

МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
КИЇВСЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ УНІВЕРСИТЕТ
ІМЕНІ ТАРАСА ШЕВЧЕНКА

Н. О. Гура

ОБЛІК ВИДІВ ЕКОНОМІЧНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ

ПІДРУЧНИК

*Затверджено
Міністерством освіти і науки України
для студентів вищих навчальних закладів*

Київ
«Центр учбової літератури»
2010

УДК 657(075.8)
ББК 65.052я73
Г 95

*Гриф надано
Міністерством освіти і науки України
(Лист № 1/11- 3062 від 13.04.2010)*

Рецензенти:

Ловінська Л. Г. – доктор економічних наук, професор кафедри обліку підприємницької діяльності ДВНЗ Київського національного економічного університету імені Вадима Гетьмана;

Ткаченко Н. М. – доктор економічних наук, професор кафедри обліку і аудиту Національного університету харчових технологій;

Шевчук Л. О. – доктор економічних наук, професор, перший проректор, завідувач кафедри аудиту Державної академії статистики, обліку та аудиту.

Гура Н. О.

Г 95 Облік видів економічної діяльності: Підручник. – К.: Центр учбової літератури, 2010. – 392 с.

ISBN 978-611-01-0101-1

У підручнику подано поняття видів економічної діяльності та їх класифікації й розкрито облік на підприємствах п'ятнадцяти видів економічної діяльності та галузей економіки. Щодо кожного виду діяльності визначено його характерні ознаки, що впливають на побудову обліку, особливості оподаткування й обліку, наведено порядок ведення обліку за найбільш характерними ділянками для цього виду діяльності, подано приклади необхідних розрахунків та бухгалтерських проведення. Кожний розділ містить чинну нормативну базу, питання для контролю знань та задачі.

Підручник відповідає навчальним планам підготовки студентів за спеціальністю «Облік і аудит»; розрахований на студентів та аспірантів економічних спеціальностей, бухгалтерів-практиків, економістів та менеджерів різних галузей економіки.

Просимо надсилати відгуки на підручник та пропозиції автору на електронну адресу:
oblik_vydiv@ukr.net

Ви також можете отримати від автора інформацію щодо змін в нормативній базі відносно розглянутих в підручнику питань.

УДК 657(075.8)
ББК 65.052я73

ISBN 978-611-01-0101-1

© Гура Н. О., 2010
© Центр учбової літератури, 2010

ПЕРЕДМОВА	7
РОЗДІЛ 1. ПОНЯТТЯ ВИДІВ ЕКОНОМІЧНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ ТА ЇХ КЛАСИФІКАЦІЯ	11
РОЗДІЛ 2. ОБЛІК У ТОРГІВЛІ	15
2.1. Характеристика галузі та особливості обліку в торгівлі . . .	16
2.2. Облік надходження товарів та їх зберігання.	20
2.3. Облік витрат обігу	26
2.4. Облік реалізації товарів в оптовій торгівлі.	29
2.5. Облік реалізації товарів у роздрібній торгівлі	30
2.6. Особливості обліку тари	33
2.7. Облік торгових патентів.	35
РОЗДІЛ 3. ОБЛІК У РЕСТОРАННОМУ ГОСПОДАРСТВІ . . .	43
3.1. Характеристика ресторанного господарства і особливості обліку.	44
3.2. Калькулювання вартості страв.	47
3.3. Бухгалтерський облік на підприємствах ресторанного го- сподарства	49
РОЗДІЛ 4. ОБЛІК У БУДІВНИЦТВІ	55
4.1. Характеристика галузі та особливості обліку.	55
4.2. Облік витрат будівельних організацій	58
4.3. Визнання доходів і витрат за період виконання будівель- ного контракту	62
4.4. Облік доходів будівельних організацій та розрахунків із замовниками	67
4.5. Особливості обліку будівельних матеріалів.	70

РОЗДІЛ 5. ОБЛІК У СІЛЬСЬКОМУ ГОСПОДАРСТВІ	74
5.1. Характеристика галузі та її державна підтримка	75
5.2. Особливості оподаткування та обліку в сільському господарстві	76
5.3. Характеристика та оцінка біологічних активів	79
5.4. Облік продукції рослинництва	82
5.5. Облік насіння і кормів	84
5.6. Облік продукції тваринництва	85
5.7. Облік поточних біологічних активів	86
5.8. Облік довгострокових біологічних активів	89
5.9. Облік витрат сільськогосподарських підприємств	92
РОЗДІЛ 6. ОБЛІК У ЖИТЛОВО-КОМУНАЛЬНОМУ ГОСПОДАРСТВІ	98
6.1. Характеристика підприємств житлово-комунального господарства та особливості їх оподаткування	99
6.2. Особливості обліку на підприємствах житлово-комунального господарства	104
6.3. Склад та облік доходів підприємств житлово-комунального господарства і розрахунків зі споживачами послуг	106
6.4. Облік витрат підприємств житлово-комунального господарства	114
6.5. Особливості обліку та нарахування амортизації основних засобів	119
РОЗДІЛ 7. ОБЛІК У ГОТЕЛЯХ	130
7.1. Готельні послуги, їх ліцензування та сертифікація	130
7.2. Особливості оподаткування та обліку готельних послуг	135
7.3. Документування готельних послуг	136
7.4. Бухгалтерський і податковий облік готельних послуг	138
РОЗДІЛ 8. ОБЛІК НА АВТОТРАНСПОРТНИХ ПІДПРИЄМСТВАХ	144
8.1. Характеристика автотранспортних підприємств та особливості обліку в них	145
8.2. Оподаткування автотранспортних підприємств	148
8.3. Документальне оформлення автотранспортних перевезень	152
8.4. Калькулювання собівартості перевезень (робіт, послуг) на автотранспорті	154

8.5. Облік активів на автотранспортних підприємствах	156
8.6. Облік доходів та витрат на автотранспортних підприємствах	160
РОЗДІЛ 9. ОБЛІК ВИДАВНИЧОЇ ДІЯЛЬНОСТІ	164
9.1. Характеристика видавничої діяльності	165
9.2. Особливості обліку та оподаткування видавничої діяльності	168
9.3. Облік запасів	170
9.3.1. <i>Витрати на папір і палітурні матеріали</i>	<i>170</i>
9.3.2. <i>Облік операцій з давальницькою сировиною</i>	<i>172</i>
9.3.3. <i>Порядок обліку відходів паперу</i>	<i>174</i>
9.3.4. <i>Облік внутрішнього браку в друкарні</i>	<i>176</i>
9.4. Облік витрат і калькулювання собівартості друкарських виробів	177
9.4.1. <i>Порядок обліку витрат в організаціях, які займаються всіма видами видавничої справи</i>	<i>177</i>
9.4.2. <i>Калькулювання собівартості видавничої продукції та облік у видавців</i>	<i>178</i>
9.4.3. <i>Калькулювання собівартості послуг на виготовлення видань і основної продукції у виробника (виготовлювача)</i>	<i>181</i>
РОЗДІЛ 10. ОБЛІК У ГРАЛЬНОМУ БІЗНЕСІ.	187
10.1. Характеристика грального бізнесу та особливості обліку	188
10.2. Ліцензування і патентування грального бізнесу	190
10.3. Особливості оподаткування грального бізнесу	195
10.4. Облік доходів і витрат підприємств грального бізнесу	198
10.5. Звітність суб'єктів грального бізнесу	207
РОЗДІЛ 11. ОСОБЛИВОСТІ ОБЛІКУ В ГІРНИЧОДОБУВНІЙ ПРОМИСЛОВОСТІ	211
11.1. Характеристика гірничодобувної промисловості та особливості обліку в ній	212
11.2. Оподаткування підприємств гірничодобувної промисловості	214
11.3. Бухгалтерський облік у гірничодобувній промисловості	218
РОЗДІЛ 12. ОБЛІК У НЕПРИБУТКОВИХ ОРГАНІЗАЦІЯХ	224
12.1. Класифікація неприбуткових організацій	224
12.2. Оподаткування неприбуткових організацій	228
12.3. Бухгалтерський облік у неприбуткових організаціях	230
12.4. Звітність неприбуткових організацій	238

РОЗДІЛ 13. МЕТОДИКА І ОРГАНІЗАЦІЯ ОБЛІКУ В ОБ'ЄДНАННЯХ СПІВВЛАСНИКІВ БАГАТОКВАРТИРНИХ БУДИНКІВ	241
13.1. Організаційні та правові питання створення і функціонування об'єднань співвласників багатоквартирних будинків	241
13.2. Особливості оподаткування та обліку в ОСББ	244
13.3. Доходи та витрати ОСББ і особливості відображення їх в обліку	246
13.4. Методика бухгалтерського обліку в ОСББ	249
13.5. Організація обліку в ОСББ	255
РОЗДІЛ 14. ОБЛІК РЕКЛАМНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ	263
14.1. Характеристика рекламної діяльності	263
14.2. Оподаткування рекламної діяльності	267
14.3. Бухгалтерський та податковий облік рекламної діяльності	270
14.3.1. Облік у рекламному агентстві	270
14.3.2. Облік витрат на рекламу у рекламодавця	274
РОЗДІЛ 15. ОБЛІК ТУРИСТИЧНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ	285
15.1. Характеристика туристичної діяльності	286
15.2. Документальне оформлення туристичних послуг	288
15.3. Особливості оподаткування та обліку туристичної діяльності	290
15.4. Облік туристичної діяльності	293
15.4.1. Облік діяльності туроператора	293
15.4.2. Облік діяльності турагента	296
15.4.3. Облік придбання путівок	300
РОЗДІЛ 16. ОСОБЛИВОСТІ ОБЛІКУ ПОБУТОВИХ ПОСЛУГ ТА ОБЛІК ГОСПОДАРСЬКИХ ОПЕРАЦІЙ В ПЕРУКАРНЯХ	305
16.1. Характеристика побутових послуг та їх патентування	306
16.2. Особливості оподаткування та обліку побутових послуг	309
16.3. Особливості надання перукарських послуг	312
16.4. Бухгалтерський облік перукарських послуг	313
ТЕСТИ	317
ДОДАТКИ	326
ГЛОСАРІЙ	380
ЛІТЕРАТУРА	386
ПРЕДМЕТНИЙ ПОКАЖЧИК	388

Роль бухгалтерського обліку в сучасній економіці важко переоцінити. Нині у період реформування бухгалтерського обліку, впровадження національних стандартів бухгалтерського обліку, великих розбіжностей між бухгалтерським та податковим обліком студентам і бухгалтерам (як початківцям, так і практикам) потрібно багато навчальної та довідкової літератури. Одна із значних проблем реформування обліку — недостатність методичних розробок з питань обліку на підприємствах різних видів економічної діяльності з урахуванням їх особливостей.

Вивчення дисципліни «Облік видів економічної діяльності» у вищій школі необхідно для формування знань студентів щодо порядку ведення обліку на підприємствах різних галузей і видів економічної діяльності. Ця дисципліна вивчається після засвоєння студентами теорії бухгалтерського обліку та фінансового обліку, вона покликана поглибити і розширити знання студентів з особливостей ведення обліку за характерними для всіх галузей ділянками — обліку запасів, основних засобів, доходів, витрат тощо та за специфічними питаннями — облік реалізованих торгових націнок, біологічних активів, доходів і витрат за будівельними контрактами, податків з виграшів та інших.

Завданнями вивчення дисципліни є:

визначення особливостей різних видів діяльності та їх впливу на систему обліку;

вивчення порядку ведення обліку на підприємствах різних видів діяльності, глибоке засвоєння специфічних питань обліку в них;

засвоєння особливостей оподаткування, визначення оподатковуваного прибутку, податкового зобов'язання з ПДВ та з інших податків;

поглиблене вивчення питань обліку, які характерні для ряду видів діяльності (облік ліцензій, торгових патентів, цільового фінансування, давальницької сировини, надзвичайних витрат і доходів тощо);

отримання цілісного уявлення про порядок ведення обліку на підприємствах різних видів діяльності;

отримання навичок аналізу відмінностей обліку в різних галузях, визначення характерних особливостей обліку.

У підручнику розглянуто бухгалтерський облік на підприємствах п'ятнадцяти різних видів діяльності. При цьому наведено особливості обліку і оподаткування в торгівлі, будівництві, сільському господарстві, в житлово-комунальному господарстві, в гральному бізнесі, у видавничій діяльності, в неприбуткових організаціях, у готелях тощо. Слід зазначити, що за деякими видами діяльності підручники до цього часу в Україні практично не видавались, зокрема: облік у житлово-комунальному господарстві, в гральному бізнесі, в об'єднаннях співвласників багатоквартирних будинків (ОСББ) та ін.

Кожен розділ структурно побудовано таким чином: спочатку наводиться характеристика галузі з розкриттям особливостей, які впливають на побудову обліку, потім розкриваються особливості обліку та оподаткування. За необхідності висвітлюються питання ліцензування, патентування державної підтримки галузі тощо. Далі розкриваються ті питання обліку, які є характерними для відповідного виду діяльності. При цьому в підручнику досить докладно розглянуті окремі питання, які можуть стосуватись різних видів діяльності — крім ліцензування, патентування та сертифікації, це питання обліку цільового фінансування, давальницької сировини, бланків суворого обліку тощо.

Посібник побудовано з широким використанням законодавчої та нормативної бази бухгалтерського обліку з посиланнями в тексті на відповідні джерела і з практичною спрямованістю. При цьому питання, які не мають особливостей у різних галузях, не розглядаються (облік грошових коштів, оплати праці), а розглядаються специфічні питання обліку (облік біологічних активів у сільському господарстві, довгострокових контрактів у будівництві, амортизації житлових будинків у житлово-комунальному господарстві, торгових націнок у торгівлі тощо). Найбільшу увагу приділено особливостям обліку витрат та доходів і особливостям оподаткування на підприємствах різних видів діяльності. На початку підручника, при розгляді обліку в торгівлі, описано деякі питання оцінки запасів та документального оформлення їхнього руху, складу витрат за статтями витрат на збут.

За кожним видом економічної діяльності наведено його код або секцію згідно із КВЕД (додаток А), а також клас професійного ризику виробництва. Ставки відрахувань на страхування від нещасних випадків для кожного класу наведено в додатку Г.

Деякі особливості, які стосуються кількох видів діяльності (ліцензування, патентування тощо), в різних розділах розглянуто з різним ступенем деталізації. Патентування найбільш докладно розкрито в розділі 2, а ліцензування — у розділі 7. В деяких галузях, де підприємства переважно є платниками єдиного податку, розглянуто особливості

обліку для платників єдиного податку. У всіх розділах наводяться особливості податкового обліку, подекуди з прикладами визначення валових витрат і доходів.

На початку кожного розділу наводиться законодавча та нормативна база; посилання на відповідне джерело з цього списку в тексті розділу оформлено згідно з ГОСТом — номер у квадратних дужках; у посиланнях на стандарти бухгалтерського обліку вказується номер стандарту [П(С)БО 16]. Посилання на додатки, таблиці, рисунки наводяться безпосередньо в тексті або в круглих дужках. Таблиці пронумеровано в межах кожного розділу, починаючи з 1 із зазначенням перед номером таблиці номера відповідного розділу: наприклад, 3.4 — це таблиця 4 розділу 3.

Деякі законодавчі та нормативні акти згадуються в різних розділах, тому посилання на них здійснюється за скороченою назвою, згідно із списком, наведеним нижче.

1. **Закон про бухоблік** — Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», затверджений постановою Верховної Ради України від 16.07.99 р. № 996.

2. **Закон про прибуток** — Закон України «Про оподаткування прибутку підприємств», затверджений постановою Верховної Ради України від 22.05.97 р. № 283.

3. **Закон про ПДВ** — Закон України «Про податок на додану вартість», затверджений постановою Верховної Ради України від 03.04.97 р. № 168.

4. **Закон про податок з доходів** — Закон України «Про податок з доходів фізичних осіб» від 22.05.2003 р. № 889.

5. **Закон про ліцензування** — Закон України «Про ліцензування певних видів господарської діяльності» від 01.06.2000 р. № 1775-III.

6. **Указ 727** — Указ Президента «Про спрощену систему оподаткування, обліку та звітності суб'єктів малого підприємництва» від 31.07.98 р. № 727, зі змінами від 28.06.99 р. № 746.

7. **Декрет про місцеві податки** — Декрет Кабінету Міністрів України «Про місцеві податки і збори» від 20.05.93 р. № 56-93, зі змінами та доповненнями.

8. **КВЕД** — Національний класифікатор України ДК 009:2005 «Класифікація видів економічної діяльності», затверджений наказом Держспоживстандарту України від 26.12.2005 р. № 375.

9. **План рахунків** — План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, затверджений наказом Міністерства фінансів України від 30.11.99 р. № 291.

10. **Інструкція 291, або Інструкція до плану рахунків** — 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 р. № 291.

У додатках наведено деякі специфічні первинні документи і звіти. Окремими додатками наведено План рахунків бухгалтерського обліку і Баланс (додатки Б, В), а також згадані вище КВЕД і страхові тарифи для сплати збору на страхування від нещасного випадку на виробництві.

У кінці кожного розділу пропонуються питання для контролю знань та задачі. У кінці підручника наведено тести, які вимагають як знання окремих видів діяльності, так і вміння виокремити та узагальнити особливості, характерні для кількох видів діяльності.

Основні терміни, використані в підручнику, наведені в глосарії.

Розділ 1

ПОНЯТТЯ ВИДІВ ЕКОНОМІЧНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ ТА ЇХ КЛАСИФІКАЦІЯ

Впровадження національних стандартів бухгалтерського обліку має певні особливості на підприємствах різних галузей економіки та видів економічної діяльності, пов'язані з особливостями цих видів діяльності.

У Цивільному кодексі України визначено поняття видів економічної діяльності та галузей економіки.

Економічна діяльність — це процес поєднання дій, які призводять до отримання відповідного набору продукції або послуг.

Вид діяльності має місце, коли об'єднуються ресурси (обладнання, робоча сила, технологічні засоби, сировина і матеріали) для виробництва конкретної продукції або надання послуги. Вид діяльності характеризується використанням ресурсів, виробничим процесом, випуском продукції та наданням послуг. Один вид діяльності може складатись з одного процесу або з ряду процесів (наприклад, у будівництві, виробництві транспорту тощо).

Галузь — це сукупність усіх виробничих одиниць, які беруть участь переважно в однакових або подібних видах економічної діяльності.

Види економічної діяльності були згруповані в нормативному документі «Класифікація видів економічної діяльності», затвердженому наказом Держстандарту України від 22.10.96 р. № 441. КВЕД гармонізовано з Класифікацією видів економічної діяльності Статистичної Комісії Європейського Союзу (NACE) на рівні класів, що дозволяє використовувати її для зіставлення національних статистичних даних із даними Статистичної Комісії Європейського Союзу. Для забезпечення можливості порівняння з даними Міжнародної стандартної галузевої класифікації видів економічної діяльності ООН (ISIC) у структурі КВЕД додано графу «Код ISIC».

Останніми роками дія цього класифікатору подовжується тільки для визначення тарифів на страхування від нещасного випадку на виробництві. З метою приведення редакції КВЕД у відповідність до нової редакції базової міжнародної статистичної класифікації видів діяльності NACE та перегляду окремих позицій національного рівня класифікації у зв'язку із структурними змінами в економіці України було розроблено нову редакцію КВЕД: Національний класифікатор України ДК 009:2005 «Класифікація видів економічної діяльності», за-

тверджений наказом Держспоживстандарту України від 26.12.2005 № 375. В цьому класифікаторі, зокрема, наведено визначення ряду термінів.

Економічна діяльність — процес виробництва продукції (товарів та послуг), який здійснюється з використанням певних ресурсів: сировини, матеріалів, устаткування, робочої сили, технологічних процесів тощо. Економічна діяльність характеризується витратами на виробництво, процесом виробництва та випуском продукції.

Основний вид економічної діяльності — вид діяльності статистичної одиниці, на який припадає найбільший внесок у валову додану вартість (або визначений інший критерій). При цьому, вибір показника для визначення основного виду діяльності, зазвичай, не впливає на результат. Якщо на рівні підкласу понад 50 % валової доданої вартості виробляється цим видом діяльності, то класифікація одиниці визначається таким видом діяльності. У всіх інших випадках слід дотримуватись визначених правил класифікації за методом «зверху вниз» (top down). *Валова додана вартість* — це вартість валової виробленої продукції за відрахуванням вартості витрат на сировину та матеріали, а також інших витрат проміжного споживання.

Другорядний вид економічної діяльності — будь-який інший (крім основного) вид економічної діяльності. *Допоміжні види економічної діяльності* — види діяльності, які здійснюються переважно у сфері обслуговування виробництва та призначаються для використання тільки цією одиницею (управління підприємством, бухгалтерський облік, транспортування, складування, закупівля, збут, ремонт, технічне обслуговування тощо).

Статистичне спостереження в країні здійснюється за КВЕД. Кожен суб'єкт підприємницької діяльності при реєстрації отримує код за КВЕД.

Класифікатор побудований таким чином — усі види діяльності згруповано у секції (їх 17), які позначаються великими латинськими літерами, окремі секції мають підсекції, далі деталізуються розділи, групи, класи і підкласи. В загальному вигляді кодове позначення об'єктів КВЕД наступне:

Y YY XX. XX. X

де Y — секція (від A до Q)

YY — підсекція (є тільки в секціях «C» (от «CA» до «CB») й «D» (від «DA» до «DN»))

XX — розділ

XX. X — група

XX. XX — клас

XX. XX. X — підклас

Приклад: D DA 15.11.0

де D — секція «Обробна промисловість»

DA — підсекція «Харчова промисловість і переробка сільгоспро-
дуктів»

15 — розділ «Харчова промисловість»

15.1 — група «М'ясна промисловість»

15.11 — клас «Виробництво м'яса і субпродуктів»

15.11.0 — підклас «Виробництво м'яса і субпродуктів».

Далі наведено перелік секцій КВЕД із зазначенням для кожної секції граничних значень кодів розділів, які вона включає. Докладніше в скороченому вигляді КВЕД наведено в додатку А.

A Сільське господарство, мисливство, лісове господарство	(розділи 01-02)
B Рибальство, рибництво	(розділ 05)
C Добувна промисловість	(розділи 10-14)
D Переробна промисловість	(розділи 15-37)
E Виробництво та розподілення електроенергії, газу та води	(розділи 40-41)
F Будівництво	(розділ 45)
G Торгівля; ремонт автомобілів, побутових виробів та предметів особистого вжитку	(розділи 50-52)
H Діяльність готелів та ресторанів	(розділ 55)
I Діяльність транспорту та зв'язку	(розділи 60-64)
J Фінансова діяльність	(розділи 65-67)
K Операції з нерухомим майном, оренда, інжиніринг та надання послуг підприємцям	(розділи 70-74)
L Державне управління	(розділ 75)
M Освіта	(розділ 80)
N Охорона здоров'я та надання соціальної допомоги	(розділ 85)
O Надання комунальних та індивідуальних послуг; діяльність у сфері культури та спорту	(розділи 90-93)
P Діяльність домашніх господарств	(розділ 95)
Q Діяльність екстериторіальних організацій	(розділ 99)

Створенням КВЕД скасовано діючий раніше Загальний класифікатор галузей народного господарства (ЗКГНГ), стосовно якого у старій редакції КВЕД було наведено взаємну відповідність кодів. У новій редакції КВЕД зазначено, що користуючись терміном «галузь», треба враховувати, що подібність видів діяльності не є чітко визначеною категорією; наприклад, цілком правомірно розглядати як галузі економіки у загальному контексті сільське господарство та промисловість. Водночас, зважаючи на ознаку подібності здійснюваних видів діяльно-

сті, металургійне виробництво, вугільна промисловість чи виробництво харчових продуктів мають підстави також розглядатись як окремі галузі економіки. У КВЕД найбільш узагальнені групування видів діяльності на рівні секцій (у сфері промисловості — на рівні підсекцій) дозволяє виокремити основні галузі економіки. Однак, деякі галузі можуть бути виокремлені і на менш агрегованих рівнях класифікації. Наприклад, секція I «Діяльність транспорту та зв'язку» об'єднує дві галузі — транспорт та зв'язок тощо. У КВЕД зазначено, що об'єктами класифікації в ньому є види економічної діяльності статистичних одиниць, які на вищих рівнях класифікації групуються у галузі.

Бухгалтерський облік у багатьох випадках визначається особливостями галузі, а не виду діяльності, тому в підручнику окремі види діяльності об'єднані за галузевою ознакою (зокрема, житлово-комунальне господарство). Водночас, окремі секції КВЕД поєднують види діяльності, облік в яких кардинально відрізняється (наприклад, туризм належить до секції транспорту), або більше подібні до обліку видів діяльності з інших секцій (наприклад, громадське харчування належить до секції готелів і ресторанів, але облік у ньому найбільш подібний до обліку в торгівлі). Виходячи з цього, питання обліку за такими видами діяльності розглянуто окремо.

Є такі *секції в КВЕД*, які об'єднують багато видів діяльності з різними особливостями господарювання, що впливають на облік; наприклад, до секції K належать операції з нерухомістю, діяльність у сфері інформатизації, дослідження і розробки, діяльність у сферах права, бухгалтерського обліку, реклами тощо. З таких видів діяльності розглянуто тільки окремі, які суттєво відрізняються один від одного.

Слід зазначити, що найбільш суттєво бухгалтерський облік відрізняється за тими напрямками, для яких діють окремі Плани рахунків — у бюджетних установах, банках, на інших підприємствах і в організаціях. У підручнику облік у банках і бюджетних установах не розглядався (переважно, це секції J, L, M, N). Стосовно інших підприємств і організацій, то тут облік суттєво відрізняється на підприємствах комерційних і в неприбуткових організаціях, тому питання обліку в неприбуткових організаціях розглянуто в окремому розділі. Серед них виокремлено облік в об'єднаннях співвласників багатоквартирних будинків як специфічній неприбутковій організації, яка має майнову основу свого існування, і облік в якій має багато спільного з обліком на підприємствах житлово-комунального господарства.

Стосовно кожного виду діяльності наведено його код за КВЕД, розкрито особливості діяльності, оподаткування та обліку, запропоновано бухгалтерські проведення з відображення характерних для цього виду діяльності операцій.

Розділ 2

ОБЛІК У ТОРГІВЛІ

Нормативна база

1. Закон України «Про захист прав споживачів» від 12.05.91 р. № 1023.

2. Закон України «Про застосування реєстраторів розрахункових операцій у сфері торгівлі, громадського харчування та послуг» від 06.07.1995 р. № 265 в ред. від 01.06.2000 р. № 1776.

3. Закон України «Про патентування певних видів підприємницької діяльності» від 23.03.96 р. № 98 р..

4. ГОСТ 28-11-81 «Торговля. Основні поняття. Терміни і визначення».

5. Порядок провадження торговельної діяльності та правила торгового обслуговування населення, затверджений постановою Кабінету Міністрів України від 15.06.2006 р. № 833.

6. Перелік окремих форм і умов проведення діяльності в сфері торгівлі, громадського харчування та послуг, яким дозволено проводити розрахункові операції без застосування реєстраторів розрахункових операцій з використанням розрахункових книжок і книг обліку розрахункових операцій, затверджений постановою Кабінету Міністрів України від 23.08.00 р. № 1336.

7. Порядок визначення розміру збитків від розкрадання, нестачі, нищення (псування) матеріальних цінностей, затверджений постановою Кабінету Міністрів України від 22.01.96 р. № 116.

8. Методичні рекомендації з формування складу витрат та порядку їх планування у торговельній діяльності, затверджені наказом Міністерства економіки та з питань європейської інтеграції України від 22.05.2002 р. № 145.

9. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 9 «Запаси», затверджене наказом Міністерства фінансів України від 20.10.99 р. № 246.

10. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати», затверджене наказом Міністерства фінансів України від 31.12.99 р. № 318.

11. Інструкція по інвентаризації основних засобів, нематеріальних активів, товарно-матеріальних цінностей, грошових коштів і документів та розрахунків, затверджена наказом Міністерства фінансів України від 01.08.94 р. № 69.

12. Постанова Міністерства торгівлі СРСР «Про затвердження норм природних втрат продовольчих товарів та інструкцій з їх застосування» від 02.04.87 р. № 88.

13. *Інструкція* з обліку роздрібного товарообороту та товарних запасів, затверджена Мінстатом України від 28.12.96 р. № 389.

14. *Положення* про порядок уцінки і реалізації продукції, що залежала, з групи товарів широкого споживання, продукції виробничо-технічного призначення і надлишкових товарно-матеріальних цінностей, затверджене наказом Мінекономіки і Мінфіну України від 15.12.99 р. № 149/300.

15. *Правила* роздрібної торгівлі продовольчими товарами, затверджені наказом Мінекономіки України від 11.07.2003 р. № 185.

16. *Основні положення* з обліку тари на підприємствах, у виробничих об'єднаннях і організаціях, затверджені Мінфіном СРСР від 30.09.85 р. № 166.

17. *Порядок* збирання, сортування, транспортування, переробки та утилізації використаної тари (упаковки), затверджений наказом Міністерства економіки та з питань європейської інтеграції України від 02.10.2001 р. № 224.

18. *Лист* Міністерства економіки та з питань європейської інтеграції України «Про визначення терміна «об'єкт торгівлі» від 10.06.2002 р. № 56-38/243.

19. *Лист* Держкомітету стандартизації України «Про визначення понять «оптова» і «роздрібна» торгівля» від 5.02.2002 р. № 4-5/16-965.

2.1. Характеристика галузі та особливості обліку в торгівлі

За КВЕД торгівля належить до секції **G**.

Торгівля — це господарська діяльність, пов'язана з реалізацією товарів. Згідно з Законом про ліцензування торгівля — це будь-які операції, що здійснюються за договорами купівлі-продажу, міни, поставки та іншими цивільно-правовими договорами, які передбачають передачу прав власності на товари.

Товар — це продукт праці, вироблений для обміну чи продажу, який має споживчу та мінову вартість.

Згідно з [5] **торговельна діяльність** провадиться суб'єктами господарювання у сфері роздрібної та оптової торгівлі, а також ресторанного господарства.

Оптова торгівля — це діяльність з придбання і відповідного перетворення товарів для подальшої їх реалізації підприємствам роздрібної торгівлі, іншим суб'єктам підприємницької діяльності [4, 19].

Роздрібна торгівля — це діяльність з продажу товарів безпосередньо громадянам та іншим кінцевим споживачам для їх особистого некомерційного використання незалежно від форми розрахунків, в тому числі на розлив у ресторанах, кафе, барах, інших підприємствах громадського харчування.

Оптова торгівля може здійснюватись через оптові бази, товарні склади, склади-холодильники, склади-магазини. Вона, зазвичай, є проміжною ланкою між виробником продукції і роздрібною торгівлею.

Роздрібна торгівля здійснюється через магазини (продовольчі, непродовольчі, спеціалізовані, універмаги, універсами, торгові комплекси тощо), дрібно-роздрібну мережу (палатки, кіоски, ятки, павільйони, торгові автомати), пересувну мережу (автомагазини, авторозвозки, лавки-автопричепи, візки, розноски, столики). В роздрібній торгівлі товари реалізуються, як правило, кінцевому споживачеві — населенню.

Дохід торгівлі формується за рахунок встановленої націнки на товари.

Ціна товару складається:

в *оптовій торгівлі* — з оптової ціни промислового підприємства (яка сформована із собівартості та прибутку підприємства) та оптово-збутової націнки;

в *роздрібній торгівлі* — з ціни оптової торгівлі (або підприємства) і торгової націнки.

Непрямі податки (ПДВ, акцизний збір) розраховуються понад визначену ціну реалізації на всіх етапах реалізації товарів. У роздрібній торгівлі націнка встановлюється з урахуванням ПДВ. Розмір націнки торгової підприємства визначають самостійно, виходячи із стану ринку.

Розрахунки з покупцями в оптовій торгівлі здебільшого здійснюються у безготівковій формі, в роздрібній — виручка надходить готівкою в каси торгового підприємства.

