоплату за надання готельних послуг (яка зараховується до оплати вартості готельних послуг при остаточному розрахунку з клієнтом). В обліку такі операції відображаються як реалізація звичайних послуг.

Відмова постояльца від попередньо оплачених готельних послуг. Через обставини, що склалися, клієнти можуть згодом відмовитися від попередньо оплачених послуг (наприклад, у зв'язку з необхідністю покинути готель, що виникла, тощо). Така операція відображається в обліку готелю як звичайне повернення грошових коштів клієнту через РРО або касу підприємства (проводка Дебет 681 – Кредит 301). При цьому в податковому обліку через те, що послуги (в

частині вартості, що повертається клієнту) так і не було йому надано (тобто не відбулася їх поставка), готель, виходячи із суми грошових коштів, що повертається, коригує раніше відображені валові доходи та податкові зобов'язання з ПДВ.

Підприємства готельного господарства, що знаходяться на території курортних міст, зобов'язані утримувати з проживаючих курортний збір. Згідно зі ст. 7 Декрету № 56-93 платниками курортного збору є громадяни, які прибувають до курортної місцевості.

Перелік населених пунктів, віднесених до курортних, затверджено постановою КМУ «Про затвердження переліку населених пунктів, віднесених до курортних» від 28.12.96 р. № 1576 (зі змінами та доповненнями, унесеними постановою КМУ від 15.12.97 р. № 1391), до яких, зокрема, належать:

- Південне, Південно-Східне та Західне узбережжя Автономної Республіки Крим;
- Чорноморське узбережжя Миколаївської, Одеської та Херсонської областей;
- узбережжя Азовського моря;
- гірські та передгірні райони Закарпатської, Івано-Франківської та Львівської областей.)

Оскільки курортний збір є місцевим збором, то порядок його справляння та розміри встановлюються органами місцевого самоврядування, проте граничний розмір збору не може перевищувати 10 % нмдг. При цьому ст. 18 Декрету № 56-93 зазначено, що органи місцевого самоврядування мають право впроваджувати пільгові ставки, повністю відмінити окремі місцеві податки та збори або звільняти від їх сплати деякі категорії платників, а також надавати відстрочення у сплаті місцевих податків та зборів.

Статтею 7 Декрету № 56-93 визначено перелік категорій громадян, які звільняються від сплати курортного збору. До них належать:

- діти віком до 16 років;
- інваліди та особи, які їх супроводжують;
- учасники Великої Вітчизняної війни;
- воїни-інтернаціоналісти;
- учасники ліквідації наслідків аварії на ЧАЕС;
- особи, які прибули за путівками та курсівками до санаторіїв, будинків відпочинку, пансіонатів, уключаючи містечка та бази відпочинку;
- особи, які прибули до курортної місцевості в службове відрядження, на навчання, постійне місце проживання, до батьків та близьких родичів;
- особи, які прибули за плановими туристичними маршрутами туристично-екскурсійних установ та організацій, а також які подорожують за маршрутними книжками;
- чоловіки віком 60 років і старше, жінки віком 55 років і старше.

Курортний збір справляється з платників адміністрацією готелю та іншими установами готельного типу під час реєстрації прибулих (але не пізніше, ніж у триденний строк із дня їх прибуття) та включається до ціни готельних послуг.

При зміні платником місця проживання в межах курортної місцевості

курортний збір повторно не справляється. Сплачений постояльцями готелю курортний збір акумулюється на банківському рахунку та перераховується до місцевого бюджету адміністрацією готелю. Відповідальність за правильність обчислення та своєчасність перерахування курортного збору до бюджету покладено на адміністрацію готелів та установ готельного типу. Адміністрації готелів, розташованих у курортних зонах, зобов'язані подавати податковим органам за своїм місцезнаходженням Податковий розрахунок курортного збору за формою.

У бухгалтерському обліку сума курортного збору обліковується на субрахунку 642 «Розрахунки за обов'язковими платежами». У податковому обліку сума курортного збору включається до валових доходів готелю (у складі виручки від реалізації готельних послуг), а також до складу валових витрат на підставі пп. 5.2.5 Закону про податок на прибуток (як сума податків та зборів – обов'язкових платежів). При цьому курортний збір (оскільки є місцевим збором) не включається до бази обкладення ПДВ (лист ДПАУ від 08.02.99 р. № 1890/10/23-2217).

Приклад. 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., курортний 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.).

В обліку готелю операції відображаться наступним чином (табл. 5.5):

Таблиця 5.5 - Облік готельних послуг

Зміст операції	Бухгалтерський облік		Сума, грн.	Податковий облік	
	Дебет	Кредит		ВД	ВВ
1	2	3	4	5	6
1. Отримано в момент поселення від постояльца плату за основні готельні послуги	301	681	636,70	530,87*	–
2. Нараховано податкові зобов'язання з ПДВ	643	641	105,83	–	–
3. Відображено суму курортного збору	645/курортний збір**	642/курортний збір	1,70	–	1,70*

1	2	3	4	5	6
4. Надано послуги, відображено дохід від наданих готельних послуг	361	703/основні послуги***	636,70	–	–
5. Списано суму раніше відображених податкових зобов'язань з ПДВ	703	643	105,83	–	–
6. Списано суму раніше відображеного курортного збору	703	645/курортний збір**	1,70	–	–
7. Відображено залік заборгованості	681	361	636,70	–	–
8. Здано виручку до банку	311	301	636,70	–	–
9. Перераховано суму курортного збору до місцевого бюджету	642/курортний збір	311	1,70	–	–
10. Отримано одяг для прання від постояльца	023	–	300 (умовно)	–	–
11. Повернено чистий одяг постояльцю	–	023	300	–	–
12. Проведено остаточний розрахунок з постояльцем за додаткову послугу (прання) при виселенні	301	703/додаткові послуги	45	37,50	–
13. Нараховано податкові зобов'язання з ПДВ з вартості додаткових послуг	703	641	7,50	–	–
14. Списано собівартість наданих (основних та додаткових) готельних послуг	903	23,91	380 (умовно)	–	–

* Сума курортного збору включається до доходів та витрат готелю.

** Для відображення в обліку сум курортного збору готелем відкрито транзитний субрахунок 645/курортний збір до рахунка 64 «Розрахунки за податками й платежами».

*** Для окремого обліку послуг харчування та послуг проживання можуть відкриватися окремі субрахунки до субрахунку 703.

Готель (поряд з послугами по наданню місць для короткострокового проживання громадян) надає и інші послуги (парикмахерських, сауни, більярдних, взуттєвих майстерень, казино та інших). Їх реалізації відображають по кредиту рахунку 703, але для аналітичного обліку таких операцій для кожного виду послуг, доцільно відкривати субрахунки (703.1 «Доход від реалізації робіт, послуг готелю», 703.2 «Доход від реалізації послуг парикмахерської» та інші). Якщо до складу готелю входить ресторан, то реалізацію його продукції необхідно відображати по кредиту рахунку 702, а собівартість реалізованої продукції –

Дебет 902
Кредит 282.

Запитання для самоконтролю

1. Розкрийте сутність готельних послуг, надайте їх класифікацію.
2. Ліцензування та сертифікація готельної діяльності.
3. Особливості оподаткування готельних послуг.
4. Порядок обліку діяльності підприємств готельної індустрії.
5. Документальне оформлення готельної діяльності.
6. Облік матеріальних активів у готелі.
7. Облік витрат готельних підприємств.
8. Порядок обліку доходів готелю.
9. Як визначається фінансовий результат від готельної діяльності?

Зразок виконання практичного завдання

Завдання. Готель «Зорі Закарпаття» здійснює операції з надання послуг з житла. Вихідні дані представлено у таблиці 5.6.

Таблиця 5.6 – Вихідні дані

№ з/п	Зміст господарської операції	Сума, грн.
1	2	3
1	Перераховано аванс за послуги сертифікації готелю	1200
2	Включено до складу податкового кредиту суму ПДВ	?
3	Подано акт проведення обов'язкової сертифікації	?
4	Відображено розрахунки за податковим кредитом	?
5	Перераховано кошти за ліцензією	340
6	Списано на витрати майбутніх періодів вартість ліцензії	?

1	2	3
7	Придбано постільну білизну	3000
8	Включено до складу податкового кредиту суму ПДВ	?
9	Проведено оплату за постільну білизну	?
10	Передано постільну білизну в експлуатацію	?
11	Придбано матраци, ковдри, подушки	6000
12	Включено до складу податкового кредиту суму ПДВ	?
13	Передано в експлуатацію постільні речі	?
14	Нараховано амортизацію на вартість постільних речей, переданих в експлуатацію (у наступні після передання в експлуатацію місяці)	6000
15	Нараховано амортизацію номерного фонду	1000
16	Нараховано амортизацію адміністративних приміщень	500
17	Перераховано аванс за миючі засоби	900
18	Віднесено до складу податкового кредиту суму ПДВ	?
19	Оприбутковано миючі засоби	?
20	Відображено розрахунки за податковим кредитом	?
21	Передано миючі засоби (для номерів)	?
22	Нараховано заробітну плату виробничому персоналу	1100
23	Проведено нарахування на з/пл виробничого персоналу	?
24	Нараховано з/пл адміністративному персоналу	700
25	Проведено нарахування на з/пл адміністративному персоналу	?
26	Відображено реалізацію готельних послуг	16000
27	Відображено суму готельного збору	1000
28	Нараховано податкове зобов'язання з ПДВ	?
29	Списано собівартість реалізованих послуг	8000
30	Списано адміністративні витрати та собівартість реалізованих послуг на фінансовий результат	?
31	Списано доход від реалізації послуг на фінансовий результат	?

Необхідно: визначити фінансовий результат від господарської діяльності та відобразити дані операції в обліку.

Вирішення завдання (табл. 5.7):

Таблиця 5.7 – Відображення операцій в обліку

№ з/п	Зміст господарської операції	Дебет	Кредит	Сума, грн.
1	2	3	4	5
1	Перераховано аванс за послуги сертифікації готелю	371	311	1200
2	Включено до складу податкового кредиту суму ПДВ	641	644	200
3	Подано акт проведення обов'язкової сертифікації	92	371	1000
4	Відображено розрахунки за податковим кредитом	644	37	200
5	Перераховано кошти за ліцензію	371	311	340
6	Списано на витрати майбутніх періодів вартість ліцензії	39	371	340
7	Придбано постільну білизну	22	631	3000
8	Включено до складу податкового кредиту суму ПДВ	641	631	600
9	Проведено оплату за постільну білизну	631	311	3600
10	Передано постільну білизну в експлуатацію	23	22	3000
11	Придбано матраци, ковдри, подушки	153	631	6000
12	Включено до складу податкового кредиту суму ПДВ	641	631	1200
13	Передано в експлуатацію постільні речі	112	153	6000
14	Нараховано амортизацію на вартість постільних речей, переданих в експлуатацію (у наступні після передання в експлуатацію місяці)	23	132	6000
15	Нараховано амортизацію номерного фонду	23	131	1000
16	Нараховано амортизацію адміністративних приміщень	92	131	500
17	Перераховано аванс за миючі засоби	371	311	900
18	Віднесено до складу податкового кредиту суму ПДВ	641	644	150
19	Оприбутковано миючі засоби	201	371	750
20	Відображено розрахунки за податковим кредитом	644	371	150
21	Передано миючі засоби (для номерів)	23	201	750
22	Нараховано заробітну плату виробничому персоналу	23	661	1100

1	2	3	4	5
23	Проведено нарахування на з/пл виробничого персоналу	23	65	404,8
24	Нараховано з/пл адміністративному персоналу	92	661	700
25	Проведено нарахування на з/пл адміністративному персоналу	92	65	257,6
26	Відображено реалізацію готельних послуг	301,31	703	16000
27	Відображено суму готельного збору	703	642	1000
28	Нараховано податкове зобов'язання з ПДВ	703	641	2500
29	Списано собівартість реалізованих послуг	903	23	8000
30	Списано адміністративні витрати та собівартість реалізованих послуг на фінансовий результат	791	903;92	10457,6
31	Списано доход від реалізації послуг на фінансовий результат	703	791	12500

Практичні завдання для самостійного вирішення

Завдання 1. Використовуючи показники таблицю 5.8 щодо динаміки середнього тарифу проживання гостей у готелі, доходів від експлуатації місць та фізичного обсягу реалізації послуг іноземним громадянам за останні 3 роки, визначити характер цінової еластичності попиту, зробити відповідні висновки.

Таблиця 5.8 – Вихідні дані

Показники	Одиниця виміру	Роки		
		2005	2006	2007
Доходи від експлуатації місць готелю	тис. грн.	9185,8	13277,2	11375,9
Обсяг наданих послуг	людино-доба	43458	39456	25788
Середній тариф за одну людину-добу проживання	грн.	211,4	336,5	441,1

Завдання 2. Здійснити диференціацію базових тарифів на проживання гостей за категоріями номерів готелю за одну добу, використовуючи дані, наведені в таблиці 5.9, про структуру загальних витрат готелю в плановому році, в т. ч. прямих експлуатаційних витрат за категоріями номерів за 1 добу розміщення, а також про розмір цільового прибутку, діючі ставки ПДВ, плановий обсяг реалізації послуг у розрахунку на рік та враховуючи, що у базовий тариф на проживання гостей входить вартість сніданку (з урахуванням ПДВ), яка становить 10 дол. США та відобразити дані операції в обліку.