Згідно із Законом [2] підприємства торгівлі та громадського харчування повинні здійснювати розрахунки із застосуванням реєстраторів розрахункових операцій (РРО).

Реєстратор розрахункових операцій — це пристрій або програмно-технічний комплекс, в якому реалізовані фіскальні функції і який призначений для реєстрації розрахункових операцій при продажу товарів (наданні послуг), операцій з купівлі-продажу іноземної валюти та/або кількості проданих товарів (наданих послуг). До РРО належать: електронний контрольно-касовий апарат (ЕККА), електронний контрольно-касовий реєстратор, комп'ютерно-касова система, електронний таксометр, автомат з продажу товарів (послуг) тощо.

РРО повинні бути зареєстровані та опломбовані у встановленому порядку. Дозволяється застосовувати тільки ті РРО, які включені до Державного реєстру. Постановою Кабінету Міністрів України № 199

від 18.02.2002 р. затверджено вимоги до реалізації фіскальних функцій РРО.

У разі виходу РРО з ладу або відключення електроенергії (не більш, як 72 год.) розрахункові операції здійснюються з використанням книги обліку розрахункових операцій та розрахункової книжки.

Статтею 17 Закону [2] передбачено штрафні санкції за невикористання РРО.

Згідно зі ст. 10 цього Закону постановою Кабінету Міністрів України [6] затверджений перелік окремих форм та умов проведення діяльності в сфері торгівлі, громадського харчування та послуг, яким дозволено не використовувати РРО, а вести розрахункові книжки та книги обліку розрахункових операцій. Зокрема, без РРО можуть здійснюватись пересувна торгівля, роздрібна торгівля на ринках (крім кіосків, магазинів тощо), торгівля газетами, журналами на підприємствах поштового зв'язку, якщо обсяг їх в асортименті перевищує 50 %, продаж транспортних квитків у кіосках і салонах транспортних засобів, продаж страв, безалкогольних напоїв у буфетах вищих навчальних закладів тощо.

Торгова діяльність повинна здійснюватись із дотриманням встановлених вимог [1, 5, 15], зокрема:

- забезпечення прав споживачів;
- відповідність торгового приміщення санітарним та технічним нормам;
- наявність на видному та доступному місці куточка покупця, в якому розміщується книга відгуків та пропозицій, адреси і номери телефонів органів, що забезпечують захист прав споживачів тощо;
- наявність цінників, документів, що підтверджують якість товарів тощо;
- розміщення торгового патенту, ліцензії відповідно до встановлених законодавством вимог;
- дотримання санітарних вимог;
- наявність контрольних вагів та інших засобів вимірювальної техніки;
- дотримання термінів зберігання товарів;
- дотримання правил продажу відповідних товарів;
- при розрахунках із покупцями має бути забезпечена достатня кількість розмінної монети, приймання зношених купюр та ін.

Бухгалтерський облік у торгівлі, як і в інших галузях, ведеться згідно із законодавством України та національними стандартами бухгалтерського обліку.

Тому в підручнику будуть розглянуті питання обліку надходження та реалізації товарів в оптовій та роздрібній торгівлі, обліку витрат

обігу, обліку тари та торгових патентів, тобто такі, які найбільше відображають специфіку обліку в галузі.

Особливості галузі зумовлюють **особливості обліку** в ній:

1. У торгівлі немає витрат, пов'язаних з виробництвом продукції, але є витрати, пов'язані зі зберіганням та реалізацією товарів. Ці витрати називають витратами обігу і обліковують на рахунках **93** «Витрати на збут» і **92** «Адміністративні витрати».

2. Торгові підприємства закупають товари за купівельними цінами, а продають дорожче — за цінами продажу. В торгівлі облік придбаних товарів ведеться за цінами продажу [П(С)БО 9], якщо інші методи оцінки використовувати недоцільно. До прийняття національних стандартів облік за цінами продажу був єдиним дозволеним у роздрібній торгівлі. Це зумовлено великою номенклатурою товарів і продажем їх у невеликій кількості. Вирахувати купівельну і продажну ціну кожних реалізованих 300 г товару недоцільно і трудомістко. Тому при обліку за цінами продажу на підприємствах торгівлі при придбанні товарів на них одразу встановлюється торгова націнка (кредит рахунку **285** «Торгова націнка») і далі визначається обсяг реалізації тільки за цінами продажу. В кінці місяця розраховується сума торгових націнок у продажній вартості реалізованих товарів і, відповідно, купівельна вартість реалізованих товарів.

3. Фінансовий результат від реалізації товарів у торгівлі визначають як різницю між цінами продажу без ПДВ (доходом від реалізації) та купівельними цінами (собівартістю) реалізованих товарів і витратами обігу. Ціни продажу, відповідно, мають встановлюватися в такому розмірі, щоб окупити витрати обігу і забезпечити певний рівень прибутку:

$$\text{Фінансовий результат} = \text{Дохід за цінами продажу (без ПДВ)} - \\ - \text{Купівельна ціна реалізованих товарів} - \text{Витрати обігу}$$

Специфічні рахунки для обліку в торгівлі:

28 «Товари» (з відповідними субрахунками), крім субрахунку 286, який не є специфічним тільки для торгових підприємств;

902 «Собівартість реалізованих товарів»;

702 «Дохід від реалізації товарів»;

92 «Адміністративні витрати», **93** «Витрати на збут» — для обліку витрат обігу.

Порядок відображення на рахунках бухгалтерського обліку операцій з надходження та реалізації товарів загалом не дуже відрізняється від схеми обліку на промислових підприємствах. Основна відмінність полягає у відсутності рахунку **23** «Виробництво», немає витрат на виробництво і списання їх на рахунок **26** «Готова продукція». У роздріб-

ній торгівлі відмінностей більше, що розглянуто в параграфі 5 цього розділу.

Оподаткування і податковий облік у торгівлі здійснюються згідно із законодавством. Особливості:

- клас професійного ризику виробництва для сплати збору на страхування від нещасних випадків на виробництві в роздрібній торгівлі (і в торгівлі автомобілями) — 5, в оптовій торгівлі — 23 (згідно з постановою Кабінету Міністрів України від 13.09.2000 р. № 1423 в редакції постанови від 27.06.2003 р. № 985 «Порядок визначення страхових тарифів для підприємств, установ та організацій на обов'язкове державне соціальне страхування від нещасного випадку на виробництві і професійного захворювання»);

- торгові підприємства, створені після набуття чинності Декретом Кабінету Міністрів України «Про місцеві податки і збори» від 20.05.93 р. № 56, сплачують збір за видачу дозволу на розміщення об'єктів торгівлі;

- підприємства, які здійснюють торгівлю лікєро-горілочними виробами, сплачують збір на розвиток садівництва, виноградарства і хмелярства в розмірі 1 % від суми виручки від реалізації.

Що стосується основних ділянок бухгалтерського обліку, то облік суттєво не відрізняється від обліку в промисловості:

- облік грошових коштів ведеться згідно з постановами правління НБУ; особливістю є обов'язковість застосування РРО при розрахунках готівкою і можливість здавання виручки до банку торговим підприємствам, які здійснюють торгівлю вночі, вранці наступного дня;

- облік оплати праці, фінансова звітність, облік розрахункових операцій, облік капіталу, необоротних активів тощо суттєво не відрізняється від інших галузей;

- торгові підприємства витрачають досить значні кошти на рекламу, зокрема, на рекламування товарів у вітринах; ці питання розглянуто в розділі 14.

2.2. Облік надходження товарів та їх зберігання

Товари належать до запасів підприємства і обліковуються згідно з П(С)БО 9.

Запаси — це активи, які [9]:

- утримуються для подальшого продажу за умов звичайної господарської діяльності;

- перебувають у процесі виробництва з метою подальшого продажу продукту виробництва;

• утримуються для споживання під час виробництва продукції, виконання робіт та надання послуг, а також управління підприємством.

Оцінка запасів здійснюється при їх придбанні, вибутті та на дату балансу.

Первісна оцінка запасів

Запаси при придбанні (отриманні) або виготовленні зараховуються на баланс підприємства за первісною вартістю.

Первісною вартістю запасів, що придбані за плату, є їх собівартість, яка складається з таких фактичних витрат:

• суми, що сплачуються згідно з договором постачальнику (продавцю) за вирахуванням непрямих податків;

• суми ввізного мита;

• суми непрямих податків у зв'язку з придбанням запасів, які не відшкодовуються підприємству;

• затрати на заготівлю, вантажно-розвантажувальні роботи, транспортування запасів до місця їх використання, у т.ч. витрати зі страхування;

• інші витрати, які безпосередньо пов'язані з придбанням запасів і доведенням їх до стану, в якому вони придатні для використання у запланованих цілях. До таких витрат, зокрема, належать прямі матеріальні витрати, прямі витрати на оплату праці, інші прямі витрати підприємства на доопрацювання і підвищення якісно технічних характеристик запасів.

Якщо на момент оприбуткування запасів неможливо достовірно визначити їх первісну вартість, вони можуть оцінюватися за справедливою вартістю з наступним коригуванням до первісної вартості.

Не включаються до первісної вартості запасів, а належать до витрат того періоду, в якому вони були здійснені (встановлені):

• понаднормові втрати і нестачі запасів;

• проценти за користування позиками;

• витрати на збут;

• загальногосподарські та інші подібні витрати, які безпосередньо не пов'язані з придбанням і доставкою запасів та приведенням їх до стану, в якому вони придатні для використання у запланованих цілях.

Оцінка вибуття запасів здійснюється за одним з таких методів:

• ідентифікованої собівартості відповідної одиниці запасів;

• середньозваженої собівартості;

• собівартості перших за часом надходження запасів (ФІФО);

• нормативних затрат;

• ціни продажу.

У *податковому обліку* до валових витрат включаються не ті запаси, які використані у виробництві, а ті, що придбані підприємством у звітному періоді. При цьому датою придбання вважають дату першої з подій — або надходження товарно-матеріальних цінностей, або їх оплати. За результатами звітного кварталу робиться перерахунок залишків запасів порівняно з залишками на початок кварталу, щоб певною мірою визначити використані запаси, а не тільки придбані; при цьому дозволяється оцінка виходу запасів тільки методами ідентифікованої собівартості або ФІФО.

Метод нормативних затрат застосовується для оцінки, насамперед, готової продукції.

Підприємства торгівлі, як зазначалось, застосовують оцінку за цінами продажу, якщо інші методи їм використовувати недоцільно.

Оцінка запасів на дату балансу

Запаси відображають у бухгалтерському обліку і фінансовій звітності за найменшою з двох оцінок: первісною вартістю або чистою вартістю реалізації.

Чиста вартість реалізації запасів — очікувана ціна реалізації запасів в умовах звичайної діяльності за вирахуванням очікуваних витрат на завершення їх виробництва та реалізацію.

Уцінка запасів до чистої вартості реалізації є обов'язковою і здійснюється проведенням:

Д-т 946 К-т 28 (20, 22...).

Дооцінювати дозволяється тільки раніше уцінені запаси на суму, не більшу від суми попередньої уцінки тим самим проведенням, але методом сторно.

В оптовій торгівлі товари зазвичай обліковують на субрахунку **281** «Товари на складі», в роздрібній — на рахунку **282** «Товари в торгівлі»; в роздрібній торгівлі можуть використовуватися обидва субрахунки: **281** — для обліку товарів на складі підприємства роздрібною торгівлі, **282** — для обліку товарів у торговому залі.

У роздрібній торгівлі, якщо облік товарів ведеться за цінами продажу, на них при оприбуткуванні встановлюється торгова націнка:

Д-т 282 (281) К-т 285.

Якщо транспортно-заготівельні витрати (ТЗВ) визначають окремо, не включаючи до вартості товарів у момент придбання, їх облік ведеться на субрахунку **289** «Транспортно-заготівельні витрати».

У балансі сальдо рахунку 28 згортається за всіма субрахунками; до валюти балансу включається купівельна вартість товарів.

Надходження товарів, як і інших запасів, оформлюється такими **первинними документами**:

від постачальника надходять документи:

- рахунок-фактура;
- накладна, товарно-транспортна накладна;

- податкова накладна (з податку на додану вартість);
 - платіжна вимога-доручення;
 - сертифікат якості, гарантійний талон за необхідності;
- на підприємстві при отриманні запасів заповнюються документи:*
- акт про приймання матеріалів (форма № М-7);
 - прибутковий ордер (форма № М-4);
 - довіреність (форма № М-2, М-2б, бланк суворої звітності) — видається працівнику для отримання запасів у постачальника;
 - товарно-транспортна накладна (при доставці автомобільним транспортом);
 - акт про нестачі;
 - комерційний акт (в разі нестачі на залізниці);
 - платіжна вимога-доручення або платіжне доручення (для оплати вартості отриманих запасів).

Із партією товару постачальник передає товарно-супроводжувальні документи, податкову накладну та платіжний документ (платіжну вимогу-доручення).

Оприбуткування запасів на склад оформлюють прибутковим ордером або актом про приймання. Комірник повинен здійснити приймання товарів за кількістю і якістю. Якщо немає розбіжностей у кількості та якості отриманого товару з тим, який вказано у документах постачальника, можна на документах постачальника ставити штамп або робити напис «Оприбутковано в повному обсязі». Видані довіреності реєструють у журналі реєстрації довіреностей (форма № М-3); довіреність залишається у постачальника.

Регістром аналітичного обліку з обліку товарів на складі є картка складського обліку (форма № М-12).

Комірник, як правило, щодня передає всі прибуткові і видаткові документи до бухгалтерії з товарним звітом. В товарному звіті наводяться залишки товарів на початок і кінець звітної періоду, дані про надходження і вибуття товарів за кожним прибутковим та видатковим документом.

Бухгалтерські проведення з оприбуткування товарів наведені в табл. 2.1 на прикладі: торгове підприємство придбало товари вартістю 1000 грн без ПДВ, відповідно, ПДВ — 200 грн; транспортній організації сплачено за доставку товарів від постачальника 250 грн плюс ПДВ — 50 грн.

Інвентаризація товарів і відображення її результатів здійснюється так, як інших запасів згідно з нормативними документами [11, 7].

Інвентаризація запасів перед складанням річної звітності проводиться не раніше 1 жовтня. Перед проведенням інвентаризації в бухгалтерії складається інвентаризаційний опис (форма № М-21), результати інвентаризації оформлюються порівняльною відомістю (форма

інв. — 19). Надлишки оприбутковуються в інший операційний дохід підприємства, пересортиця переноситься з одного регістра аналітичного обліку до іншого в межах одного синтетичного рахунку запасів:

виявлено надлишки *Д-т 28 (20, 22...)* *К-т 719*;
зроблено залік пересортиці *Д-т 28 (20)* *К-т 28 (20)*.

Таблиця 2.1

№ пор.	Зміст операції	Д-т	К-т	Сума, грн
<i>Перша подія — оприбуткування товарів</i>				
1	Оприбутковано товари	28	631	1000
2	Відображено податковий кредит з ПДВ	641	631	200
3	Відображено борг перед транспортною організацією	28	685 (631)	250
4	Відображено податковий кредит з ПДВ за транспортування	641	685	50
5	Оплачено рахунки постачальника	631	311	1200
6	Оплачено рахунки транспортної організації	685	311	300
<i>Перша подія — передоплата (транспортні витрати не відображаємо)</i>				
1	Здійснено передоплату за товари	371	311	1200
2	Відображено податковий кредит з ПДВ	641	644	200
3	Оприбутковано товари	28	631	1000
4	Списано ПДВ	644	631	200
5	Здійснено залік авансу	631	371	1200

Нестачі відносять на субрахунок **947** «Нестачі і втрати від псування цінностей». До прийняття рішення про те, на які рахунки списувати нестачі, їх відносять також на позабалансовий субрахунок **072** «Невідшкодовані нестачі і втрати від псування цінностей». Нестачі запасів можуть списуватись:

- на винних осіб (субрахунок **375** «Розрахунки за відшкодуванням завданих збитків»);
- у межах норм природних втрат — на собівартість;

• на інші витрати операційної діяльності (субрахунок 947), якщо винні не встановлені або нестача виникла внаслідок стихійного лиха, пограбування тощо.

Згідно із постановою Кабінету Міністрів України [7] підприємства повинні відшкодувати нестачі цінностей у двократному розмірі за формулою:

$$P_3 = [(B_B - A) \cdot I_{\text{інф}} + \text{ПДВ} + \text{Акцизний збір}] \cdot 2,$$

де P_3 — розмір збитків;

B_B — балансова вартість активу;

A — сума нарахованої амортизації (для необоротних активів);

$I_{\text{інф}}$ — індекс інфляції.

Бухгалтерські проведення з обліку нестач наведені у табл. 2.2.

Таблиця 2.2

№ пор.	Зміст операції	Д-т	К-т
1	Виявлено нестачу запасів	947	28 (20...)
2	Списано нестачу в межах норм природних втрат	93 (23...)	947
3	Віднесено понаднормову нестачу на позабалансовий рахунок	072	—
4	Віднесено нестачу на винних осіб	375 —	716 072
5	Віднесено на винних осіб нестачу в двократному розмірі	375	716
6	Внесено в касу матеріально відповідальною особою відшкодування збитків	301	375
7	Віднесено двократний розмір нестачі на розрахунки з бюджетом	716	642
8	Перераховано борг до бюджету	642	311
9	Списано на фінансовий результат:		
	— операційні витрати;	791	947
	— операційний дохід	716	791

У результаті проведення інвентаризації виявляють неходові, залежалі, зіпсовані товари, крадіжки, товарні втрати.

Товарні втрати бувають нормовані та ненормовані.

Нормовані — це природні втрати, ламання, бій (посуду, новорічних іграшок, порцелянових виробів тощо), втрати в магазинах самообслуговування.

Ненормовані — втрати понад встановлені норми, які зумовлені порушенням правил зберігання товарів, розтратами, крадіжками, уціненням виробів застарілих моделей.

Природні втрати — це втрати при перевезенні, зберіганні та реалізації товарів, які зумовлені фізично-хімічними властивостями товарів (витікання, висихання, розтрушування). Граничні норми природних втрат встановлюються державними органами [12] у відсотках до кількості відповідних товарів.

При інвентаризації нестачі в межах норм природних втрат списуються на витрати обігу (Д-т 93).

2.3. Облік витрат обігу

Витрати обігу [8] — це представлені в грошовій формі витрати підприємства торгівлі на здійснення процесу реалізації товарів, які складають за своєю суттю собівартість послуг з доведення товарів від виробника до споживача.

Витрати обігу обліковують [П(С)БО 16] на рахунках **93** і **92**; окремо, як і в інших галузях, обліковують інші операційні (рахунок **94**), фінансові (рахунки **95**, **96**) та інші витрати. Згідно з Методичними рекомендаціями [8] до складу витрат обігу включаються операційні витрати (рахунки **92**, **93**, **94**), відсотки за кредит (субрахунок **951**) та ТЗВ (субрахунок рахунка **28**), які припадають на реалізовані товари. (Нагадуємо, що ТЗВ, пов'язані з придбанням товарів, включаються до вартості товарів). Надалі розглядатимемо, переважно, рахунки **92** і **93**.

Елементи витрат у торгівлі такі самі, як і в інших галузях:

- матеріальні витрати;
- витрати на оплату праці;
- відрахування на соціальні заходи;
- амортизація необоротних активів;
- інші витрати.

Статті **витрат на збут** (рахунок **93**) згідно із П(С)БО 16 «Витрати» такі:

- витрати пакувальних матеріалів для затарювання готової продукції на складах готової продукції;

- витрати на ремонт тари;
- оплата праці та комісійні винагороди продавцям, торговим агентам та працівникам підрозділів, що забезпечують збут;
- витрати на рекламу та дослідження ринку (маркетинг);
- витрати на передпродажну підготовку товарів;
- витрати на відрядження працівників, зайнятих збутом;
- витрати на утримання основних засобів, інших матеріальних необоротних активів, пов'язаних зі збутом продукції, товарів, робіт, послуг (операційна оренда, страхування, амортизація, ремонт, опалення, освітлення, охорона);
- витрати на транспортування, перевалку і страхування готової продукції (товарів), транспортно-експедиційні та інші послуги, пов'язані з транспортуванням продукції (товарів) відповідно до умов договору (базису) поставки;
- витрати на гарантійний ремонт і гарантійне обслуговування;
- інші витрати, пов'язані зі збутом продукції, товарів, робіт, послуг.

Склад *адміністративних витрат* (рачунок 92) наступний:

- загальні корпоративні витрати (організаційні витрати, витрати на проведення річних зборів, представницькі витрати тощо);
- витрати на службові відрядження і утримання апарату управління підприємством та іншого загальногосподарського персоналу;
- витрати на утримання необоротних активів загальногосподарського використання, винагороди за професійні послуги (юридичні, аудиторські тощо);
- витрати на зв'язок (поштові, телеграфні, телефонні, телекс, факс тощо);
- витрати на врегулювання спорів у судових органах;
- податки, збори та інші передбачені законодавством обов'язкові платежі (крім податків, зборів та обов'язкових платежів, що включаються до виробничої собівартості продукції, робіт, послуг);
- плата за розрахунково-касове обслуговування та інші послуги банків;
- інші витрати загальногосподарського призначення.

Згідно з методичними рекомендаціями [8] специфічними статтями інших операційних витрат у торгівлі є:

- вартість послуг сторонніх підприємств: страхових, посередницьких, протипожежної та сторожової охорони, з проведення рекламних заходів;
- витрати на обслуговування РРО;
- витрати на медичні огляди працівників;

- витрати на облаштування та утримання кімнат відпочинку, роздягалень, душу тощо;
- вартість транспортно-експедиційних послуг, не пов'язаних із придбанням товарних та інших запасів тощо.

Протягом звітного періоду всі витрати торгівлі списують у дебет рахунків **92** і **93**, в кінці періоду — з кредиту цих рахунків у дебет рахунку **791**.

Бухгалтерські проведення з обліку витрат обігу наведені в табл. 2.3.

Таблиця 2.3

№ пор.	Зміст операції	Д-т	К-т
1	Витрачено матеріали на упаковку	93	20
2	Нараховано заробітну плату адміністративного персоналу	92	661
3	Нараховано заробітну плату виробничому персоналу підприємства торгівлі	93	661
4	Нараховано відрахування на соціальні заходи	92, 93	65
5	Нараховано амортизацію необоротних активів	92, 93	13
6	Нараховано борг транспортній організації за перевезення товарів до покупця	93	685, 63
7	Нараховано борг комунальним підприємствам за водопостачання, опалення, освітлення тощо	93, 92	685, 63
8	Нараховано борг сторонній організації за рекламу	93	685
9	Списано витрати на відрядження	92, 93	372
10	Нараховано податки та платежі	92	641, 642
11	Списано нестачі в межах норм природних витрат	93	947
12	У кінці звітного періоду списано витрати обігу на рахунок фінансових результатів	791	92, 93

Слід ще раз зазначити, що витрати на перевезення товарів від постачальника включають до вартості товарів, а на перевезення до покупця — відносять до витрат обігу.

Прибуток торгівлі визначають на рахунку **79**, як різницю між доходом від реалізації та собівартістю реалізованих товарів і витратами обігу.

2.4. Облік реалізації товарів в оптовій торгівлі

Відвантаження товарів зі складу оформлюється товарно-супроводжувальними (рахунок-фактура, накладна, товарно-транспортна накладна, податкова накладна) та розрахунковими (платіжна вимога-доручення) документами.

Дохід від реалізації товарів згідно з принципом нарахування визнається за датою відвантаження товарів.

Купівельна вартість реалізованих товарів списується в дебет рахунку **902**, дохід від реалізації відображається за кредитом субрахунку **702**.

Бухгалтерські проведення з реалізації товарів в оптовій торгівлі наведені в табл. 2.4 на прикладі: оприбутковано товар вартістю 1000 грн (відповідно, ПДВ — 200 грн) — за прикладом в табл. 2.1; реалізовано товар за 1300 грн без ПДВ (ПДВ — 260 грн); витрати обігу становили 80 грн (порядок їх відображення наведений у першій частині господарських операцій).

Таблиця 2.4

№ пор.	Зміст операції	Д-т	К-т	Сума, грн
1	2	3	4	5
<i>Перша подія — відвантаження товару</i>				
1	Відвантажено товар покупцю	902	28	1000
2	Відображено реалізацію товарів і зоборгованість покупця	361	702	1560
3	Відображено податкове зобов'язання з ПДВ	702	641	260
4	Надійшла оплата від покупців	311	361	1560
5	Нараховано витрати обігу	93, 92	66, 65, 685...	80

№ пор.	Зміст операції	Д-т	К-т	Сума, грн
1	2	3	4	5
6	Списано на фінансовий результат: • купівельну вартість реалізованих товарів • витрати обігу • дохід від реалізації	791 791 702	902 93,92 791	1000 80 1300
<i>Перша подія — передоплата</i>				
1	Надійшла передоплата від покупців	311	681	1560
2	Відображено податкове зобов'язання з ПДВ	643	641	260
3	Відвантажено товар	902	28	1000
4	Відображено реалізацію товарів	361	702	1560
5	Списано ПДВ	702	643	260
6	Списано на фінансовий результат: • купівельну вартість реалізованих товарів • дохід від реалізації	791 702	902 791	1000 1300
7	Здійснено залік авансу	681	361	1560

Фінансовий результат становить $1300 - 1000 - 80 = 220$ (грн).

Валовий дохід за податковим обліком становить 1300 грн і визнається в другій операції при першій події — відвантаженні товару і в першій операції, коли перша подія — отримання передоплати за товар.

2.5. Облік реалізації товарів у роздрібній торгівлі

Якщо підприємства роздрібної торгівлі ведуть облік товарів за цінами продажу, на товари при їх оприбуткуванні встановлюється торгова націнка. Відсоток торгових націнок на різні товари підприємство встановлює самостійно. Протягом місяця товари реалізують за роздрібними цінами, а в кінці місяця визначають середній відсоток і розмір торгових націнок на реалізовані товари, після чого визначається купів-

вельна вартість реалізованих товарів. Можна робити це частіше, якщо дозволяють технічні можливості.

Наприклад: реалізовано за місяць товарів на 150 000 грн (за цінами продажу); середній відсоток торгових націнок становить 30 %; сума торгових націнок на реалізовані товари складає $(150\,000 \cdot 30/100)$, 45 000 грн, а купівельна вартість реалізованих товарів, відповідно, 105 000 грн $(150\,000 - 45\,000)$.

Спочатку розглянемо бухгалтерські проведення з надходження та реалізації товарів у роздрібній торгівлі (табл. 2.5) на спрощеному прикладі, виходячи з припущення, що вся партія закуплених товарів реалізована, тому розмір торгової націнки відомий. Для зручності розглянемо приклад з тими самими сумами, що і в оптовій торгівлі:

- купівельна ціна 1000 грн, ПДВ — 200 грн;
- торгова націнка 560 грн,
- тобто ціна з ПДВ 1560 грн, ПДВ — 260 грн.

Увага! Розмір торгової націнки повинен бути таким, щоб не тільки окупити витрати обігу і забезпечити прибуток торгівлі, а включати в себе ще і ПДВ, тобто в роздрібній торгівлі:

$$\text{Купівельна ціна} + \text{Торгова націнка} = \text{Ціна реалізації} + \text{ПДВ}$$

Таблиця 2.5

№ пор	Зміст операції	Д-т	К-т	Сума, грн
<i>Оприбуткування товарів</i>				
1	Оприбутковано товари	282	631	1000
2	Відображено податковий кредит з ПДВ	641. ПДВ	631	200
3	Встановлено торгову націнку	282	285	560
<i>Реалізація товарів</i>				
4	Реалізовано товари	301	702	1560
5	Відображено податкове зобов'язання з ПДВ	702	641. ПДВ	260
<i>У кінці місяця</i>				
6	Сторнована або списано торгову націнку	282 285	285 282	—560 560
7	Списано купівельну вартість реалізованих товарів	902	282	1000
8	Списаний дохід на рахунок фінансових результатів	702	791	1300
9	Списано собівартість на рахунок фінансових результатів	791	902	1000

Як бачимо із проведень 7 і 3, списання реалізованих торгових націнок здійснюється таким самим проведенням, як і їх встановлення, але *методом червоного сторно* або оберненим проведенням.

Згідно з [7] на практиці проведення 6 і 7 можуть бути іншими — протягом місяця товари списують у дебет (Д-т) субрахунку **902** за цінами продажу (щоб за матеріально відповідальною особою не рахувалися фактично реалізовані товари), а в кінці місяця сторнуючий запис роблять за дебетом субрахунку **902** і кредитом субрахунку **285**:

Д-т 902 К-т 282 1560
Д-т 902 К-т 285 — 560.

Розрахунок реалізованих торгових націнок

Згідно з п. 22 П(С)БО 9 «Запаси» сума торгових націнок (ТН) на реалізовані товари визначається як добуток продажної (роздрібної) вартості реалізованих товарів на середній відсоток торгових націнок (сер. % ТН).

$$\text{Сер. \% ТН} = \frac{\text{ТН на початок місяця} + \text{ТН за отриманими товарами}}{\text{Залишок товарів на початок місяця} + \text{Продажна вартість отриманих товарів}} \cdot 100 \%$$

Приклад розрахунку реалізованих торгових націнок наведений в табл. 2.6.

Таблиця 2.6

Показник	Купівельна вартість (собівартість)	Ціна продажу (роздрібна ціна)	Торгова націнка
Залишок на початок місяця	220	450	230
Отримано за місяць	360	600	240
Реалізовано за місяць	303,82	550	246,18
Залишок на кінець місяця	276,18	500	223,82

Середній відсоток торгової націнки на реалізовані товари:

$$\frac{230 + 240}{450 + 600} \cdot 100 \% = 44,76 \%$$

Сума торгової націнки на реалізовані товари:

$$\frac{550 \cdot 44,76}{100} = 246,18$$

Собівартість (купівельна ціна) реалізованих товарів:

$$550 - 246,18 = 303,82.$$

Торгова націнка на залишок товарів:

$$230 + 240 - 246,18 = 223,82.$$

Купівельна вартість на кінець періоду:

$$220 + 360 - 303,82 = 276,18 \text{ або } 500 - 223,82 = 276,18.$$

Бухгалтерські проведення за розглянутим прикладом подано в табл. 2.7.

Таблиця 2.7

№ пор.	Операція	Д-т	К-т	Сума, грн
<i>Оприбуткування товарів</i>				
1	Оприбутковано товари	282	631	360
2	Відображено податковий кредит з ПДВ	641. ПДВ	631	72
3	Встановлено торгову націнку	282	285	240
<i>Реалізація товарів</i>				
4	Реалізовано товари	301	702	550
5	Відображено податкове зобов'язання з ПДВ	702	641. ПДВ	91,67
<i>У кінці місяця</i>				
6	Сторновано торгову націнку	282	285	—246,18
7	Списано купівельну вартість реалізованих товарів	902	282	303,82
8	Списано дохід на рахунок фінансових результатів	702	791	458,33
9	Списано собівартість на рахунок фінансових результатів	791	902	303,82

2.6. Особливості обліку тари

Тара — це предмети, які призначені для пакування, зберігання, транспортування, передпродажної підготовки і продажу продукції або товарів.

Класифікація тари

1. Одноразового використання (безповоротна) — пакети, мішки паперові, поліетиленові тощо.

2. Багаторазового використання — безповоротна і зворотна.

Зворотна тара може бути незаставна та заставна, повернення якої забезпечується заставою у вигляді коштів, подібної тари або інших активів. Залежно від матеріалу, з якого виготовлено зворотну тару, вона може бути металева, пластмасова, дерев'яна, скляна, картонна, з тканини та нетканих матеріалів. Залежно від затареної в неї продукції, зворотна тара може бути обов'язковою частиною товару, що включається до його первісної вартості, або існувати окремо від товару і мати свою власну вартість.

Зворотною тара вважається при визначенні її такою в договорах постачання продукції або купівлі-продажу товарів. При поверненні скляної тари її бій у межах встановлених норм зараховується в погашення боргу за її повернення.

Залежно від призначення тари та її використання вона може обліковуватись як запаси або як необоротні матеріальні активи на таких субрахунках:

204 «Тара і тарні матеріали» — всі види тари (крім інвентарної) та матеріали для виготовлення і ремонту тари;

284 «Тара під товарами» — тара під товарами і порожня;

115 «Інвентарна тара» — тара для внутрішніх потреб підприємства;

109 «Інші основні засоби» — тара для внутрішнього використання зі строком служби більше одного року і вартістю більше за встановлену на підприємстві межу.

Тара, яка є невід'ємною частиною товарів (коробка сірників тощо), обліковується разом із товарами.

Рух тари оформлюється встановленими первинними документами аналогічно оприбуткуванню чи відвантаженню товарів або продукції.

При оприбуткуванні тари її вартість визначається згідно з П(С)БО 9, як і вартість інших запасів, а бухгалтерські проведення аналогічні оприбуткуванню товарів:

Оприбутковано тару, що надійшла з товаром:

Д-т 284

К-т 631.

Відображено податковий кредит з ПДВ:

Д-т 641.ПДВ

К-т 631 та ін.

При виготовленні тари на підприємстві бухгалтерські проведення з обліку витрат на її виготовлення аналогічні обліку витрат на виробництво продукції.

Більш складним є облік зворотної тари. Її рух між підприємствами-виробниками (продукції і тари) та підприємствами оптової торгівлі облі-

ковується на загальних підставах. При поставлянні такої тари в роздрібну торгівлю її вартість не включається до бази оподаткування ПДВ та податком на прибуток. До бази оподаткування вартість зворотної тари включається, якщо вона не була повернена відправнику у визначені строки.

У табл. 2.8 наведений приклад відображення в обліку зворотної тари за умови придбання підприємством 10 цистерн із паливом, місткістю 1000 літрів і заставною вартістю 1100 грн кожна (без ПДВ).

Таблиця 2.8

№ пор.	Зміст операції	Д-т	К-т	Сума, грн
<i>Облік інвентарної тари у постачальника</i>				
1	Цистерни передані в тимчасове використання (1100,00 x 10)	115.2	115.1	11000,00
2	Отримано заставу	311	685	11000,00
3	Цистерни повернені покупцем	115.1	115.2	11000,00
4	Повернено покупцю заставу	685	311	11000,00
<i>Облік інвентарної тари у покупця</i>				
1	Цистерни враховані на позабалансовому рахунку	023	—	11000,00
2	Перераховано суму застави	377	311	11000,00
3	Цистерни повернені продавцю	—	023	11000,00
4	Продавцем повернено суму застави	311	377	11000,00

2.7. Облік торгових патентів

Згідно із Законом [3] для здійснення деяких видів підприємницької діяльності слід придбати торговий патент, а саме:

- для торгівлі за готівкові кошти;
- надання побутових послуг;
- грального бізнесу;
- торгівлі готівковими валютними коштами.

Торговий патент — це державне свідоцтво, яке засвідчує право суб'єкта підприємницької діяльності чи його структурного (відокремленого) підрозділу займатися зазначеними у Законі [3] видами підпри-

емницької діяльності. Торговий патент не засвідчує право суб'єкта підприємницької діяльності на інтелектуальну власність.

Торговий патент видається державними податковими органами.

Не треба придбавати торговий патент згідно із п. 6 ст. 3 Закону [3] для торгівлі виключно такими товарами вітчизняного виробництва: хліб та хлібобулочні вироби, молоко і молочна продукція, борошно, сіль, цукор, олія, продукти дитячого харчування, яйця, риба, фрукти і ягоди, картопля і плодоовочева продукція, безалкогольні напої, морозиво, яловичина та свинина, домашня птиця, мед, картопля й плодоовочева продукція, комбікорма для продажу населенню.

Термін дії торгового патенту для здійснення торговельної діяльності 12 місяців, короткотермінового торгового патенту — від 1 до 15 днів.

Вартість торгового патенту встановлюється органами місцевого самоврядування у межах таких граничних рівнів за календарний місяць:

60—320 грн — в Києві та обласних центрах;

30—160 грн — в містах і районних центрах;

до 80 грн — в інших населених пунктах.

Вартість короткотермінового торгового патенту за один день становить 10 гривень.

Торговий патент оплачується до 15 числа місяця, що передує звітному місяцю; короткотерміновий патент — не пізніше ніж за один день до початку здійснення торговельної діяльності. Під час придбання торгового патенту суб'єкт підприємницької діяльності вносить одноразову плату в розмірі вартості торгового патенту за один місяць; на цю суму зменшується розмір плати за торговий патент в останній місяць його дії. Можна зробити попередню оплату вартості торгового патенту за весь термін його дії.

Вартість торгового патенту не відносять до валових витрат підприємства, як інші податки і збори, а відшкодовують за рахунок податку на прибуток, який належить до сплати.

Бухгалтерські проведення з обліку торгового патенту наведено в табл. 2.9.

Якщо нарахований податок на прибуток менший від вартості торгового патенту, то залишок вартості торгового патенту відшкодовується в наступних звітних періодах.

Пільговий торговий патент видається суб'єктам підприємницької діяльності у разі здійснення торговельної діяльності виключно з використанням таких видів товарів вітчизняного виробництва: поштові марки, конверти, тара для поштових відправлень; періодичні видання, книги, альбоми, зошити; проїзні квитки; товари народних промислів; лікарські засоби та санітарно-гігієнічні вироби; вугілля, гас, торф, дрова для про-

дажу населенню; сірники; насіння. Пільговий торговий патент одержують також суб'єкти підприємницької діяльності, які реалізують інвалідам товари повсякденного вжитку та продукти харчування через торговельні установи, створені громадськими організаціями інвалідів, та які здійснюють торговельну діяльність на території військових частин і військових навчальних закладів виключно товарами військової атрибутики та повсякденного вжитку для військовослужбовців.

Таблиця 2.9

№ пор.	Зміст операції	Д-т	К-т	Сума, грн
1	Оплачено вартість торгового патенту (3 рази на квартал по 120 грн)	39	311	360
2	Нараховано податок на прибуток	981	641	800
3	Списано вартість торгового патенту на зменшення податку на прибуток (щомісяця по 120 грн)	641	39	360
4	Перераховано до бюджету податок на прибуток	641	311	440

Суб'єкти підприємницької діяльності, які займаються продажем періодичних видань друкованих засобів масової інформації, одержують пільговий торговий патент на торгівлю супутньою продукцією, а саме: ручки, олівці, пензлі, мольберти, фарби, рамки для картин, швидкошшивачі, інші канцелярські прилади та конторське приладдя (крім виготовлених із дорогоцінних і напівдорогоцінних металів).

ПИТАННЯ ДЛЯ КОНТРОЛЮ ЗНАНЬ

1. Дайте визначення поняттю «товар».
2. Дайте визначення поняттю «торгова діяльність».
3. Назвіть види торгівлі. Чим вони різняться?
4. Із чого складається ціна в оптовій торгівлі?
5. Із чого складається ціна в роздрібній торгівлі?
6. Яке призначення реєстратора розрахункових операцій (РРО)?
7. Перелічіть випадки, коли РРО не використовується?
8. Які права має покупець (споживач) у торгівлі?
9. Назвіть субрахунки рахунку 28 «Товари».
10. Які особливості оподаткування в торгівлі?

11. Що є регістром аналітичного обліку з обліку товарів на складі?
12. Що включається до ціни товарів при їх придбанні?
13. Якими методами здійснюється оцінка товарів при вибутті?
14. Як здійснюється оцінка товарів на дату балансу?
15. Яким буде бухгалтерське проведення з нарахування заборгованості за опалення торгового залу?
16. Яким буде бухгалтерське проведення з відображення податкового кредиту з ПДВ, якщо перша подія — оприбуткування товарів?
17. Яким буде бухгалтерське проведення з відображення податкового кредиту з ПДВ в момент надходження товарів, якщо першою подією була передоплата?
18. Назвіть бухгалтерські проведення з оприбуткування товару на склад?
19. Назвіть бухгалтерські проведення з відображення реалізації товарів покупцю в оптовій торгівлі?
20. Яким буде бухгалтерське проведення з отримання передоплати від покупця?
21. Яким буде бухгалтерське проведення з відображення податкового зоб'язання з ПДВ при відвантаженні товару, якщо першою подією було отримання передоплати від покупця?
22. Дайте визначення витратам обігу.
23. Перелічіть елементи витрат у торгівлі.
24. Назвіть рахунки, на яких ведеться облік витрат у торгівлі.
25. Перелічіть статті витрат на збут (рахунок 93).
26. Назвіть специфічні статті інших операційних витрат у торгівлі.
27. Яким має бути порядок проведення інвентаризації товарів?
28. Чи входить до складу інвентаризаційної комісії матеріально-відповідальна особа?
29. Які документи повинні бути підписані матеріально-відповідальною особою до початку проведення інвентаризації та по її закінченню?
30. Якими документами оформлюють результати інвентаризації товарів?
31. Бухгалтерські проведення із нарахування заробітної плати і відрахувань на соціальні заходи.
32. Порядок встановлення торгової націнки в торгівлі.
33. Порядок визначення середнього відсотку реалізованих торгових націнок.
34. Порядок визначення суми торгової націнки у вартості реалізованих товарів.
35. Назвіть бухгалтерські проведення з реалізації товарів в оптовій та роздрібній торгівлі?
36. Бухгалтерські проведення із списання реалізованих торгових націнок.
37. Визначення фінансового результату в роздрібній торгівлі.
38. Класифікація тари.
39. Бухгалтерські рахунки для обліку тари.
40. Особливості обліку тари.

41. Порядок придбання торгових патентів.
42. Порядок відшкодування витрат на торгові патенти.
43. Бухгалтерські проведення з обліку торгових патентів.

ЗАДАЧІ

1. В оптовій торгівлі оприбутковано товари вартістю 4500 грн без ПДВ. Транспортно-заготівельні витрати становлять 500 грн без ПДВ. Рахунки поставальника і транспортної організації оплачені. Товар реалізовано за 8400 грн з ПДВ. Зробити бухгалтерські проведення з оприбуткування і реалізації товарів, списання собівартості і доходу на рахунок фінансових результатів, перерахування до бюджету ПДВ. Зробити бухгалтерські проведення з оприбуткування і реалізації товарів за умови, що першою подією в обох випадках була передплата.

2. Оприбутковано товари в оптовій торгівлі вартістю 2000 грн без ПДВ. Транспортно-заготівельні витрати становлять 250 грн без ПДВ. Товари реалізовано за 3000 грн, без ПДВ. Витрати обігу складають 150 грн. Зробити бухгалтерські проведення з надходження та реалізації товарів. Відобразити витрати обігу та визначити фінансовий результат.

3. На підприємстві оптової торгівлі оприбутковано товар вартістю 6000 грн без ПДВ. Транспортно-заготівельні витрати склали 750 грн без ПДВ. Товар реалізовано за 9000 грн. Витрати обігу — 700 грн. Зробити необхідні бухгалтерські проведення за умови, що першою подією була передплата.

4. Зробити бухгалтерські проведення та визначити витрати обігу за такими даними: витрачено матеріали на упаковку товару — 900 грн, амортизація обладнання торгового залу — 120 грн, заробітна плата продавців та касирів — 13200 грн, заробітна плата адміністративного персоналу — 6000 грн, оплата послуг зв'язку — 200 грн без ПДВ, оплата комунальних послуг (водопостачання, опалення, освітлення торгового залу) — 480 грн, оплата послуг рекламного агентства 240 грн, витрати на відрядження адміністративного персоналу — 380 грн, інші адміністративні витрати — 300 грн; суму нарахувань на фонд оплати праці до соціальних фондів визначити самостійно.

5. Оприбутковано товар в оптовій торгівлі вартістю 25 000 грн без ПДВ. Транспортно-заготівельні витрати складають 1200 грн без ПДВ. Товар реалізований за 33 000 грн без ПДВ. Витрати обігу становлять: матеріали на упаковку товару — 250 грн, амортизація обладнання торгового залу — 80 грн, заробітна плата продавців — 2000 грн, оплата послуг сторонніх організацій — 300 грн без ПДВ, витрати на відрядження продавців — 180 грн, адміністративні витрати — 700 грн; суму нарахувань на фонд оплати праці до соціальних фондів визначити самостійно. Зробити бухгалтерські проведення з надходження та реалізації товарів, відображення витрат обігу та фінансових результатів.

6. В оптовій торгівлі оприбутковано 100 одиниць товару по 12 грн з ПДВ. Реалізовано 80 одиниць цього товару по 18 грн з ПДВ. Витрати на збут становлять 95 грн. Зробити бухгалтерські проведення з надходження та реалізації товарів, відображення витрат обігу та фінансових результатів.

7. У роздрібній торгівлі вирішити задачу за умовою задачі 1 для оптової торгівлі: оприбутковано товар вартістю 4500 грн без ПДВ. ТЗВ на доставку товару — 500 грн без ПДВ. Встановлено торгову націнку — 3400 грн. Рахунки постачальника і транспортні операції оплачені. Товар реалізовано за 8400 грн з ПДВ. Зробити бухгалтерські проведення з оприбуткування товарів, встановлення торгової націнки та реалізації товарів.

8. На підприємстві роздрібної торгівлі оприбутковано товар вартістю 9000 грн без ПДВ, транспортно-заготівельні витрати становили 800 грн без ПДВ. Товар реалізовано за 15 000 грн. Визначити суму торгової націнки, зробити бухгалтерські проведення з оприбуткування товарів, встановлення торгової націнки та реалізації товарів.

9. Визначити середній відсоток торгової націнки на реалізовані товари в роздрібній торгівлі, якщо:

Торгова націнка на початок місяця — 1250 грн.

Торгова націнка у продажній вартості товарів, отриманих за місяць — 1820 грн.

Залишок товарів на початок місяця (за продажною вартістю) — 7400 грн.

Одержано в звітному місяці товарів (за продажною вартістю) — 4500 грн.

Реалізовано товарів за місяць на загальну суму 8200 грн.

Відобразити операції з надходження і реалізації товарів на рахунках бухгалтерського обліку.

10. Визначити середній відсоток торгової націнки на реалізовані товари в роздрібній торгівлі за даними попередньої задачі за умови, що наведена вартість одержаних товарів є покупною вартістю, тобто:

Торгова націнка на початок місяця — 1250 грн.

Торгова націнка у продажній вартості товарів, отриманих за місяць — 1820 грн.

Залишок товарів на початок місяця (за продажною вартістю) — 7400 грн.

Одержано в звітному місяці товарів (за покупною вартістю) — 4500 грн.

Реалізовано товарів за місяць на загальну суму 8200 грн.

Відобразити операції з надходження і реалізації товарів на рахунках бухгалтерського обліку.

11. На підприємстві роздрібної торгівлі:

	Купівельна вартість товарів	Продажна вартість товарів	Торгова націнка
Залишок на початок	2000	3000	1000
Отримано	9000	14 800	5800
Реалізовано		11 000	

Визначити середній відсоток і суму торгової націнки у вартості реалізованих товарів і зробити необхідні бухгалтерські проведення.

12. На підприємстві роздрібною торгівлі:

	Купівельна вартість товарів	Продажна вартість товарів	Торгова націнка
Залишок на початок	1000	1500	500
Отримано	5000	8000	3000
Реалізовано		6000	

Визначити середній відсоток і суму торгової націнки у вартості реалізованих товарів і зробити необхідні бухгалтерські проведення.

13. У роздрібній торгівлі оприбутковано товари:

Товар	Покупна вартість без ПДВ, грн	Торгова націнка, %	Торгова націнка, сума
1	1000	50	
2	3800	46	
3	4300	42	
Разом	9100	X	

Залишок товарів на початок місяця:

Продажна вартість — 2900 грн.

Торгова націнка — 950 грн.

Реалізовано товар: продажна вартість — 12 000 грн

Зробити бухгалтерські проведення з оприбуткування та реалізації товарів, визначити реалізовані торгові націнки, фінансовий результат.

14. Підприємство протягом звітного місяця реалізувало товари на суму 316 000 грн з ПДВ, з яких оплачено товари на суму 144 000 грн з ПДВ.

У цьому самому місяці надійшла оплата за товари, реалізовані в попередній період, у сумі 66 000 з ПДВ. Сума наданої на момент оплати знижки склала 6000 грн (у тому числі ПДВ — 1000 грн).

У звітному місяці придбаний товар вартістю 220 200 грн (у тому числі ПДВ — 36 700 грн), на який зроблено націнку 74 000 грн. Сальдо за рахунками бухгалтерського обліку на початок поточного місяця склало:

— по дебету субрахунка 282 «Товари в торгівлі» — 60 000 грн;

— по кредиту субрахунка 285 «Торгова націнка» — 17 500 грн.

Розрахувати середній відсоток торгових націнок, визначити собівартість реалізованих товарів, фінансовий результат, зробити відповідні бухгалтерські проведення.

15. Торговим підприємством придбаний торговий патент вартістю 200 грн. Податок на прибуток, нарахований у звітному періоді, становить 180 грн.

Зробити бухгалтерські проведення з придбання торгового патенту, нарахування та сплати податку на прибуток.

16. Підприємство займається торгівлею оптом і в роздріб. При оптовій торгівлі використовується безготівковий розрахунок, тому торговий патент на таку діяльність не придбавається. Торгівля в роздріб підлягає патентуванню, а оптова — не підлягає. У звітному періоді придбано торговий патент на суму 400 грн. Прибуток, що підлягає оподаткуванню, за цей звітний період становив 2000 грн, у тому числі від оптової торгівлі — 800 грн та від роздрібно́ї торгівлі — 1200 грн.

Визначити, на яку суму вартості сплачених торгових патентів треба зменшити податок на прибуток. Зробити бухгалтерські проведення з придбання торгового патенту, нарахування та сплати податку на прибуток.

17. Зробити бухгалтерські проведення та заповнити форму 2 фінансової звітності «Звіт про фінансові результати» за такими даними: в оптовій торгівлі реалізовано товари, покупна вартість яких становить 15 000 грн, продажна вартість — 20 000 грн без ПДВ.; заробітна плата продавців — 2000 грн (відрахування на соціальні заходи визначити самостійно), за опалення та освітлення торгового залу нараховано 500 грн, адміністративні витрати склали 900 грн; прибуток за податковим обліком становить 3000 грн.

Розділ 3

ОБЛІК У РЕСТОРАННОМУ ГОСПОДАРСТВІ

Нормативна база

1. Закон України «Про застосування реєстраторів розрахункових операцій у сфері торгівлі, громадського харчування та послуг» від 06.07.1995 р. № 265 в ред. від 01.06.2000 р. № 1776.

2. Закон України «Про якість і безпеку харчових продуктів та продовольчої сировини» від 23.12.97 р. № 771.

3. *Методичні* рекомендації з формування складу витрат та порядку їх планування у торговельній діяльності, затверджені наказом Міністерства економіки та з питань європейської інтеграції України від 22.05.02 р. № 145.

4. *Методичні* рекомендації щодо впровадження національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку у сфері громадського харчування і побутових послуг, гармонізованих з міжнародними стандартами, затверджені наказом Міністерства економіки та з питань європейської інтеграції від 17.06.2003 р. № 157.

5. *Правила* роботи закладів (підприємств) ресторанного господарства, затверджені наказом Міністерства економіки та з питань європейської інтеграції України від 24.07.2002 р. № 219 у редакції наказу Мінекономіки від 9.10.2006 р. № 309.

6. *Санітарні* правила для підприємств громадського харчування, включаючи кондитерські цехи та підприємства, що виробляють м'яке морозиво (СанПін), затверджені Міністерством охорони здоров'я СРСР та Міністерством торгівлі СРСР 19.03.91 р. № 5777.

7. *Положення* (стандарти) бухгалтерського обліку 9 «Запаси», 15 «Дохід», 16 «Витрати».

8. *Сборник* рецептур блюд и кулинарных изделий для предприятий общественного питания, затверджений наказом Мінторгу СРСР від 12.12.80 р. № 310.

9. *Збірник* рецептур національних страв та кулінарних виробів для підприємств громадського харчування, затверджений наказом МЗЕЗ-торгу від 06.07.99 р. № 484.

10. *Порядок* розробки та затвердження технологічної документації на фірмові страви, кулінарні та борошняні кондитерські вироби на підприємствах громадського харчування, затверджений наказом Міністерства економіки України від 25.09.2000 р. № 210.

11. *Правила обов'язкової сертифікації послуг харчування*, затверджені Держстандартом України 27.01.99 р. № 37.

12. *ДСТУ 3862-99 Ресторанне господарство*. Терміни та визначення, затверджений наказом Державного комітету України з питань технічного регулювання та споживчої політики від 29.10.2003 р. № 185.

3.1. Характеристика ресторанного господарства і особливості обліку

Терміном «ресторанне господарство» замінено термін «громадське харчування» [5, 12], який ще вживається у багатьох нормативних документах.

За особливостями обліку ресторанне господарство значною мірою наближене до торгівлі, а за КВЕД воно віднесено до секції **Н** «Діяльність готелів та ресторанів». У Правилах [5] запропоновано такі визначення:

ресторанне господарство — вид економічної діяльності суб'єктів господарської діяльності щодо надавання послуг відносно задоволення потреб споживачів у харчуванні з організуванням дозвілля або без нього;

заклад ресторанного господарства — організаційно-структурна одиниця у сфері ресторанного господарства, яка здійснює виробничо-торговельну діяльність: виробляє і (або) доготовляє, продає і організовує споживання продукції власного виробництва і закупних товарів, може організовувати дозвілля споживачів;

тип закладу ресторанного господарства — сукупність загальних характерних ознак виробничо-торговельної діяльності закладу;

клас закладу ресторанного господарства — сукупність відмінних ознак закладу певного типу, яка характеризує рівень вимог до продукції власного виробництва і закупних товарів, умов їх споживання, організування обслуговування та дозвілля споживачів.

Типи закладів ресторанного господарства:

- ресторани;
- бари;
- кафе, кафетерії;
- їдальні, в тому числі їдальні на підприємствах, у навчальних закладах тощо;
- закусочні;
- буфети, магазини кулінарних виробів;
- фабрики-кухні, фабрики-заготівельні.

Класи ресторанів та барів: перший, вищий, люкс.

Клас підприємство ресторанного господарства обирає самостійно, враховуючи рівень асортименту, технічного оснащення, обслуговування (самообслуговування, офіціанти, комбіноване), естетичного оформлення тощо.

На фасаді закладу ресторанного господарства має бути вивіска із зазначенням його типу (класу), назви та режиму роботи, який, за потреби, узгоджується з органами місцевого самоврядування чи адміністрацією підприємства, яке обслуговує цей заклад.

На підприємствах ресторанного господарства повинен забезпечуватися належний санітарний стан згідно з правилами [6], використовуватися відповідні дозволені мийні та дезінфікуючі засоби; працівники повинні проходити регулярні медичні обстеження, результати яких відображають у їхніх особистих медичних книжках. Технологічне обладнання, інвентар і посуд повинні відповідати певним вимогам — мати сертифікати відповідності або бути виготовленими із дозволених матеріалів. Страви повинні подаватися тільки сьгоднішні. Має бути забезпечена кількість страв згідно з меню протягом усього дня або періоду, визначеного для їх продажу (сніданок, обід, вечеря).

На підприємствах ресторанного господарства обов'язкова наявність меню і преїскурантів. Асортимент страв затверджується керівництвом; при їх виготовленні необхідно дотримуватися технологічних режимів згідно із збірником рецептур [зокрема, 8, 9], стандартами тощо. Можна самостійно розробляти та затверджувати фірмові страви.

На підприємствах ресторанного господарства обов'язкове використання РРО. Засоби вимірювальної техніки повинні бути перевірені і справними.

У торговельних приміщеннях закладів ресторанного господарства (незалежно від типу і класу) забороняється куріння тютюнових виробів (за винятком спеціально відведених для цього місць, обладнаних втяжною вентиляцією або іншими засобами для видалення тютюнового диму (п. 3.10 Правил [5]).

Оподаткування здійснюється згідно із законодавством. *Клас професійного ризику виробництва* для сплати збору на страхування від нещасних випадків — 5. При торгівлі спиртними напоями сплачується збір на розвиток виноградарства, садівництва та хмелярства.

Особливості обліку в ресторанному господарстві

Облік у громадському харчуванні має багато спільного з обліком у торгівлі — використання рахунку 28 «Товари», встановлення торгових націнок, реалізація через касу з використанням РРО та ін. Проте є ряд особливостей, характерних саме для цього виду діяльності.

1. У ресторанному господарстві можна виділити такі господарські процеси:

- заготівля;
- виробництво;
- реалізація;
- організація споживання.

Останній процес є характерним тільки для цього виду діяльності.

2. На підприємствах громадського харчування здійснюється і виробництво, і торгівля одночасно. Витрати на виробництво обліковують на рахунок **23**, адміністративні витрати та витрати на збут — відповідно на рахунках **92**, **93**. (Раніше на рахунок **23** списували тільки вартість використаних продуктів, сировини).

3. Велике внутрішнє переміщення цінностей, неоднорідність ТМЦ, велика кількість матеріально відповідальних осіб призводять до збільшення обсягу документів, які супроводжують рух товарів, і збільшення кількості субрахунків рахунка **28** «Товари».

Специфічні первинні документи — денні забірні листи, якими оформляється відпускання (забір) товарів, сировини, напівфабрикатів із комори до кухні тощо (додаток 3).

Товари в коморі обліковують на субрахунок **281**, товари в торгівлі — на субрахунок **282**, до якого можуть відкривати субрахунки третього порядку, наприклад: «Товари в барі, їдальні, ресторани», «Товари в буфетах, кіосках».

4. Специфічне ціноутворення.

Відсоток торгової націнки визначається, як і в роздрібній торгівлі, але в різних підрозділах — на кухні, в буфеті, в кафе націнки можуть бути різними. Націнка громадського харчування встановлюється у відсотках до роздрібною ціни, після чого додається ПДВ. Методичними рекомендаціями [4] пропонується два однакових проведення *Д-т 281, 282 К-т 285* на суму націнки і на суму ПДВ.

Рівень націнки залежить від типу і класу закладу та виду товару чи сировини. Є обмеження — на хліб, сіль, овочі, муку, продукти дитячого харчування, макаронні вироби.

Ціни бувають звичайні та бенкетні; бенкетні ціни визначаються шляхом встановлення певного відсотка націнки до звичайних цін.

5. Продукція власного виробництва зазвичай не списується на склад, а одразу передається до торгового залу, кіоску тощо; тому в обліку немає моменту завершення виробництва, випуску готової продукції.

6. Вартість готової продукції визначається шляхом складання калькуляції на основі плана-меню, збірника рецептур, встановлених цін; вартість кожної складової обчислюється за власною ціною.

Калькуляція зазвичай розраховується на 100 порцій на калькуляційних картах типової форми.

7. Реалізація оформлюється такими документами:

- чеки;
- розрахункові квитанції;
- рахунки офіціанта;
- накладні;
- абонементи з обов'язковим оформленням реалізації через РРО

або розрахункові книжки.

При реалізації поза торговою залою необхідно мати посвідчення про якість, де вказуються назва підприємства, його адреса, найменування продукції, дата виготовлення, строк придатності, умови реалізації і зберігання, маса одиниці розфасування і ціна за одиницю розфасування або ваги продукції.

8. У ресторанному господарстві формується багато специфічних первинних документів: план-меню, технологічні і калькуляційні карти на кожну страву, денний забірний лист і вимога до комори на відпуск товарів, замовлення-рахунок при організації бенкетів, закупівельний акт при придбанні сільськогосподарських продуктів, наряд замовлення на виготовлення кондитерських та інших виробів, товарний звіт і звіти про рух товарів (виробів) на кухні та в інших підрозділах, акти про продаж і відпуск виробів кухні, про передачу товарів і тари під час зміни матеріально відповідальної особи тощо [4].

3.2. Калькулювання вартості страв

Калькулювання вартості страв, складання калькуляційних карток — одна із найбільш трудомістких ділянок обліку в ресторанному господарстві.

Підприємствами ресторанного господарства виготовляється продукція відповідного асортименту, який затверджується керівником і погоджується з санітарно-епідеміологічною службою. При виготовленні страв необхідно дотримуватись технологічних режимів виробництва продукції (сумісність продуктів, їх взаємозаміна, режими оброблення сировини тощо), визначених нормативною документацією (зокрема, збірниками [6, 8, 9, 10]).

Страва [5] — кулінарний виріб або харчовий продукт у натуральному вигляді, готовий до вживання, порціонований та оформлений для подавання споживачам.

Фірмова страва — страва (кулінарний, борошняний кондитерський виріб), яку готують у конкретному закладі громадського харчування за оригінальною авторською рецептурою із присвоєнням їй фірмової назви, на яку поширюється право захисту інтелектуальної власності.

Для визначення продажної ціни страв на кожну з них складаються калькуляційні картки, де наводиться перелік складових цієї страви, їх ціна і необхідна кількість. Калькуляція складається, як правило, на 100 порцій. Калькуляційна картка підписується заводиробництвом і особою, яка склала калькуляцію, і затверджується директором.

У картці обов'язково наводяться такі дані:

- назва підприємства;
- номер картки;
- назва страви, її номер у Збірнику рецептур і рік видання використаного збірника;
- перелік продуктів і норми їх закладання;
- загальна вартість набору сировини;
- ціна однієї порції і вихід страви.

Якщо рецептура у Збірнику розрахована на вихід, наприклад, 1000 г, а порція становить 500 г, 300 г тощо, необхідно відповідно перерахувати норми закладання. Коли в Збірнику наведено кілька варіантів закладки сировини для тієї самої страви, підприємство обирає тільки один із них.

Складання калькуляції на прикладі картоплі «фрі» (кількість і ціни заокруглені) наведено у табл. 3.1.

Таблиця 3.1

КАЛЬКУЛЯЦІЙНА КАРТКА №
НАЙМЕНУВАННЯ СТРАВИ — КАРТОПЛЯ, СМАЖЕНА
У ФРИТЮРИ НОМЕР У ЗБІРНИКУ РЕЦЕПТУР — 355

№ пор.	Назва продуктів	Норма, кг	Ціна, грн	Сума, грн
1	Картопля	50	2	100
2	Олія	2	6	12
3	Масло вершкове	1,5	14	21
4	Сіль	0,3	0,6	0,18
5	Зелень	0,4	10	4
Загальна вартість 100 страв				137,18
Продажна вартість однієї страви				1,37
Вихід у готовому вигляді, 200 г				

Норми закладання сировини, зокрема овочів і фруктів, а також її ціна можуть змінюватися протягом року (або з часом). В калькуляційній картці передбачено вільні графи, в яких робиться перерахунок на певну дату.

У багатьох стравах можлива взаємозамінність продуктів (наприклад, свіжі персики на консервовані у фруктовому салаті тощо). В Збірниках [8, 9] передбачено таблиці «Норми взаємозамінності продуктів при виготовленні страв».

Сіль, зелень і спеції в рецептурах не зазначаються, норми їх закладання наведені в передмові до відповідної групи страв.

Якщо страви виготовляють частково із сировини замовника, до їх вартості не включається вартість цієї сировини, але враховується вартість обслуговування.

3.3. Бухгалтерський облік на підприємствах ресторанного господарства

Порядок оцінки запасів та обліку на підприємствах ресторанного господарства визначено методичними рекомендаціями [4].

Запаси товарів та сировини в закладах ресторанного господарства зберігаються в коморі.

Оцінка запасів при їх надходженні та вибутті до структурних підрозділів здійснюється згідно з П(С)БО 9. Обліковою ціною в коморі може бути первісна вартість або ціна продажу. Якщо рівень торгових націнок у всіх структурних підрозділах єдиний, то облік у коморі ведуть за цінами продажу, встановлюючи торгову націнку при оприбуткуванні:

Д-т 281 *К-т 631*.