Таблиця 5.9 – Вихідні дані

№ з/п	Стаття витрат	Всього по готелю	В т. ч. за категорією номерів			
			Напівлюкс	Двокімнатний двомісний	Однокімнатний двомісний	Однокімнатний одномісний
1	2	3	4	5	6	7
1.	Оплата праці обслуговуючого персоналу з відрахуваннями на соціальні заходи		23,8	8,2	6,5	6,1
2.	Амортизація основних засобів		4,1	1,5	0,9	0,8
3.	Витрати на опалення приміщення		5,5	5,1	4,5	4Д
4.	Витрати на електроенергію		1,1	0,9	0,7	0,6
5.	Витрати на водопостачання і каналізацію		3,8	2,1	1,8	1,7
6.	Витрати на поточний ремонт		13,2	11,5	9,9	8,5
7.	Витрати на телефонізацію, радіофікацію номерів та кабельне телебачення		3,75	2,75	1,75	1,75
8.	Плата за землю		0,9	0,5	0,4	0,2
9.	Витрати на прання білизни		4,2	1,6	1,5	1,2

1	2	3	4	5	6	7
10.	Всього прямих експлуатаційних витрат у розрахунку на один номер		60,35	34,15	27,95	24,95
11.	Загальна сума прямих експлуатаційних витрат у плановому році, тис. грн.	400,0				
12.	в т. ч. за категорією номерів, тис. грн.					
26.	Відпускна вартість послуг, тис. грн.					
27.	в т. ч. на одиницю послуг за категорією					
28.	Відпускна вартість одиниці послуг за першу добу розміщення за категорією номерів, грн. (ряд. 24 + ряд. 27)					
29.	Коефіцієнт диференціації тарифів на першу добу розміщення за категорією номерів готелю					
30.	Вартість сніданку, грн.		48	48	48	48
31.	Базовий тариф на першу добу проживання гостей, грн.					

Завдання 3. За даними таблиці 5.10 розрахувати рекламну ціну послуги власної пральні готельного комплексу за даними про середньомісячні витрати, розмір цільового прибутку та ставку ПДВ, враховуючи, що плановий місячний обсяг реалізації послуг становить 30 000 кг.

Таблиця 5.10 – Вихідні дані

Стаття витрат	Сума на місяць, тис. грн.
<i>Прямі витрати:</i>	
Витрати на оплату праці	6,4
Відрахування на соціальні заходи	2,42
Амортизація основних засобів	10,1
Витрати на утримання приміщення, в т. ч.:	
витрати на теплоенергію;	19,4
витрати на електроенергію;	1,51
витрати на водопостачання;	4,7
абонентна плата за телефон	0,7
Витрати на придбання миючих засобів	10,7
Транспортні витрати	4,8
Земельний податок	0,1
Коефіцієнт адміністративних та інших загальногосподарських витрат	0,40
Цільовий прибуток (25 %)	
ПДВ (20 %)	

Необхідно: відобразити дані операції в обліку.

Завдання 4. За даними планового кошторису витрат столичного готелю на сезонний період, що припадає на січень-травень планового року, розрахунку, максимального розміру прибутку, діючих ставок ПДВ (табл. 5.11) визначити відпускну вартість послуг розміщення туристів у сезонний період та можливий діапазон коливання готельного тарифу (мінімальний та максимальний середній тариф на проживання).

Таблиця 5.11 – Вихідні дані

Показники	Одиниця виміру	Сума
1	2	3
<i>Прямі витрати:</i>		
Транспортні витрати	тис. грн.	350,0
Витрати на оплату праці	тис. грн.	822,0
Відрахування на соціальні заходи	тис. грн.	311,0
Витрати на утримання будівель та споруд	тис. грн.	116,7
Амортизація основних засобів	тис. грн.	182,4

1	2	3
Знос малоцінного інвентарю	тис. грн.	150,0
Витрати на електроенергію	тис. грн.	300,0
Комунальні витрати	тис. грн.	140,0
Загальні експлуатаційні витрати	тис. грн.	1584,0
Коефіцієнт адміністративних та інших загальногосподарських витрат	тис. грн.	0,18
<i>Загальні витрати готелю:</i>		
Цільовий прибуток - 25 %	тис. грн.	
Податок на додану вартість (20 %)	тис. грн.	
Обсяг реалізації послуг (людино-днів)	людино-днів	12 000
Середній термін перебування гостей	людино-днів	3,0

Необхідно: відобразити дані операції в обліку.

Завдання 5. Визначити середню вартість одиниці послуг розміщення туристів у готелі, в т. ч. вартість першої доби розміщення, якщо відпускна вартість загального обсягу послуг становить 2600 тис. грн., ставка ПДВ - 20%, розмір цільового прибутку — 25% від повної собівартості, у звітному періоді реалізовано 3000 людино-днів, середній термін перебування гостей — 2 доби. Відобразити дані операції в обліку.

Завдання 6. Розрахувати показники динаміки відпускних тарифів на послуги проживання у готелі та визначити характер попиту на послуги, використовуючи коефіцієнти цінової еластичності попиту й темпи зміни відповідних показників за даними таблиці 5.12. Зробити відповідні висновки.

Таблиця 5.12 – Вихідні дані

Показники	Одини	2006 р.	2007 р.
Дохід від проживання іноземних туристів	тис. грн.	2729,0	3039,7
Чисельність іноземних туристів	осіб	845	1048
Середня тривалість перебування іноземних туристів	днів	4	6

Завдання 7. За даними таблиці 5.12 визначити кількісний вплив динаміки фізичного обсягу реалізації послуг і готельних тарифів на суму доходу від надання послуг проживання іноземним туристам. Відобразити дані операції в обліку.

ТЕМА 6. ОБЛІК ВИДАВНИЧОЇ ТА РЕКЛАМНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ

Видавнича справа — сфера суспільних відносин, яка охоплює організаційно-творчу і виробничо-господарську діяльність юридичних і фізичних осіб, зайнятих створенням, виготовленням і розповсюдженням видавничої продукції [3].

Складові частини видавничої справи:

— видавнича діяльність — сукупність заходів, спрямованих на підготовку і випуск видавничої продукції у світ;

— виробництво видавничої продукції — процес відтворення визначеним тиражем видавничого оригіналу поліграфічними або іншими технічними засобами;

— розповсюдження видавничої продукції — доведення видавничої продукції до споживача через торговельну мережу або іншими способами.

Суб'єкти видавничої діяльності: видавець; виробник видавничої продукції; розповсюджувач видавничої продукції.

Об'єкт видавничої справи — видавнича продукція, яка класифікується згідно із державними стандартами (рис. 6.1).



Рисунок 6.1 – Видавнича продукція

Сферу видавничої діяльності регулює Книжкова палата України.

Підприємства видавничої діяльності можуть мати різні організаційно-правові форми, передбачені законодавством.

Видавництва, які утворюються шляхом приватизації книжкових, газетно-журнальних видавництв, підприємств поліграфії і книгорозповсюдження загальнодержавного призначення, повинні дотримуватись таких вимог:

- 51 % акцій залишається у держави;
- 25 % акцій передаються акціонерним поліграфічним і книготорговим підприємствам;
- 24 % акцій передаються юридичним особам-видавцям, які випускають продукцію на даному поліграфічному підприємстві чи розповсюджують її через дане підприємство оптового книгорозповсюджувача. Пакети акцій між ними розповсюджуються пропорційно до обсягів друкованої чи розповсюджуваної продукції.

Суб'єкти видавничої діяльності, крім видавців і розповсюджувачів друкованих засобів масової інформації, реєструються в Державному реєстрі України видавців, виробників і розповсюджувачів видавничої продукції [39] зі сплатою реєстраційного збору у розмірі 25 неоподатковуваних мінімумів доходів громадян. Звільняється від реєстрації діяльність у видавничій справі:

- органів законодавчої, виконавчої і судової влади;
- підприємств, організацій, наукових закладів, установ, творчих спілок, інших юридичних осіб — для випуску і безоплатного розповсюдження інформаційних, бібліографічних, реферативних, рекламних видань, видань, які містять нормативні акти з виробничо-практичних питань, службових та методологічних матеріалів.

Для реалізації видавничої продукції укладають договори поруки, комісії або купівлі-продажу залежно від умов співпраці видавця з реалізатором.

При організації обліку видавничої діяльності необхідно враховувати наступні особливості:

1. Облік видавничої діяльності має особливості залежно від суб'єктів видавничої діяльності, тобто він відрізняється у видавництва, у виробника та у розповсюджувача видавничої продукції.

2. Мають місце специфічні витрати: авторський гонорар, ціна паперу на певне видання, реклама, витрати на поліграфічні роботи, на підготовку оригінал-макету тощо. Витрати видавництва і друкарні є різними.

3. Прибуток визначається за кожним виданням, і облік витрат виробництва ведеться в розрізі окремих видань на окремих субрахунках рахунку 23.

4. Для видавничої діяльності характерними є такі ділянки обліку, як облік браку, давальницької сировини, поворотних відходів.

5. Видавнича продукція характеризується такими параметрами: обсяг видання, формат, тираж, художньо-технічне оформлення, розмір винагороди авторам основного тексту, перекладачам, верстальникам, художникам.

6. Працівники друкарні мають пільги за працю у важких і шкідливих умовах (додаткова відпустка, компенсації, робочий тиждень не більше 36 годин, достроковий вихід на пенсію, право на пільгову пенсію) відповідно до

нормативних актів.

При цьому специфічними рахунками виступають:

206 для обліку давальницької сировини; 209 для обліку зворотних відходів;

22 "Матеріали, прийняті для переробки";

23 "Матеріальні цінності на відповідальному зберіганні".

Облік запасів підприємств видавничої діяльності ведеться аналогічно іншим видам діяльності і регулюється П(С)БО 9.

Галузеві особливості видавництва і поліграфічних підприємств зумовлюють потребу у веденні бухгалтерського обліку такої цінної сировини, як папір, картон і палітурні матеріали, за окремими правилами, властивими тільки цим підприємствами.

Функції видавництва і поліграфічних підприємств у цьому процесі різні. Вартість витраченого паперу не включається до витрат поліграфічних підприємств і не бере участі у формуванні відпускних цін на поліграфічні послуги, щоб уникнути подвійного включення до собівартості видання. Але друкарні зобов'язані звітувати перед видавництвами про кількість витраченого паперу за кожним тиражем і здійснювати контроль за зберіганням і витрачанням паперу.

У процесі друкування видань можна виділити два варіанти обліку паперу і палітурних матеріалів.

Перший варіант — облік у кількісному і вартісному вираженні, коли поліграфічні підприємства оплачують рахунки за отриманий папір і враховують його на своєму балансі в складі виробничих витрат. Матеріали відображають у синтетичному і аналітичному обліку за фактичною собівартістю, включаючи купівельну вартість і транспортно-заготівельні витрати (ТЗВ). Облік в такому разі організовується:

— на складі — в натуральних показниках у розрізі постачальників і номенклатурних номерів (за найменуваннями, марками, форматом, сортом і щільністю);

— в бухгалтерії — в натуральному і вартісному вираженні.

Другий варіант передбачає облік паперу на складі і в бухгалтерії видавництва. Облікові дані повинні забезпечувати інформацію про номенклатурний номер, найменування, марку, формат, сорт і щільність паперу. Цей варіант застосовується за наявності значної кількості видів (груп) матеріалів, коли є труднощі з віднесенням протягом звітного періоду ТЗВ на собівартість окремих видів (груп) матеріалів. Матеріали враховують і списують у виробництво за договірною купівельною (фактичною) вартістю, а суми ТЗВ відображають на окремих аналітичних рахунках до рахунку 20 "Виробничі запаси". У разі потреби ТЗВ враховують на окремих аналітичних рахунках до кожного з субрахунків, виділених на рахунку 20.

Аналітичний облік рулонного паперу ведеться в тоннах і квадратних метрах, листового — в аркушах і квадратних метрах. Надходження і витрачання паперу, як власного, так і давальницького, оформляється первинними документами (рис. 6.2):

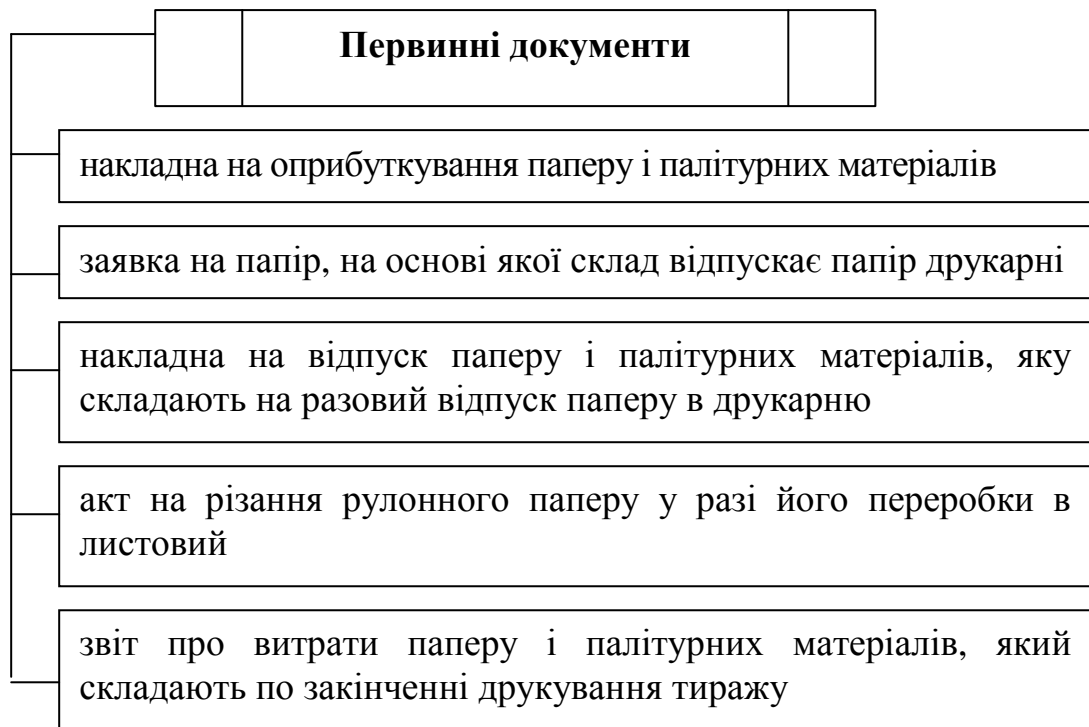


Рисунок 6.2 – Первинний облік надходження і витрачання паперу

Багато друкарень у своїй діяльності поряд з придбаним папером використовують папір замовника (давальницька сировина). Для переробки давальницької сировини укладається відповідна угода і проводиться списання сировини в дебет субрахунку 206 "Матеріали, передані в переробку". На цьому субрахунку обліковують матеріали, передані в переробку на сторону, які надалі включаються до складу собівартості виготовлених з них виробів. Не використані у виробництві матеріали повертаються видавництву, що проводиться сторнуванням попереднього запису, за умови, що ці матеріали були передані без доручення і залишаються власністю видавництва. Документом, що підтверджує вартість витраченої сировини, є Акт про використання давальницької сировини (форма № М-23). Виконавець повинен повернути залишок невикористаної давальницької сировини, в тому числі залишки паперу і його відходи.