Д-т 641 *К-т 631*

Д-т 281 *К-т 285* на суму націнки та ПДВ.

Якщо рівень націнок у різних підрозділах різний, у коморі облік товарів ведуть за первісною вартістю, встановлюючи націнки при відпуску товарів з комори проведеннями:

1. Передача товарів із комори у виробництво:

Д-т 23 *К-т 281*

Д-т 23 *К-т 285*

2. Передача товарів у торгівлю (буфети, кіоски тощо):

Д-т 282 *К-т 281*

Д-т 282 *К-т 285*

Бухгалтерські проведення з обліку товарів у виробництві наведені в табл. 3.2.

Списання торгової націнки при реалізації товарів у ресторанному господарстві здійснюють методом **сторно** проведеннями:

Д-т 902 *К-т 285* або

Д-т 23, 281, 282 *К-т 285*.

Таблиця 3.2

№ пор.	Зміст операції	Д-т	К-т
1	Отримано товари, сировину з комори, від постачальників тощо	23	281, 631, 372
2	Відображено ПДВ	641	631, 372
3	Встановлено націнку на суму націнки на суму ПДВ	23 23	285 285
4	Відпуск продукції в буфети, кіоски		
4.1	На облікову вартість буфету	282	23
4.2	На суму націнки, якщо націнка буфету нижче, ніж у виробництві	285 282	23 285
4.3	Встановлення націнки в буфеті, якщо вона вища за націнку виробництва	282	285

У табл. 3.3 наведено **приклад** обліку на підприємстві ресторанного господарства за наступними даними.

Оприбутковано товари (сировину, напівфабрикати) вартістю 5000 грн без (ПДВ); торгіву націнку на цю партію товарів встановлено при передаванні їх у виробництво, бо націнка на них у різних підрозділах різниться.

Надійшли горілчані вироби на 10 000 грн без ПДВ на умовах передоплати; рівень торгової націнки — 80 % (8000 грн) єдиний у всіх підрозділах закладу громадського харчування.

Передано на кухню сировину для виготовлення страв на суму 5000 грн і встановлено на них націнку у розмірі 60 % (3000 грн).

Передано до торгового залу із кухні всі виготовлені страви (8000 грн; рівень націнки у виробництві і в торговому залі однаковий) і передано із комори до залу товари на суму 935,5 грн, на які встановлено націнку 60 % (562,5 грн).

Передано до бару із комори горілчані вироби на 6000 грн.

Нараховано заробітну плату і відрахування на соціальні заходи виробничому персоналу — 2100 грн, адміністративному персоналу — 800 грн.

Нараховано амортизацію виробничого обладнання — 180 грн.

Акцептовано рахунки за комунальні послуги — 840 грн з ПДВ.

Реалізовано продукцію власного виробництва та товари на суму 14 400 грн, торгова націнка у вартості реалізованих товарів становить 4900 грн.

Таблиця 3.3

№ пор.	Зміст операції	Д-т	К-т	Сума, грн
1	Оприбутковано товари	281	631	5000
2	Відображено податковий кредит з ПДВ	641.ПДВ	631	1000
3	Здійснено передоплату за горілчані вироби	371	311	12 000
4	Відображено податковий кредит з ПДВ	641.ПДВ	644	2000
5	Оприбутковано горілчані вироби	281	631	10 000
6	Відображено ПДВ	644	631	2000
7	Здійснено залік авансу	631	371	12 000
8	Встановлено торгіву націнку на горілчані вироби на суму націнки на суму ПДВ	281 281	285 285	5000 3000
9	Передано на кухню сировину	23	281	5000
10	Встановлено на неї торгіву націнку	23	285	3000
11	Передано страви із кухні до торгового залу	282	23	8000
12	Передано із комори до торгового залу товари і встановлено на них націнку	282 282	281 285	935,5 562,5
13	Передано із комори до бару горілчані вироби	282	281	6000
14	Нараховано зарплату і відрахування на соціальні заходи виробничого персоналу	23	661, 65	2100

№ пор.	Зміст операції	Д-т	К-т	Сума, грн
15	Нараховано зарплату і відрахування на соціальні заходи адміністративного персоналу	92	661, 65	800
16	Нараховано амортизацію виробничого обладнання	23	13	180
17	Нараховано борг за комунальні послуги	23	685	700
18	Відображено ПДВ	641	685	140
19	Реалізовано товари і продукцію	301	702	14 400
20	Відображено податкове зобов'язання з ПДВ	702	641.ПДВ	2400
21	Сторновано торгову націнку (сума визначена умовою задачі)	282	285	— 4900
22	Списано купівельну вартість реалізованих товарів	902	282	9500
23	Реалізовано горілчані вироби	301	702	7200
24	Відображено податкове зобов'язання з ПДВ	702	641.ПДВ	1200
25	Сторновано торгову націнку	282	285	—3200
26	Списано купівельну вартість реалізованих горілчаних виробів	902	282	4000
27	Нараховано збір на розвиток виноградарства, садівництва і хмелярства	92	642	72
28	Списано дохід на рахунок фінансових результатів	702	791	18 000
29	Списано виробничі витрати	902 791	23 902	2980
30	Списано адміністративні витрати	791	92	872
31	Списано собівартість на рахунок фінансових результатів	791	902	13 500

Реалізовані горілчані напої на суму 7200 грн, торгова націнка — 3200 грн; нараховано збір на розвиток виноградарства, хмелярства і садівництва 1 % від виручки — 72 грн ($7200 \cdot 0,01 = 72$).

Для спрощення прикладу встановлення торгової націнки здійснюється одним проведенням (крім першого разу).

ПИТАННЯ ДЛЯ КОНТРОЛЮ ЗНАТЬ

1. Що таке ресторанне господарство?
2. Що таке заклад ресторанного господарства, їх типи?
3. Порядок визначення облікової ціни комори.
4. Вимоги до організації діяльності закладів ресторанного господарства.
5. До якого виду економічної діяльності належить ресторанне господарство?
6. До обліку в якій галузі найбільш подібний облік у ресторанному господарстві? Чим?
7. Особливості виробничих процесів у ресторанному господарстві.
8. Особливості встановлення торгових націнок у ресторанному господарстві.
9. Особливості обліку готової продукції.
10. Бухгалтерські проведення з відображення торгової націнки при передачі товарів у виробництво.
11. Бухгалтерське проведення з нарахування збору на розвиток виноградарства, садівництва і хмелярства, порядок його розрахунку.
12. Бухгалтерські проведення з передачі товарів із виробничих підрозділів до торгових.

ЗАДАЧІ

1. Оприбутковано горілчані вироби за передплатою на суму 10000 грн без ПДВ. На них встановлено торгову націнку — 12000 грн разом із ПДВ. Реалізовано горілчані вироби на суму 15000 грн. Зробити відповідні бухгалтерські проведення, у т. ч. з нарахування та сплати збору на розвиток виноградарства, садівництва і хмелярства.

2. Отримано у виробництво товари від постачальника на суму 15000 грн. Торгову націнку разом із ПДВ встановлено у розмірі 40 %. З цих товарів вироблено страви і передано до буфету, націнка якого становить 50 %. Зробити відповідні розрахунки і бухгалтерські проведення.

3. Оприбутковано товари вартістю 4000 гривень (без ПДВ) за попередньою оплатою; встановлено на них торгову націнку 50 %.

Оприбутковано горілчані вироби на 8000 гривень (без ПДВ); встановлено торгову націнку — 70 %;

Передано на кухню товари на 6000 гривень, торгова націнка відповідає рівню націнки комори; з них виготовлено страви, передані до торгового залу на ту саму суму.

Витрати на виробництво становлять 1500 гривень.

Реалізовано товарів на 7000 гривень (у тому числі торгова націнка — 3200 гривень).

Реалізовано горілчані вироби на 8000 гривень. Зробити необхідні бухгалтерські проведення.

4. На підприємстві ресторанного господарства:

— оприбутковано товар вартістю 11 000 грн;

— оприбутковано лікєро-горілчані вироби вартістю 6 000 грн та нараховано на них торгову націнку у розмірі 70 %, що становить 4 200 грн;

— передано до кухні для приготування готових страв товари і сировину на суму 4 000 грн, на які нараховано торгову націнку у розмірі 50 %, що становить 2000 грн;

— отримано торговим залом підприємства з кухні готових страв на суму 3 000 грн, у тому числі націнка — 1000 грн;

— передані до бару лікєро-горілчані вироби на суму 6 100 грн;

Підприємством реалізовано:

— лікєро-горілчані вироби на суму 4 075 грн,

— товари на суму 9 600 грн, у тому числі торгова націнка — 4 500 грн.

Витрати підприємства складаються з :

— нарахованої заробітної плати — 2 000 грн;

— відрахувань до фондів соціального страхування (визначити самостійно);

— нарахованої амортизації основних засобів у сумі 250 грн;

— вартості отриманих комунальних послуг на суму 310 грн без ПДВ.

Зробити необхідні бухгалтерські проведення.

Розділ 4

ОБЛІК У БУДІВНИЦТВІ

Нормативна база

1. *Загальні умови укладання і виконання договорів підряду в капітальному будівництві*, затверджені постановою Кабінету Міністрів України від 01.08.2005 р. № 668.

2. *Положення* (стандарт) бухгалтерського обліку 18 «Будівельні контракти», затверджене наказом Міністерства фінансів України від 28.04.2001 р. № 205.

3. *Методичні рекомендації з формування собівартості будівельно-монтажних робіт*, затверджені наказом Держбуду України від 16.02.2004 р. № 30.

4. *Наказ* Держкомстату та Держкомітету будівництва, архітектури та житлової політики України від 21.06.2002 р. № 237/5 «Про затвердження типових форм первинних документів з обліку в будівництві».

5. *Правила визначення вартості будівництва* (ДБН Д.1.1-1-2000), затверджені наказом Держбуду України від 27.08.2000 р. № 174.

4.1. Характеристика галузі та особливості обліку

Будівництво [1] — це спорудження нового об'єкта, реконструкція, розширення, добудова, реставрація і ремонт об'єктів, виконання монтажних робіт (секція F за КВЕД).

Об'єкт будівництва — сукупність будівель і споруд або окремі будівлі і споруди, будівництво яких здійснюється за єдиним проектом.

Підгалузі будівництва:

- житлове;
- промислове;
- транспортне;
- сільськогосподарське;
- культурно-побутове та ін.

Будівництво здійснює підрядник (будівельно-монтажна організація) на кошти замовника.

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

Замовник [1] — учасник контракту, який визначає умови складання контракту, приймає закінчені роботи і здійснює розрахунки за них з підрядником.

Взаємовідносини між ними регулюються договорами на весь термін будівництва.

Будівельний контракт [2] — договір про будівництво.

Форма контракту, порядок його укладання регулюються Постановою [1].

Замовник виконує такі **функції**:

- здійснює фінансування будівництва;
- визначає умови укладання підрядного контракту;
- здійснює контроль за ходом будівництва;
- приймає завершені об'єкти;
- здійснює розрахунки з підрядниками тощо.

Замовник може здійснювати будівництво господарським, підрядним або змішаним способом.

Традиційна **форма** генпідрядних відносин полягає в наступному:

Замовник вирішує організаційні питання відведення земельної ділянки, отримання дозволу на будівництво, здійснює підготовку до укладання будівельного контракту тощо. Для виконання проектно-пошукових робіт замовник залучає спеціалізовану проектну організацію. Виконання будівельних робіт доручає підряднику.

Генеральний підрядник: виконує загальні будівельні роботи власними силами; виконання спеціальних робіт доручає субпідрядникам.

Будівництво об'єктів здійснюється згідно із затвердженою документацією.

Підрядник здійснює будівництво згідно з законодавчо встановленими нормами: ДБН, СНІП, ГОСТ, ДСТУ.

Згідно з Законом України «Про архітектурну діяльність» від 20.05.99 р. № 687 (ст. 17) з 2008 року підлягає **ліцензуванню** господарська діяльність із створення об'єктів архітектури, яка включає нове будівництво, реконструкцію, реставрацію і капітальний ремонт.

Оподаткування у будівництві здійснюється згідно з законодавством. Особливості:

- згідно з підпунктом 5.1.20 Закону про ПДВ звільняються від оподаткування операції з поставки житла крім першої поставки (першою поставкою вважається також поставка капітально відремонтованого житла новому власнику); норми цього підпункту поширюються на поставку дачних або садових будинків та будь-яких інших об'єктів власності, зареєстрованих згідно з законодавством як житло (житловий фонд), індивідуальних гаражів чи індивідуальних місць на гаражних стоянках;

- визначення фінансового результату з метою оподаткування податком на прибуток здійснюється особливим чином як за довгостроково-

вими договорами. Згідно з п. 7.10 Закону про прибуток, під терміном «довгостроковий договір» розуміють будь-який договір на виготовлення, будівництво, установку або монтаж матеріальних цінностей, які будуть включені до основних фондів замовника або складових частин таких основних фондів, а також на створення нематеріальних актів, пов'язаних з таким виготовленням чи будівництвом, за умови, що такий контракт не планується завершити раніше ніж через 9 місяців із моменту здійснення перших витрат або отримання авансу. Особливості визначення доходів і витрат за довгостроковими будівельними контрактами будуть розглянуті далі;

- датою виникнення податкових зобов'язань з ПДВ виконавця довгострокових контрактів є дата збільшення валового доходу виконавця довгострокового контракту (підпункт 7.3.7 Закону про ПДВ);
- не включаються в дохід генпідрядника суми, отримані для перерахування субпідрядникам, вони обліковуються як транзитні платежі;
- клас професійного ризику виробництва для сплати збору на страхування від нещасних випадків — 52.

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

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

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

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

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

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

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

Специфічні рахунки для обліку в будівництві:

113 «Тимчасові (нетитульні) споруди»;

238 «Незавершені будівельні контракти»;

239 «Проміжні рахунки»,

а також

703 «Дохід про реалізації робіт і послуг»;

903 «Собівартість реалізованих робіт і послуг»;

912 «Загальновиробничі витрати».

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

Специфічними **первинними документами** в будівництві [4] є журнал обліку виконаних робіт (форма № КБ-6), Акт приймання виконаних підрядних робіт за формою № КБ-2в (додаток Е), Довідка про вартість виконаних підрядних робіт та витрати, форма № КБ-3 (Додаток Ж).

Акт за формою № КБ-2в складається для визначення вартості виконаних обсягів підрядних робіт та проведення розрахунків за них на основі журналу КБ-6. Акт складається щомісячно при виконанні будівельною організацією робіт із залученням бюджетних коштів або коштів підприємств державної форми власності. Довідка КБ-3 складається для визначення вартості виконаних обсягів підрядних робіт і проведення розрахунків за них з підприємствами, незалежно від форми власності цих підприємств та джерел фінансування підрядних робіт. У разі складання акта КБ-2в у довідці вартість виконаних підрядних робіт за період з початку року визначається як сума вартості робіт згідно з актами за попередні періоди.

Облік грошових коштів, оплати праці, основних засобів тощо ведеться, як і в інших галузях.

Методи нарахування амортизації основних засобів будівельні організації обирають, як правило, різні для різних груп основних засобів; частіше прямолінійний і, для деяких видів будівельних машин, виробничий.

Є певні особливості в обліку будівельних матеріалів, найбільші особливості — в обліку доходів, витрат, розрахунків із замовниками.

4.2. Облік витрат будівельних організацій

Групування витрат за елементами та статтями у будівництві здійснюється, як і в інших галузях, згідно з П(С)БО 16.

Облік витрат ведеться у розрізі будівельних контрактів. П(С)БО 18 визначено, що витрати за будівельним контрактом включають:

- витрати, безпосередньо пов'язані з виконанням цього контракту (прямі);

- загальновиробничі витрати.

Не включаються до складу витрат за будівельним контрактом, а відображаються у складі витрат того звітнього періоду, в якому вони були здійснені:

- адміністративні витрати;

- витрати на збут;

- інші операційні витрати;

- витрати на утримання (амортизація, охорона тощо) незадіяних будівельних машин, механізмів та інших необоротних активів, які не використовуються при виконанні будівельного контракту.

Методичними рекомендаціями [3] визначено порядок формування собівартості будівельно-монтажних робіт.

Об'єктом витрат можуть бути окремі види будівельно-монтажних робіт або об'єкт будівництва. Відповідно до об'єктів витрат розрізняють собівартість окремих видів будівельно-монтажних робіт та собівартість всього об'єкта будівництва.

Витрати будівельної організації можуть класифікуватися за такими ознаками: види діяльності будівельної організації; місце виникнення витрат; види витрат; способи включення витрат до собівартості будівельно-монтажних робіт; результативність витрачання; календарні періоди; відносно договору підряду на виконання робіт з будівництва; наявність надзвичайних подій.

Базою розподілу загальновиробничих витрат (постійних та змінних) можуть бути:

- сума усіх прямих витрат на виконання будівельно-монтажних робіт;

- сума прямих витрат на оплату праці на виконання будівельно-монтажних робіт;

- трудозатрати на виконання будівельно-монтажних робіт (нормативні або фактичні);

- відпрацьований будівельними машинами і механізмами час тощо.

До складу елементу «Інші операційні витрати» у будівництві згідно з Методичними рекомендаціями [3] включаються такі специфічні витрати:

- вартість послуг управлінь механізації та інших спеціалізованих організацій під час виконання будівельно-монтажних робіт, включаючи перебезування будівельних машин з об'єкта на об'єкт;

- платежі за викиди і скиди забруднюючих речовин у навколишнє природне середовище, розміщення відходів;

- витрати на гарантійний ремонт зданих замовнику об'єктів;
- витрати, пов'язані з виконанням робіт вахтовим методом;
- вартість виданого спецодягу, спецвзуття, мийних та знешкоджувальних засобів, молока та лікувально-профілактичного харчування;
- виплати авторських винагород за винахідництво і раціоналізацію;
- витрати на сплату рентних платежів за використання земельних ресурсів та на сплату концесійних платежів за використання корисних копалин тощо.

До складу прямих витрат поруч з іншими статтями відносять витрати на експлуатацію будівельних машин та механізмів.

Загальновиробничі витрати поділяють на:

— витрати на управління та обслуговування будівельного виробництва;

— витрати на організацію робіт на будівельних майданчиках та вдосконалення технології, серед яких: витрати на утримання будівельних майданчиків, тимчасових нетитульних споруд, витрати на геодезичні роботи, на підготовку об'єктів будівництва до здачі, на утримання протипожежної та сторожової охорони, на перебазування лінійних підрозділів будівельних організацій тощо;

— витрати на здійснення заходів з охорони праці на будівельних майданчиках;

— інші загальновиробничі витрати.

Бухгалтерські проведення з обліку витрат

1. Нараховано прямі витрати:

Д-т 23 К-т 661, 20, 65, 13, 631, 685, 64...

2. Загальновиробничі витрати:

нараховано:

Д-т 91 К-т 661, 65, 20, 13, 631, 685, 64...

списано:

Д-т 23 К-т 91

3. Інші витрати (витрати періоду):

нараховано:

Д-т 92, 93, 94 К-т 66, 65, 20, 13, 631, 685, 64...

списано:

Д-т 791 К-т 92, 93, 94.

У кінці звітнього періоду в дебет субрахунку **903** з кредиту рахунку **23** списують тільки ті витрати, які визнані витратами звітнього періоду згідно з П(С)БО 18. Невизнані витрати залишаються на дебеті рахунку **23** і відображаються в 120 рядку балансу «Незавершене виробництво».

У П(С)БО 18 для обліку витрат будівництва запропоновано субрахунок **230**, який використовуватимемо далі.

У табл. 4.1 наведено відповідні бухгалтерські проведення за таким прикладом: собівартість будівельних робіт становить 9300 грн; за перший етап будівництва нараховано прямі витрати 5300 грн, визнано — 5000 грн; за другий етап визнані витрати становлять 4300 грн, а фактичні витрати — 4000 грн.

Таблиця 4.1

№ пор.	Зміст операції	Сума, грн	Д-т	К-т
<i>1 етап</i>				
1	Відображено прямі витрати на першому етапі	5300	230	661, 65, 20...
2	Списано собівартість робіт за будівельним контрактом	5000	903	230
3	Списано на фінансовий результат	5000	791	903
<i>2 етап</i>				
4	Відображено прямі витрати на другому етапі	4000	230	661, 65, 20...
5	Списано собівартість робіт за будівельним контрактом	4300	903	230
6	Списано на фінансовий результат	4300	791	903

Тобто, фактичні витрати формуються протягом періоду на субрахунку **230**, а в кінці періоду до собівартості включають визнані витрати.

Порядок визначення визнаних витрат і доходів за етап розглянуто у наступному підрозділі.

Генеральні підрядники щомісяця зменшують величину окремих статей загальновиробничих витрат на суму витрат на обслуговування субпідрядників проведенням

Д-т 903 К-т 912.

Водночас зазначена сума витрат на обслуговування субпідрядників з урахуванням податку на додану вартість збільшується (за відповідними статтями загальновиробничих витрат) та відображається за дебетом рахунку **63** «Розрахунки з постачальниками та підрядниками» та кредитом субрахунку **703** «Дохід від реалізації робіт і послуг».

4.3. Визнання доходів і витрат за період виконання будівельного контракту

П(С)БО 18 передбачає такі види будівельних контрактів:

- **контракт з фіксованою ціною** — договір про будівництво, який передбачає фіксовану (тверду) ціну всього обсягу робіт за будівельним контрактом або фіксовану ставку за одиницю кінцевої продукції, що випускатиметься на об'єкті будівництва;
- **контракт за ціною «витрати плюс»** — договір про будівництво, який передбачає ціну як суму фактичних витрат підрядника на виконання будівельного контракту та погодженого прибутку (у вигляді процента від витрат або фіксованої величини).

На практиці укладаються саме такі договори; згідно з ДБН [5], ціни можуть бути твердими або динамічними.

Оскільки будівництво триває, як правило, кілька місяців або років, оплата виконаних робіт здійснюється поетапно за обсяги виконаних протягом звітного періоду робіт.

Доходи і витрати протягом виконання будівельного контракту визнаються з урахуванням міри завершеності робіт на дату балансу, якщо кінцевий фінансовий результат цього контракту може бути достовірно оцінений.

Ступінь завершеності робіт за будівельним контрактом може визначатися за одним із **методів** [1]:

- 1) вимірювання та оцінка виконаної роботи;
- 2) співвідношення обсягу завершені частини робіт та їх загального обсягу за будівельним контрактом у натуральному вимірі;
- 3) співвідношення фактичних витрат з початку виконання будівельного контракту до дати балансу та очікуваної (кошторисної) суми загальних витрат за контрактом.

Кінцевий фінансовий результат за будівельним контрактом з фіксованою ціною може бути достовірно оцінений за наявності одночасно таких умов:

- можливості достовірного визначення суми загального доходу від виконання будівельного контракту;
- імовірного отримання підрядником економічних вигод від виконання будівельного контракту;
- можливості достовірного визначення суми витрат, необхідних для завершення будівельного контракту, і ступеня завершеності робіт за будівельним контрактом на дату балансу;
- можливості достовірного визначення та оцінки витрат, пов'язаних з виконанням будівельного контракту, для порівняння фактичних витрат за цим будівельним контрактом з попередньою оцінкою таких витрат.

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

- імовірного отримання підрядником економічних вигод від виконання будівельного контракту;
- можливості достовірного визначення витрат, пов'язаних з виконанням будівельного контракту, незалежно від імовірності їх відшкодування замовником.

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

- дохід визнається в сумі фактичних витрат від початку виконання будівельного контракту, щодо яких існує імовірність їх відшкодування;
- витрати за будівельним контрактом визнаються витратами того періоду, протягом якого вони були зазані.

Далі розглянуто порядок визначення ступеня завершеності робіт за наведеними вище методами.

Метод 1 — вимірювання та оцінка виконаної роботи. Цей метод є звичним для українських будівельників. При його використанні сума доходу вже підрахована (визначена) в акті виконаних робіт (форма № КБ-2в).

Метод 2 — співвідношення обсягу заведеної частини робіт та їх загального обсягу за будівельним контрактом у натуральному вимірі. Цей метод доцільно використовувати при виконанні однорідних робіт, що дає змогу розрахувати обсяг виконаних робіт у натуральних одиницях. Суть його полягає в тому, що визначається питома вага виконаних робіт у загальному обсязі робіт за будівельним контрактом у натуральному вираженні. Потім перемножується загальна вартість робіт і питома вага та визначається дохід на дату балансу.

Наприклад: Підрядник уклав договір із замовником на встановлення в житловому будинку 60 дверей вартістю 900 грн.

Загальна вартість контракту — 54 000 грн (в т. ч. ПДВ — 9000).

На дату балансу встановлено 40 дверей. Питома вага виконаних робіт становить:

$$\frac{40}{60} \cdot 100\% \approx 66,67\%$$

Дохід від виконання робіт: $54\,000 \cdot 66,67 = 36\,000$ грн (в т. ч. ПДВ — 6000).

Вважаємо, що на практиці методика розрахунків за цим методом може бути простішою: коли відома вартість однієї одиниці робіт, визнаний дохід за етап може визначатися як вартість загального обсягу виконаних робіт:

$$40 \text{ дверей} \cdot 900 \text{ грн} = 36\,000 \text{ грн.}$$

Метод 3 — співвідношення фактичних витрат з початку виконання будівельного контракту до дати балансу та очікуваної (кошторисної) суми загальних витрат за контрактом є найпоширенішим у світовій практиці. Його застосування розглянуто на прикладах.

Приклад 1. 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 табл. 4.2.

Таблиця 4.2

Показник	№ рядка	Етап		
		I	II	III
Витрати, фактично визнані за етап	1	7000	5000	4000
Визнані витрати наростаючим підсумком	2	7000	12 000	16 000
Загальна сума планових витрат	3	16 000	16 000	16 000
Коефіцієнт співвідношення витрат наростаючим підсумком (ряд. 2 : ряд. 3)	4	0,4375	0,75	1
Дохід плановий (договірна ціна)	5	20 000	20 000	20 000
Дохід, визнаний наростаючим підсумком (ряд. 5 × ряд. 4)	6	8750	15 000	20 000
Дохід за етап	7	8750	6250	5000

Приклад 2. Розрахунок суми доходів за методом співвідношення витрат при відхиленні договірної ціни та планових витрат наведено у табл. 4.3. Дані взяті з прикладу 1, але на другому етапі планова сума витрат збільшена на 500 грн, що призвело до збільшення договірної ціни на 1000 грн.

Розглянутий метод визначення доходу через співвідношення витрат аналогічний порядку визначення суми валового доходу за *довгостроковими контрактами в податковому обліку*.

Дохід будівельної організації, як і витрати, визначають визнаний і фактичний (оплачений). При виставленні рахунка замовнику за виконані етапи робіт їх сума відображається за дебетом субрахунку **238**

«Незавершені будівельні контракти» і кредитом субрахунку 239 «Проміжні рахунки». Якщо суми, оплачені замовником, відрізняються від визнаної суми доходу, здійснюється коригування субрахунку 239.

Таблиця 4.3

Показник	Етап		
	I	II	III
Визнано витрати за етап	7000	5500	4000
Витрати наростаючим підсумком	7000	12 500	16 500
Загальна сума планових витрат	16 000	16 500	16 500
Коефіцієнт співвідношення витрат наростаючим підсумком	0,4375	0,7576	1
Дохід плановий	20 000	21 000	21 000
Дохід, визнаний наростаючим підсумком	8750	15909,1	21 000
Дохід за етап	8750	7159,1	5090,9

Після завершення будівництва робиться обернене бухгалтерське проведення:

Д-т 239 К-т 238.

У табл. 4.4 запропоновано продовження попереднього прикладу з табл. 4.1 в частині відображення доходів за будівельним контрактом, що необхідно для розуміння порядку відображення операцій на рахунках 238 і 239. Дохід за весь період будівництва становить 12 000 грн, визнаний дохід на першому етапі становить 6500 грн без ПДВ, а сума проміжного рахунку (тобто сума, сплачена замовником) — 7000 грн без ПДВ. На другому етапі визнаний дохід становить 5500 грн (без ПДВ), а сума проміжного рахунку дорівнює 5000 грн.

Увага! Бухгалтерські проведення 5 і 10 запропоновані автором, бо інакше не буде відображено коригування заборгованості з ПДВ, хоча до П(С)БО 18 й Інструкції № 291 ще не внесено зміни, які передбачали б відображення зазначеної операції.

Таблиця 4.4

№ пор.	Зміст операції	Сума, грн	Д-т	К-т
<i>1 етап</i>				
1	Відображено дохід будівельної організації і заборгованість замовника на першому етапі	7800 (6500 + ПДВ)	361	703
2	Відображено податкове зобов'язання з ПДВ	1300	703	641
3	Відображено суму проміжного рахунку	6500	238	239
4	Коригування проміжного рахунку	500	361	239
5	Відображено ПДВ на суму коригування	100	361	641
<i>2 етап</i>				
6	Відображено дохід будівельної організації і заборгованість замовника на першому етапі	6600 (5500 + ПДВ)	361	703
7	Відображено податкове зобов'язання з ПДВ	1100	703	641
8	Відображено суму проміжного рахунку	5500	238	239
9	Коригування проміжного рахунку	-500	361	239
10	Відображено ПДВ на суму коригування	-100	361	641
11	Списано дохід на рахунок фінансових результатів	5500	703	791
12	Закриття проміжних рахунків	12000	239	238

4.4. Облік доходів будівельних організацій та розрахунків із замовниками

Дохід будівельної організації при виконанні будівельних робіт включає [2]:

- ціну будівельного контракту;
- суму відхилень від ціни за будівельним контрактом;
- суму претензій, яку підрядник може вимагати від замовника;
- суму заохочувальних виплат на користь підрядника понад ціну контракту.

За договором підряду підрядник зобов'язується на свій ризик виконати певну роботу на завдання замовника з його або своїх матеріалів. Замовник, своє чергою, зобов'язується прийняти і сплатити виконану роботу.

Згідно з [1] суттєвими умовами договору підряду є: договірна ціна, строки виконання робіт, умови розрахунків, порядок контролю за якістю робіт, матеріально-технічне забезпечення, порядок здавання та приймання робіт, гарантійні строки експлуатації об'єкта, страхування ризиків, розв'язання суперечностей тощо.

Оплата робіт замовником може здійснюватись за етапи робіт, за окремі комплекси та види робіт, окремі конструктивні елементи.

Можуть здійснюватись авансові платежі, оплата будівельних матеріалів. Ці платежі можуть становити до 95 % договірної ціни.

Здача будівельних об'єктів оформлюється актом, підписання якого визначає момент передачі об'єкта у власність замовника. В акті мають бути обумовлені всі претензії і строки їх задоволення.

Бухгалтерські проведення з обліку витрат, доходів та розрахунків із замовниками в будівельній організації (табл. 4.5) розглянемо на прикладі 1, наведеному в табл. 4.2.

Додаткові умови: перед початком робіт отримано аванс від замовника — 6000 грн; фактичні витрати на другому етапі становили — 5500 грн, на третьому — 3500 грн. Адміністративні витрати на першому етапі становили 300 грн.

Таблиця 4.5

№ пор.	Зміст операції	I етап			К-т
		Сума, грн	Д-т	К-т	
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	10 500 (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	

<i>II етап</i>							
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	
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; б) собівартість		6250 5000	703 791		791 903	
<i>III етап</i>							
1	Нараховано прямі витрати		3500	230		66, 65...	
2	Відображено дохід		6000	361		703	
3	Відображено податкове 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: а) дохід; б) собівартість		5000 4000	703 791		791 903	
7	Надійшла оплата від замовників		6000	311		361	
8	Закриття проміжних рахунків		20000	239		238	

4.5. Особливості обліку будівельних матеріалів

Облік будівельних матеріалів здійснюється у підрядника на субрахунку **201**, у замовника — на субрахунку **205** як облік інших запасів згідно з П(С)БО 9 «Запаси».

Специфічні первинні документи — лімітно-забірні картки форми М-28, М-28А, М-29.