Готову продукцію оприбутковує замовник у Прибутковому ордері (форма № М-4). Відпуск давальницької сировини замовником виконавцеві і готової продукції друкарнею замовнику оформляється Накладною-вимогою на відпуск (внутрішнє переміщення) матеріалів (форма № М-11). Після завершення надання послуги з переробки давальницької сировини складається Акт про надання послуг. Облік вартості отриманої давальницької сировини здійснюється на позабалансовому субрахунку 022 "Матеріали, прийняті для переробки". Якщо замовник залишає готову продукцію на відповідальному зберіганні друкарні, замовник враховує таку продукцію на позабалансовому субрахунку 023 "Матеріальні цінності на відповідальному зберіганні".

Приклад. Замовником відвантажено виконавцеві для друкування книг давальницьку сировину (ДС) на суму 50 000 грн. Виконавець виставив замовнику

рахунок на оплату вартості послуг з виготовлення видавничої продукції з давальницької сировини на суму 8000 грн. і ПДВ — 1600 грн., який сплачено грошима. Замовником також оплачені транспортні послуги з доставки готової продукції із друкарні. Вартість транспортних послуг — 2000 грн. і ПДВ — 400 грн (табл. 6.1).

Таблиця 6.1 – Облік виготовлення видавничої продукції

№ з/п	Зміст господарської операції	Сума, грн.	Дебет	Кредит
<i>Облік у виконавця (друкарні)</i>				
1	Отримано ДС від замовника	50 000	022	
2	Відображено витрати з надання послуг з переробки	7000	23	661,65 131,91
	Підписано акт про надання послуг	9600	361	703
4	Відображено податкове зобов'язання з ПДВ	1600	703	641
5	Списано собівартість реалізованої послуги	7000	903	23
6	Списано ДС із позабалансового рахунку	50 000		022
7	Списано на рахунок фінансових результатів дохід	8000	703	791
8	Списано на рахунок фінансових результатів собівартість	7000	791	903
9	Отримано оплату від замовника	9600	311	361
<i>Облік у замовника</i>				
1	Відвантажено ДС виконавцеві для переробки	50 000	206	201
2	Підписано акт про надання виконавцем послуги	8000	23	631
3	Відображено податковий кредит з ПДВ	1600	641	631
4	Списано вартість ДС на виробництво продукції	50 000	23	206
5	Відображено заборгованість перед транспортною організацією за перевезення готової продукції	2000	23	631
6	Відображено податковий кредит з ПДВ	400	641	631
7	Оприбутковано готову продукцію	60 000	26	23
8	Оплачено послуги з переробки	9600	631	311
9	Оплачено послуги з перевезення	2400	631	311

Відходи утворюються при друкуванні будь-яких видань (книг, журналів, газет тощо) і на будь-якому обладнанні. Це залишки паперу на гільзах, обрізки паперу, картону, палітурних матеріалів, бронзової рулонної фольги.

Для визначення кількості паперу, необхідного для виготовлення тиражів,

розрахунку кількості паперу, що видається в цехи, використовуються норми відходів.

У разі використання для друкування одного видання некондиційного паперу з різними технологічними властивостями друкарня і видавництво повинні скласти Акт про не кондицію.

Кількість відходів паперу на підготовку форм до друкування (наладку) вимірюється в паперових аркушах, за іншими статтями відходів — у відсотках від кількості паперу, необхідного для друкування тиражу (без відходів). Кількість відходів при розрізанні рулонного паперу на листи розраховується виходячи із загальної кількості паперу, що нарізується.

У діяльності друкарні можливі тільки зворотні відходи, оскільки обрізки паперу, що не використовуються в самій друкарні, здаються в макулатуру.

Зворотні відходи обліковують на субрахунку 209 "Інші матеріали".

Обрізки паперу, які згідно із встановленою технологією передаються в інші цехи як повноцінний матеріал для виробництва інших видів продукції, до зворотних відходів не відносять і обліковують на рахунку 201.

У зв'язку з тим, що зворотні відходи не є купованими матеріалами, в податковому обліку їх утворення не відображається і не спричиняє ніяких податкових наслідків.

у друкарні використовуються норми угару (у межах 5 %), які залежать від типу обладнання, на якому нарізується рулонний папір. Відходи в межах цих норм включають до собівартості при складанні калькуляції видавничої продукції.

Приклад. Друкарнею, що перебуває на балансі видавництва, для друкування книг цього видавництва придбано папір на суму 23 052 грн., в тому числі ПДВ. Зворотні відходи згідно з нормами становили 7,98 % , або 1840 грн. Частину цих відходів на суму 1815 грн. використано для друкування настільних календарів, іншу, на суму 25 грн. (що становить 100 кг відходів), буде реалізовано як макулатуру (табл. 6.2).

Таблиця 6.2 – Облік відходів паперу

№ з/п	Зміст господарської операції	Сума, грн.	Дебет	Кредит
1	2	3	4	5
1	Придбано папір для друкування книг (з ПДВ)	23 052	201	631
2	Передано папір у виробництво	23 052	23.1	201
3	Відображено відходи паперу, що використовуються для виготовлення настільних календарів	1815	209	23.1
4	Оприбутковано відходи паперу як макулатура	25	209	23.1
5	Витрачено відходи на виготовлення настільних календарів	1815	23.2	209
6	Оприбутковано книги	21212	26.1	23.1
7	Оприбутковано настільні календарі	1815	26.2	23.2

Закінчення таблиці 6.2

1	2	3	4	5
8	Реалізовано макулатуру	30	361	712
9	Відображено податкові зобов'язання з ПДВ	5	712	641
10	Відображено собівартість макулатури	25	943	209
11	Списано на фінансовий результат собівартість макулатури	25	79	943
12	Списано на фінансовий результат прибуток від реалізації макулатури	25	712	79

Облік втрат від браку в поліграфічному виробництві ведеться на загальних підставах. Особливість поліграфічного виробництва полягає в тому, що залежно від призначення поліграфічної продукції встановлюються критерії її якості і вимоги точності відтворення оригіналу.

Виділяють три класи друкарських видань:

— перший — видання, що потребують ретельного виготовлення оригіналу (книги);

— другий — текстові та ілюстровані видання, розраховані на тривале користування;

— третій — видання, розраховані на короткий або середній терміни користування.

Згідно з ГОСТ 15467-79 примірник визнається браком, якщо в ньому виявлено дефект, що виключає можливість практичного використання видання за прямим призначенням.

Виділяють втрати від технічно неминучого браку, до яких відносять:

— вартість запасів, остаточно забракованих з технологічних причин;

— витрати на виправлення технічно неминучого браку.

У бухгалтерському обліку втрати від технічно неминучого браку включають до собівартості відповідного виду продукції. Втрати від браку, що виник у процесі малосерійного виробництва або при виконанні індивідуального замовлення на той момент, коли його виконання ще не завершено, відносять на собівартість незавершеного виробництва.

Втрати від браку зменшуються на вартість відходів, які можуть бути використані в процесі виробництва інших видів продукції. Бухгалтерський облік браку наведено у таблиці 6.3.

Не вважають браком продукти, вироби, напівфабрикати, виготовлені за особливо підвищеними технологічними вимогами, в тому випадку, якщо вони не відповідають цим вимогам, але відповідають стандартам на аналогічні продукти або вироби широкого споживання. Наприклад, книжкові видання першого класу у разі виявлення незначних дефектів можуть бути переведені до другого класу видань як продукція зниженої сортності і при цьому вони не вважатимуться браком.

Таблиця 6.3 – Облік браку в друкарні

№ з/п	Зміст господарської операції	Дебет	Кредит
1	Списано фактичну вартість бракованої продукції	24	23
2	Списано витрати на розрахунки з працівниками підприємства (у розмірі сум, що підлягають відшкодуванню)	375 375	24 641
3	Здійснено утримання із зарплати працівників	661	375
4	Списано суму браку в разі невиявлення винної особи	791	24

Основним документом, яким потрібно керуватися при визначенні собівартості продукції, робіт, послуг як у поліграфічній промисловості, так і у видавничій справі, є П(С)БО 16 і Методичні рекомендації [22].

Характер обліку витрат у видавничих організаціях залежить від масштабів підприємства, рівня організації виробництва, спеціалізації, асортименту продукції, яка випускається. Облік витрат на видавничому підприємстві, яке займається трьома видами видавничої справи, складається з ряду етапів:

1. Придбання і використання виробничих запасів, їх документування і відображення в обліку (облік витрат на папір, палітурні матеріали і поліграфічні роботи).

2. Використання персоналу видавництва (облік витрат на оплату праці — авторський гонорар, гонорар за художньографічні роботи тощо).

3. Групування загальновиробничих витрат видавництва та їх розподіл (редакційні витрати, витрати на художньо-графічне оформлення видань, що оплачуються стороннім організаціям).

4. Калькулювання собівартості в розрізі кожного конкретного видання.

5. Виробництво продукції (облік видань завершеного виробництва, облік незавершених здачею видань, доздавання видань).

6. Продаж готової продукції (облік витрат на збут, на рекламу і маркетингові дослідження, визначення фінансового результату від реалізації).

Сукупність зазначених операцій характеризує операційний цикл діяльності видавничої організації.

Для організації обліку витрат і калькулювання собівартості продукції велике значення мають розміри видавничого підприємства.

У книжково-журнальних і газетних видавництвах витрати на виробництво друкарської продукції доцільно враховувати позамовно. Редакціям, що займаються випуском тільки одного або двох видань, зручніше використовувати попроцесний облік витрат і списання запасів на основі методу ідентифікованої собівартості.

Видавництво має як витрати, характерні для будь-якого підприємства (адміністративні витрати, оренда, електроенергія, перевезення, зберігання,

телефонні послуги та ін.), так і специфічні витрати (авторський гонорар, ціна паперу на видання, оплата праці і матеріалів друкарні, маркетингові і рекламні витрати). Для отримання інформації про реальні прибутки і збитки кожного конкретного видання в бухгалтеріях видавництва доцільно застосовувати так звану бухгалтерію заголовків — тобто підрахунок витрат і прибутків для кожного видання окремо.

У зв'язку з цим для обліку прямих витрат (авторський гонорар, вартість паперу, картону, палітурних матеріалів, витрати на виготовлення оригінал-макетів, поліграфічне виконання тощо) пропонується розробляти електронну картотеку або реєстраційний журнал, де кожна окрема картка є узагальненою інформацією за кожним виданням у розрізі калькуляційних статей.

На сьогодні у видавництвах здавання видання у друк здійснюється за оригінал-макетом, який дає значні техніко-економічні переваги: ліквідується коректурний обмін, скорочується обсяг виправлень.

Обліковець видавництва до рахунків друкарні прикладає проект акта непродуктивних витрат із зазначенням їх характеру (авторське і видавниче виправлення, друкарські помилки тощо). Тут же вказується, з чієї вини допущено непродуктивні витрати, в якій сумі підлягають утриманню з винних осіб і яка сума має бути віднесена на витрати з виготовлення продукції за статтею "Поліграфічні витрати". До витрат на друкарські роботи відносять також оплату видавництвами стороннім друкарням продукції, яка не ввійшла в тираж.

Виробничий процес під час роботи над рукописом у видавництві починається з технічного редагування, тобто з визначення формату набору видання, підбору шрифтів, визначення типу обкладинки, паперу тощо.

Видавництва можуть одночасно здійснювати кілька видів видавничої справи (займатися видавничою діяльністю, виробництвом видавничої продукції та її розповсюдження) і поряд з цим вести додаткову діяльність (надання замовникам друкарської інформації рекламних площ (тобто реалізація реклами), надання інформаційних і аналітичних послуг, виготовлення одноразових замовлень незначним тиражем тощо).

Приклад. Видавництво займається виготовленням двох періодичних друкарських видань: журналу А — з періодичністю випуску один раз на місяць, і журналу Б — з періодичністю випуску один раз на квартал. Додатково видавництво надає рекламні площі для розміщення рекламної інформації, приймає одноразові замовлення на виготовлення друкарських видань незначним тиражем — плакатів, листівок тощо, а також надає інформаційно-аналітичні послуги зі збирання і розповсюдження масової інформації.

Облік витрат на виробництво журналу Б, рекламу, надання інформаційних послуг, а також на виробництво окремих замовлень ведеться аналогічно обліку витрат на виробництво журналу А з використанням таких субрахунків:

23.2"Витрати на виробництво журналу Б";

23.3"Витрати на виробництво реклами";

23.4"Витрати на надання інформаційних послуг";

23.5 "Витрати на виробництво окремих замовлень".