Доставка будівельних матеріалів може здійснюватись кількома перевезеннями за день за однією накладною. В такому разі приймання кожної машини (піску, щебеня тощо) може здійснюватися шляхом розписки про приймання на зворотному боці накладної з прийманням всієї партії в кінці дня.

Класифікація будівельних матеріалів

1) *За використанням:*

- стінові (цегла, каміння, панелі, блоки);
- в'язучі (вапно, цемент, синтетичні смоли);
- сантехнічні (труби, шланги);
- електротехнічні (кабель, провід, лампи, вимикачі);
- кровельні (шифер, черепиця, жерсть, руберойд);
- ізоляційні (папір, скловолокно).

2) *За способом зберігання:*

- відкритого зберігання (цегла, пісок, щебінь, гравій);
- закритого зберігання (сантехніка, електротехнічні матеріали);
- напівзакритого зберігання (лінолеум, толь).

Бухгалтерські проведення з обліку будівельних матеріалів, а також із нарахування зносу нетитульних споруд, сума якого включається до елемента затрат «Матеріальні витрати» наведені в табл. 4.6.

Таблиця 4.6

№ пор.	Зміст операції	Д-т	К-т
1	Виготовлення або доробка будівельних матеріалів у допоміжних та другорядних виробництвах	232 201	661, 65, 20... 23.2
2	Отримані будівельні матеріали від постачальника	201	631
3	Відображений податковий кредит з ПДВ	641	631
4	Витрачені матеріали на будівництво	23	201
5	Нарахований знос тимчасових (нетитульних) споруд (якщо вони передані замовником на баланс будівельної організації)	23	132

Особливості проведення інвентаризації будівельних матеріалів. Сипучі будівельні матеріали (щебінь, пісок, цемент), особливо відкритого зберігання, важко виміряти, бо вони зберігаються насипом на спеціальних майданчиках. Тому перед інвентаризацією матеріально відповідальні особи повинні надати їм певної геометричної форми (паралелепіеду, конуса тощо). Кількість матеріалів визначається шляхом обмірювання і розрахунків: визначається математично об'єм відповідного паралелепіеду, конуса або куба і вага однієї одиниці вимірюваних матеріалів зважуванням; отримані величини перемножуються. Присутність матеріально відповідальної особи при цьому обов'язкова.

Перерахунок залишків запасів згідно із пунктом 5.9 Закону про прибуток у будівництві не здійснюються.

ПИТАННЯ ДЛЯ КОНТРОЛЮ ЗНАТЬ

1. Що таке будівництво? До якого виду економічної діяльності воно належить?
2. Що таке об'єкт будівництва?
3. Підгалузі будівництва.
4. Що таке будівельний контракт?
5. Побудова взаємовідносин між замовником і підрядником.
6. Що повинно бути відображено в будівельному контракті?
7. Порядок здачі об'єкта замовнику.
8. Побудова взаємовідносин між генпідрядником і субпідрядником.
9. Особливості оподаткування у будівництві.
10. Особливості обліку у будівництві.
11. Особливості галузі.
12. Що є об'єктом обліку витрат у будівництві?
13. Які витрати будівельних організацій не включаються до вартості будівельних контрактів?
14. Яка сума відображається на субрахунку 238 «Незавершені будівельні контракти» та субрахунку 239 «Проміжні рахунки» в кінці кожного етапу будівництва?
15. Як здійснюється коригування проміжного рахунку?
16. Як здійснюється закриття проміжних рахунків?
17. Види будівельних контрактів.
18. Методи визначення ступеня завершеності робіт за будівельним контрактом.
19. Який із трьох методів визначення ступеня завершеності робіт відповідає податковому обліку (порядку визнання доходу за довгостроковими договорами)?
20. За яких умов може бути достовірно оцінений фінансовий результат за будівельним контрактом з фіксованою ціною?

21. За яких умов може бути достовірно оцінений фінансовий результат за будівельним контрактом за ціною «витрати плюс»?
22. Як визначаються дохід та витрати за будівельним контрактом, якщо фінансовий результат не можна достовірно оцінити?
23. Що включає дохід організації при виконанні будівельного контракту?
24. Порядок визначення доходів і витрат за методом співвідношення фактичних витрат з початку виконання будівельного контракту та очікуваної суми загальних витрат.
25. Бухгалтерські проведення з відображення витрат і доходу будівельної організації.
26. Класифікація будівельних матеріалів, особливості їх обліку.
27. Особливості проведення інвентаризації будівельних матеріалів.
28. Класифікація витрат будівельної організації.
29. Специфічні статті витрат у будівництві.
30. Назвіть первинні документи у будівництві.

ЗАДАЧІ

1. Загальна вартість робіт за будівельним контрактом становить 10 000 грн без ПДВ. Витрати, заплановані підрядником, — 7000 грн. На першому етапі було виконано 40 % робіт, на другому — 60 %. Визначити дохід і витрати на кожному етапі робіт та зробити необхідні бухгалтерські проведення.
2. Вартість будівництва (дохід) з ПДВ — 60 000 грн, витрати — 40 000 грн. На першому етапі було виконано 40 % робіт, на другому — 60 %. Визначити дохід і витрати на кожному етапі робіт та зробити необхідні бухгалтерські проведення.
3. Будівництво здійснюється в три етапи. Дохід за весь період — 28 000 грн без ПДВ, передбачені витрати за будівельним контрактом — 20 000 грн. На першому етапі отримано передоплату від замовника — 6000 грн з ПДВ. Визнані витрати за етапи становлять відповідно 8000 грн, 7000 грн, 5000 грн, фактичні витрати на першому етапі — 8300 грн, на другому — 6700 грн. Визначити дохід на кожному етапі робіт та зробити необхідні бухгалтерські проведення.
4. Будівництво здійснюється в три етапи. Дохід за весь період — 24 000 грн з ПДВ, витрати 15 000 грн. На першому етапі отримано передоплату від замовника — 8400 грн з ПДВ. Визнані витрати за етапи становлять відповідно 6000 грн, 7050 грн, 1950 грн, фактичні витрати на першому етапі — 6300 грн, на другому — 6750 грн. Визначити дохід на кожному етапі робіт та зробити необхідні бухгалтерські проведення.
5. Дохід за будівельним контрактом становить 100 000 грн без ПДВ, витрати — 80 000 грн. Перед початком будівництва отримано передоплату — 48 000 грн з ПДВ. На першому етапі виконано 70 % робіт, на другому — 30 %.

В таблиці наведені дані щодо фактичних витрат та суми проміжного рахунку на кожному етапі. Визначити дохід і витрати на кожному етапі робіт (для зручності відповідні графи передбачено в таблиці) та зробити необхідні бухгалтерські проведення. Відобразити на першому етапі адміністративні витрати у сумі 2000 грн.

Етапи	Ви- трати	Дохід без ПДВ	Дохід з ПДВ	Сума проміжного рахунку	Фактичні витрати
Етап 1 (70 %)				65 000	60 000
Етап 2 (30 %)				35 000	20 000

6. Нижче наведено дані щодо доходів і витрат за будівельним контрактом за два етапи робіт. Зробити необхідні бухгалтерські проведення.

	Етап 1	Етап 2
Дохід без ПДВ	13 000 грн	11 000 грн
Сума проміжного рахунку без ПДВ	14 000 грн	10 000 грн
Витрати:		
— фактичні	10 500 грн	8000 грн
— визнані	10 200 грн	8300 грн

7. За наведеними даними щодо доходів і витрат за будівельним контрактом за два етапи робіт зробити необхідні бухгалтерські проведення.

	Етап 1	Етап 2
Дохід без ПДВ	24 000 грн	16 000 грн
Сума проміжного рахунку без ПДВ	25 000 грн	15 000 грн
Витрати:		
— визнані	19 200 грн	12 800 грн
— фактичні	20 200 грн	11 800 грн

Розділ 5

ОБЛІК У СІЛЬСЬКОМУ ГОСПОДАРСТВІ

Нормативна база

1. Закон України «Про селянське (фермерське) господарство» від 20.12.91 р. № 2009.
2. Закон України «Про державну підтримку сільського господарства України» від 24.06.2004 р. № 1877.
3. Закон України «Про фіксований сільськогосподарський податок» від 17.12.98 р. № 320.
4. Закон України «Про колективне сільськогосподарське підприємство» від 14.02.92 р. № 2114.
5. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 30 «Біологічні активи», затверджене наказом Міністерства фінансів України від 18.11.2005 р. № 790.
6. Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку біологічних активів, затверджені наказом Міністерства фінансів України від 29.12.2006 р. № 1315.
7. Наказ Міністерства аграрної політики України «Про організацію ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності в системі Міністерства аграрної політики України» від 01.11.2000 р. № 216.
8. Методичні рекомендації з організації та ведення бухгалтерського обліку в селянських (фермерських) господарствах, затверджені наказом Міністерства аграрної політики України від 02.07.2001 р. № 189.
9. Методичні рекомендації з планування, обліку та калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) сільськогосподарських підприємств, затверджені наказом Міністерства аграрної політики України від 18.05.2001 р. № 132.
10. Методичні рекомендації з організації та ведення бухгалтерського обліку за журнально-ордерною формою на підприємствах агропромислового комплексу, затверджені наказом Міністерства аграрної політики України від 07.04.2001 р. № 49.
11. Лист Міністерства аграрної політики України «Щодо нарахування і відображення у бухгалтерському обліку операцій з нарахування фіксованого сільськогосподарського податку» від 04.02.2002 р. № 37-27-12/1104.
12. Методичні рекомендації з організації обліку біологічних активів і сільськогосподарської продукції за ринковою (справедливою)

вартістю, схвалені рішенням Методради Мінагрополітики України, Інституту аграрної економіки, Федерації аудиторів, бухгалтерів в АПК, протокол № 1 від 10.01.2008 р.

13. *Методичні* рекомендації для визначення питомої ваги доходу від реалізації продукції сільського та рибного господарства власного виробництва та продуктів її переробки в загальній сумі валового доходу підприємства за попередній звітний (податковий) рік, затверджені наказом Мінагрополітики України від 12.01.2007 р. № 6.

5.1. Характеристика галузі та її державна підтримка

Сільське господарство (сільськогосподарське виробництво) — це вид господарської діяльності з виробництва продукції, яка пов'язана з біологічними процесами її вирощування й призначена для споживання в сирому і переробленому вигляді та для використання в нехарчових цілях (секція А за КВЕД).

Сільськогосподарське підприємство — це юридична особа, основним видом діяльності якої є вирощування й переробка сільськогосподарської продукції, виручка від реалізації якої становить не менше ніж 75 % загальної суми виручки.

Особливості сільського господарства полягають в наступному:

— головним засобом виробництва в сільському господарстві є земля; земельні ділянки мають різну продуктивність, яку можна підвищувати при розумному використанні; територіально земельні ділянки знаходяться в різних місцях, тому виробництво здійснюється на великих площах із переміщенням сільськогосподарських машин і механізмів;

— специфічними засобами виробництва є живі організми — тварини і рослини, вирощування яких залежить від природних і біологічних факторів і триває часто кілька років; у процесі вирощування тварин і рослин (біологічних активів) змінюються їх вік, вага або розміри, функції — вони починають давати продукцію, приплід тощо;

— вплив природних умов зумовлює сезонність сільськогосподарського виробництва, відсутність прямої залежності виходу готової продукції від витрат на її виробництво, значні ризики загибелі врожаю, тварин, багаторічних насаджень.

Специфіка сільського господарства настільки значна, що для обліку в ньому затверджено окремий стандарт — П(С)БО 30 «Біологічні активи», в якому визначено біологічні активи та регламентовано порядок їх визнання, оцінки та обліку [5].

Біологічний актив — тварина або рослина, яка в процесі біологічних перетворень здатна давати сільськогосподарську продукцію та/або

додаткові біологічні активи, а також приносити в інший спосіб економічні вигоди.

Біологічні перетворення — процес якісних і кількісних змін біологічних активів.

Державою надається **підтримка** сільському господарству, напрямки якої визначено Законом [2].

1. Стосовно продукції рослинництва здійснюється регулювання оптових цін шляхом встановлення мінімальних та максимальних закупівельних цін і здійснення Аграрним фондом державних інтервенцій для утримання ціни рівноваги на рівні, не нижчому за мінімальну закупівельну ціну (фінансові інтервенції) та не вищому за максимальну закупівельну ціну (товарні інтервенції). За недостатності таких заходів здійснюється тимчасове адміністративне регулювання цін.

Товарна інтервенція — продаж сільськогосподарської продукції при зростанні цін на організованому аграрному ринку понад максимальний рівень, що здійснюється з метою досягнення рівня рівноваги, у тому числі шляхом продажу товарних деривативів.

Фінансова інтервенція — придбання сільськогосподарської продукції при падінні спотових цін на організованому аграрному ринку нижче мінімального рівня, яка здійснюється з метою досягнення рівня рівноваги, у тому числі шляхом придбання товарних деривативів.

Аграрний фонд є державною спеціалізованою установою, уповноваженою Кабінетом Міністрів України провадити цінову політику в агропромисловій галузі.

2. Виробникам сільськогосподарської продукції надаються страхові субсидії Фондом аграрних страхових субсидій України (ФАСС) для страхування ризиків загибелі (втрати) сільськогосподарської продукції (її частини) та капітальних активів.

3. Сільськогосподарським підприємствам, які виробляють об'єкти державного цінового регулювання, надаються кредитні субсидії для субсидування частини плати (процентів) за використання короткострокових та середньострокових кредитів банків у національній валюті.

4. Виробникам продукції тваринництва надається бюджетна дотація або спеціальна бюджетна дотація.

5.2. Особливості оподаткування та обліку в сільському господарстві

Особливості **оподаткування** сільськогосподарських підприємств полягають у можливості сплати фіксованого податку та у наявності окремих пільг в оподаткуванні іншими податками.

Сільськогосподарські підприємства, у яких сума, одержана від реалізації сільськогосподарської продукції власного виробництва та продуктів її переробки за попередній звітний рік, перевищує 75 відсотків загальної суми валового доходу, сплачують **фіксований сільськогосподарський податок** [3] — це податок, який не змінюється протягом визначеного терміну і справляється з одиниці земельної площі. Ставка його з одного гектара встановлюється у відсотках до грошової оцінки сільськогосподарських земель, переданих сільськогосподарському товаровиробнику у власність або наданих йому у користування, в тому числі на умовах оренди.

Фіксований податок включається до собівартості. Він сплачується в рахунок таких податків і зборів:

- податок на прибуток;
- плата за землю;
- комунальний податок;
- плата за торговий патент;
- збір за геологорозвідувальні роботи за рахунок держбюджету;
- збір за спеціальне водокористування.

Якщо в звітному періоді валовий дохід від реалізації сільськогосподарської продукції становитиме менше 75 % загального обсягу реалізації, в наступному звітному періоді підприємство сплачує податки на загальних підставах.

Сума **податку на додану вартість**, що повинна сплачуватися до бюджету переробними підприємствами всіх форм власності за реалізовані ними молоко та молочну продукцію, м'ясо та м'ясопродукти, у повному обсязі спрямовується виключно для виплати дотацій сільськогосподарським товаровиробникам за продані ними переробним підприємствам молоко і м'ясо в живій вазі [п. 11.21 Закону про ПДВ].

Згідно з п. 8.1 Закону про ПДВ сільськогосподарське підприємство може обрати спеціальний режим оподаткування, згідно з яким сума ПДВ, нарахована сільськогосподарським підприємством на вартість поставлених ним сільськогосподарських товарів (послуг), не підлягає сплаті до бюджету та повністю залишається у розпорядженні такого сільськогосподарського підприємства для відшкодування суми податку, сплаченої (нарахованої) постачальнику на вартість виробничих факторів, а за наявності залишку такої суми податку — на інші виробничі цілі. При цьому сільськогосподарські підприємства мають право виписки податкових накладних. Згідно з підпунктом 4.2.1 Закону про прибуток позитивна різниця між сумами ПДВ, нарахованими на ціну поставлених сільськогосподарських товарів та сплаченими (нарахованими) постачальникам, включається до валового доходу, а від'ємна різниця — до валових витрат.

Податок на прибуток (для неплатників фіксованого податку) розраховується не за квартал, а за весь звітний рік, при цьому валові доходи і валові витрати підлягають індексації [ст. 14 Закону про прибуток]. Сума нарахованого податку зменшується на суму сплаченого податку на землю. Балансові збитки переносяться на зменшення валових доходів майбутніх податкових років.

На виробників сільськогосподарської продукції не поширюється дія пункту 5.9 Закону про прибуток.

Не стягується **мито** та інші податки при ввезенні на митну територію України комплектуючих виробів і запчастин до сільськогосподарської техніки, засобів захисту рослин і тварин, які не виробляються в Україні, а також при сезонному ввезенні дизельного палива (з 01.02 по 01.10)

Клас професійного ризику виробництва для сплати збору на *страхування від нещасних випадків* — 22 із пільговою ставкою 0,2 %. Зазвичай, Законом про державний бюджет на відповідний рік для сільського господарства встановлюється зменшена ставка відрахувань до Пенсійного фонду.

Особливості обліку пов'язані переважно з обліком засобів виробництва, витрат і готової продукції:

1) Земля як основний засіб виробництва не зношується, амортизація на неї не нараховується ні в бухгалтерському, ні в податковому обліку; мають місце додаткові витрати на підвищення продуктивності землі, на переміщення техніки між земельними ділянками.

2) Бухгалтерський облік повинен забезпечити облік змін у біологічних активах — приплід, приріст живої маси, початок плодоношення тощо, що потребує специфічних методів і прийомів.

3) Витрати на виробництво і прибуток у сільському господарстві визначають один раз на рік, на відміну від інших видів діяльності.

4) Тривалість виробничих циклів визначає необхідність розмежування витрат за виробничими циклами, які не збігаються з календарним роком — витрати попередніх років під врожай поточного року, витрати поточного року під урожай майбутніх років та ін.

5) Облік витрат ведеться за видами культур, за видами і віковими групами тварин, за виробничими підрозділами тощо.

6) Від однієї сільськогосподарської культури або одного виду худоби отримують кілька видів продукції, що потребує відповідного розмежування витрат.

7) Готова продукція в багатьох підгалузях сільського господарства, особливо в рослинництві, отримується одноразово в період дозрівання рослин, що висуває жорсткі вимоги до організації обліку виходу продукції, її збереження, переробки та реалізації.

8) Значна частина сільськогосподарської продукції використовується для власних потреб — корми, насіння тощо, що потребує чіткого

відображення в обліку руху продукції на всіх стадіях внутрішньогосподарського обороту.

9) Вплив природних умов та біологічних факторів спричиняє необхідність додаткових витрат на страхування врожаю, підвищений ризик втрат від надзвичайних подій — падежу тварин, загибелі врожаю.

10) Необхідність оцінки біологічних активів за справедливою вартістю призводить до специфічних завдань обліку.

Специфічні рахунки для обліку в сільському господарстві:

134 «Накопичена амортизація довгострокових біологічних активів»;

155 «Капітальні інвестиції на придбання (виращування) довгострокових біологічних активів»;

16 «Довгострокові біологічні активи» ;

208 «Матеріали сільськогосподарського призначення» (насіння, корми, отрутохімікати тощо);

21 «Короткострокові біологічні активи»;

27 «Продукція сільськогосподарського виробництва»;

710 «Дохід від первісного визнання та від зміни вартості активів, які обліковуються за справедливою вартістю»;

940 « Витрати від первісного визнання та від зміни вартості активів, які обліковуються за справедливою вартістю».

Рахунки **107** «Тварини» і **108** «Багаторічні насадження» використовують для обліку довгострокових біологічних активів, у тому числі багаторічних насаджень, які не пов'язані із сільськогосподарською діяльністю.

5.3. Характеристика та оцінка біологічних активів

До біологічних активів належать тварини, рослини та отримані в процесі їх біологічних перетворень додаткові біологічні активи (приплід, саджанці тощо). Біологічні активи поділяють на довгострокові, поточні і додаткові. Дія П(С)БО 30 поширюється також на сільськогосподарську продукцію при її первісному визнанні (додаток Д). Відповідні терміни визначено в стандарті [5].

Довгострокові біологічні активи — усі біологічні активи, які не є поточними біологічними активами.

Додаткові біологічні активи — біологічні активи, одержані в процесі біологічних перетворень.

Поточні біологічні активи — біологічні активи, здатні давати 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.

Сільськогосподарська продукція — актив, одержаний в результаті відокремлення від біологічного активу, призначений для продажу, переробки або внутрішньогосподарського споживання.

Біологічний актив та/або сільськогосподарська продукція **визначаються** активом, якщо існує імовірність отримання підприємством у майбутньому економічних вигод, пов'язаних з їхнім використанням, та їх вартість може бути достовірно визначена.

До довгострокових біологічних активів належать дорослі тварини та багаторічні насадження, до поточних — тварини на вирощуванні та відгодівлі, зернові, овочеві та інші культури. Додаткові біологічні активи отримують в основному від довгострокових активів — приплід, нові бджолині рої тощо у тварин, саджанці, чубуки у рослин.

У додатку Д наведено приклади біологічних активів із додатку до П(С)БО 30.

Продукцією, що входить до сфери дії стандарту, є продукція, отримана безпосередньо від тварин і рослин, — молоко, яйця, мед, вовна, плоди, зерно, овочі тощо. На продукти переробки дія стандарту не поширюється — сметана, масло, сир, м'ясопродукти, борошно, консерви тощо.

Оцінюють біологічні активи при їх первісному визнанні та на дату балансу.

Первісна оцінка біологічних активів

Придбані біологічні активи зараховують на баланс за первісною вартістю, визначеною згідно із П(С)БО 7 і 9, як інші активи.

Додаткові біологічні активи при первісному визнанні оцінюють за *справедливою* вартістю, зменшеною на очікувані витрати на місці продажу.

На дату балансу біологічні активи відображають за *справедливою* вартістю, зменшеною на очікувані витрати на місці продажу.

До витрат на місці продажу включається частина витрат на збут, які безпосередньо пов'язані з продажем активів, зокрема комісійні винагороди продавцям, брокерам, а також непрямі податки, що сплачуються при реалізації. Транспортні та інші витрати на збут до витрат на місці продажу не відносяться [6].

Поточні і довгострокові біологічні активи оцінюють за первісною вартістю доти, доки їх *справедливу* вартість визначити неможливо; після виникнення такої можливості оцінку здійснюють за *справедливою* вартістю.

З урахуванням порядку оцінки біологічних активів визначено субрахунки рахунків 16 і 21.

Рахунок 16 «Довгострокові біологічні активи» має такі субрахунки:
161 «Довгострокові біологічні активи рослинництва, які оцінені за справедливою вартістю»;

162 «Довгострокові біологічні активи рослинництва, які оцінені за первісною вартістю»;

163 «Довгострокові біологічні активи тваринництва які оцінені за справедливою вартістю»;

164 «Довгострокові біологічні активи тваринництва, які оцінені за первісною вартістю»;

165 «Незрілі довгострокові біологічні активи, які оцінюються за справедливою вартістю»;

166 «Незрілі довгострокові біологічні активи, які оцінюються за первісною вартістю»;

Субрахунки рахунку 21:

211 «Поточні біологічні активи рослинництва, які оцінені за справедливою вартістю»;

212 «Поточні біологічні активи тваринництва, які оцінені за справедливою вартістю»;

213 «Поточні біологічні активи тваринництва, які оцінені за первісною вартістю».

Справедливу вартість біологічних активів та сільськогосподарської продукції визначають за цінами активного ринку. Можна визначати справедливу вартість, виходячи з цін контрагентів та інших підприємств регіону; за відсутності інформації про ринкові ціни на окремі види біологічних активів їх справедливу вартість можна визначити, виходячи з ринкових цін на подібні біологічні активи, скоригованих з урахуванням індивідуальних характеристик. Справедливу вартість фіксують у первинних документах.

Методику аналізу джерел інформації з метою встановлення справедливої вартості підприємство може визначити самостійно. Методичними рекомендаціями [12] запропоноване створення постійно діючих комісій для визначення справедливої вартості, які на основі самостійного збору інформації про ціни на ринку або отримання інформації з органів державного управління визначають справедливі ціни. На бухгалтера покладається обов'язок ведення бухгалтерської справи, яка повинна містити протоколи засідань комісії, акти визначення справедливої вартості, документи, що підтверджують ринкові ціни. Для визначення справедливої вартості біологічних активів та сільськогосподарської продукції запропоновано п'ять методів оцінки: аналізу контрактів, аналогів, прийняття цін (останніх контрактів або аналогічних активів за відсутності активного ринку), експертної оцінки комісією, сторонньої професійної оцінки.

Сільськогосподарські підприємства ведуть постійний облік витрат на виробництво продукції, утримання тварин і рослин, і собівартість

біологічних активів та продукції не буде збігатися зі справедливою вартістю. Для відображення в обліку різниці між цими двома оцінками використовують субрахунки **710** і **940**, на яких узагальнюється інформація відповідно про доходи або витрати від первісного визнання та від зміни вартості активів, які обліковуються за справедливою вартістю, зокрема витрати від первісного визнання сільськогосподарської продукції і біологічних активів та від зміни справедливої вартості біологічних активів.

Зміну справедливої вартості біологічних активів на дату балансу відображають проведеннями:

збільшення *Д-т 16, 21* *К-т 710*
зменшення *Д-т 940* *К-т 16, 21.*

У кінці звітного періоду дохід і витрати від первісного визнання біологічних активів списують на фінансовий результат:

Д-т 791 *К-т 940*
Д-т 710 *К-т 791.*

Для відображення біологічних активів у звітності «Примітки до річних фінансових звітів» доповнено таблицями XIV «Біологічні активи» і XV «Фінансові результати від первісного визнання та реалізації сільськогосподарської продукції та додаткових біологічних активів».

5.4. Облік продукції рослинництва

До рахунку **27** «Продукція сільськогосподарського виробництва» відкриваються субрахунки:

- 271** «Продукція рослинництва»;
- 272** «Продукція тваринництва»;
- 273** «Продукція допоміжних і обслуговуючих виробництв»;
- 274** «Продукція, закуплена у населення».

Оприбуткування продукції рослинництва

Оприбуткування зернової продукції здійснюється трьома методами, відповідно оформлюється:

- 1) реєстр відправки зерна та іншої продукції з поля (форма № 77);
- 2) путівка на вивезення продукції з поля (форма № 77а);
- 3) талон водія (форма № 77б), талон комбайнера (форма № 77в) і талон бункериста (форма № 77г).

Підприємство обирає один із методів, виходячи з конкретних умов.

Найбільш прогресивним є третій метод, за якого комбайнер і водій під час навантаження зерна на автомобіль обмінюються талонами.

При прийманні зерна на тік або склад його обов'язково зважують і оформляють Реєстром приймання зерна вагарем (форма № 78). При цьому водій передає вагарю талони, отримані ним від комбайнерів.

На підставі первинних документів завідуючий током (комірник) робить записи у Книзі складського обліку (форма № 40) і Відомості руху зерна та іншої продукції (форма № 80).

Оприбуткування урожаю картоплі, цукрових буряків, овочевих, баштанних, горіхоплідних, плодово-ягідних та субтропічних культур здійснюють у Щоденнику надходження сільськогосподарської продукції (форма № 81), де записують масу кожної партії продукції, дату і місце збирання (приймання).

Якщо негайне зважування ускладнене, можна застосувати раніше виміряну тару певного вмісту (відра, ящики тощо).

Для визначення маси коренеклубневих плодів, які зберігаються в буртах, допускається оприбуткування врожаю шляхом заміру буртів і визначення маси 1 м³ продукції в бурті.

Різні натуральні одиниці вимірювання плодовоовочевої продукції (штуки, пучки) приводять до кілограму.

Оприбуткування кормів здійснюється Актом приймання грубих і соковитих кормів (форма № 93).

Бухгалтерські проведення:

1. Оприбуткування продукції рослинництва — первісне визнання продукції:

в межах витрат на її вирощування

Д-т 271 К-т 231,

в сумі доходу від первісного визнання за справедливою вартістю

Д-т 271 К-т 710.

2. Оприбуткування насіння і кормів (зерно з насінневих ділянок, сіно, солома, коренеплоди, силос):

Д-т 208 К-т 231.

Якщо отримана продукція може бути використана на різні цілі, її оприбутковують у дебет субрахунку 271, а потім списують за цільовим призначенням:

• Насіння і корми:

Д-т 208 К-т 271.

• Передача продукції в переробку:

Д-т 23 К-т 271.

• Передача продукції в торгівлю і громадське харчування:

Д-т 28 К-т 271.

Витрачання продукції рослинництва

1. Реалізація продукції, відправка в заготівельні організації оформлюється товарно-транспортною накладною (форма № 1-СГ (зерно), № 1-СГ (овочі)): *Д-т 901 К-т 271.*

2. Внутрішньогосподарське переміщення оформлюється накладними (форма 87):

Д-м 27, 208, 28 *К-м 271.*

3. Використання в господарстві оформлюється актами (при використанні насіння і садівницького матеріалу), відомостями (при списанні кормів на годування тварин) та ін.

Д-м 231, 232, 233 *К-м 27, 208.*

5.5. Облік насіння і кормів

Для обліку насіння і кормів використовують субрахунок **208** «Матеріали сільськогосподарського призначення». На ньому, крім того, обліковують мінеральні добрива, саджанці, отрутохімікати, біопрепарати, медикаменти для лікування тварин тощо.

Для обліку різних матеріалів відкриваються окремі субрахунки:

208.1 «Насіння»;

208.2 — «Корми» і т.д.

Облік *насіння* ведеться за видами і ботанічними сортами, кормів — за видами.

Насіння зерна зберігається окремо, оформляється відповідними спеціальними документами. При надходженні в зерносховища складається Акт на засипку насіннєвого матеріалу, при витрачанні — Акт витрачання насіння і садивного матеріалу (форма № 119).

Передача сортового насіння, зерна, трав, олійних культур супроводжується свідоцтвом на насіння (форма № 215), якщо воно не відповідає стандартам — сортовим посвідченням (форма № 213). Елітне насіння супроводжується Атестатом на насіння (форма № 216).

Значна частина продукції рослинництва використовується у вигляді кормів і підстилки для сільськогосподарської худоби і птиці.

Корми споживаються трьома шляхами:

1. Без попереднього збирання, шляхом випасу.

Ці корми не реєструються в бухгалтерських реєстрах, їх кількість визначається розрахунково, списання на витрати оформляється Актом на оприбуткування пасовищних кормів (форми № 93, 93а).

2. У вигляді скошеної зеленої маси трав, гички і листя коренеплодів і овочів.

Ця маса зважується, її витрачання оформляється Відомістю витрачання кормів (форма № 94).

3. Заготовлені сіно, солома, коренеплоди, силос, сінаж оприбутковують за вагою, яку визначають вибірково зважуванням і розрахунковим шляхом, виходячи з об'єму скирт, стогів, буртів.

Оприбуткування оформлюється Актом приймання грубих і соковитих кормів (форма № 92).

Відпуск зі складів та інших місць зберігання оформляється Відомістю витрачання кормів (форма № 94); внутрішньогосподарське переміщення — накладною (форма № 87).

Відображення в обліку придбання насіння і кормів у сторонніх організацій не відрізняється від обліку інших запасів. Бухгалтерські проведення з обліку насіння і кормів власного виробництва наведені в табл. 5.1.

Таблиця 5.1

№ пор.	Зміст операції	Д-т	К-т
1	Надходження насіння	208.1 208.1	231 271
2	Витрачання на сівбу, посадку — витрати на біологічні перетворення біологічних активів	231	208.1
3	Оприбуткування кормів	208.2	231, 271
4	Придбання у сторонніх організацій	208.2	631, 685
5	Витрачання кормів	232	208.2

5.6. Облік продукції тваринництва

На тваринницьких фермах отримують різну продукцію: молоко, яйця, мед, вовну. Облік продукції тваринництва ведеться на субрахунку 272 і оформляється спеціальними документами.

Облік надоеного молока ведуть у Журналі обліку надою молока (форма № 112). Щоденний облік надходження і витрачання молока ведеться у Відомості руху молока (форма № 114). Доставка молока на молокозаводи тощо оформлюється товарно-транспортною накладною 1-СГ (молочна сировина).

Надходження вовни оформлюється Актом настригу і приймання вовни (форма № 115).

Облік надходження яєць на неспеціалізованих підприємствах та інших видів сільськогосподарської продукції (меду, риби, побічної продукції) оформлюють Щоденниками надходження сільськогосподарської продукції (форма № 81) або накладними. На птахофабриках

надходження яєць обліковують в Обліковій картці руху дорослої птиці (форма № 108), в цеху інкубації оформлюють Акт на сортування яєць в цеху інкубації (форма № 109).

Бухгалтерські проведення:

1. Надходження продукції тваринництва — первісне визнання продукції:

у межах витрат на її вирощування **Д-т 272 К-т 232**

у сумі доходу від первісного визнання за справедливою вартістю
Д-т 272 К-т 710.

2. Витрачання продукції тваринництва:

Д-т 901, 232 К-т 272.

Продукти переробки продукції тваринництва (сир, масло, сметана) і продукти забою худоби обліковують на субрахунок 273. На цьому самому рахунку обліковують продукти переробки продукції рослинництва.

5.7. Облік поточних біологічних активів

До поточних біологічних активів *тваринництва* належать тварини на вирощуванні та відгодівлі, птиця, риба, сім'ї бджіл. У процесі вирощування тварин із ними постійно відбуваються зміни:

- народжуються чи купуються нові тварини;
- молодняк переміщують в інші вікові групи;
- переводять на відгодівлю тварин з основного стада;
- збільшуються жива маса і вартість тварин;
- частину тварин реалізують, переводять до основного стада, забивають для споживання в своєму господарстві тощо.

Облік поточних біологічних активів тваринництва ведуть на субрахунках **212** та **213**.

Оскільки від тварин можуть отримувати крім приплоду (додаткового біологічного активу) різну продукцію — молоко, вовна, яйця тощо, важливе значення має правильне розмежування витрат на утримання тварин між усіма активами, які від них отримують. Хоча сьогодні біологічні активи оцінюють за справедливою вартістю, але визначення витрат сільськогосподарські підприємства здійснюють, тому доречно зазначити, що **оцінка приплоду** раніше здійснювалася:

1) за плановою собівартістю 1 кг або 1 ц живої маси, помноженою на живу масу (телят у м'ясному господарстві, поросят, оленів);

2) за плановою собівартістю голови приплоду (телят молочного стада, лоша́т), розрахованою за вартістю 60 кормо-днів утримання корови, конематки;

3) за плановою собівартістю 1 голови пташенят згідно з собівартістю інкубації;

4) звірів, кролів, ягнят оцінюють умовно в сумі 50 % планової собівартості однієї тварини на час відлучення (при народженні), а решту 50 % додають після відлучення;

5) сім'ї бджіл — за вартістю, передбаченою планом, або 1 кг їх прирівнюється до собівартості 10 кг меду;

6) 1000 мальків риб за фактичними витратами на утримання маточника у ставках протягом року.

Облік руху тварин

Оприбуткування **приплоду** — первісне визнання поточних біологічних активів — здійснюється бухгалтерським проведенням: **Д-т 21 К-т 232** і оформлюється Актом на оприбуткування приплоду тварин (форма № 95) та іншими документами за різними видами тварин. На суму доходу від первісного визнання активу робиться проведення **Д-т 21 К-т 710**.

У разі **придбання** молодняка у сторонніх організацій супроводжувальним документом є рахунок-фактура, товарно-транспортна накладна, а також ветеринарне свідоцтво; для племінного молодняка необхідне племінне свідоцтво. Оприбуткування здійснюють бухгалтерськими проведеннями:

Д-т 21 К-т 631, 685

Д-т 641 К-т 631, 685 (на суму ПДВ)

Д-т 21 К-т 208 (на вартість кормів, витрачених у дорозі).

Оприбуткування безоплатно отриманих поточних біологічних активів здійснюють проведенням:

Д-т 21 К-т 710.

Переведення молодняка в інші вікові групи і до основного стада оформлюється Актом на переведення тварин із групи в групу (форма № 97) і здійснюється в певні строки, зокрема:

1) телички старше 2-х років переводяться до групи корів у день отелу;

2) бички старше 1-го року переводяться до дорослого стада у 18 місяців;

3) хряки переводяться до основного стада у 18—20 місяців;

4) ягнята, козенята, ярки — у 18—20 місяців, після в'язки;

5) птиця:

• кури яєчного напрямку (150 днів);

• качки, кури м'ясні (180 днів);

• індички, гуси (240 днів).

Приріст живої маси молодняку і дорослих тварин визначають шляхом зважування, результати якого відображають у Відомості зважування тварин (форма № 98).

Зважування здійснюється щомісяця, а також при надходженні, переведенні з групи до групи, зміні матеріально відповідальної особи, вибутті. Велику рогату худобу і свиней зважують повністю; овець, кіз, деяких дрібних тварин — вибірково. Не зважують молодняк коней та інших видів робочої худоби, кролів, звірів, птицю; за ними визначають не приріст живої маси, а розрахунковий приріст, виходячи з кількості кормо-днів їх перебування в господарстві.

Для визначення приросту живої маси (П) до живої маси за групою на кінець періоду ($M_{\text{кп}}$) додають живу масу тварин, що вибули за період ($M_{\text{в}}$), і вираховують живу масу на початок періоду ($M_{\text{пп}}$) та живу масу тварин, які надійшли за період ($M_{\text{н}}$):

$$П = M_{\text{кп}} + M_{\text{в}} - M_{\text{пп}} - M_{\text{н}}$$

Розрахунок приросту живої маси здійснюється в документі «Розрахунок визначення приросту» (форма № 98а).

Доросле поголів'я птиці, кролів і хутрових звірів дооцінці не підлягає, а витрати на їх утримання включаються до собівартості одержаної від них продукції (яйця, приплід, шкіра).

Первісне визнання приросту живої маси відображають проведенням:

Д-т 21 **К-т 232.**

При *реалізації* тварин виписується рахунок-фактура і ветеринарне (племінне) свідоцтво. При відправленні їх на заготівельні пункти або в міжгосподарські підприємства складають товарно-транспортну накладну на відправлення-приймання тварин і птиці (форма № 1-СГ (тварини)).

У разі *забою, загибелі*, вимушеного дорізування і ліквідації тварин у день вибуття складається Акт на вибуття тварин і птиці (забій, дорізування, падіж) (форма № 100), який затверджується керівником господарства.

Продукти від забою здають у комору господарства згідно з накладною.

Втрати від падежу худоби включають до витрат на виробництво крім втрат внаслідок стихійного лиха, сум, що підлягають відшкодуванню винними особами, та вартості одержаної сировини [9].

Бухгалтерські проведення з вибуття тварин наведені в табл. 5.2.

Усю інформацію про рух тварин систематизують у Книзі обліку руху худоби і птиці на фермі (форма № 34) на підставі первинних документів.

Таблиця 5.2

№ пор.	Зміст операції	Д-т	К-т
1	Відображено реалізацію тварин	901 361 701	21 701 641
2	Списано вартість забитих для внутрішнього використання тварин	233	21
3	Загибель тварин від стихійного лиха:		
3.1	— списано вартість загиблих тварин;	991	21
3.2	— нараховано страхове відшкодування;	655	751
3.3	— оприбутковано продукцію, придатну для використання (м'ясо, шкіру, роги, копита) тощо;	27	751
3.4	— списано на фінансовий результат втрати від надзвичайних подій	794	991
3.5	— списано дохід від надзвичайних подій	751	794

Підсумки за кожною групою худоби в кінці місяця з Книги переносяться у Звіт про рух худоби і птиці на фермі (форма № 102), один примірник якого з доданими до нього первинними документами передається до бухгалтерії.

До поточних біологічних активів *рослинництва* належать зернові, овочеві, технічні, кормові культури та розсадники плодкових і декоративних культур. Їх облік ведуть на субрахунок 211. Бухгалтерські проведення з придбання і первісного визнання поточних біологічних активів рослинництва аналогічні наведеним вище.

5.8. Облік довгострокових біологічних активів

До довгострокових біологічних активів *тваринництва* належить доросла продуктивна худоба (корови, свиноматки, конематки, жеребці тощо) та робоча худоба (воли, кобили, мерини).

Переведення тварин до основного стада оформлюється Актом на переведення тварин із групи до групи (форма № 97).

Поповнення основного стада може відбуватися шляхом:

- придбання дорослих тварин;
- переведення молодняка до основного стада — переведення поточних біологічних активів до складу довгострокових;
- безоплатного отримання.

Бухгалтерські проведення з обліку надходження довгострокових біологічних активів тваринництва наведені в табл. 5.3.

Таблиця 5.3

№ пор.	Зміст операції	Д-т	К-т
1	Придбання тварин за плату		
1.1	Придбання у постачальників	155	631 (685)
1.2	Придбання через підзвітних осіб	155	372
1.3	Відображення ПДВ	641	631, 372
1.4	Оприбуткування тварин	16	155
2	Переведення молодняка до основного стада — поточних біологічних активів до довгострокових	155 16	21 155
3	Безоплатне отримання тварин		
3.1	Вартість худоби	16	424
3.2	Вартість транспортування (сторонньою організацією або власним транспортом відповідно)	155 16	685, 23 155
4	Переведення дорослої худоби, вибракуваної із основного стада, на відгодівлю	21	16

До довгострокових біологічних активів *рослинництва* належать багаторічні насадження — сади, дерева в лісі, виноградники, ягідники.

Багаторічні насадження вводяться в експлуатацію в два етапи:

1) Після посадки оформлюється Акт приймання багаторічних насаджень і передача їх в експлуатацію (форма № 54). До досягнення продуктивного віку ці активи вважаються *незрілими* довгостроковими біологічними активами (операційний цикл створення яких перевищує 12 місяців (крім тварин на вирощуванні та відгодівлі), які ще не здатні давати сільськогосподарську продукцію та/або додаткові біологічні активи).

2) При досягненні експлуатаційного віку знову оформлюється акт за формою 54 і насадження переводять до складу діючих.

Незрілі довгострокові біологічні активи можуть оцінюватися за сумою витрат, понесених на їх закладку та вирощування. При переведенні їх до відповідної групи зрілих довгострокових біологічних активів їх вартість переоцінюється до справедливої вартості, зменшеної на витрати на місці продажу.

Витрати з біологічних перетворень незрілих біологічних активів відображають по дебету рахунку **15** в кореспонденції з кредитом рахунків **20** (вартість покупного посадкового матеріалу, добрив, засобів захисту рослин тощо), **27** (вартість посадкового матеріалу власного виробництва), **23** (послуги власних допоміжних виробництв) та інших:

Д-т 15

К-т 20, 27, 23, 66, 65, 13, 91

з подальшим віднесенням цих витрат на вартість незрілих активів

Д-т 165, 166

К-т 15.

Якщо ці активи обліковують за справедливою вартістю, відповідно відображають дохід або витрати на суму дооцінки або уцінки до справедливої вартості (рахунки 710 або 940).

Переведено незрілі активи до складу зрілих:

Д-т 161, 162

К-т 165, 166.

Нарахування **амортизації** та **вибуття** довгострокових біологічних активів тваринництва і рослинництва не відрізняється, різниця залежить від оцінки цих активів — за первісною або справедливою вартістю.

За довгостроковими біологічними активами, які оцінюють за **первісною** вартістю, здійснюють нарахування амортизації та визначають витрати від зменшення корисності проведеннями:

Д-т 23

К-т 134

Д-т 975

К-т 134.

Відновлення корисності відображають проведенням:

Д-т 134

К-т 74.

Переведення активів, які оцінювали за первісною вартістю, до активів, що оцінюються за справедливою вартістю, здійснюють проведеннями:

на суму зносу

Д-т 134

К-т 162, 164,

на залишкову вартість

Д-т 161, 163

К-т 162, 164,

на суму перевищення справедливої вартості над первісною

Д-т 161, 163

К-т 710,

на суму перевищення первісної вартості над справедливою

Д-т 94

К-т 161, 163.

Реалізацію довгострокових біологічних активів, які обліковують за справедливою вартістю, здійснюють проведеннями:

Д-т 901

К-т 16

Д-т 36

К-т 701

Д-т 701

К-т 641.

Для активів, що обліковують за первісною вартістю, проведення такі:

<i>Д-т 134</i>	<i>К-т 16</i>
<i>Д-т 97</i>	<i>К-т 16</i>
<i>Д-т 36</i>	<i>К-т 74</i>
<i>Д-т 74</i>	<i>К-т 641.</i>

У *податковому обліку* підлягають амортизації витрати на:

- придбання племінної худоби;
- придбання, закладку і вирощування багаторічних насаджень до початку плодоносіння.

Не підлягають амортизації і включаються до складу валових витрати на:

- придбання і відгодівлю продуктивної худоби;
- вирощування багаторічних насаджень в період плодоносіння.

5.9. Облік витрат сільськогосподарських підприємств

Сільськогосподарські підприємства ведуть групування і облік витрат згідно з П(С)БО 16 та Методичними рекомендаціями [9].

Витрати *операційної діяльності* розраховують окремо в рослинництві, тваринництві, допоміжних промислових виробництвах на відповідних субрахунках рахунку **23**.

231 «Витрати рослинництва»;

232 «Витрати тваринництва»;

233 «Витрати підсобних промислових виробництв»;

234 «Витрати допоміжних виробництв».

Собівартість у сільському господарстві розраховується один раз на рік, у допоміжних виробництвах — один раз на місяць.

Елементи витрат у сільському господарстві такі самі, як і в інших галузях.

Витрати групують за центрами відповідальності та об'єктами обліку.

Центри відповідальності — внутрішньогосподарські підрозділи (ферми, бригади, цехи).

Комплексні витрати розподіляються між об'єктами обліку пропорційно до обсягів робіт (витрати на утримання лісозахисних смуг, утримання та експлуатацію сільськогосподарської техніки, витрати на запилення, на обробку посівів отрутохімікатами тощо).

Витрати підрозділу розподіляються між об'єктами обліку пропорційно до планових або нормативних витрат.

Витрати на заходи з підвищення родючості земель та інші витрати під урожай майбутніх років обліковуються як витрати майбутніх періодів.

Орієнтовний *перелік статей витрат* [9]:

- витрати на оплату праці;
- насіння та посадковий матеріал — до цієї статті не включаються витрати на підготовку насіння до посіву, його транспортування, вони відносяться на виробництво певної культури за відповідними статтями витрат;

- паливо і мастильні матеріали;
- добрива (вартість добрив без витрат на їх підготовку, транспортування тощо);

- засоби захисту рослин і тварин;
- корми;
- сировина та матеріали (без зворотних відходів): у млині — вартість зерна, у цехах з переробки овочів та фруктів — вартість овочів, фруктів;

- роботи та послуги (вартість послуг власних допоміжних виробництв і послуг, наданих сторонніми підприємствами, зокрема, вартість послуг транспорту, електро-, водо-, газо-, теплопостачання, плата за воду для зрошення тощо);

- витрати на ремонт необоротних активів;
- інші витрати на утримання необоротних активів (обліковуються на окремому субрахунку рахунку **91**; відносяться на собівартість продукції окремих культур пропорційно до обсягу виконаних робіт, оброблених площ);

- інші витрати (вартість спецодягу та спецвзуття, підстилки для тварин, витрати на будівництво літніх таборів, загонів, навісів для тварин, страхування майна, тварин, врожаю, окремих категорій працівників);

- непродуктивні витрати (витрати від падежу (тварин), худоби (за винятком втрат від стихійного лиха, сум, віднесених на винних осіб, та вартості одержаної сировини), брак у виробництві тощо);

- загальновиробничі витрати.

Специфіка *загальновиробничих витрат* полягає в тому, що:

- 1) вони не поділяються на постійні та змінні;
- 2) вони розподіляються між основними галузями та об'єктами витрат пропорційно до суми прямих витрат, без витрат основних матеріалів (корми, насіння, сировина);

- 3) на окремому субрахунку рахунку **91** обліковуються витрати, що стосуються всіх напрямів діяльності господарства, зокрема витрати на:

- утримання основних засобів, складів для зберігання виробничих запасів, засобів природоохоронного призначення;

- рекультивацію земель, захоронення екологічно небезпечних відходів.

Калькулювання собівартості продукції сільського господарства

Об'єктами калькулювання є конкретні види продукції, робіт і послуг.

I. Рослинництво:

1. Зернові та зернобобові культури (пшениця озима, яра, жито, ячмінь, просо, кукурудза тощо).
2. Технічні культури (соняшник, льон, буряки цукрові, тютюн, конопля тощо).
3. Картопля та овочеві культури.
4. Кормові культури (буряки, кукурудза, на силос, однорічні трави).
5. Багаторічні насадження (плодові, ягідні культури, виноградники).
6. Квітникарство (квітки, живці, насіння, саджанці).
7. Незавершене виробництво (витрати під урожай майбутнього року).

II. Тваринництво:

1. Велика рогата худоба молочного напрямку.
2. Велика рогата худоба м'ясного напрямку.
3. Свині.
4. Вівці, кози.
5. Птиця.
6. Коні.
7. Кролі і звірі.
8. Рибництво, бджільництво.

III. Підсобні промислові виробництва:

1. Виробництво комбикормів.
2. Переробка зерна.
3. Переробка овочів, фруктів, картоплі.
4. Переробка олійних культур.
5. Переробка молока.
6. Виноробне виробництво тощо.

IV. Допоміжні виробництва:

1. Ремонтна майстерня.
2. Автомобільний транспорт.
3. Жива тяглова сила.
4. Електро-, водо-, тепло-, газопостачання.

Калькуляційні одиниці

У рослинництві — 1 ц; саджанці, розсада — 1000 шт.; незавершене виробництво — 1 га.

У тваринництві — 1 голова, 1 центнер або 1 кормо-день; з приросту живої маси — 1 ц, 1 кг; у рибництві, бджільництві, крім іншого — 1000 шт., 1 шт.

Підсобні виробництва — 1 ц, 1 кг, 1 декалітр, 1000 умовних банок.

Собівартість продукції визначається у такій послідовності:

- 1) розраховуються прямі витрати за кожним об'єктом обліку;
- 2) розподіляються між об'єктами обліку витрати з утримання необоротних активів;
- 3) визначається собівартість робіт і послуг допоміжних виробництв;
- 4) розподіляються загальні витрати (на зрошення і осушення земель, вапнування та гіпсування ґрунтів);
- 5) списується частина витрат бджільництва на запилення сільськогосподарських культур;
- 6) розподіляються загальновиробничі витрати;
- 7) визначається загальна сума виробничих витрат за об'єктами обліку;
- 8) визначається собівартість продукції рослинництва, тваринництва тощо.

Облік витрат рослинництва ведеться на субрахунку **231**.

Аналітичний облік витрат і виходу продукції рослинництва ведеться за об'єктами обліку у Виробничому звіті з рослинництва.

Собівартість продукції рослинництва визначається переважно франко-місце зберігання. Усі подальші витрати обліковують як витрати на збут.

Витрати на обробку площ, де повністю загинув урожай внаслідок стихійного лиха, списуються як надзвичайні витрати.

Собівартість 1 ц продукції визначається діленням загальної суми витрат на вирощування і збирання певної культури на кількість продукції.

Бухгалтерські проведення:

1. Відображено витрати:

Д-т 231 К-т 208, 661, 65, 13, 631, 685, 372.

2. Списано продукцію:

Д-т 271, 208 К-т 231.

Витрати **тваринництва** обліковують на рахунку **232**.

На кінець року на цьому рахунку можуть залишитися витрати незавершеного виробництва (у бджільництві — вартість залишеного меду чи цукру для годування бджіл; в інкубації — вартість закладених яєць). Аналітичний облік витрат тваринництва ведеться у «Виробничому звіті з тваринництва».

Собівартість 1 кормо-дня розраховують діленням всієї суми витрат на утримання певного виду тварин на кількість кормо-днів.

Бухгалтерські проведення:

1. Нараховано витрати:

Д-т 232 К-т 208, 661, 65, 685, 13.

2. Списано витрати:

Д-т 272, 21, 208 К-т 232.

ПИТАННЯ ДЛЯ КОНТРОЛЮ ЗНАТЬ

1. Визначення сільського господарства.
2. Визначення сільськогосподарського підприємства.
3. Поняття біологічних активів та їх характеристика.
4. Визнання та оцінка біологічних активів.
5. Особливості основного засобу виробництва у сільському господарстві — землі і їхній вплив на побудову обліку.
6. Яким чином оцінка землі впливає на оподаткування?
7. Особливості обліку, пов'язані з особливостями живих організмів.
8. Особливості обліку готової продукції.
9. Специфічні рахунки для обліку в сільському господарстві.
10. Особливості оподаткування.
11. Порядок ведення первинного аналітичного обліку продукції рослинництва.
12. Бухгалтерські проведення з первісного визнання продукції рослинництва.
13. Як ведеться аналітичний облік насіння і кормів?
14. Облік продукції тваринництва.
15. Зміни в стаді тварин (поточних біологічних активів тваринництва) і відображення їх в обліку.
16. Визначення приросту живої маси тварин і відображення її в обліку.
17. Бухгалтерські проведення з придбання поточних біологічних активів.
18. Відображення в обліку переоцінки біологічних активів на дату балансу.
19. Бухгалтерські проведення з реалізації поточних біологічних активів.
20. На які біологічні активи нараховують амортизацію? Яким чином?
21. Бухгалтерські проведення з реалізації довгострокових біологічних активів.
22. В якому реєстрі бухгалтерського обліку відображується інформація про рух тварин на фермі?
23. Особливості нарахування амортизації основних засобів в податковому обліку.
24. Придбано у постачальників за плату тварину до основного стада (бухгалтерські проведення).
25. Відображено витрати на біологічні перетворення незрілих біологічних активів (бухгалтерські проведення).
26. Бухгалтерські проведення з переведення незрілих біологічних активів до зрілих активів.
27. Бухгалтерські проведення з переведення тварин з основного стада на відгодівлю.
28. За якими центрами відповідальності ведеться облік витрат тваринництва, рослинництва?
29. Специфіка загальногосподарських витрат у сільському господарстві.
30. Об'єкти калькулювання витрат у сільському господарстві.
31. Калькуляційні одиниці в сільському господарстві.
32. Послідовність визначення собівартості продукції у сільському господарстві.

33. Списано на фінансовий результат втрати від надзвичайних подій (бухгалтерське проведення).

34. Списано на фінансовий результат дохід від надзвичайних подій (бухгалтерське проведення).

35. Особливості нарахування амортизації біологічних активів у податковому обліку.

ЗАДАЧІ

1. Зробити бухгалтерські проведення і необхідні розрахунки.

Нараховано заробітну плату:

працівнику рослинництва; працівнику тваринництва; працівнику допоміжного виробництва; агроному; завідувачу ферми.

Нараховано відрахування на соціальні заходи від заробітної плати працівників тваринництва, яка становить 15 000 грн.

Нараховано амортизацію сільськогосподарської техніки.

2. Зробити бухгалтерські проведення і необхідні розрахунки.

Оприбутковано продукцію рослинництва; насіння; продукцію тваринництва. Відображено різницю між витратами на створення продукції та її справедливою вартістю.

Реалізовано продукцію рослинництва, собівартість якої 3000 грн на суму 5000 грн без ПДВ.

3. Зробити бухгалтерські проведення.

Придбано робочу худобу вартістю 6000 грн без ПДВ, транспортні витрати — 330 грн без ПДВ.

Оприбутковано приплід молодняка, витрати на вирощування якого становили 1900 грн, а справедлива вартість — 2200 грн.

4. Реалізовано довгострокові біологічні активи, які оцінюють за первісною вартістю: первісна вартість — 8100 грн, нарахований знос — 700 грн, дохід від реалізації — 9600 грн з ПДВ.

5. Переведено довгострокові біологічні активи первісною вартістю 5000 грн, знос — 400 грн до групи активів, які обліковують за справедливою вартістю; ця вартість становить 4500 грн. Зробити бухгалтерські проведення.

6. Зробити бухгалтерські проведення. Висаджено саджанці покупні вартістю 5000 грн. Наділі витрати на їх біологічні перетворення становили 14 000 грн. Переведено їх до складу зрілих біологічних активів за справедливою вартістю 18 000 грн.

Розділ 6

ОБЛІК У ЖИТЛОВО-КОМУНАЛЬНОМУ ГОСПОДАРСТВІ

Нормативна база

1. *Закон* України «Про житлово-комунальні послуги» від 24.06.2004 р. № 1875.

2. *Закон* України «Про загальнодержавну програму реформування і розвитку житлово-комунального господарства на 2004-2010 роки» від 24.06.2004 р. № 1869.

3. *Закон* України «Про оренду державного та комунального майна» від 10.04.92 р. № 2269.

4. *Закон* України «Про оцінку майна, майнових прав і професійну оціночну діяльність в Україні» від 12.06.01 р. № 2658 в редакції від 27.04.2007 р. № 997.

5. *Порядок* визначення сум, що вносяться до державного бюджету підприємствами-монополістами в 2004 році і в 1 кварталі 2005 року у зв'язку з перевищенням розрахункової величини фонду оплати праці, затверджений постановою КМУ від 26.05.2004 р. № 683.

6. *Положення* про порядок призначення та надання населенню субсидій, затверджене постановою КМУ від 21.10.95 р. № 848 в ред. постанови від 22.09.97 р. № 1050.

7. *Порядок* формування тарифів на виробництво, транспортування, постачання теплової енергії та послуги з централізованого опалення і постачання гарячої води, затверджений постановою КМУ від 10.07.2006 р. № 955.

8. *Порядок* формування тарифів на послуги з вивезення побутових відходів, затверджений постановою КМУ від 26.07.2006 р. № 1010.

9. *Порядок* формування тарифів на послуги з утримання будинків і споруд та прибудинкових територій, затверджений постановою Кабінету Міністрів України від 20.05.2009 р. № 529.

10. *Порядок* формування тарифів на послуги з централізованого водопостачання та водовідведення, затверджений постановою КМУ від 12.07.2006 р. № 959.

11. *Методика* розрахунку і порядок використання плати за оренду державного майна, затверджена постановою КМУ від 04.10.95 р. № 786.

12. *Методика* оцінки об'єктів оренди, затверджена постановою КМУ від 10.08.95 р. № 629 в редакції постанови від 02.01.03 р. № 3.

13. *Положення* про порядок бухгалтерського обліку окремих активів та операцій підприємств державного, комунального секторів економіки і господарських організацій, які володіють та/або користуються об'єктами державної, комунальної власності, затверджене наказом МФУ від 19.12.2006 р. № 1213.

14. *Положення* (стандарт) бухгалтерського обліку 14 «Оренда», затверджене наказом Міністерства фінансів України від 28.07.2000 р. № 181.

15. *Методичні рекомендації* з планування обліку і калькулювання собівартості робіт (послуг) на підприємствах і в організаціях житлово-комунального господарства, затверджені наказом Держбуду України від 06.03.2002 р. № 47.

16. *Порядок* складання фінансового плану державним підприємством (крім казенного) та контролю за його виконанням, затверджений наказом Мінекономіки України від 27.05.2003 р. № 137.

17. *Наказ* Держкомітету з питань регуляторної політики та підприємництва і Держкомітету будівництва, архітектури та житлової політики України від 14.02.2001 № 35/34 «Про затвердження Ліцензійних умов провадження господарської діяльності з централізованого водопостачання та водовідведення».

6.1. Характеристика підприємств житлово-комунального господарства та особливості їх оподаткування

Житлово-комунальне-господарство (ЖКГ) — це важлива соціальна галузь, діяльність якої пов'язана із забезпеченням життєдіяльності міст і обслуговуванням комунальної власності та населення. ЖКГ поєднує підгалузі з обслуговування житлового фонду, надання комунальних послуг населенню та підприємствам, благоустрою міст (озеленення, зовнішнього освітлення тощо) дорожньо-мостового господарства, похоронної справи, міського електротранспорту тощо.

За КВЕД, підгалузі ЖКГ належать до різних видів діяльності: підприємства з тепло-, газо-, водопостачання і водовідведення — секція **Е**, розділи 40, 41, коди 40.30.0 «Постачання пари та гарячої води», 41.00.0 «Збирання, очищення та розподілення води»;

підприємства з санітарної очистки міст — секція **О**, коди 90.02.0;

підприємства з обслуговування житла — секція **К**, код 70.32.0;

міський електротранспорт — секція **І**, коди 60.21 і так далі.

Ті підгалузі, діяльність яких пов'язана з обслуговуванням житлового фонду і наданням житлово-комунальних послуг (ЖКП), мають багато спільного в організації діяльності, державному управлінні нею та в

методології бухгалтерського обліку, тому буде розглянуто облік в підприємствах саме цих підгалузей, які включають:

- житлові організації (ЖО);
- підприємства з тепло-, водопостачання і водовідведення;
- підприємства з санітарної очистки місті, обслуговування ліфтів.

Законом «Про ЖКП» [1] визначено *житлово-комунальні послуги* як результат господарської діяльності, спрямованої на забезпечення умов проживання й знаходження осіб у житлових та нежитлових приміщеннях, будинках і спорудах, комплексах будинків і споруд згідно з нормативами, нормами, стандартами, порядками і правилами.

За функціональним призначенням *ЖКП поділяють* на:

- комунальні (згідно з наведеними у визначенні комунальних послуг);
- послуги з утримання будинків, споруд та прибудинкових територій (прибирання, обслуговування внутрішньобудинкових мереж, утримання ліфтів, освітлення місць загального користування, поточний ремонт, вивіз побутових відходів тощо);
- послуги з управління будинком;
- послуги з ремонту приміщень, будівель і споруд.

Комунальні послуги надають відповідні підприємства різних форм власності з певною методологією обліку в них. Розрахунки за послуги цих підприємств здійснюються за окремими тарифами, крім послуг з обслуговування ліфтів, вивезення сміття, — вони оплачуються населенням у складі плати за утримання будинку (квартирної плати).

Більшість інших послуг на сьогодні надають житлові організації (ЖЕКи, ЖКК тощо). За їх послуги населенням сплачується плата за утримання будинків (квартирна плата). Послуги з обслуговування житла поділяють на послуги з його утримання та управління, і важливим напрямом реформування ЖКГ є створення інституту управителів житлових будинків.

Особливості ЖКГ, які впливають на облік, можна поділити на:

основні особливості, обумовлені об'єктивними передумовами існування і обслуговування житла в міській місцевості та діяльності підприємств, які надають послуги з обслуговування житла;

похідні, наявність яких витікає з існування основних особливостей;

особливості, пов'язані з сучасними соціально-економічними умовами в нашій країні.

До *основних* особливостей належать: висока соціальна значимість галузі, одночасність виробництва і споживання ЖКП та відсутність запасів готової продукції, місцевий характер виробництва і споживання послуг, великі площі обслуговування, різноманітність видів робіт.

Похідні особливості полягають в тому, що оцінку ефективності діяльності підприємств ЖКГ здійснюють за соціально-

економічними показниками (а не тільки економічними), держава здійснює контроль діяльності підприємств галузі і якості ЖКП, одним із основних напрямів якого є державне регулювання тарифів (воно здійснюється шляхом встановлення граничних рівнів рентабельності, обмеження росту витрат (зокрема, заробітної плати) підприємств-монополістів, встановлення рівня відшкодування витрат на житлово-комунальні послуги, затвердження розміру тарифів тощо). Крім того, в ЖКГ специфічна структура основних засобів і затрат: у структурі основних засобів ЖКГ переважають передавальні пристрої (теплові, водопровідні, каналізаційні мережі), багато невиробничих основних засобів (насамперед житлові будинки), що вимагає великих капітальних затрат на створення та утримання основних засобів; у структурі запасів незначна питома вага витрат на матеріали при значній енергоємності галузі та досить суттєвому рівні витрат на амортизацію.