Кореспонденцію рахунків з виробництва журналу А надано в таблиці 6.4.

Таблиця 6.4 – Облік виробництва видавничої продукції

№ з/п	Зміст господарської операції	Сума, грн.	Дебет	Кредит
Облік витрат на виробництво журналу А № 1/2008				
1	Отримано від друкарні тираж журналу А за договірною вартістю 24 000 грн., в тому числі ПДВ	20 000	23.1	631
2	Відображено ПДВ	4000	641	631
3	Нараховано зарплату авторському колективу журналу А за грудень 2007 р.	2500	23.1	661.1
4	Нараховано відрахування на соціальні заходи із зарплати авторського колективу	948,25	23.1	65
5	Списано витрати на відрядження співробітників, зайнятих підготовкою журналу А за грудень 2007 р.	600	23.1	372.1
6	Визнано витрати сторонніх організацій на підготовку журналу А	1500	23.1	685
7	Відображено ПДВ	300	641	685

У книжково-журнальних виданнях при складанні річних і квартальних звітів продукція калькулюється за групами:

- видання, закінчені здаванням;
- видання з частковим здаванням;
- видання, вилучені в порядку дозвання, які ввійшли в звітний період.

При визначенні собівартості видань, тиражі яких не повністю завершені, встановлюється собівартість частково виготовлених тиражів за статтями витрат пропорційно до зданої частини тиражу. Фактичну собівартість часткового здавання видань визначають у кінці кожного місяця або кварталу. До складання звітної калькуляції частково виготовлені тиражі враховуються в накопичувальних регістрах за оптовою і відпускну цінами. В міру визначення фактичної собівартості випущеної продукції роблять такі бухгалтерські записи:

Дебет 26

Кредит 23 на суму фактичної собівартості.

Також додатково на субрахунку "Відхилення від собівартості" рахунку 26 "Готова продукція" відображається відхилення виробничої собівартості від нормативу. Такий облік дає змогу відображати реальні і об'єктивні показники випуску і реалізації як прибуткових, так і збиткових видань. Показник реалізації збиткових видань видавничої продукції передбачений звітністю видавництв.

Для друкарні оптимальним методом обліку витрат і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) є позамовний з використанням елементів

нормативного методу. На кожне замовлення друкарнею відкривається картка аналітичного обліку витрат, де зазначаються: замовник, найменування замовлення, строк його виконання, тираж, обсяг і формат друкарського видання, операції з його виготовлення, цехи-виконавці, планова собівартість тощо. Дані в картці повинні збігатися з даними первинних документів і відображатися на рахунку 23 "Виробництво" до закінчення робіт на це замовлення.

Прямі витрати на поліграфічні роботи включають: витрати на виготовлення друкарських форм, в тому числі ілюстративних, набір рукопису (у випадку коли це здійснює поліграфічне підприємство), витрати на друк (для всіх видів друку — офсетного, високого, глибокого тощо), витрати на брошурувально-палітурні й обробні роботи. До прямих матеріальних витрат відносять витрати на папір і палітурні матеріали. Для друкарні, де номенклатура матеріалів, що використовуються у виробництві, досить різноманітна, оптимальним методом оцінки матеріалів при їх витрачанні є метод середньозваженої собівартості.

Вартість поліграфічних робіт поділяється на дві основні групи витрат:

- витрати обсягу (не залежать від тиражу) — набір, правка, виготовлення кліше, матриць, стереотипу;
- тиражні витрати (залежать від тиражу) — друк, брошурування, виготовлення палітурок, упаковка тиражу.

Розрахунок витрат на поліграфічні роботи може бути здійснено трьома способами:

- 1) калькулюванням витрат за кожним окремим виданням;
- 2) на основі типових калькуляцій окремих груп (серій) видань;
- 3) коригуванням звітних даних за попередній період.

Витрати на поліграфічне виконання визначаються на основі договорів видавництва з друкарнею (у випадку, якщо видавнича організація користується послугами сторонньої організації — друкарні).

Такий договір повинен містити спеціальну інформацію, що повністю характеризує предмет договору, яким є поліграфічна (видавнича) продукція, а саме:

- формат;
- обсяг видання;
- тип обкладинки;
- вид паперу для основного блоку і для обкладинки;
- тираж;
- спосіб друку;
- кількість кольорів.

До договору мають бути додані документи, що дають право на визначення фактичної вартості послуг поліграфії (фактична калькуляція вартості поліграфічних робіт, заздалегідь узгоджена з видавництвом, протокол узгодження цін тощо); накладні на здавання тиражу.

Приклад. На основі договору з видавничою організацією друкарня відкрила замовлення № 1 на виготовлення журналу "Світ" тиражем 1000 примірників, обсягом 64 сторінки. Друкарня також отримала замовлення № 2 на виготовлення 1000 блокнотів за ціною 1,35 грн.

Кореспонденцію рахунків з виробництва журналу "Світ" надано у таблиці 6.5.

Таблиця 6.5 - Облік витрат у друкарні

№ з/п	Зміст господарської операції	Сума, грн.	Дебет	Кредит
1	Списано у виробництво: папір газетний, фарби, пластини офсетні, матеріали пакувальні	1025	23	201
2	Нараховано заробітну плату робітникам	110	23	661
3	Нараховано інші прямі витрати	220	23	65,131, 631
4	Нараховано загальновиробничі витрати	745	91	63,66,65, 20,37 22,131
5	Списано на витрати виробництва змінну частину загальновиробничих витрат	545	23	91
6	Списано постійні нерозподілені загальновиробничі витрати	200	903	91

Облік господарських операцій з реалізації друкарнею замовлення № 1 і замовлення № 2 подано у таблиці 6.6.

Таблиця 6.6 - Облік реалізації друкарнею замовлень

№ з/п	Зміст господарської операції	Сума, грн.	Дебет	Кредит
<i>Реалізація замовлення № 1</i>				
1	Відображено собівартість реалізованих послуг з виготовлення журналу	2100	903	23,91
2	Відображено реалізацію друкарських послуг з виготовлення журналу	3900	361	703
3	Відображено податкове зобов'язання з ПДВ	650	703	641
4	Списано на фінансовий результат суму доходу	3250	703	791
5	Списано собівартість послуг на фінансовий результат	2100	791	903
<i>Реалізація замовлення № 2</i>				
1	Відображено собівартість реалізованої готової продукції (блокнотів)	800	901	26
2	Відображено реалізацію готової продукції	1350	361	701
3	Відображено податкове зобов'язання з ПДВ	225	701	641
4	Списано на фінансовий результат суму доходу	1125	701	791
5	Списано собівартість готової продукції	800	791	901

Основні принципи рекламної діяльності в Україні визначає Закон про рекламу [7]. Цей закон регулює також правові відносини, які виникають у процесі створення, розповсюдження й отримання реклами.

Реклама — інформація про особу чи товар, розповсюджена в будь-якій формі та в будь-який спосіб і призначена сформувати або підтримати обізнаність споживачів реклами та їх інтерес щодо таких особи чи товару.

Рекламодавець — особа, яка є замовником реклами для її виробництва та/або розповсюдження.

Виробник реклами — особа, яка повністю або частково здійснює виробництво реклами.

Розповсюджувач реклами — особа, яка здійснює розповсюдження реклами.

Споживачі реклами — невизначене коло осіб, на яких спрямовується реклама.

Вказані особи є основними учасниками рекламної діяльності.

Оскільки існують певні особливості в обліку та оподаткуванні доходів з реклами як у її виробників, так і у рекламодавців, в подальшому їх буде розглянуто окремо.

Виробниками реклами виступають рекламні агентства, які можуть надавати такі послуги:

— підготовка рекламних матеріалів та їх розміщення в засобах розповсюдження реклами;

— розробка, виготовлення, монтаж та технічне обслуговування засобів зовнішньої реклами;

редакційна підготовка та поліграфічне виконання друкованої рекламної продукції;

— розробка та здійснення комплексних рекламних кампаній;

— зв'язок із засобами розповсюдження реклами, розміщення в них замовлень на розповсюдження реклами та ін.

Класифікацію рекламних підприємств залежно від їх характерних рис представлено у таблиці 6.7.

Таблиця 6.7 - Основні типи підприємств рекламної діяльності

Тип рекламного підприємства	Загальна характеристика
1	2
<i>Агентство повного циклу</i>	Забезпечує маркетингові зусилля клієнта й виконує наступні функції: дослідження, керування, розробка творчих концепцій, закупівля рекламних площ, виробництво рекламних продуктів
<i>Спеціалізовані агентства</i>	Спеціалізуються у виконанні певних функцій, робіт, на певних аудиторіях, або в певних галузях
Агентства, орієнтовані на певну галузь	Агентства працюють із безліччю клієнтів з певної галузі, тому здатні використати в обслуговуванні клієнтів свій спеціальний досвід

1	2
Агентства, орієнтовані на певну аудиторію	Агентства, націлені на певну етнічну групу, або агентства національних меншостей. Ці агентства багато в чому схожі з агентствами повного сервісу, але мають у своєму розпорядженні фахівців по ринку й спілкуванню з відповідною аудиторією
Творчі майстерні	Невеликі агентства, зосереджені на творчих рішеннях реклами клієнтів. Така організація готує рекламу для друкованих засобів масової інформації, зовнішню рекламу, рекламу для радіо й телебачення
Бізнес агентства	Спеціалізуються в торговельній комунікації, відносини здійснюються не зі споживачами, а з постачальниками
Агентства усередині фірм	Рекламні агентства, що перебувають у власності або під керуванням компаній, що займаються рекламною діяльністю. Вони організовані подібно незалежним агентствам, але можуть мати різну форму
Приватний підприємець	Приватний підприємець (людина вільної професії) - це творча особистість, чия робота відрізняється від роботи творчою майстерною системою працевлаштування й обсягом надаваних послуг
Агентства, що надають послуги по ЗМІ	Надається компанією, що пропонує закупівлю площі й часу в засобах масової інформації безпосередньо для рекламодавців і виконує, в основному, тільки ці послуги
<i>Віртуальні агентства</i>	Сучасні технології забезпечують співробітників агентства всім необхідним для роботи поза офісом. Їхні наради організуються за принципом відеоконференцій або за допомогою обміну електронною поштою

Таким чином, усі підприємства реклами можна розділити за трьома ознаками формування витрат: спеціалізація і різноманітність рекламних послуг; наявність виробничої бази; наявність рекламного каналу.

Для реклами існує багато обмежень і підприємства повинні зважати на них, оскільки їх порушення може призвести до значних фінансових наслідків.

Класифікувати рекламу доцільно в залежності від місця розміщення (рис. 6.3).

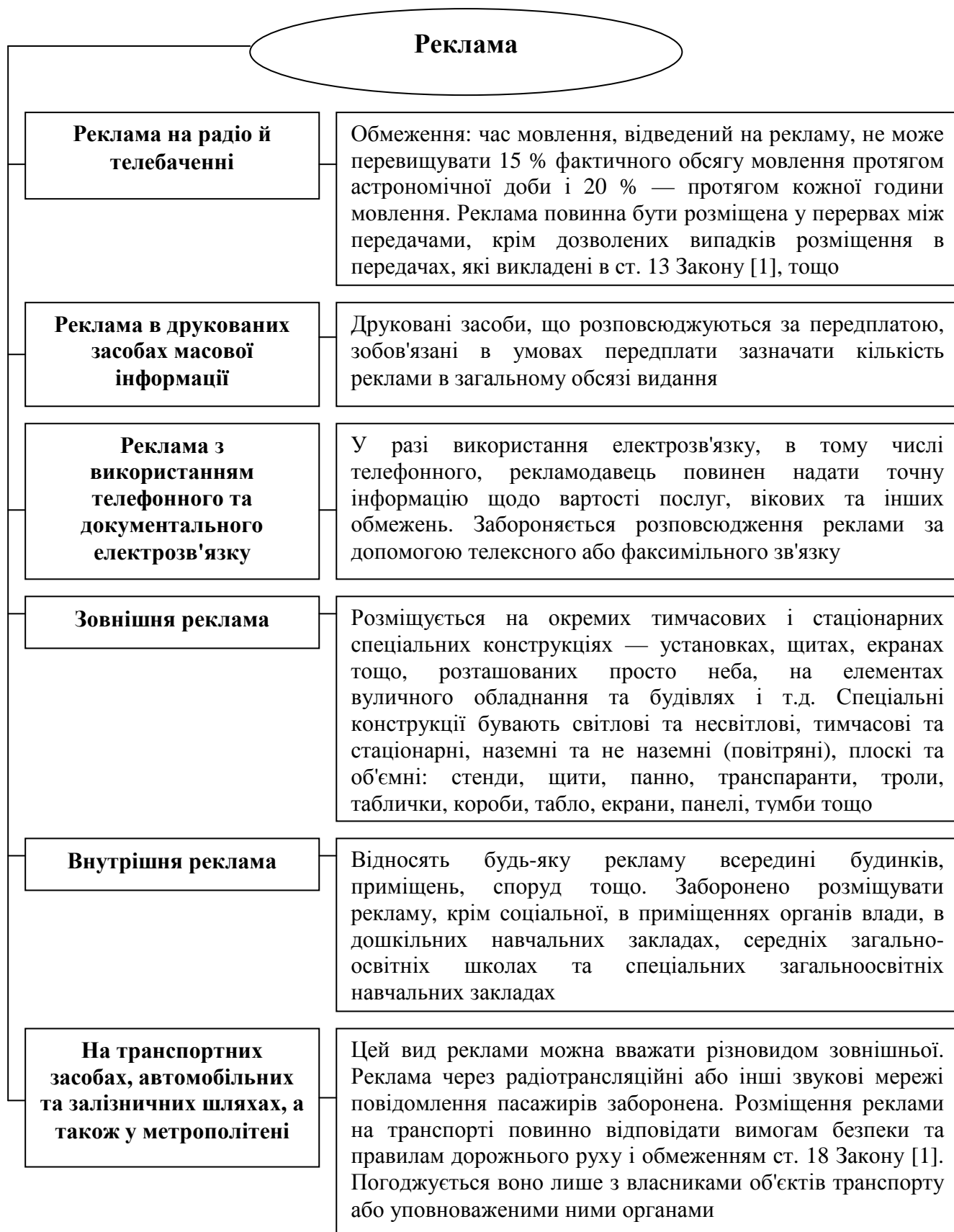


Рисунок 6.3 – Класифікація реклами

Податок з реклами передбачено Декретом [1] як один із видів місцевих податків. Згідно із зазначеною статтею податок з реклами встановлюється сільськими, селищними та міськими радами в межах граничних ставок, передбачених Декретом [1]. Платниками податку з реклами є юридичні особи та громадяни. Органи місцевого самоврядування встановлюють також:

- порядок нарахування та сплати;
- надання відстрочки за сплатою;
- звільнення від сплати деяких категорій платників.

Об'єктом податку з реклами є вартість послуг за встановлення та розміщення реклами. Податок з реклами сплачується з усіх видів реклами. Податок з реклами сплачується під час оплати послуг за встановлення та розміщення реклами.

Відповідно до Декрету [1] у разі проведення рекламних заходів власними силами податок з реклами сплачувати не треба, але іноді місцеві органи влади перевищують свої повноваження і встановлюють необхідність сплати податку з реклами і при самостійному проведенні реклами.

Граничний розмір податку з реклами не повинен перевищувати 0,1 % вартості послуг за розміщення одноразової реклама 0,5 % — за розміщення реклами на тривалий час (0,3 % для реклами на майні, товарах народного споживання та одязі).

До об'єкта оподаткування податком з реклами ПДВ не включається.

Порядок нарахування та сплати податку з реклами в різних регіонах може суттєво різнитися, тому принципи щодо цього податку розглядаються зокрема в місті Києві.

Відповідно до Положення [34] платники податку — це підприємства та організації незалежно від форм власності та відомчої підпорядкованості, а також фізичні особи, які рекламують свою продукцію (тобто рекламодавці). Отже, платником є рекламодавець, а рекламне агентство лише збирає та перераховує гроші до бюджету, тобто виступає посередником при сплаті податку з реклами (податок удержується рекламними агентствами при розрахунках із рекламодавцями і при оформленні розрахункових документів податок включається до них окремим рядком).

Бухгалтерський та податковий облік податку з реклами подано у таблиці 6.8.

Таблиця 6.8 - Облік податку з реклами

№ з/п	Зміст господарської операції	Сума, грн.	Дебет	Кредит	ВД	ВВ
1	2	3	4	5	6	7
<i>У рекламодавця</i>						
1	Перераховано кошти на виготовлення та розміщення плакатів	6025	371	311	—	5025
2	Відображено податковий кредит з ПДВ	1000	641	644	—	—

Закінчення таблиці 6.8

1	2	3	4	5	6	7
3	Відображено витрати на отримані рекламні послуги	5000	93	685	—	—
4	Відображено податок з реклами	25	93	685	—	—
5	Списано податковий кредит з ПДВ	1000	644	685	—	—
6	Здійснено залік взаємозаборгованості	6025	685	371	—	—
<i>У рекламного агентства</i>						
1	Отримано кошти на виготовлення та розміщення	6025	311	681	5000	—
2	Відображено податкове зобов'язання з ПДВ	1000	643	641	—	—
3	Нараховано податок з реклами	25	681	641	—	—
4	Податок з реклами перераховано до бюджету	25	641	311	—	—
5	Виготовлено та розміщено рекламні плакати	6000	361	703	—	—
6	Списано ПДВ	1000	703	643	—	—
7	Здійснено залік заборгованості	6000	681	361	—	—

Пільги з податку з реклами встановлюють місцеві органи влади. Положенням [34] від оподаткування звільняються:

- реклама благодійних заходів;
- інформаційні вивіски, які розміщуються в приміщеннях, що використовуються для реалізації товарів, включаючи вітрини;
- об'яви та повідомлення про зміну місцезнаходження підприємства, номерів телефонів тощо;
- об'яви органів державної влади;
- попереджувальні таблички щодо обмеження виконання робіт.

Відповідно до підпункту 5.4.4 Закону про прибуток у виробника реклами (рекламного агентства) сума, отримана на виготовлення, розміщення та/або розповсюдження реклами включається до валових доходів за першою подією, а у рекламодавця сума витрат на рекламу (проведення передпродажних та рекламних заходів) включається до валових витрат. Витрати на організацію прийомів, презентацій і свят, придбання і розповсюдження подарунків включаються також до валових витрат, але не більше ніж 2 % від оподаткованого прибутку за попередній звітний (податковий) квартал.

Продаж реклами або рекламних послуг є продажем послуг відповідно до ст. 1

Закону про ПДВ і є об'єктом оподаткування на загальних підставах. База оподаткування визначається виходячи із договірної (контрактної) вартості з урахуванням загальнодержавних податків, зборів (платежів), які включаються до ціни реклами або послуги. Пільги з ПДВ чинним законодавством у рекламній діяльності не передбачені.

Замовники, виробники і розповсюджувачі реклами — резиденти України — сплачують ПДВ за ставкою 20 % .

Нульова ставка застосовується у разі експорту рекламних послуг.

Податок з реклами не включається до бази оподаткування ПДВ

Клас професійного ризику виробництва в рекламній діяльності — 2.

Доходи рекламного агентства обліковують на субрахунку 703, а витрати — на рахунках класу 8 або на рахунку 23 (оскільки рекламні агентства є невеликими за розміром).

До основних особливостей обліку діяльності рекламного агентства доцільно віднести наступні:

- надання послуг — основний вид діяльності;
- незначна частка амортизації;
- значний обсяг витрат на оплату праці;
- рекламне агентство при виконанні замовлення на рекламу отримує

податок з реклами при сплаті послуг за рекламу і перераховує його до місцевого бюджету щомісяця не пізніше 15 числа наступного місяця.

У бухгалтерському обліку для відображення податку з реклами ведеться окремий субрахунок рахунку 641 — в нашому прикладі 641.5.

Згідно з Декретом [4] податок з реклами сплачується під час оплати послуг. Приклад відображення витрат і доходів рекламного агентства і податку з реклами у разі передоплати рекламних послуг та оплати після надання послуг подано у таблиці 6.9.

Таблиця 6.9 – Облік у рекламному агентстві

№ з/п	Зміст господарської операції	Бухгалтерський облік		Сума, грн.	Податковий облік	
		Дебет	Кредит		ВД	ВВ
1	2	3	4	5	6	7
<i>Перша подія — оплата послуг</i>						
1	Надійшла 100 % передоплата від рекламодавця	311	681	18 075	15 000	-
2	Нараховано податкове зобов'язання з ПДВ	643	641	3000	-	-
3	Відображено зобов'язання з податку з реклами	681	641,5	75	75	-
4	Сплачено податок з реклами	641.5	311	75	-	75
5	Нараховано витрати на виготовлення реклами	23	66,65	12000	-	12000

1	2	3	4	5	6	7
6	Відображено дохід від рекламних послуг після підписання акта виконаних робіт	361	703	18000	-	-
7	Списано ПДВ	703	643	3000	-	-
8	Списано витрати від надання рекламних послуг	903	23	12000	-	-
9	Списано дохід на фінансовий результат	703	791	15000	-	-
10	Списано фактичну собівартість рекламних послуг	791	903	12000	-	-
<i>Перша подія – надання послуг</i>						
1	Відображено дохід від рекламних послуг	361	703	18075	15000	-
2	Нараховано податкове зобов'язання з ПДВ	703	641	3000	-	-
3	Відображено зобов'язання з податку з реклами	703	641,5	75	75	-
4	Надійшла оплата від рекламодавця за отримані послуги з реклами	311	361	18075	-	-
5	Сплачено податок з реклами	641,5	311	75	-	75
6	Нараховано витрати на виготовлення реклами	23	66,65	12000	-	12000
7	Списано витрати від надання рекламних послуг	903	23	12000	-	-
8	Списано дохід на фінансовий результат	703	791	15000	-	-
9	Списано фактичну собівартість рекламних послуг	791	903	12000	-	-

Приклад. Рекламне агентство отримує від рекламодавця за договором 1205 грн., в тому числі ПДВ 200 грн. і податок з реклами 5 грн. Рекламне агентство перераховує газеті 301,25 грн., в тому числі ПДВ 50 грн., податок з реклами 1,25 грн., і також телебаченню таку саму суму (табл. 6.10).

Таблиця 6.10 – Облік рекламної діяльності

№ з/п.	Зміст господарської операції	Бухгалтерський облік		Сума, грн.	Податковий облік	
		Дебет	Кредит		ВД	ВВ
1	Отримано кошти від рекламодавця	311	681	1205	1000	—
2	Нараховано податкове зобов'язання з ПДВ	643	641	200	—	—
3	Відображено зобов'язання з податку з реклами	681	641.5	5	5	—
4	Перераховано кошти газеті	371	311	301,25	—	250
5	Перераховано кошти телебаченню	371	311	301,25	—	250
6	Відображено податковий кредит з ПДВ	641	644	100	—	—
7	Зменшення зобов'язання з податку з реклами (за наявності документів, які підтверджують перерахування податку газеті, телебаченню тощо)	641.5	371	2,50	—	2,50
8	Отримано послуги газети, телебачення	23	631	500	—	—
9	Списано ПДВ	644	631	100	—	—
10	Здійснено залік заборгованості	631	371	600	—	—
11	Підписано з рекламодавцем акт виконаних робіт	361	703	1200	—	—
12	Списано ПДВ	703	643	200	—	—
13	Здійснено залік заборгованості	681	361	1200	—	—
14	Сплачено податок з реклами	641.5	311	2,50	—	2,50
15	Нараховано витрати на виготовлення реклами	23	66, 65...	210	—	210
16	Списано витрати на надання рекламних послуг	903	23	710	—	—
17	Списано дохід на фінансовий результат	703	791	1000	—	—
18	Списано фактичну собівартість рекламних послуг	791	903	710	—	—

Для можливості віднесення витрат на рекламу та рекламні заходи до валових витрат необхідною є наявність підтверджувальних первинних документів. Рекламна діяльність супроводжується такими стандартними первинними документами, як платіжні доручення, авансові звіти на відрядження, акти виконаних робіт, акти приймання-передачі, податкові накладні тощо.

При проведенні рекламних заходів обов'язковими є:

- наказ керівника на проведення рекламного заходу (презентації, прийоми, участь у виставці, рекламні акції тощо);
- кошторис витрат на підготовку і проведення рекламних заходів;
- розпорядження керівника про призначення особи, відповідальної за проведення презентації, прийому;
- договір з розповсюджувачем реклами тощо.

Підтверджувальними документами щодо здійснених витрат є рахунки готелів, підприємств громадського харчування, екскурсійного бюро, поштові квитанції, квитки, календарний план заходів, звіт про проведений захід (зазначаються фактичні витрати) тощо.

До основних особливостей обліку витрат на рекламу доцільно віднести наступні:

1. Відповідно до П(С)БО 16 "Витрати" витрати на рекламу та на вивчення ринку є витратами на збут і відображаються на рахунку 93 "Витрати на збут". Якщо такі витрати можна назвати представницькими, то їх включають до адміністративних витрат і відображають на рахунку 92 "Адміністративні витрати". Зокрема, якщо витрати на організацію свят і презентацій не пов'язані з прийомом делегацій, то їх включають до витрат на збут, а якщо вони безпосередньо пов'язані з прийомом делегацій, — включають до адміністративних витрат.

2. У разі проведення рекламного розіграшу для уникнення ліцензування та патентування слід використовувати в документах словосполучення "рекламна акція", а не "лотерея" або "розіграш", а слово "виграш" замінити на "подарунок".

3. Отримана від нерезидента рекламна продукція включається до валових доходів резидента за балансовою вартістю, сума ввізного мита — до валових витрат. До валових витрат цю продукцію резидент може включати лише у разі безоплатного її розповсюдження.

4. Безоплатне отримання товарів від підприємств унаслідок проведення ними рекламних акцій відображається за кредитом субрахунку 745 або 424. У податковому обліку вартість безоплатно отриманих товарів включається до складу валових доходів підприємства.

5. Вартість подарунку, наданого громадянам, оподатковується податком з доходів фізичних осіб.

Об'єкт зовнішньої реклами, класифікований як об'єкт основних засобів, обліковується аналогічно основним засобам, тобто в дебет рахунку 15 відносять усі витрати на виготовлення і встановлення об'єкта реклами, а введення його в експлуатацію відображують кореспонденцією рахунків:

Дебет 10
Кредит 15.

Облік витрат пов'язаних з участю підприємства у виставці здійснюється з урахуванням наступних статей:

- оплата участі у виставці згідно з договором;
- транспортні витрати, пов'язані з доставкою зразків продукції;
- витрати на відрядження учасників;
- розміщення учасників виставки;
- виготовлення рекламних буклетів;
- виготовлення зразків продукції для виставки.

Відображення витрат на участь підприємства у виставці в бухгалтерському і податковому обліку наведено у таблиці 6.11.