Особливості, пов'язані з сучасними умовами, полягають у недостатньому рівні якості і кількості житлово-комунальних послуг, що обумовлено, зокрема, технічною відсталістю галузі, нераціональним використанням ресурсів як підприємствами ЖКГ, так і споживачами, невідповідністю житла вимогам та невизначеністю питань власності на нього. Своєю чергою, технічна відсталість галузі обумовлена недостатністю тарифів на ЖКП та фінансування капітальних інвестицій на поліпшення ОЗ при значній заборгованості населення і бюджету, що призводить до збитковості підприємств ЖКГ. Суттєвою особливістю більшості підгалузей ЖКГ є монополізм, який у деяких підгалузях долається, а в деяких монополії є природними (водопостачання, наприклад). У населення мало можливостей зменшити склад, обсяг та вартість послуг, що отримуються, при цьому механізми боротьби із заборгованістю за ЖКП недостатні.

Основними **факторами** впливу особливостей економіки ЖКГ на облік є такі:

— діючий порядок ціноутворення зумовлює отримання цільового фінансування (субсидій малозабезпеченим громадянам, пільг, дотацій тощо) та необхідність визначення не тільки виробничої, а й повної собівартості послуг;

— різний порядок управління житлом при різних власниках обумовлює різний порядок ведення обліку (в житловій організації, в управителя житла або в об'єднаннях співвласників багатоквартирних будинків, облік в яких розглянуто в розділі 13);

— стохастичність процесів виробництва, різноманітність видів робіт ускладнюють нормування та облік виконаних робіт і наданих послуг;

— особливості складу та структури активів і витрат визначають специфіку їх обліку;

— велика кількість споживачів послуг і платежів кожного з них обумовлює складність обліку розрахункових операцій;

— послуги надаються відомому споживачу, але при попередньо невідомому обсязі, що робить практично неможливим визначення розподілених і нерозподілених загальновиробничих витрат;

— недостатність тарифів і фінансування обумовлює збитковість підприємств галузі.

Підприємства ЖКГ сплачують **податки** згідно із законодавством, але, враховуючи особливості галузі, держава надає їм ряд пільг в оподаткуванні.

У частині деяких податків, які зараховуються до місцевого бюджету (комунальний податок, частина плати за землю), місцеві органи влади можуть надавати пільги деяким підприємствам житлово-комунального господарства. На практиці в різних регіонах України надання цих пільг здійснюється по-різному: від звільнення від сплати на 90—100 % — до відсутності будь-яких пільг.

Зазвичай, для комунальних підприємств встановлюється пільга з плати за спеціальне використання природних ресурсів.

Податок на прибуток

Підприємства житлово-комунального господарства часто бувають збитковими, але вони сплачують податок на прибуток на загальних підставах згідно із Законом про прибуток. Валові доходи і валові витрати визначаються як і на інших підприємствах. Є особливості у включенні до валового доходу надходжень з бюджету (дотацій, субсидій, пільг тощо). Згідно з п. 11.3 Закону про прибуток датою збільшення валового доходу у разі продажу товарів (робіт, послуг) з оплатою за рахунок бюджетних коштів є дата надходження таких коштів на рахунок платника податку або дата отримання відповідної компенсації в будь-якому іншому вигляді, включаючи зменшення заборгованості такого платника податку за його зобов'язаннями перед таким бюджетом. Тому дотації, субсидії, пільги включаються до валового доходу не за першою подією, а після їх отримання житлово-комунальним підприємством.

Усі інші кошти цільового фінансування (підготовка до осінньозимового періоду, субвенції і т.д.) надаються підприємствам ЖКГ для фінансової підтримки в цілях, інших, ніж державне регулювання цін і до складу валового доходу не включаються, бо не мають ознак валового доходу. За тлумаченням податкових органів до валового доходу включають фінансування капітальних вкладень.

Податок на додану вартість

Підприємства ЖКГ є платниками ПДВ з усіх своїх доходів крім бюджетних дотацій (підпункт 3.2.7 Закону про ПДВ) та інших видів бюджетного цільового фінансування, за яких не виникає операцій поставки (цільове фінансування капітальних вкладень, ремонтів, на підготовку до осінньо-зимового періоду тощо).

Відшкодування пільг і субсидії, згідно з тлумаченням податкових органів, є об'єктом оподаткування ПДВ. Податкове зобов'язання за цими платежами виникає при їх надходженні відповідно до підпункту 7.3.5 Закону про ПДВ — датою виникнення податкових зобов'язань з ПДВ при продажу послуг з оплатою за рахунок бюджетних коштів є дата надходження таких коштів з бюджету.

Згідно із п. 11.11 Закону про ПДВ деякі підгалузі житлово-комунального господарства мають пільгу з ПДВ, а саме: ЖЕКи, підприємства з тепло-, водо- і газопостачання, а також ті, вартість послуг яких включається до складу квартирної плати (обслуговування ліфтів, вивезення та утилізації сміття, протипожежних заходів тощо), при наданні послуг фізичним особам і бюджетним організаціям визначають ПДВ за касовим методом. Касовий метод полягає в тому, що податкове зобов'язання з ПДВ визначається за датою отримання коштів або інших видів компенсації вартості наданих товарів (послуг), а податковий кредит — за датою оплати рахунків постачальників або надання інших видів компенсації вартості їхніх послуг.

Оподаткування операцій надання в оренду комунального майна розглянуто в питанні 6.7.

Велика кількість підприємств ЖКГ є монополістами, тому вони сплачують до бюджету 25 % суми **перевищення розрахункової величини фонду оплати праці**. Постанова КМУ щодо порядку визначення зазначеної суми перевищення затверджується щорічно; з 2004 року [5] порядок визначення розрахункової величини фонду оплати праці (ФОПрозр) можна подати у вигляді наведеної далі формули. Пояснення до формули наведено з урахуванням змін наступних років:

$$\text{ФОП}_{\text{розр}} = 3\text{П}_{\text{осн}} * \text{К}_{\text{ілП}} * \text{І}_{\text{обс}} * \text{І}_{\text{інф}} * \text{Ч}_{\text{мін}} 3\text{П} + 3\text{П}_{\text{дод}} * \text{К}_{\text{ілП}} * \text{І}_{\text{цін}} * \text{Ч}_{\text{мін}} 3\text{П},$$

де $3\text{П}_{\text{осн}}$ — розмір середньої основної заробітної плати, надбавок, доплат та індексації;

$3\text{П}_{\text{дод}}$ — розмір інших складових ФОП;

$\text{К}_{\text{ілП}}$ — середньооблікова чисельність працюючих;

$\text{І}_{\text{обс}}$ — індекс обсягів продукції (робіт, послуг) за звітний місяць;

$\text{І}_{\text{інф}}$ — індекс споживчих цін порівняно з груднем попереднього року;

$\text{Ч}_{\text{мін}} 3\text{П}$ — частка від ділення мінімальної заробітної плати на її середньозважений розмір у попередньому році; застосовується у випад-

ках, якщо мінімальна тарифна ставка нижче розміру мінімальної заробітної плати або ціни на послуги не підвищувались при зростанні оплати праці.

Бухгалтерські проведення:

Д-т 949 К-т 642;

Д-т 642 К-т 311.

До валових витрат ці суми не включаються.

Клас професійного ризику виробництва для сплати збору на страхування від нещасних випадків у житлових організаціях — 2, на підприємствах з теплопостачання — 17, водопостачання — 37, прибирання сміття — 12.

6.2. Особливості обліку на підприємствах житлово-комунального господарства

Особливості галузі визначають **особливості ведення обліку** в ній:

1. Надання населенню субсидій і пільг потребує ведення розрахунків з бюджетом з урахуванням його особливостей і затримок з виплатами.

2. Порядок оподаткування ПДВ і визнання в бухгалтерському і податковому обліку відрізняється для різних видів цільового фінансування, при цьому законодавчо цей порядок не остаточно визначений.

3. Пільги з ПДВ передбачають використання субрахунків **643** і **644** в момент нарахування, якщо ця подія сталася раніше оплати.

4. На житлові будинки та об'єкти зовнішнього благоустрою амортизація в податковому обліку не нараховується, а в бухгалтерському нараховується з одночасним визнанням доходу на суму нарахованої амортизації.

5. Велика кількість споживачів житлово-комунальних послуг та проживання їх у межах одного міста обумовлює трудоемність обліку розрахунків з ними і потребу в його комп'ютеризації, причому не тільки на рівні підприємств, а й на рівні міст.

6. Є суттєві особливості надання в оренду державного і комунального майна, прийняття на баланс і передачі з балансу житлового фонду.

7. При визначенні в річній звітності тимчасових різниць з податку на прибуток може мати місце така ситуація: за податковим обліком визначено збиток, але є відстрочені податкові активи, які треба відобразити на рахунку **17** (за наявності залишків на рахунках **681**, **38**, **39**, **47**). У такому разі треба зробити бухгалтерське проведення *Д-т 17 К-т 98*.

Крім того, комунальні підприємства отримують фінансування з бюджету. В бухгалтерському обліку дохід від такого фінансування ви-

знається за датою нарахування боргу бюджету, а в податковому — за датою отримання коштів. У разі затримування в надходженні коштів з бюджету виникають відстрочені податкові зобов'язання.

8. Комунальні підприємства складають *фінансовий план* на рік згідно із [12], в частині I якого відображаються очікувані доходи за їх видами, витрати за статтями, фінансові результати і розподіл чистого прибутку, а в частині II — джерела формування та надходження коштів і напрями їх використання.

9. На більшості підприємств ЖКГ відсутня така ділянка обліку, як облік валютних коштів, рідко використовуються розрахунки векселями і майже ніколи — розрахунковими чеками.

10. Досить складною ділянкою обліку в житлових організаціях є відображення транзитних платежів при здійсненні оплати за всі комунальні послуги за однією квитанцією.

11. Підприємства монополісти розраховують і сплачують до бюджету відсоток від суми перевищення розрахункової величини фонду оплати праці.

Рахунки для обліку в ЖКГ

Підприємства ЖКГ в основному надають послуги, тому для обліку використовуються субрахунки:

703 «Дохід від реалізації робіт і послуг»;

903 «Собівартість реалізованих робіт і послуг».

Витрати обліковують на рахунках **23** (виробничі), **92** (адміністративні) і **91, 93** (на підприємствах, де мають місце загальновиробничі витрати та витрати на збут). Інші доходи і витрати — операційні, фінансові та інші обліковуються так, як в інших галузях.

Облік розрахунків з квартиронаймачами можна вести на окремому субрахунку рахунка **36** «Розрахунки з покупцями та замовниками». Далі у проведеннях використовуватимуться такі субрахунки:

361 «Розрахунки з підприємствами (споживачами комунальних послуг)»;

361 або **364** «Розрахунки з квартиронаймачами».

Розрахунки з орендарями можна відображати як розрахунки з іншими дебіторами на субрахунку **377** або використовувати окремий субрахунок **379** «Розрахунки з орендарями нежитлових приміщень в ЖО», враховуючи їх значну кількість у багатьох житлових організаціях і особливості розрахунків з ними.

Дотації, субсидії, відшкодування пільг та інші види фінансування з бюджету є цільовим фінансуванням і обліковуються на рахунку **48** «Цільове фінансування і цільові надходження». При цьому дотації зараховують у кредит субрахунку **719** «Інші доходи від операційної дія-

льності», субсидії і пільги — у кредит субрахунку **703** як дохід від основної діяльності, а інші кошти цільового фінансування — у кредит субрахунку **718** «Дохід від безоплатно отриманих оборотних активів».

Нарахування заборгованості бюджету з субсидій і пільг Інструкцією 281 передбачено відображати по дебету субрахунку **641**. Оскільки це рахунок обліку зобов'язань, подекуди в бухгалтерських проведеннях поруч з рахунком **641** буде зазначено рахунок **377** як такий, що більше відповідає логіці зазначеної операції.

Дохід від оренди підприємства, які надають комунальні послуги, обліковують на субрахунку **713**, а житлові організації — на субрахунку **703**, бо надання в оренду нежитлових приміщень є для них основною діяльністю.

На рахунку **10** в житлових організаціях необхідно передбачати окремі субрахунки для обліку житлових будинків та приватизованих квартир в них, на рахунку **311** — при відкритті різних рахунків у банках для надходження коштів цільового фінансування із різних джерел.

Положенням [13] на підприємствах державного і комунального секторів економіки передбачено використання прибутку на розвиток виробництва, на матеріальне заохочення та на створення інших фондів. Для цього передбачено введення субрахунків **426** «Фонди спеціального призначення» та **477** «Забезпечення матеріального заохочення», а також субрахунків третього порядку на субрахунку **426**:

4261 «Фонд розвитку виробництва»;

4262 «Використання фонду виробництва»;

4263 «Інші фонди»;

4264 «Використання інших фондів».

Кошти фонду розвитку виробництва використовують на придбання, створення, модернізацію, реконструкцію, дообладнання основних засобів. Використання прибутку на створення фонду розвитку виробництва та інших фондів відображають проведенням:

Д-т 443 К-т 4261, 4263.

Використання створених фондів відображають відповідно:

Д-т 4261, 4263 К-т 4262, 4264.

6.3. Склад та облік доходів підприємств житлово-комунального господарства і розрахунків зі споживачами послуг

Підприємства ЖКГ, як і всі інші підприємства, окремо визначають доходи від операційної, фінансової та іншої діяльності. Особливості полягають, переважно, в обліку доходів від основної діяльності і де-

яких специфічних доходів від іншої операційної діяльності. Це обумовлено насамперед тим, що підприємства ЖКГ отримують багато різних видів цільового фінансування. Облік інших доходів не відрізняється від обліку в інших галузях.

Склад операційних доходів підприємств ЖКГ, які надають комунальні послуги:

- 1) надходження від населення в оплату комунальних послуг;
- 2) надходження від підприємств, установ, організацій за надані послуги;
- 3) субсидії малозабезпеченим категоріям громадян;
- 4) відшкодування пільг окремим категоріям громадян (ветеранам війн, особам, що постраждали від Чорнобильської катастрофи, суддям, військовослужбовцям, працівникам прокуратури тощо);
- 5) бюджетні дотації на покриття збитків;
- 6) субвенції, інші види цільового фінансування.

Субсидія — вид допомоги, звичайно грошової, що надається будь-кому державою або установою.

Дотація — це грошові кошти, що надаються без повернення з бюджету для компенсації перевищення витрат над доходами підприємств, організацій.

Статті операційних доходів житлових організацій:

- 1) плата за утримання будинку (без платежів в оплату комунальних послуг);
- 2) орендна плата за надані в оренду нежитлові приміщення;
- 3) збори з орендарів нежитлових приміщень на покриття експлуатаційних витрат;
- 4) надходження від підприємств з енергопостачання за обслуговування внутрішньобудинкових мереж та обладнання;
- 5) надходження від ЖБК, прийнятих на обслуговування;
- 6) інші доходи (відсоток від плати за утримання собак, плата за гаражі, гуртожитки, охорону під'їздів, відсотки за збір платежів з населення у тих регіонах, де оплата житла і комунальних послуг здійснюється за однією квитанцією тощо);
- 7) субсидії, відшкодування пільг, дотації;
- 8) субвенції, інші види бюджетного цільового фінансування.

Загалом дохід підприємства ЖКГ від операційної діяльності (Дохід ЖКГ) складається з надходжень за тарифом для населення (Тариф насел.), надходжень за тарифом від підприємств (Тариф підпр.), дотацій на покриття збитків, які виникають через недостатність Тарифу насел. для відшкодування витрат, та інших видів фінансування (Фінанс. інше):

Дохід ЖКГ = Тариф насел. + Тариф підпр. + Дотація + Фінанс. інше

Своєю чергою, надходження від населення за тарифом складаються з надходжень від споживачів, які оплачують послуги в повному обсязі (Тариф повн.), надходжень частини оплати від пільговиків (Тариф част.) і надходжень субсидій і пільг, які оплачуються у складі тарифу державою пільговим категоріям громадян:

Тариф насел. = Тариф повн. + Тариф част. + Субсидії + Пільги

Цільове фінансування можна згрупувати за відношенням до тарифу таким чином:

надається у складі тарифу — субсидії, пільги;

надається понад тариф у складі вартості ЖКП — дотації;

надається понад тариф на різні цілі — інші державні трансферти та надходження від окремих осіб чи організацій.

Таке групування дозволяє чітко визначитись з порядком визнання та оподаткування цільового фінансування.

У бухгалтерському обліку дохід від цільового фінансування визнається не за принципом нарахування, як інші доходи, а згідно з пунктами 16-18 П(С)БО 15 «Дохід».

Згідно з пунктом 16 П(С)БО 15 цільове фінансування «не визнається доходом доти, поки не існує підтвердження того, що воно буде отримане та підприємство виконає умови щодо такого фінансування». Цей пункт відповідає пункту 7 МСБО 20 і стосується дотацій.

Відповідно до пункту 19 П(С)БО 15 (і пункту 20 МСБО 20): «цільове фінансування для компенсації витрат (збитків), яких зазнало підприємство, ... визнається дебіторською заборгованістю з одночасним визнанням доходу» — тобто нарахування субсидій і пільг треба робити в тому місяці, за який вони повинні бути сплачені.

Фінансування ремонтів, підготовки до осінньо-зимового періоду, облаштування дитячих майданчиків тощо стосується пункту 17 П(С)БО 15, згідно з яким «отримане цільове фінансування визнається доходом протягом тих періодів, в яких були зазанані витрати, пов'язані з виконанням умов цільового фінансування» (відповідно до пункту 12 МСФЗ 20). Кошти цільового фінансування, витрачені в місяць їх отримання, зараховуються в дохід (кредит субрахунків **719, 718, 703**) з дебету рахунку **48**. Невитрачена частина коштів зараховується в доходи майбутніх періодів (кредит рахунку **69**) з подальшим зарахуванням у дохід при їх витрачанні.

Цільове фінансування капітальних вкладень згідно із пунктом 18 П(С)БО 15 визнається доходом протягом періоду корисного використання необоротних активів в сумі нарахованої амортизації. Тобто, при нарахуванні амортизації, починаючи з першого місяця після введення в дію необоротних активів, визнається дохід у сумі нарахованої амортизації (кредит рахунку **745**). За МСФЗ 20 (пункт 24) державні гранти,

пов'язані з активами, відображаються в балансі або шляхом визначення гранту як відстроченого доходу, або шляхом вирахування гранту з метою отримання балансової вартості активу. Тобто у нас в країні прийнято перший із визначених шляхів.

У табл. 6.1 запропоновано групування доходів підприємств ЖКГ за порядком їх оподаткування податком на прибуток і ПДВ та порядком визнання в бухгалтерському обліку.

Таблиця 6.1

Вид доходу	Оподаткування		Порядок включення в дохід у бухгалтерському обліку
	включення до валового доходу (ВД) для оподаткування податком на прибуток	ПДВ	
Надходження від населення	За першою подією	За касовим методом	За принципом нарахування
Надходження від підприємств	Те саме	За першою подією	Те саме
Субсидії, пільги	За датою надходження коштів	За датою надходження коштів	Включаються в дохід при нарахуванні
Дотації	Те саме	Не оподатковується ПДВ	Не робиться проведення з нарахування, в дохід включаються при отриманні
Фінансування ремонтів, підготовки до зими тощо	Не включається до ВД, податок на прибуток не сплачується	Те саме	Визнається доходом при витрачанні коштів у сумі витрачених коштів
Фінансування капітальних вкладень	Те саме	Те саме	Визнається дохід при нарахуванні амортизації

Розрахунки з квартирнаймачами здійснюються здебільшого через банківські установи. Первинним документом є квитанція-повідомлення (рахунок), яка може бути аркушем квитанційної книжки, а може щомісяця виписуватись на обчислювальному центрі та надсилатись квартирнаймачу. В деяких регіонах України комунальні підприємства з тепло-, газо-, водопостачання та водовідведення безпосередньо отримують плату від населення (кожне — за окремою квитанцією), а в деяких ці платежі сплачуються за єдиною квитанцією

на рахунок житлової організації; в цьому випадку житлові організації отримують ці платежі як транзитні і одразу перераховують їх відповідним комунальним підприємствам.

Оплата житла і комунальних послуг здійснюється за тарифами (за 1 м², за одну прописану особу) або за лічильниками, якщо такі встановлені.

Однією з найбільших проблем при розрахунках з населенням є велика заборгованість останнього. Причиною є, з одного боку, високі тарифи (порівняно із заробітною платою), а з другого — відсутність покарань для неплатників. Єдиний шлях боротьби із боржниками — звернення до суду; треба пам'ятати, що термін позовної давності з цивільних позовів в Україні становить три роки, після чого прострочена заборгованість житлово-комунальному підприємству не повертається.

Розрахунки з підприємствами — споживачами комунальних послуг — здійснюються, як і в інших галузях, платіжними дорученнями або платіжними вимогами-дорученнями згідно з договорами за тарифами або показаннями лічильників. Валовий дохід і податкове зобов'язання з ПДВ виникають за першою подією. Прострочену більш як 30 днів заборгованість підприємства ЖКГ можуть виключити з валового доходу за умови звертання до суду згідно із Законом про прибуток.

Розрахунки з бюджетом із субсидій, дотацій і відшкодування пільг здійснюються шляхом подання розрахунку відшкодування або отримання з відділу субсидій інформації про надані субсидії. Ця інформація, як і саме бюджетне відшкодування, часто надходить із запізненням.

Облік доходів підприємства ЖКГ від основної діяльності розглянемо на умовному **прикладі**:

<i>Показник</i>	<i>Сума (грн)</i>
Заборгованість населення	— 360 000;
Отримана плата від населення	— 240 000;
Відшкодування пільг нараховане	— 24 000;
Субсидії нараховані	— 36 000;
Надійшло відшкодування пільг, субсидії	— 48 000;
Борг підприємств нараховано і отримано	— 264 000;
Надійшли дотації	— 11 000.

Бухгалтерські проведення з обліку доходів підприємств ЖКГ наведені в таблиці 6.2 із зазначенням моменту виникнення валового доходу за відповідними операціями. Ще раз зазначимо, що валовий дохід при розрахунках з бюджетом та податкове зобов'язання з ПДВ при розрахунках з населенням і з бюджетом виникають у момент отримання коштів.

Таблиця 6.2

Зміст операції	Сума	Дебет	Кредит	Дохід в бухобліку	Валовий дохід
Нараховано квартирну плату, оплату комунальних послуг населенням	360 000	361 (364)	703	300 000	300 000
Списано ПДВ	60 000	703	643		
Надійшла оплата від населення	240 000	311	361		
Відображено податкове зобов'язання з ПДВ	40 000	643	641		
Нараховано відшкодування пільг, одночасно визнано дохід	24 000	64 (377) 48	48 703	20 000	
Нараховано субсидії, одночасно визнано дохід	36 000	64 (377) 48	48 703	30 000	
Списано ПДВ за субсидіями і пільгами	10 000	703	643		
Надійшло відшкодування пільг, субсидій	48 000	311	64 (377)		40 000
Відображено податкове зобов'язання з ПДВ	8000	643	641		
Нараховано борг підприємств з оплати комунальних послуг	264 000	361	703	220 000	220 000
Відображено податкове зобов'язання з ПДВ	44 000	703	641		
Отримано оплату від підприємств	264 000	311	361		
Отримано дотацію, одночасно визнано дохід	11 000	311 48	48 719	11 000	11 000

Валовий дохід склав 571 000 грн, а дохід в бухгалтерському обліку — 581 00 грн, на 10 000 грн більше за рахунок визнання доходу від субсидій і пільг за датою нарахування.

Бухгалтерські проведення з обліку цільового фінансування на ремонт основних засобів, на підготовку до осінньо-зимового періоду, обліку субвенцій тощо наведені у табл. 6.3. Нагадуємо, що податкових наслідків зазначені операції не мають, а дохід у бухгалтерському обліку визнається у сумі витрачених коштів.

Таблиця 6.3

№ пор.	Зміст операції	Сума, грн	Д-т	К-т
1	Надійшли кошти цільового фінансування на рахунок підприємства ЖКГ	50 000	311	48
2	Підписано акт виконаних робіт (відображено витрати підприємства ЖКГ)	30 000	949, 23	631 (20, 661 ...)
3	Відображено дохід у сумі витрачених коштів	30 000	48	718
4	Суму невизнаного доходу віднесено до доходів майбутніх періодів	20 000	48	69
	У кінці звітнього періоду списано на рахунок фінансових результатів:			
5	— дохід;	30 000	719, 703	791
6	— витрати	30 000	791	949, 23
<i>В наступному звітному періоді</i>				
1	Витрачено кошти	20 000	949 ...	631 ...
2	Визнано дохід у сумі витрачених коштів	20 000	69	718

Бухгалтерські проведення з обліку цільового фінансування капітальних вкладень на придбання та будівництво основних засобів наведені у табл. 6.4. Суттєво, що при придбанні основних засобів за рахунок коштів цільового фінансування ПДВ, сплачений постачальнику, відображають зменшенням цільового фінансування, не включаючи його ні до податкового кредиту, ні до первісної вартості придбаних основних засобів (ОЗ) згідно з «Методичними рекомендаціями з бухгалтерського обліку основних засобів».

Таблиця 6.4

№ пор.	Зміст операції	Сума, грн	Д-т	К-т
1	Надійшли кошти цільового фінансування	24 000	311	48
2	Відображено заборгованість за придбані (збудовані) основні засоби	20 000	152, 151	631
3	Відображено ПДВ	4 000	48	631
4	Основні засоби введено в експлуатацію	20 000	10	151, 152
5	Кошти цільового фінансування віднесено до доходів майбутніх періодів	20 000	48	69
<i>У першому місяці експлуатації:</i>				
1	Нараховано амортизацію об'єкта ОЗ (сума умовна)	100	23, 91...	131
2	Визнано дохід у сумі нарахованої амортизації	100	69	745

У випадку, коли розрахунки з населенням за ЖКП здійснюються за однією квитанцією, тобто збір платежів покладено на житлову організацію, в обліку житлової організації повинно бути відображено нарахування заборгованості населення перед комунальними підприємствами, погашення цієї заборгованості та взаєморозрахунки з комунальними підприємствами з відсотків за збір платежів.

У табл. 6.5 наведені бухгалтерські проведення з відображення житловою організацією транзитних платежів за умови тимчасового зарахування цих платежів на рахунок житлової організації: борг населення складає 48000 грн, з них комунальним підприємствам перераховується 36000 грн (у т.ч. ПДВ) за мінусом 360 грн з ПДВ, що складає 1% (умовно) за збір платежів. Зазначимо, що доходи, які не належать підприємству, згідно з П(С)БО 15 відображують як вирахування з доходу за дебетом субрахунку **704**.

Якщо платежі не надходять на рахунок ЖО, а одразу перераховуються комунальним підприємствам, проведення 1, 2, 4, 6 такі:

- | | | |
|------------|---------|-------------|
| 1) Д-т 361 | К-т 703 | 12 360 грн; |
| 2) Д-т 361 | К-т 631 | 35 640 грн; |
| 4) Д-т 311 | К-т 361 | 6180 грн; |

№ пор.	Зміст операції	Сума, грн	Д-т	К-т
1	Нараховано борг квартиронаймачів житловій організації	48 000	361 (364)	703
2	Відображено вирахування з доходу сум, які належить перерахувати комунальним підприємствам	35 640	704	631
3	Відображено ПДВ	2060	703	643
4	Надійшли платежі від населення (частина)	36 000	311	361
5	Відображено податкове зобов'язання з ПДВ	1545	643	641
6	Відображено перерахування коштів комунальним підприємствам	26 730	631	311

Облік доходів від оренди в ЖКГ розглянуто в питанні 6.6 цього розділу.

6.4. Облік витрат підприємств житлово-комунального господарства

Облік та групування витрат житлово-комунальні підприємства здійснюють згідно з П(С)БО 16 «Витрати» з урахуванням специфіки підгалузей відповідно до Методичних рекомендацій [15].

Особливості обліку витрат на ЖКП:

— специфіка структури витрат житлових організацій, які відшкодовують за рахунок квартирної плати (плати за утримання будинків), та історичні особливості обліку витрат у ЖО, у тому числі обумовлені порядком розрахунків за житлово-комунальні послуги;

— наявність взаєморозрахунків між різними підприємствами ЖКГ;

— необхідність визначення повної собівартості послуг та проблематичність включення до собівартості деяких інших операційних витрат, обумовлені державним регулюванням тарифів на ЖКП;

— специфіка калькуляційних одиниць і калькулювання собівартості послуг;

— проблематичність розподілу загальноновиробничих витрат, обумовлена залежністю від нерівномірного споживання послуг;

— проблеми в методиці перерахунку затрат теплової енергії у гігакалорії, коли населення здійснює оплату за один кубометр гарячої води або за один метр площі приміщення при розрахунках за опалення; на практиці недосконалість методики перерахунку призводить до того, що будинок загалом вимушений сплачувати більші суми енергогенеруючим організаціям, ніж за нормативом сплатили всі мешканці разом; особливо гостро ця проблема стосується об'єднань співвласників багатоквартирних будинків.

До складу витрат ЖО, які оплачуються у складі тарифу за утримання будинків, включаються як витрати самих житлових організацій, так і оплата послуг сторонніх організацій; при зростанні тарифів на послуги цих організацій тариф плати за утримання будинків зазвичай залишається незмінним, тому коштів на відшкодування витрат не вистачає.

Витрати ЖО:

— на утримання обслуговуючого персоналу — оплата праці двірників, прибиральниць та ін., праця яких пов'язана з утриманням внутрішньобудинкових приміщень і прибудинкової території, та відрахування на соціальні потреби від цих витрат;

— на утримання апарату управління;

— на амортизацію основних засобів, крім житлового фонду;

— на капітальний ремонт основних засобів, крім житлового фонду;

— на поточний ремонт житлового фонду;

— інші витрати — банківське та касове обслуговування, витрати на сплату відповідних податків та зборів тощо.

Витрати, які сплачуються відповідним стороннім організаціям, при цьому включені до тарифу плати за утримання будинків (квартирної плати):

вивезення сміття, експлуатація ліфтів, їх утримання та обслуговування, крім капітального ремонту, освітлення та опалення місць загального користування, вивезення снігу, дезинфекція, озеленення, протипожежні заходи.

Далі наведено бухгалтерські проведення з нарахування заборгованості житлових організацій перед підприємствами з санітарної очистки та обслуговування ліфтів та перерахування платежів цим підприємствам з урахуванням того, що податковий кредит з ПДВ за цими розрахунками треба відображати за датою перерахування коштів відповідним організаціям за касовим методом обліку ПДВ.

Нарахування заборгованості:

Д-т 23 К-т 631

Д-т 644 К-т 631.

Перерахування коштів:

Д-т 631 К-т 311

Д-т 641 К-т 644.

Калькулювання собівартості одиниці послуг (робіт) на підприємствах ЖКГ здійснюють з урахуванням специфіки підгалузей відповідно до Методичних рекомендацій [15] з урахуванням Порядку [7-10]. Підприємство складає калькуляцію виробничої та повної собівартості послуг виходячи з нормативів відповідних витрат. Такі економічно обґрунтовані калькуляції є основою для затвердження тарифів.

У різних підгалузях ЖКГ мають місце різні специфічні статті витрат і калькуляційні одиниці.

У **тепловому господарстві** калькуляційною одиницею є одна гікалорія тепла, специфічні статті витрат — утримання територій санітарних зон, використання води на технологічні цілі (заповнення теплових мереж, промивка фільтрів тощо), витрати на енергоносії, на ремонт, промивку, наладку котлоагрегатів, теплових мереж тощо, на обстеження технічного стану теплових мереж, обладнання приладів обліку теплової енергії і т.д. До витрат на матеріали належать хімічні реагенти для очищення води у котельнях, силова енергія, вода для наповнення систем теплозабезпечення, паливно-мастильні матеріали, запчастини тощо.