Таблиця 6.11 - Облік витрат пов'язаних з участю підприємства у виставці

№ з/п	Зміст господарської операції	Бухгалтерський облік			Податковий облік	
		Дебет	Кредит	Сума, грн..	ВД	ВВ
1	2	3	4	5	6	7
<i>Витрати на виготовлення рекламних зразків продукції</i>						
1	Придбано матеріали	20	631	10 000	—	10 000
2	Відображено податковий кредит з ПДВ	641	631	2000	—	—
3	Списано матеріали на виготовлення зразків	23	20	10 000	—	—
4	Відображено витрати з оплати праці	23	66, 65	2000	—	2000
5	Нараховано заборгованість за послуги сторонніх організацій	23	685	2350	—	2350
6	Відображено податковий кредит з ПДВ	641	685	470	—	—
7	Нараховано амортизацію обладнання	23	13	100	—	100
8	Списано частину загально-виробничих витрат	23	91	250	—	250
9	Оприбутковано зразок виготовленої продукції	26	23	14 700	—	—
<i>Створення рекламних буклетів</i>						
10	Оплачено послуги дизайнера з розробки буклетів	371	311	60	—	50
11	Відображено податковий кредит з ПДВ	641	644	10	—	—
12	Отримано дизайнерські послуги	93	685	50	—	—

1	2	3	4	5	6	7
13	Списано суму податкового кредиту	644	685	10	—	—
14	Залік авансу	685	371	60	—	—
15	Оплачено послуги з виготовлення буклетів	371	311	240	—	180
16	Відображено податковий кредит з ПДВ	641	644	60	—	—
17	Оприбутковано буклети	201	685	180	—	—
18	Списано суму податкового кредиту	644	685	60	—	—
19	Залік авансу	685	371	240	—	—
<i>Інші витрати</i>						
20	Здійснено передоплату за участь у виставці	371	311	2400	—	2000
21	Відображено податковий кредит з ПДВ	641	644	400	—	—
22	Здійснено передоплату за розміщення учасників	371	311	1200	—	1000
23	Відображено податковий кредит з ПДВ	641	644	200	—	—
24	Здійснено передоплату транспортній організації за оренду автомобіля	371	311	3000	—	2500
25	Відображено податковий кредит з ПДВ	641	644	500	—	—
26	Видано під звіт кошти на відрядження до міста, в якому проводиться виставка	372	301	800	—	—
<i>Здійснення рекламного заходу</i>						
27	Списано витрати на відрядження за поданими авансовими звітами	93	372	820	—	820
28	Відображено витрати згідно з актами наданих послуг:					
	— на участь у виставці	93	685	2000	—	—
	— розміщення учасників	93	685	1000	—	—

1	2	3	4	5	6	7
	— транспортування продукції	93	685	2500	—	
29	Списано суму податкового кредиту	644	685	1100	—	—
30	Здійснено залік авансів	685	371	6600	—	—
31	Відображено податковий кредит з ПДВ із суми перевитрат	641	685	60	—	—
32	Списано рекламні буклети	93	201	180	—	—
33	Видано підзвітним особам суму перевитрат	372	301	20	—	—

Рекламні послуги можуть бути надані або одним етапом — безпосереднє розміщення реклами (оголошення на сторінках друкованих видань, по радіо, текстове оголошення на каналах телебачення), або двома — створення рекламного продукту (наприклад, відеоролика), а потім його розміщення. Реклама в засобах масової інформації обліковується по-різному, залежно від способу її розміщення. Розміщення реклами у засобах масової інформації розглянуто у таблиці 6.12.

Таблиця 6.12 – Облік розміщення реклами у засобах масової інформації

№ з/п	Зміст господарської операції	Бухгалтерський облік			Податковий облік	
		Дебет	Кредит	Сума, грн.	ВД	ВВ
1	2	3	4	5	6	7
1	Здійснено передоплату редакції газети за розміщення реклами (на наступні 6 місяців)	685	311	12 060	—	10 050
2	Відображено податковий кредит з ПДВ	641	644	2010	—	—
3	Віднесено суму передоплати на витрати майбутніх періодів	39	685	10050	—	—
4	Списано податковий кредит з ПДВ	644	685	2010	—	—

1	2	3	4	5	6	7
5	Списано на витрати звітного періоду вартість послуг з розміщення реклами в першому місяці (10 050: 6 = 1675грн.)	93	39	1675	—	—
6	Списано на фінансовий результат витрати на розміщення реклами	791	93	1675	—	—

У разі безоплатної роздачі зразків власної продукції з рекламними цілями витрати на проведення таких заходів відображаються проведенням:

Дебет 93

Кредит 26, 27, 28 тощо.

Проблема полягає в тому, що при здійсненні таких операцій дохід не відображається, але вони є об'єктом оподаткування ПДВ.

Деякі фахівці рекомендують списувати податкові зобов'язання на витрати звітного періоду, причому визнавати їх витратами на рекламу, відображаючи таким проведенням:

Дебет 93

Кредит 641.1.

Слід зазначити, що таке бухгалтерське проведення Інструкція № 291 не передбачає, однак решта можливих варіантів обліку істотно відхиляються від значення здійснюваної операції.

Вартість товарів, призначених для роздачі, окремо не визначають, оскільки безоплатна роздача товарів є не самостійною акцією, а складовою частиною інших рекламних заходів. Вартість таких товарів включається до кошторису витрат на проведення рекламних заходів, тобто особливості оподаткування безоплатного надання товарів на такі операції не поширюються.

Бухгалтерський облік використання товарів і матеріальних активів у проведенні прийомів і презентацій зручніше вести через розрахунки з підзвітними особами.

Безоплатну роздачу товарів краще здійснювати в межах прийомів та презентацій, а не як окремий рекламний захід.

Облік безоплатної роздачі товарів при проведенні презентації подано у таблиці 6.13.

При безоплатній роздачі рекламних буклетів, листівок з логотипом або емблемою фірми слід пам'ятати, що ця продукція призначена лише для використання в рекламних цілях, отже, витрати на її виготовлення, включаючи розміщення логотипа або емблеми, належать до витрат на рекламу, які входять до складу валових витрат без обмеження їх суми.

Таблиця 6.13 - Облік безоплатної роздачі товарів

№ з/п	Зміст господарської операції	Бухгалтерський облік			Податковий облік	
		Дебет	Кредит	Сума, грн.	Доходи	Витрати
1	2	3	4	5	6	7
1	Отримано матеріали від постачальника для виготовлення продукції	201	631	600	—	600
2	Відображено податковий кредит з ПДВ	641	631	120	—	—
3	Витрачено матеріали на виготовлення продукції	23	201	500	—	—
4	Відображено інші витрати на виготовлення продукції	23	661, 65...	800	—	800
5	Випущено готову продукцію	26	23	1400	—	—
6	Видано готову продукцію під звіт для проведення презентації	372	26	1400	—	—
7	Скориговано податковий кредит методом сторно	641	631	-120	—	—
6	Отримано від постачальника послуги, пов'язані з проведенням презентації	93	631	2000	—	400
7	Відображено податковий кредит з ПДВ	641	631	400	—	—
8	Включено вартість зразків власної продукції до складу витрат на проведення презентації	93	372	1400	—	—
9	Відображено інші витрати на проведення презентації	93	201, 66,65	1600	—	—
10	Враховано суму скоригованого податкового кредиту з ПДВ у складі витрат на проведення презентації	93	631	120	—	—

Податкові зобов'язання з ПДВ не нараховуються, оскільки безоплатна роздача рекламних буклетів, листівок з логотипом або емблемою фірми є витратами, а не продажем у вигляді безоплатно наданих товарів.

Облік безоплатної роздачі календарів з логотипом фірми і представлено у таблиці 6.14.

Таблиця 6.14 - Облік безоплатної роздачі календарів

№ з/п	Зміст господарської операції	Бухгалтерський облік			Податковий облік	
		Дебет	Кредит	Сума, грн.	Доходи	Витрати
1	2	3	4	5	6	7
1	Видано аванс на виготовлення рекламних листівок	371	311	6000	—	5000
2	Відображено податковий кредит з ПДВ	641	644	1000	—	—
3	Отримано рекламні листівки від виконавця	209	631	5000	—	—
4	Списано податковий кредит, включений у ціну рекламних листівок	644	631	1000	—	—
5	Залік авансу	631	371	6000	—	—
6	Включено витрати на безоплатну роздачу рекламних листівок до складу витрат на збут	93	209	5000	—	—

Одним із основних рекламних засобів у торговельній діяльності є вітрина. Вітрина, розміщена на фасаді будівлі, є засобом зовнішньої реклами, а всередині приміщень, будівель — внутрішньої. Для правильного розмежування в бухгалтерському обліку витрат, пов'язаних з демонстрацією товарів у вітринах, потрібно враховувати, що оформлення вітрин і самі зразки товарів, які розміщено у них, це різні категорії витрат.

Оформлення — це зовнішній вигляд, форма чогось, і до витрат повинні включатись витрати саме на оформлення вітрин, а вартість зразків товарів, що демонструють, включаються до витрат тільки у частині суми уцінки.

При відображенні в бухгалтерському та податковому обліку витрат, пов'язаних з уцінкою товарів, що втратили свою первісну якість за час експонування у вітринах (кімнатах зразків), слід додержувати вимог законодавства. Уцінені товари відображають у балансі за чистою вартістю реалізації.

Якщо облік товарів здійснюють із застосуванням торгової націнки, то під час здійснення уцінки на більшу суму, ніж сума зробленої націнки, потрібно списати спочатку всю суму торгової націнки, а вже потім зменшувати купівельну (первісну) вартість товарів, які уціняють. Однак здійснювати так розрахунки можна тільки у тому випадку, коли облік виставлених у вітринах товарів ведуть

окремо, наприклад, із застосуванням субрахунку другого порядку.

У разі, коли торговельне підприємство не веде окремий облік вітринних зразків товарів, то розрахунок для списання сум уцінки за рахунок зменшення торгової націнки, здійснюється за середнім відсотком, розрахованим відповідно до п. 22 П(С)БО 9 "Запаси".

Облік витрат, пов'язаних із демонстрацією товарів у вітринах, подано у таблиці 6.15.

Таблиця 6.15 - Облік вітринних зразків товарів

№ з/п	Зміст господарської операції	Бухгалтерський облік			Податковий облік	
		Дебет	Кредит	Сума, грн.	Витрати	Витрати
1	2	3	4	5	6	7
1	Оприбутковано товари від постачальника	282	631	6500	—	6500
2	Відображено податковий кредит з ПДВ	641	631	1300	—	—
3	Встановлено торгову націнку на отримані товари	282	285	3640	—	—
4	Сплачено за товари постачальнику	631	311	7800	—	—
5	Вартість зразків товарів у вітринах відображено на субрахунку другого порядку	282.2	282	351	—	—
6	Видано аванс на оформлення вітрини	371	311	450	—	375
7	Відображено податковий кредит з ПДВ	641	644	75	—	—
8	Включено до витрат на збут вартість робіт з оформлення вітрини	93	631	375	—	—
9	Списано податковий кредит з ПДВ	644	631	75	—	—
10	Залік заборгованості	631	371	450	—	—
11	Суму уцінки віднесено:				—	—
	— на зменшення торгової націнки	285	282.2	96,75	—	—
	— втрати від знецінення товарів	946	282.2	78,75	—	—
12	Зменшено податковий кредит методом сторно	641	631	-15,75	—	—

1	2	3	4	5	6	7
13	Суму податкового кредиту з ПДВ, нараховану на суму уцінки, включено до витрат звітнього періоду	946	631	15,75	—	—
14	Передано уцінений товар Будинку інвалідів і його вартість списано з обліку	943	282,2	175,5	—	—
15	Відображено податкове зобов'язання з ПДВ	943	641	35,1	—	—
16	Списано на фінансовий результат витрати:					
	— на оформлення вітрини	791	93	375	—	—
	— на уцінку вітринних зразків товарів	791	946	94,5	—	—
	— пов'язані з безоплатною передачею товарів	791	943	210,6	—	—

Для цілей податкового обліку при уцінці товарів слід коригувати (зменшувати) валові витрати, складаючи декларацію про прибуток підприємства. Отже, витрати, понесені у зв'язку з демонстрацією зразків товарів у вітринах, у результаті уцінки цих зразків у бухгалтерському обліку включаються до інших операційних витрат, і у кінцевому результаті зменшують показник фінансових результатів. У податковому обліку уцінка спричиняє зменшення валових витрат і збільшення об'єкта оподаткування. Слід зазначити, що така позиція є фіскальною, оскільки прямої норми про зменшення валових витрат у зв'язку з уцінкою товарів у Законі про прибуток немає.

Запитання для самоконтролю

1. Надайте характеристику видавничої діяльності. Визначте особливості її обліку та оподаткування.
2. Розкрийте методику обліку запасів на поліграфічних підприємствах.
3. Склад та облік витрат на папір та палітурні матеріали.
4. Розкрийте методику обліку операцій з давальницькою сировиною.
5. Порядок обліку відходів паперу.
6. Облік внутрішнього браку в друкарні.
7. Облік витрат і калькулювання собівартості друкарських виробів.
8. Порядок обліку витрат в організаціях, які займаються всіма видами видавничої справи.

9. Калькулювання собівартості видавничої продукції та облік у видавців.
10. Калькулювання собівартості послуг на виготовлення видань і основної продукції у виготовлювача.
11. Надайте характеристику рекламної діяльності.
12. Розкрийте особливості оподаткування рекламної діяльності.
13. Порядок обліку діяльності рекламних підприємств.
14. Облік у рекламному агентстві.
15. Облік витрат на рекламу у рекламодавця.

Зразок виконання практичного завдання

Завдання 1. Підприємство „Старт” уклало договір з підприємством „АВСреклама” на виготовлення рекламного ролику продукції, яка реалізується підприємством „Старт”. Вартість робіт по виготовленню ролику склала 100000 грн., ПДВ- 20000 грн., усього – 120000 грн. Умови оплати – передплата 100%. Після виконання робіт з виготовлення ролика та передачі його на підприємство „Старт” ролик було передано по акту прийому-передачі телекомпанії для демонстрації. Послуги з розміщення ролику в ефірі телекомпанії склали 5000 грн., податок на рекламу – 25 грн., ПДВ – 1000 грн., усього – 6025 грн. Після закінчення терміну прокату відеокасета з роликом повернена по акту прийому-здачі підприємству „Старт”.

Вирішення завдання. У таблиці 6.16 представлено бухгалтерський облік операцій з розміщення реклами на телебаченні.

Таблиця 6.16 – Облік операцій з розміщення реклами на телебаченні

№ з/п	Зміст операції	Бухгалтерський облік		Сума, грн.
		Дебет	Кредит	
1	2	3	4	5
1	Перерахована передплата підприємству „АВСреклама”	371	311	120000
2	Відображена сума податкового кредиту з ПДВ	641	644	20000
3	Отримано за накладною рекламний ролик	125	685	100000*
* Підприємство установило, що передбачуваний термін використання рекламного ролика складає 40 місяців				
4	Списано податкові розрахунки по податковому кредиту з ПДВ	644	685	20000
5	Зарахована вартість виготовленого ролику в рахунок здійсненої передплати	685	371	120000
6	Передано ролик до прокату на телеканал	1251*	125	100000

1	2	3	4	5
<i>* З метою обліку ролика, який передано для прокату, доцільно використовувати субрахунок другого порядку</i>				
7	Перерахована телеканалу плата за прокат ролика	377	311	6025
8	Відображено у складі витрат звітного періоду вартість послуг з прокату відеоролика	93	377	5025
9	Відображена сума податкового кредиту з ПДВ	641	377	1000
10	Нарахована амортизація на нематеріальний актив „Авторські права на рекламний продукт” (100000/40 мес. = 2500 грн.)	93	133	2500
11	Відображено фінансовий результат	791 791	93 93	5025 2500

Практичні завдання для самостійного вирішення

Завдання 1. Рекламодавець та рекламна агенція уклали договір на послуги з виготовлення та розміщення реклами у газеті. Загальна сума цього договору склала 24100 грн., у тому числі ПДВ – 4000 грн., податок на рекламу (0,5%) – 100 грн. Рекламна агенція виготовило оригінал-макет реклами та уклало договір з газетою на багаторазове розміщення реклами. Загальна сума договору склала – 21690 грн., у тому числі ПДВ – 3600 грн., податок на рекламу (0,5%) – 90 грн.

Необхідно: відобразити дані операції в бухгалтерському обліку у рекламодавця та у рекламної агенції.

Завдання 2. Підприємство виготовило макет рекламної об'яви. Витрати на її виготовлення склали 320 грн., у тому числі:

заробітна платня робітників, які виготовили макет – 200 грн.

нарахування на заробітну платню – 80 грн.

матеріали – 40 грн.

Для розміщення реклами підприємство уклало договір з рекламною агенцією на представлення відповідних послуг. Вартість послуг згідно договору складає 1000 грн., податок на рекламу – 5 грн., ПДВ – 200 грн., усього – 1205 грн.

Необхідно: відобразити в обліку операції по розміщенню реклами у друкованих ЗМІ.

Завдання 3. Підприємство уклало договір з редакцією газети про виготовлення та розміщення на сторінках газети рекламної об'яви про товари та послуги, які реалізуються підприємством. Договір укладено на півроку за умови,

що підприємство здійснить передплату у розмірі 100% суми договору. За умовами договору рекламна об'ява повинна розміщуватися 12 разів (два рази на місяць у продовж 6 місяців). Вартість послуг редакції газети складає 100000 грн., податок на рекламу – 50 грн., ПДВ – 2000 грн., усього – 12050 грн.

Необхідно: відобразити в обліку операції по розміщенню реклами у друкованих ЗМІ.

Завдання 4. Підприємство видає газету, у якій крім аналітичних матеріалів публікуються і рекламні об'яви. Впродовж звітного місяця дохід від продажу газети склав 80000 грн. (без ПДВ). А від надання друкованих площ під рекламу – 100000 грн., ПДВ – 20000 грн., усього – 120 000 грн.

Згідно до розрахунків питомої ваги рекламної площі, які здійснено підприємством за звітний період (окремо за кожним номером), рекламні об'яви займають 10% площі усїєї газети. Собівартість газети за звітний період склала 30000 грн., у тому числі:

- вартість сировини та матеріалів – 3000 грн.;
- послуги сторонніх організацій – 6000 грн.;
- заробітна платня робітників, які виготовляли газету – 15000 грн.;
- нарахування на заробітну платню – 5700 грн.;
- амортизація обладнання – 300 грн.

Необхідно: відобразити в обліку ЗМІ операції по розміщенню реклами.

Завдання 5. ЧП "Автоп" за своїм місцезнаходженням провело презентацію власної продукції з її дегустацією. Співорганізатором презентації виступив ТОВ "Канон". При цьому ЧП "Автоп" понесло наступні витрати (табл. 6.17)

Таблиця 6.17 – Витрати ЧП "Автоп" на проведення презентації

№ з/п	Найменування витрат на проведення презентації	Сума, грн.
1	2	3
1	Собівартість продукції, витраченої на проведення дегустації (крім того, ПДВ у вартості матеріалів, робіт, послуг, використаних при виробництві продукції)	600 (80)
2	Виготовлення рекламного стенда (крім того, ПДВ у вартості матеріалів, використаних при виготовленні стенда)	300 (40)
3	Податок на рекламу, розрахований виходячи із собівартості виготовлення стенда (0,1%)*	0,30
* Згідно Положенню про податок на рекламу всупереч Декрету про місцеві податки й збори, із собівартості виготовлення реклами необхідно сплачувати податок. ЧП „Автоп” вирішило виконати вимоги Положення		
4	Зарплата (з нарахуваннями) працівників, що беруть участь у проведенні презентації	500

1	2	3
5	Вартість фуршету (крім того, ПДВ у вартості продуктів, електроенергії, води й ін., використаних (спожитих) при готуванні блюд для фуршету)*	1100 (160)
*ЧП «Автоп» має власну їдальню, у якій і готують блюда для фуршету. Додатково помітимо, що у цій їдальні аналітичний облік організований по видах виробництв, тому об'єктом витрат є витрати на приготування їжі - випуску всієї готової продукції. У такому випадку облік загальновиробничих витрат окремо на рахунок 91 не ведуться; всі витрати їдальні акумулюються безпосередньо на рахунок 23		
6	Оплата за організацію презентації ТОВ "Канон" (крім того, ПДВ)	1000,15 (200)
7	Усього витрат на проведення презентації (крім того, ПДВ)	3500,45

ТОВ "Канон" надало ЧП "Автоп" послугу з організації презентації, що складалася з наступних елементів (табл. 6.18).

Таблиця 6.18 - Елементи послуги з організації презентації, наданої ТОВ "Канон"

№ з/п	Найменування витрат на проведення презентації	Сума, грн.
1	Консультаційні послуги	450
2	Виготовлення відеоролика (крім того, податок на рекламу 0,1%)	100 (0,10)
3	Показ відеоролика (крім того, податок на рекламу 0,1%)	50 (0,05)
4	Послуги імперсаріо	400
5	Усього без ПДВ (крім того податок на рекламу 0,1%)	1000 (0,15)
6	ПДВ	200
7	Усього з ПДВ та податком на рекламу	1200,15

Необхідно: відобразити в обліку операції з проведення презентації та її організації.

Завдання 6. ЧП "АВТОП" взяло участь у виставці товарів народного споживання "ТНП-2008", організатором якої виступив ТОВ "Канон". При цьому ЧП "Автоп" фактично понесло наступні витрати (всі послуги надані ТОВ "Канон") (табл. 6.19).

Таблиця 6.19 - Перелік витрат ЧП "Автоп" - учасника виставки

№ з/п	Найменування витрат (елементів) на участь у виставці	Сума, грн.
1	Внесок за право участі у виставці (у тому числі ПДВ)	1200(200)
2	Витрати на транспортування зразків продукції (у тому числі ПДВ)	240 (40)
3	Оренда виставочної площі (у тому числі ПДВ)	1500(250)
4	Оренда виставкового устаткування (у тому числі ПДВ)	720(120)
5	Плата за внесення в каталог виставки (у тому числі ПДВ)	120(20)
6	Виготовлення й розміщення виставочного стенда, його демонтаж по закінченні виставки (у тому числі ПДВ)	600(100)
7	Виготовлення рекламних буклетів, які надалі будуть роздані учасником (ЧП "Автоп") відвідувачам виставки (у тому числі ПДВ)	480 (80)
8	Послуги охорони, опалення, збирання й ін. (у тому числі ПДВ)	1800(300)
9	Податок на рекламу - нараховується на суму витрат без ПДВ (п. 1 - 8): $(1000 + 200 + 1250 + 600 + 100 + 500 + 400 + 1500) \times 0,5\% = 27,75$ (грн.)	27,75
10	Витрати на відрядження (у тому числі ПДВ)	2000 (250)
11	Усього витрат на участь у виставці (у тому числі ПДВ)	8687,75 (1360)
12	Готова продукція, представлена на виставці	4000

Необхідно: відобразити в обліку операції з проведення презентації та її організації.

Завдання 7. Підприємство - звичайний платник податків (платник ПДВ і податку на прибуток) провело презентацію, у ході якої була здійснена безкоштовна роздача рекламних листівок (рекламної продукції), канцтовар з емблемою перед прийняття (ТМЦ подвійного призначення) і власних товарів. Роздача канцтовар і власних товарів вироблялася через підзвітну особу. Залишки ТМЦ, які не роздані та повернуті підзвітними особами на склад. Вихідні дані наведено у таблиці 6.20.

Таблиця 6.20 – Склад фактичних витрат на презентацію

№ з/п	Стаття витрат	Сума без ПДВ, грн.	ПДВ, грн.	Разом, грн.
1	Вартість розданих рекламних листівок	500,0	100,0	600,0
2	Вартість розданих канцтоварів	1000,0	200,0	1200,0
3	Вартість товарів, розданих як подарунки	2000,0	400,0	2400,0
4	Інші витрати на проведення презентації	3000,0	300,0*	3300,0
5	Разом витрат на презентацію	6500,0	1000,0	7500,0
6	Додатково:			
6.1	оподатковуваний прибуток минулого року	200000,0	X	X
6.2	„реklamний” ліміт на поточний рік (п.6.1 x 2%)	4000,0	X	X
6.3	залишок невикористаного ліміту	2000,0	X	X

Необхідно: відобразити в обліку операції з проведення презентації.

Завдання 8. Провайдер надає приватному підприємцеві Д.Панасу (платникові ПДВ) послуги з надання електронної поштової скриньки. ЧП "Д.Панас" заповнив відповідну анкету, у якій він указав, що він не тільки програміст за фахом, але ще й запеклий турист. Провайдер має договори з рекламодавцями - продавцями туристського спорядження й програмних продуктів. Час від часу провайдер посилає програмістові-туристові НП "Д.Панас" прайси та іншу рекламу продавців туристського спорядження і програмних розроблювачів. Щоб одержати рекламу, ЧП "Д.Панас" повинен підключитися до Інтернету та оплатити провайдеру послугу зі зв'язку з Інтернетом.

Звичайна ціна відкриття поштової скриньки становить 6 грн. ТОВ "Вечірня казочка", що займається продажем туристського спорядження, замовило провайдеру рекламні послуги по цілеспрямованому розсиланню через електронну пошту рекламного матеріалу. Вартість послуг провайдера - 36,15 грн. (у тому числі ПДВ - 6 грн., податок на рекламу - 0,15 грн.).

Необхідно: відобразити в обліку операції з надання послуг провайдером.

Завдання 9. Рекламний посередник (служба обміну банерами) з доручення рекламодавця "А" продав 100 тис. показів шляхом розміщення банерів рекламодавця "А" на сайтах інших рекламодавців - учасників банерної мережі. Як компенсація за свої покази на сайті рекламодавця "А" були розміщені покази інших рекламодавців - учасників банерної мережі. За свою роботу служба обміну банерами одержала від рекламодавця "А" як комісійну винагороду

15 тис. показів, звичайна ціна яких становить 400 грн.

Комісійні покази були згодом продані за кошти в такий спосіб: 10 тис. показів - за 120 грн. (у тому числі ПДВ - 20 грн.) і 5 тис. показів - за 360 грн. (у тому числі ПДВ - 60 грн.), усього на суму 480 грн., у тому числі ПДВ - 80 грн.

Необхідно: відобразити в обліку операції з обміну банерами.

Завдання 10. Банерний посередник орендував рекламну площу на сервері, заплативши за оренду 1200 грн. (у тому числі ПДВ - 200 грн.). Потім він розмістив на орендованому просторі банери рекламодавців, одержавши за це 3615 грн., у тому числі ПДВ - 600 грн., податок на рекламу - 15 грн.

Необхідно: відобразити в обліку операції з розміщення банерів на орендованому просторі сервера.

Завдання 11. У 2007 році магазин, що продає електропобутові товари, провів рекламну акцію, одним з напрямків якої став розиграш мікрохвильової печі. Цей розиграш проводився серед покупців, що здійснили з 1 по 30 вересня разову покупку в магазині, сума якої становила більше 5000 грн. Для проведення розиграшу та вручення призу переможцеві в жовтні був улаштований святковий вечір, організований стороннім підприємством, послуги якого коштували 12000 грн. (у тому числі ПДВ - 2000 грн.). Переможець розиграшу на вечорі не був присутній, приз одержав у грудні 2007 року.

Мікрохвильова піч була придбана у квітні 2007 року за 3600 грн. (у тому числі ПДВ - 600 грн.). Звичайно такі печі магазин продає покупцям за ціною 4200 грн. (у тому числі ПДВ - 700 грн.). Оподатковуваний прибуток магазину за 2006 рік склав 40000 грн.

Необхідно: відобразити в обліку операції з видачі призов за результатами розиграшу.

РЕКОМЕНДОВАНА ЛІТЕРАТУРА

ОСНОВНА ЛІТЕРАТУРА

Законодавча база

1. Біологічні активи: Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 30, затверджене наказом Міністерства фінансів України від 18.11.05 №790 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon1.rada.gov.ua>.
2. Будівельні контракти: Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 18, затверджене наказом Міністерства фінансів України від 28.04.01 №205 зі змінами та доповненнями [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua>.
3. Витрати: Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16, затверджене наказом Міністерства фінансів України від 31.12.99 №318 зі змінами та доповненнями [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua>.
4. Господарський кодекс України від 16.01.03 №436 - IV зі змінами та доповненнями [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua>
5. Запаси: Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 9, затверджене наказом Міністерства фінансів України від 20.10.99 №246 зі змінами та доповненнями [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua>.
6. Земельний кодекс України від 25.10.01 №2768 - III зі змінами та доповненнями [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua>.
7. Зменшення корисності активів: Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 28, затверджене наказом Міністерства фінансів України від 24.12.04 №817 зі змінами та доповненнями [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon1.rada.gov.ua>.
8. Інструкція по інвентаризації основних засобів, нематеріальних активів, товарно - матеріальних цінностей, грошових коштів та документів і розрахунків, затверджена наказом Міністерства фінансів України в редакції Закону України від 11.08.94 №202/412 зі змінами та доповненнями [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon1.rada.gov.ua>.
9. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, затверджена наказом Міністерства фінансів України від 30.11.99 № 291 зі змінами та доповненнями [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon1.rada.gov.ua>.
10. Класифікація видів економічної діяльності (КВЕД) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.ukrstat.gov.ua/p_stat_kl/kved.htm.
11. Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку біологічних активів, затверджені наказом Міністерства фінансів України від 29.12.06 №1315 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon1.rada.gov.ua>.
12. Методичні рекомендації з інвентаризації основних засобів, нематеріальних активів, товарно-матеріальних цінностей, грошових коштів, розрахунків і незавершеного виробництва сільськогосподарських підприємств, додаток до

- листа Міністерства аграрної політики України від 04.03.03 №37 - 12/14023 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon1.rada.gov.ua>.
13. Методичні рекомендації з обліку основних засобів, затверджені наказом Міністерства фінансів України від 30.09.03 №561 зі змінами та доповненнями [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.minfin.gov.ua>.
14. Методичні рекомендації з організації та ведення бухгалтерського обліку в селянських (фермерських) господарствах, затверджені наказом Міністерства аграрної політики України від 02.07.01 №189 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon1.rada.gov.ua>.
15. Методичні рекомендації з формування складу витрат і порядку їх планування в торговельній діяльності, затверджені наказом Міністерства економіки України від 02.03.10 №226 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon1.rada.gov.ua>.
16. Методичні рекомендації з формування собівартості будівельно-монтажних робіт, затверджені наказом Міністерства регіонального будівництва від 31.12.10 №573 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://www.balance.ua/download/blanks/03.03_22.html.
17. Методичні рекомендації з формування собівартості перевезень (робіт, послуг) на транспорті, затверджені наказом Міністерства транспорту України від 05.02.01 №65 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.licasoft.com.ua/component/lica/?href=0&view=text&base=1&id=132461&menu=86495>.
18. Методичні рекомендації про планування, облік і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) сільськогосподарських підприємств, затверджені наказом Міністерства аграрної політики України від 18.05.01 №132 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon1.rada.gov.ua>.
19. Методичні рекомендації щодо застосування реєстрів журнально -ордерної форми обліку для сільськогосподарських підприємств, затверджені Наказом Міністерства аграрної політики України від 04.09.09 №390 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon1.rada.gov.ua>.
20. Методичні рекомендації щодо застосування спеціалізованих форм первинних документів з обліку виробничих запасів в сільськогосподарських підприємствах затверджені Наказом Міністерства аграрної політики України в ід 21.12.07 №929 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua>.
21. Методичні рекомендації щодо застосування спеціалізованих форм первинних документів з обліку довгострокових та поточних біологічних активів, затверджені Наказом Міністерств а аграрної політики України від 21.02.08 №73 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua>.
22. Методичні рекомендації щодо застосування реєстрів журнально -ордерної форми обліку для сільськогосподарських підприємств, затверджені Наказом Міністерства аграрної політики України від 04.09.09 №390[Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua>.
23. Необоротні активи, утримувані для продажу, та припинена діяльність: Положення (стандарт) бухгалтерського обліку, затверджене наказом Міністерства

фінансів України від 07.11.03 №617 зі змінами та доповненнями [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua>.

24. Оренда: Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 14, затверджене наказом Міністерства фінансів України від 28.07.2000 №181 зі змінами та доповненнями [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua>.

25. Основні засоби: Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 7, затверджене наказом Міністерства фінансів України від 27.04.2000 №92 зі змінами та доповненнями [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua>.

26. Податковий Кодекс України від 02.12.10 №2755 - VI зі змінами та доповненнями [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua>.

27. Про автомобільний транспорт: Закон України редакції від 23.02.06 р. № 3492 - IV [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua>

28. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні : Закон України від 16.07.99 № 996 -XIV зі змінами та доповненнями від 30.09.2015, підстава 675-19 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua>.

29. Про ліцензування певних видів господарської діяльності: Закон України від 01.06.2000 №1775-III зі змінами та доповненнями [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua>.

30. Про транспортно - експедиторську діяльність: Закон України від 01.07.04 №1955 - IV зі змінами та доповненнями [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua>.

31. Про фермерське господарство : Закон України від 19.06.03 № 973 -IV [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon1.rada.gov.ua>.

32. Цивільний Кодекс України від 16.01.03 №435 - IV зі змінами та доповненнями [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon1.rada.gov.ua>.

Основні підручники та навчальні посібники

51. Атамас П.Й. Бухгалтерський облік у галузях економіки: Навчальний посібник. – К.: Центр учбової літератури, 2011. – 392 с.

52. Бухгалтерський облік у сільськогосподарських підприємствах: Підручник / За ред. П. У. Саблука, В. Б. Мосаковського. — К.: Урожай, 2013.

53. Бухгалтерський облік у сільському господарстві: Навчальний посібник / За ред. Ф. Ф. Бутинця, М. М. Коцунатрого. — Житомир: ПП «Рута», 2013.

54. Бухгалтерський фінансовий та внутрішньогосподарський облік в галузях системи переробної промисловості АПК / За ред. В. В.Сопко, О. В. Бойка — К.: «Фенікс», 2011.

55. Гура Н.О. Облік видів економічної діяльності: Навч. посіб. – К.: Знання, 2014. – 541 с.

56. Даньків Й.Я., Лучко М.Р., Остап'юк М.Я. Бухгалтерський облік у галузях економіки: Навч. посіб. – К.: Знання-Прес, 2009. – 206 с.

57. Мех Я. В., Журавель Г.П., Крупка Я. Д, Крисоватий А. І. Бухгалтерський облік у галузях народного господарства. — К.: НМК ВО, 2011.

58. Облік в галузях економічної діяльності: автотранспорт і будівництво: Навчальний посібник/ за ред. Ф. Ф. Бутинця. - Житомир: ПП Рута, 2009.
59. Облік в галузях економічної діяльності: автотранспорт і будівництво. Навч. посібник / Н.М. Малюга, Я.В. Лебедзевич та ін. За ред. проф. Ф.Ф. Бутинця. – Житомир: ЖІТІ, 2009. – 480 с.
60. Свідерский Є.І. Бухгалтерський облік у галузях економіки: Навч. посібник. – К.: КНЕУ, 2008. – 233 с.

ДОДАТКОВА ЛІТЕРАТУРА

61. Автомобиль на предприятии (Спецвыпуск) / Все о бухгалтерском учете, № 43 (710) от 14.05.2012 г.
62. Агеева О.А. Туристические фирмы и гостиницы, бухучет и налогообложение. – Современная экономика и право, 2007. - 590 с.
63. Акуленок Д.Н., Васильев Н.М., Васянин Ю.Л. Туризм и гостиничное хозяйство/ Учебник для вузов. – М.: Тандем-Экмос, 2006., - 620 с.
64. Башинский А. Бухгалтерский учет молодняка животных и птицы в сельскохозяйственных предприятиях/ Все о бухгалтерском учете № 79 (625), от 29.08.2011 г. – С. 17-24.
65. Баширов А. А. Бухгалтерский учет в подрядном строительстве: Практ. руководство. — М.: Финансы и статистика, 2013.
66. Белуха П. Т. Бухгалтерский учет на автомобильном транспорте: Учебник для вузов. — М.: Транспорт, 2000.
67. Бухгалтерський облік в Україні: Навчальний посібник / За ред. Р. Л. Хомяка. — Львів: «Інтелект — Захід», 2010.
68. Волков Н. Г. Бухгалтерский учет в строительстве. — М.: Финансы и статистика, 2009.
69. Дробышевский Н.П., Ермолинский Е. Б., Борасевской П.Е. Бухгалтерский учет в строительстве. - Минск. 2003. – 549 с.
70. Жолобчук Т. Формирование себестоимости перевозок автомобильным транспортом / Все о налогах, № 1 (37), январь 2004 г. – С. 23-28.
71. Журавель Г. П., Крупка Я. Д., Папох А. І. // Бухгалтерський облік, особливості в галузях економіки: Навчальний посібник,- Тернопіль: Економічна думка, 2000.
72. Кабушкин Н.И. Организация туризма. Учебное пособие. – Мн.: Новое знание, 2003. – 632с.
73. Кавторєва Я.В. Будівництво: особливості бухгалтерського та податкового обліку. – Х.: Фактор, 2009. – 456 с.
75. Квартальнов В.А. Туризм: Учебник. – М.:Финансы и статистика, 2004. – 320 с.
74. Комиренко В. Бухгалтерский учет в животноводстве / Все о бухгалтерском учете № 96 (642), от 17.10.2011 г. – С. 39-43.
76. Комиренко В. Исчисление себестоимости продукции животноводства / Все о бухгалтерском учете № 99 (645), от 24.10.2011 г. – С. 4-14.
77. Комиренко В. Расчет себестоимости продукции растениеводства / Все о бухгалтерском учете № 5 (672), от 18.01.2012 г. – С. 11-12.
78. Комиренко В. Расчет себестоимости продукции растениеводства / Все о бухгалтерском учете № 14 (681), от 13.02.2012 г. – С. 36-40.

79. Комиренко В. Расчет себестоимости продукции растениеводства / Все о бухгалтерском учете № 20 (687), от 01.03.2012 г. – С. 41-43.
80. Костюченко В. М. Облік будівельних контрактів за П(С)БО // Бухгалтерський облік і аудит. - 2000. — № 6. — С. 10—19; 2009. - №7.—С.19—26.
81. Костюченко В. М. Облік запасів згідно національним Положенням (стандартами) бухгалтерського обліку // Бухгалтерський облік і аудит. — 2009. — № 5. — С. 23—39;
82. Кузнецова Н.М. Основы экономики готельного та ресторанного господарства/ Навчальний посібник. – К.: 2010., - 567 с.
83. Мирошниченко Л. Автомобильные перевозки: организация, учет. – Х.: Фактор, 2014.
84. Моргулис А. Ш. Бухгалтерский учет в отраслях народного хозяйства: Учебник. — М.: Финансы, 1979.
85. Москаленко С. Нормы списания топлива для автомобилей / Баланс, № 31 (521) от 03.08.2004 г.- С. 30-31.
86. Москаленко С. Обслуживание и ремонт автомобиля / Баланс, № 33 (523) от 17.08.2012 г.- С. 49-54.
87. Операции с ГСМ: организация и учет (Спецвыпуск) / Налоги и бухгалтерский учет, № 13 (85), от 14.07.2013 г.
88. Пархоменко В. Н. Бухгалтерський облік доходів і витрат за будівельними контрактами // Бухгалтерський облік і аудит. — 2001. — №6.- С6-9.
89. Пошерстник Е. Б. Бухгалтерский учет в строительстве. — М.; СПб.: Издательский Торговый дом «Герда», 2011.
90. Семенченко Ж., Кузнецов В. Автомобиль на предприятии: от приобретения до ликвидации. – Х.: Фактор, 2014.
91. Сопко В. В. Бухгалтерський облік: Навчальний посібник. — К.: КНЕУ, 2002.
92. Ткаченко Н. М. Бухгалтерський фінансовий облік на підприємствах України: Підручник. — К.: АСК, 2013.
93. Шиповский А. Нормы списания бензина / ГлавБух, № 8 (265) февраль 2004 г. – С. 18-22.
94. Шутикова Ж. Ф. Бухгалтерский учет на автотранспортом предприятии. — М.: Финансы и статистика, 2014.
95. Юровский Б.С. Учет запасов предприятия в соответствии с ПСБУ. Часть III Готовая продукция / Консультант бухгалтера № 15-16 (39-40), 2013. – 34 с.

Навчальне видання

Укладачі:

**Чернігова Ірина Борисівна
Дергільова Галтна Сергіївна
Несторенко Ірина Володимирівна**

БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК ЗА ВИДАМИ ЕКОНОМІЧНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ

НАВЧАЛЬНИЙ ПОСІБНИК

Підписано до друку 03.11.15 р.

Формат 60x84 1/16. Папір офсетний. Гарнітура Times New Roman.

Друк ксерографічний. Ум. друк. арк. 12,5. Обл.-вид.арк. 12.0.

Наклад 50 прим. Поз. 195

Надруковано ТОВ «Видавництво «Форт»

Свідоцтво про внесення до Державного реєстру видавців

ДК №333 від 09.02.2001 р.

61023, м. Харків, а/с 10325. Тел. (057)714-09-08