У **водопровідно-каналізаційному** господарстві калькуляційна одиниця — один кубометр води, один кубометр стічних вод. Витрати групуються за видами послуг (водопостачання та водовідведення) і стадіями технологічного процесу: підйом води, її очищення, доставка споживачам, водовідведення, очищення стоків. Специфічні статті витрат — витрати на воду для власних потреб, на утримання територій санітарних зон, на аварійно-відновлювальні роботи, за винятком аварій, що належать до аварійних ситуацій.

До статті витрат «матеріальні витрати» включаються такі специфічні матеріали, як хімічні реагенти для очищення води (коагулянт, хлор, аміак), вода на технологічні цілі, паливо, електроенергія.

У підгалузі **санітарної очистки** міст калькуляційною одиницею є один кубометр сміття, витрати визначаються за видами відходів (тверді і рідкі побутові відходи) та за стадіями їх знешкодження — витрати на вивіз сміття, захоронення, знищення. У складі матеріальних витрат значну частину становлять витрати на запчастини для автомашин, шини, акумуляторні батареї, паливно-мастильні матеріали тощо. У складі інших витрат обліковують витрати на утримання звалищ, полігонів, споруд, сміттєспалювальних заводів.

Калькуляційною одиницею у **житловому господарстві** є один квадратний метр (м²) загальної площі житлових будинків. В житлових організаціях калькуляція квадратного метра складається, зазвичай, тільки щодо приміщень, які надаються в оренду. Для встановлення тарифів калькуляції окремих житлових організацій не використовуються. Водночас, в ЖО нормується більшість робіт і складаються кальку-

ляції, наприклад, вартості обслуговування внутрішньобудинкових мереж слюсарем-сантехніком певного розряду на нормативну кількість квартир, вартості обслуговування нормативної площі двірником, прибиральницею тощо.

У табл. 6.6 наведені бухгалтерські проведення з обліку витрат підприємства ЖКГ згідно з умовним прикладом (при цьому відображено порядок включення різних витрат до валових доходів):

Статті витрат	Сума, грн
Прямі витрати на оплату праці	— 200 000;
Відрахування на соціальні заходи (38 %, заокруглено)	— 74 000;
Прямі матеріальні витрати	— 50 000;
Амортизація виробничого обладнання	— 70 000;
Інші прямі витрати	— 20 000;
Загальновиробничі витрати	— 60 000;
в тому числі матеріали	— 22 000;
Адміністративні витрати	— 60 000.

Таблиця 6.6

Операція	Сума, грн	Д-т	К-т	ВВ
Матеріальні витрати				
1. Надійшли матеріали і оплачені	10 000	20	63	10 000
2. Надійшли матеріали не оплачені	20 000	20	63	20 000
3. Оплачені матеріали не надійшли	30 000	371	31	30 000
4. Передано матеріали у виробництво	50 000	23	20	—
Інші прямі витрати				
5. Нараховано заробітну плату	200 000	23	66	200 000
6. Відрахування органам соціального страхування	74 000	23	65	74 000
7. Нараховано амортизацію ОЗ	70 000	23	13	—
8. Відображено інші прямі витрати	20 000	23	685, 372...	20 000

Операція	Сума, грн	Д-т	К-т	ВВ
9. Відображено загальновиробничі витрати	60 000	91	66, 65, 20, 685, 13 ...	38 000
10. Відображено адміністративні витрати	90 000	92	66, 65, 13, 64, 372...	90 000
11. Списано загальновиробничі витрати в кінці звітної періоду	60 000	23	91	
12. Відображено реалізацію комунальних послуг	474 000	903	23	

Із загальної суми загальновиробничих витрат до валових витрат не включено вартість використаних матеріалів.

Валові витрати в прикладі становили 487 000 грн. Прибуток до оподаткування визначається як різниця між валовим доходом (табл. 6.2), валовими витратами та амортизаційними відрахуваннями (операція 7):

$$571\ 000 - 487\ 000 - 70\ 000 = 14\ 000\ \text{грн.}$$

Податок на прибуток відповідно становитиме 3500 грн.

Бухгалтерські проведення із списання витрат і доходів на рахунок фінансових результатів наведені в табл. 6.7.

Таблиця 6.7

№ пор.	Зміст операції	Сума, грн	Д-т	К-т
1	Списано дохід на рахунок фінансових результатів	575 000 11 000	703 719	791 791
2	Списано собівартість реалізованих послуг	474 000	791	903
3	Списано адміністративні витрати	90 000	791	92
4	Нараховано податок на прибуток	3500	981	641
5	Списано витрати з податку на прибуток	3500	791	981
6	Списано нерозподілений прибуток	13 500	791	441

6.5. Особливості обліку та нарахування амортизації основних засобів

Підприємства ЖКГ ведуть нарахування амортизації і облік основних засобів згідно з П(С)БО 7 «Основні засоби». Більшість підприємств ЖКГ обирають метод нарахування амортизації згідно з податковим обліком, при цьому для цілей бухгалтерського обліку розраховується амортизація кожного об'єкта ОЗ. Залишкова вартість ОЗ в бухгалтерському і в податковому обліку не відрізняються, що дає можливість не враховувати її при розрахунку тимчасових різниць з податку на прибуток.

Проте в ЖКГ є такі об'єкти основних засобів, за якими амортизація нараховується з певними особливостями, — це *житлові будинки та об'єкти зовнішнього благоустрою*. Ці об'єкти, як правило, не є власністю підприємств ЖКГ, а перебувають у них на балансі. При передачі цих об'єктів ОЗ на баланс підприємств ЖКГ, зокрема, від органів місцевої влади, вони обліковуються як безоплатно одержані і включаються в додатковий капітал (раніше включались до статутного) проведенням:

Д-т 10 К-т 424.

Ці основні засоби зношуються, як і всі ОЗ, але сума їх зносу не включається до собівартості ЖКП, щоб невиправдано не завищувати останню. В податковому обліку амортизація на житлові будинки та об'єкти зовнішнього благоустрою не нараховується згідно з підпунктом 8.1.4 Закону про прибуток, а в бухгалтерському обліку нараховується з 1 липня 2000 року, але згідно з п. 30 П(С)БО 7 одночасно з нарахуванням амортизації визнається дохід на цю суму за рахунок зменшення додаткового або статутного капіталу. Отже, фінансовий результат цієї операції дорівнюватиме нулю. Сума нарахованої амортизації не включається до собівартості житлово-комунальних послуг, а включається в інші витрати; доцільно використовувати рахунок **97**, бо доходи при нарахуванні амортизації по безоплатно отриманих ОЗ відображаються на рахунку **74** за рекомендацією Мінфіну України. В кінці звітної періоду обороти за цими рахунками будуть списані на один субрахунок **793** рахунку **79** «Фінансові результати» (табл. 6.8).

Проблемним є питання відображення в обліку приватизованих квартир — існує думка про необхідність списання їх з балансу. Але оскільки об'єктом основних засобів є весь житловий будинок, а не окремі квартири в ньому, то приватизовані квартири треба не списувати з балансу, а відображати на окремому субрахунку рахунку **10**.

№ пор.	Зміст операції	Д-т	К-т
1	Нараховано амортизацію житлових будинків, об'єктів зовнішнього благоустрою	97	131
2	Одночасно визнано дохід у сумі нарахованої амортизації	42, 40	74
3	Списані в кінці звітнього періоду витрати і доходи	793 74	97 793

Одним із напрямів реформування ЖКГ є створення інституту управителів житлових будинків. Стосовно таких управителів доцільно було б вирішити централізовано питання обліку житлового будинку в них на балансі чи поза балансом або визначати це питання обліковою політикою управителя.

6.5. Облік оренди державного та комунального майна

Порядок надання в оренду державного і комунального майна регламентується Законом [3] і Методиками [11] і [12].

У житлово-комунальному господарстві орендодавцем нерухомого майна (п. 5 Закону [3]) є органи, уповноважені органами місцевого самоврядування управляти комунальним майном, а щодо нерухомого майна — власне комунальні підприємства. Оренда цілісних майнових комплексів у житлово-комунальному господарстві майже не має місця.

При передачі в оренду державного та комунального майна регламентується розмір орендної плати, порядок її використання, обов'язковість оцінки майна, інколи централізовано визначаються орендарі.

Розмір орендної плати за орендоване комунальне майно регламентується Методикою [11] і становить від 1 до 20 % експертної вартості орендованого майна за рік залежно від цільового призначення об'єкта оренди: 20 % — при розміщенні закладів грального бізнесу і 1 % — при розміщенні закладів охорони здоров'я. Для орендарів — бюджетних організацій, а також інвалідів з метою використання під гаражі для спеціальних засобів пересування розмір річної орендної плати становить 1 грн. Для вітчизняних юридичних і фізичних осіб — суб'єктів

малого підприємства, які провадять виробничу діяльність, встановлюється коефіцієнт 0,8 до розміру орендної плати.

Для об'єктів, що перебувають у комунальній власності, методика розрахунку та порядок використання орендної плати визначаються органами місцевого самоврядування згідно із п. 2 ст. 19 Закону [3].

Орендна плата = Експертна вартість об'єкта · Орендну ставку.

Розмір орендної плати при оренді нерухомого державного майна підлягає щомісячному перегляду у зв'язку зі зміною індексу інфляції, що передбачено ст. 21 Закону [3]. Порядок індексації орендної плати встановлено у пунктах 12 і 13 Методики [11].

Розмір орендної плати за перший місяць після укладання договору оренди розраховується за формулою:

$$O_{\text{п.міс}} = O_{\text{р}} : 12 \cdot I_{\text{п.р}} - I_{\text{м}},$$

де $O_{\text{п.міс}}$ — сума орендної плати за перший місяць, грн;

$O_{\text{р}}$ — річна сума орендної плати, грн;

$I_{\text{п.р}}$ — індекс інфляції за період з дати проведення експертної оцінки до дати укладання договору;

$I_{\text{м}}$ — індекс інфляції за перший місяць оренди.

Розмір орендної плати за кожен наступний місяць визначається коригуванням розміру місячної орендної плати за попередній місяць на індекс інфляції за поточний місяць.

Експертна оцінка державного та комунального майна здійснюється згідно з Методикою [12] і Законом [4]. Пунктом 19 Методики визначено, що при оренді нерухомого майна здійснюється його незалежна оцінка з оплатою вартості робіт з оцінки за домовленістю сторін. Звіт про незалежну оцінку затверджується органом, названим вище, згідно із п. 5 Закону [4]. Експертна оцінка об'єкта оренди повинна враховувати його місцезнаходження, забезпеченість інженерними мережами тощо.

При передачі в оренду нежитлового приміщення, яке є частиною будівлі, оцінка його вартості проводиться безпосередньо або розрахунковим шляхом:

Вартість будівлі : Площу всієї будівлі · Площу приміщення.

Вартість переданого в оренду майна, в тому числі окремих приміщень у будинку, відображається в формі № 5 річної фінансової звітності підприємств «Примітки до фінансових звітів».

На сьогодні проблема більшості комунальних підприємств полягає в низькій, як правило, експертній оцінці майна (нижче його балансової вартості), відповідно, і в низькій орендній платі. Одним із виходів з цього положення може бути надання в оренду майна на конкурсних

засадах, що дає змогу встановлювати більший розмір орендної плати згідно з п. 1 статті 19 Закону [2] і п. 8 Методики [11]. Такий порядок практикується в деяких регіонах України.

Використання плати за надане в оренду комунальне майно: згідно з п. 17 Методики [11] комунальні підприємства отримують 70 % орендної плати, а 30 % орендної плати спрямовуються до державного бюджету. Методикою [11] не визначено, хто повинен робити перерахування 30 % орендної плати до бюджету — орендар чи орендодавець. На практиці трапляються обидва варіанти, хоча Фонд держмайна рекомендує перерахування робити орендарю.

У житлово-комунальному господарстві порядок розподілу орендної плати між житлово-комунальними підприємствами і бюджетом встановлюють місцеві органи влади і на сьогодні мають місце такі варіанти:

- перераховують до бюджету не тільки 30 % орендної плати, а й більше, причому в деяких регіонах перерахування робить орендодавець, а в деяких — орендар;
- залишають у розпорядженні комунального підприємства 100 % орендної плати замість надання дотацій на покриття збитків;
- залишають комунальному підприємству 100 % орендної плати, але з визначеними напрямками її цільового використання (обслуговування ліфтів тощо).

Оподаткування орендних операцій

Податок на прибуток сплачується на загальних підставах із прибутку від орендної послуги; валовий дохід визначається за першою подією і зменшується на суму амортизаційних відрахувань за передачею в оренду об'єктом. Валові витрати виникають при оплаті орендодавцем комунальних послуг за орендованим приміщенням, вони також визначаються за першою подією. При оренді окремого приміщення в будинку (іноді й окремо розташованої будівлі) комунальні послуги, зазвичай, загальною сумою сплачує орендодавець. При цьому в орендному договорі розмір плати за комунальні послуги слід відображати окремою позицією, а розраховувати його, виходячи з розміру орендованого приміщення (в окремих випадках — з урахуванням напрямку його використання). Отримані комунальні платежі включаються орендодавцем до валового доходу, а сплачені — до валових витрат.

Найбільш проблемним питанням на сьогодні є питання включення до складу валового доходу тієї частини орендної плати, яку орендодавець спрямовує до бюджету. ДПА України в кількох листах розглядала ці питання, але однозначного трактування не дала. Тому деякі автори пропонують при отриманні (нарахуванні) орендної плати всю її суму відносити до валового доходу, а при перерахуванні 30 % до бюджету включати цю суму до валових витрат.

Вважаємо, що найбільш чітко визначена позиція ДПА України в листі від 19.05.2000 р. № 6930/7/15-1117, де зазначено, що держпідприємство-орендодавець повинно включати до складу валового доходу тільки ту частину орендної плати, що залишається в його розпорядженні. Слід зазначити, що це більше відповідає законодавству, бо ці 30 % «проходять» в орендодавця транзитом і не повинні включатися до складу валового доходу. В наведених далі прикладах бухгалтерських записів валовий дохід відображається без 30 %.

ПДВ не виникає при передачі майна в оперативну оренду; об'єктом оподаткування є оплата орендної послуги. Податкове зобов'язання з ПДВ при оренді виникає за першою подією, на ці операції касовий метод обліку ПДВ не поширюється.

База оподаткування відповідно до п. 4.1 Закону про ПДВ визначається, виходячи з повної вартості орендної послуги, тому при перерахуванні до бюджету 30 % орендної плати орендарем податкове зобов'язання з ПДВ в орендодавця виникає на всю суму орендної плати (а в орендаря також виходячи з усієї суми орендної плати виникає право на податковий кредит). Це положення підтверджується і листом ДПА України від 23.04.2003 р. № 3660/5/15-2316.

Наприклад, орендна плата становить 1000 грн плюс 200 грн ПДВ. Орендар перераховує до бюджету 300 грн (30 %), а орендодавцю сплачує 900 грн, з яких 200 грн ПДВ орендодавець спрямовує до бюджету.

Бухгалтерські проведення з обліку орендних операцій розглянемо на прикладі; згідно з яким орендна плата становить 14 400 грн, з них 2400 грн — ПДВ. Перерахування до бюджету становлять 30 % — 3600 грн.

У табл. 6.9 наведені бухгалтерські записи з обліку оренди в комунальних підприємствах за умови перерахування 30 % орендної плати до бюджету комунальним підприємством — орендодавцем. Крім орендної плати, в табл. 6.9 наведені проведення з оплати комунальних послуг при наданні в оренду приміщень.

Таблиця 6.9

№ пор.	Зміст операції	Сума, грн	Д-т	К-т	ВВ	ВД
<i>Перша подія — надання орендної послуги</i>						
1	Нараховано орендну плату з орендарів	14 400	377 (379)	713 (703)		840 0
2	Нараховано борг орендарів нежитлових приміщень з оплати комунальних послуг	3000	379	703		250 0
3	Відображено податкове зобов'язання з ПДВ	2900	713, 703	641.П ДВ		

№ пор.	Зміст операції	Сума, грн	Д-т	К-т	ВВ	ВД
4	Нараховано борг бюджету в розмірі 30 % орендної плати	3600	949	642		
5	Перераховано до бюджету орендну плату	3600	642	311		
6	Нараховано амортизацію переданих в оренду ОЗ	2000	949	13		
7	Списано на рахунок фінансових результатів: — дохід від оренди;	14 500	713, 703	791		
	— собівартість	5600	791	949		
8	Надійшла оплата від орендарів	17 400	311	377, 379		
<i>Перша подія — передоплата</i>						
1	Отримано передоплату	14 400	311	681		8400
2	Відображено податкове зобов'язання з ПДВ	2400	643	641		
3	Нараховано орендну плату з орендарів (надано орендні послуги)	14 400	377 (379)	713 (703)		
4	Списано ПДВ	2400	713, 703	643		
5	Здійснено залік авансу	14 400	681	377, 379		
6	Нараховано борг бюджету в розмірі 30 % орендної плати	3600	949	642		
7	Перераховано до бюджету орендну плату	3600	642	311		
8	Нараховано амортизацію наданих в оренду ОЗ	2000	949	13		
9	Списано на рахунок фінансових результатів: — дохід від оренди;	12 000	713, 703	791		
	— собівартість	5600	791	949		

Таблиця 6.10

№ пор.	Зміст операції	Сума, грн	Д-т	К-т	ВВ	ВД
<i>Перша подія — надання орендної послуги</i>						
1	Нараховано орендну плату	10 800	377 (379)	713 (703)		8400
2	Відображено податкове зобов'язання з ПДВ	2400	713, 703	641, ПДВ		
3	Нараховано амортизацію наданих в оренду ОЗ	2000	949	13		
4	Надійшла оплата від орендарів	10 800	311	377, 379		
5	Списано на рахунок фінансових результатів: — дохід від оренди;	8400	713, 703	791		
	— собівартість	2000	791	949		
6	Надійшла оплата від орендарів	10 800	311	377, 379		
<i>Перша подія — передоплата</i>						
1	Отримано передоплату	10 800	311	681		8400
2	Відображено податкове зобов'язання з ПДВ	2400	643	641		
3	Нараховано орендну плату з орендарів (надано орендні послуги)	10 800	377 (379)	713 (703)		
4	Списано ПДВ	2400	713, 703	643		
5	Здійнено залік авансу	14 400	681	377, 379		
6	Нараховано амортизацію наданих в оренду ОЗ	2000	949	13		
7	Списано на рахунок фінансових результатів: — дохід від оренди;	12 000	713, 703	791		
	— собівартість	5600	791	949		

Бухгалтерські проведення з обліку оренди в комунальних підприємствах за умови перерахування 30 % орендної плати до бюджету орендарем наведені в табл. 6.10. Орендна плата, отримувана орендодавцем, становитиме $14\ 400 - 3600 = 10\ 800$ грн, з них ПДВ — 2400 грн.

ПИТАННЯ ДЛЯ КОНТРОЛЮ ЗНАНЬ

1. Статті витрат підприємств ЖКГ, які надають житлово-комунальні послуги.
2. Калькуляційні одиниці в підгалузях ЖКГ.
3. Склад витрат житлових організацій, які включаються до квартирної плати (плати за утримання будинків).
4. Особливості нарахування амортизації на житлові будинки та об'єкти зовнішнього благоустрою.
5. Види цільового фінансування, отримуваного підприємствами ЖКГ, і особливості їх оподаткування податком на додану вартість.
6. Які види цільового фінансування не включають до валового доходу?
7. Визнання доходу від різних видів цільового фінансування в бухгалтерському обліку.
8. Особливості надання в оренду державного і комунального майна.
9. Порядок визначення орендної плати за орендоване комунальне майно.
10. Використання орендної плати за орендоване комунальне майно.
11. Оподаткування орендних операцій.
12. Особливості обліку у підприємств ЖКГ- платників єдиного податку.
13. Порядок нарахування амортизації основних засобів, придбаних за рахунок коштів цільового фінансування.
14. Які послуги населенню надають підприємства ЖКГ?
15. Особливості ЖКГ та фактори їхнього впливу на побудову обліку.
16. Особливості визначення валового доходу та податкового зобов'язання з ПДВ при отриманні субсидій і пільг.
17. Особливості обліку у ЖКГ.
18. Склад доходів підприємств, які надають комунальні послуги.
19. Нараховано борг бюджету з відшкодування пільг — назвати бухгалтерські проведення та податкові наслідки цієї операції.
20. Бухгалтерське проведення з відображення ПДВ при нарахуванні боргу населення на підприємстві ЖКГ.
21. Порядок ведення розрахунків з квартиронаймачами, бюджетом та підприємствами.
22. Особливості оподаткування підприємств ЖКГ.

ЗАДАЧІ

1. На підприємстві з теплопостачання нараховано борг:
— населення — 300 000 грн,
— підприємств — 120 000 грн.

Надійшла оплата:

- від населення — 180 000 грн,
- від підприємств — 96 000 грн.

Відобразити наведені господарські операції на рахунках бухгалтерського обліку.

2. У житловій організації нараховано борг:

- квартиронаймачів — 96 000 грн,
- бюджету з субсидій — 15 000 грн,
- бюджету з відшкодування пільг — 12 000 грн.

Надійшло:

від квартиронаймачів — 72 000 грн,

з бюджету:

субсидії — 9000 грн,

пільги — 7200 грн,

дотації — 6000 грн.

Відобразити наведені господарські операції на рахунках бухгалтерського обліку.

3. На підприємстві ЖКГ:

нараховано заборгованість населення 24000 грн з ПДВ, отримано оплату — 18 000 грн з ПДВ;

нараховано заборгованість підприємств з оплати комунальних послуг — 60 000 грн, яку повністю оплачено;

нараховано заборгованість бюджету з субсидій і пільг 14 400 грн, надійшли кошти у сумі 9600 грн.

Відобразити наведені господарські операції на рахунках бухгалтерського обліку, визначити валовий дохід.

4. На підприємстві з водопостачання мали місце такі дані щодо заборгованості відповідних дебіторів та її погашення — (з ПДВ), грн:

	Нараховано	Надійшло
Квартиронаймачі	24 000	21 600
Субсидії, пільги	30 000	24 000
Підприємства	18 000	18 000

Крім того, нараховані витрати, грн:

за електроенергію — 3000,

амортизацію виробничих основних засобів — 450,

заробітну плату — 16000,

передано матеріали у виробництво — 700.

Нарахування на фонд оплати праці визначити самостійно.

Відобразити наведені господарські операції на рахунках бухгалтерського обліку, визначити валовий дохід і валові витрати.

5. Підприємство ЖКГ отримало цільове фінансування на підготовку до зими 5000 грн, з них витрачено в поточному місяці 3500 грн; на фінансуван-

ня капітальних вкладень отримано 6000 грн, за які придбано основні засоби та введено в експлуатацію. В наступному місяці нараховано амортизацію цих основних засобів прямолінійним методом (термін експлуатації 4 роки 2 місяця).

Відобразити наведені господарські операції на рахунках бухгалтерського обліку.

6. На підприємстві ЖКГ мали місце такі дані щодо заборгованості відповідних дебіторів та її погашення, грн:

	Нараховано	Надійшло
Населення	24 000	18 000
Субсидії, пільги	9600	7200

Крім того, надійшло цільове фінансування на підготовку до зими у сумі 6000 грн, з яких витрачено в поточному місяці — 4800 грн.

Відобразити наведені господарські операції на рахунках бухгалтерського обліку, визначити валовий дохід.

7. У житловій організації мали місце такі дані щодо заборгованості відповідних дебіторів та її погашення:

	Нараховано	Надійшло
Квартиронаймачі	84 000	60 000
Субсидії	18 000	9000
Пільги	15 000	7200
Орендарі	6000	6000

Крім того, отримано дотацію 900 грн і цільове фінансування капітальних вкладень у сумі 30 000 грн, за кошти якого придбано основні засоби. В наступному місяці на них нараховано амортизацію — 200 грн.

Відобразити наведені господарські операції на рахунках бухгалтерського обліку, визначити валовий дохід і валові витрати за умови, що орендна плата залишається в розпорядженні житлової організації.

8. У житловій організації мали місце такі дані щодо заборгованості відповідних дебіторів та її погашення, грн:

	Нараховано	Надійшло
Квартиронаймачі	18 000	12 000
Орендарі	4800	4800
Субсидії	6000	3000

Мали місце такі витрати, грн:

нараховано заробітну плату — 5000,

відрухування на соціальні заходи визначити самостійно,

нараховано амортизацію — 640,

нараховано борг підприємствам з обслуговування ліфтів — 7000 плюс

ПДВ 1400,

витрачено матеріали на ремонти — 450.

Орендна плата в повному обсязі залишається в розпорядженні житлової організації.

Відобразити наведені господарські операції на рахунках бухгалтерського обліку, визначити валовий дохід і валові витрати.

9. У житловій організації передано в оренду нежитлове приміщення. Орендна плата становить 5000 грн на місяць, з неї 30 % перераховується до місцевого бюджету. Зробити бухгалтерські проведення з нарахування, отримання орендної плати та перерахування до бюджету відповідних платежів за умови перерахування їх орендодавцем.

10. Вирішити попередню задачу за умови отримання передоплати від орендаря та перерахування 30 % орендної плати до бюджету орендарем.

Розділ 7

ОБЛІК У ГОТЕЛЯХ

Нормативна база

1. Закон України «Про туризм» від 15.09.95 р. № 324.
2. Закон України «Про ліцензування певних видів господарської діяльності» від 01.06.2000 р. № 1775 у редакції від 16.05.2007 р.
3. Декрет Кабінету Міністрів України «Про місцеві податки і збори» від 20.05.93 р. № 56-93.
4. Порядок надання послуг з тимчасового розміщення (проживання), затверджений Постановою Кабінету Міністрів України від 15.03.2006 р. № 297.
5. Перелік професій, виробництв та організацій, працівники яких підлягають обов'язковим профілактичним медичним оглядам, порядку проведення цих оглядів та видачі особистих медичних книжок, затверджений Постановою Кабінету Міністрів України від 23.05.2001 р. № 559.
6. Постанова Кабінету Міністрів України «Про термін дії ліцензії на здійснення певних видів діяльності, розмір і порядок зарахування плати за її видачу», від 29.11.2000 р. № 1755.
7. Міждержавний стандарт ГОСТ 28681.4-95 «Туристсько-екскурсійне обслуговування. Класифікація готелів», введений в Україні з 01.07.97 р.
8. Правила користування готелями й аналогічними засобами розміщення та надання готельних послуг, затверджені наказом Державної туристичної адміністрації України від 16.03.2004 р. № 19.
9. Правила обов'язкової сертифікації послуг з тимчасового розміщення, затверджені наказом Держстандарту України від 27.01.99 р. № 37 у редакції наказу Держспоживстандарту України від 03.09.2007 р. № 207.
10. Інструкція про порядок ведення документообороту при наданні готельних послуг ДП «Укркомунобслуговування», затверджена наказом Держбуду України від 13.10.2000 р. № 230.
11. Положення (стандарти) бухгалтерського обліку 8 «Нематеріальні активи», 9 «Запаси», 16 «Витрати».

7.1. Готельні послуги, їх ліцензування та сертифікація

Постановою [4] визначено поняття готелів та інших засобів для тимчасового розміщення, які поділяють на *колективні*, з кількістю

місць 10 і більше, та *індивідуальні*, в яких за плату або безоплатно надається менше 10 місць.

Правилами [8] дано визначення термінам, пов'язаним із наданням готельних послуг, які описані нижче.

Готелі та аналогічні засоби розміщення — майнові комплекси, що складаються із 7 і більше номерів, підлягають єдиному керівництву та згруповані за категоріями відповідно до переліку надаваних послуг та наявного обладнання.

Готель — підприємство будь-якої організаційно-правової форми та форми власності, складається з номерів, надає готельні послуги, які не обмежуються щоденним заправлінням ліжок, прибиранням кімнат та санвузлів.

Готельна послуга — дії (операції) підприємства з розміщення споживача шляхом надання номера (місця) для тимчасового проживання в готелі, а також інша діяльність, пов'язана з розміщенням та тимчасовим проживанням. Готельна послуга складається з основних та додаткових послуг, що надаються споживачу при розміщенні та проживанні в готелі;

Основні послуги — обсяг послуг готелю (проживання, харчування тощо), що включається до ціни номера (місця) і надається споживачу згідно з укладеним договором;

Додаткові послуги — обсяг послуг, що не належать до основних послуг готелю, замовляються та сплачуються споживачем додатково за окремим договором;

Класифікація готелів наведена в ГОСТ [7] та в КВЕД (секція **Н**, розділ **55**):

- готелі без ресторанів;
- готелі з конференц-залами, 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.

Діяльність з надання готельних послуг може здійснюватись юридичними та фізичними особами, які офіційно зареєстровані у встановленому порядку. Юридичні особи, що здійснюють діяльність з надання готельних послуг, повинні бути включені до складу Єдиного реєстру підприємств та організацій усіх форм власності з присвоєнням кодів та кваліфікаційних ознак, що відповідають діяльності з надання послуг розміщення та проживання гостей. Фізичні особи, що здійснюють діяльність з надання готельних послуг повинні бути поставлені на облік у структурному підрозділі з питань туризму, готельного господарства та курортів.

Оплата за проживання в готелі здійснюється, зазвичай, в день поселення мешканців. Громадянину надається документ про оплату місця та візитна картка готелю. Оплата може здійснюватись і в останній день, строк і форма оплати встановлюються адміністрацією готелю. Інформація про вартість проживання в готелі повинна бути розміщена на видному місці. Готель може застосовувати добову або погодинну оплату готельних послуг. Плата за проживання стягується на 12 годину поточної доби за місцевим часом.

Можливе попереднє бронювання місць у готелі з оплатою вартості бронювання.

Готелі повинні дотримуватися відповідних санітарних вимог, прибирання в номерах та в інших приміщеннях повинно бути із використанням мийних засобів. Мийні засоби для прибирання та прання повинні бути сертифікованими.

Готель повинен відвести не менше ніж 50 відсотків номерів та (або) місць розміщення для осіб, які не курять.

Мешканці готелів повинні дотримуватись встановленого порядку проживання, правил пожежної безпеки, підтримувати чистоту в приміщеннях та збереженість майна готелю, у разі пошкодження або втрати останнього — відшкодувати збитки.

Персонал готелю повинен проходити обов'язкові медичні огляди; перелік категорій персоналу готелів, які підлягають обов'язковим медичним оглядам, наведено в п. 18 Постанови [4].

Згідно із законами [1, 2] туристичні послуги підлягають **ліцензуванню**. Тому готелі, які здійснюють туристичну діяльність, повинні отримати ліцензію.

Ліцензія — документ державного зразка, який засвідчує право ліцензіата на провадження зазначеного в ньому виду господарської діяльності протягом визначеного строку за умов виконання ліцензійних умов.

Ліцензійні умови — установлений з урахуванням вимог законів вичерпний перелік організаційних, кваліфікаційних та інших спеціальних вимог, обов'язкових для виконання при провадженні видів господарської діяльності, що підлягають ліцензуванню.

Ліцензування — видача, переоформлення та анулювання ліцензій, видача дублікатів ліцензій, ведення ліцензійних справ та ліцензійних реєстрів, контроль за додержанням ліцензіатами ліцензійних умов, видача розпоряджень про усунення порушень ліцензійних умов, а також розпоряджень про усунення порушень законодавства у сфері ліцензування.

Згідно з Постановою [6] **термін дії** ліцензії на здійснення більшості видів господарської діяльності становить 5 років, **плата** за її видачу — 20 неоподатковуваних мінімумів доходів громадян, якщо орга-

ном ліцензування є центральний орган виконавчої влади; 15 неоподатковуваних мінімумів, якщо ліцензію видав місцевий орган виконавчої влади.

На підставі ліцензії, виданої центральним органом виконавчої влади, господарська діяльність може здійснюватися на всій території України, а на підставі ліцензії, виданої місцевим органом виконавчої влади, — на території відповідної адміністративно-територіальної одиниці.

Відповідно до ст. 11 Закону [2] рішення про видачу чи про відмову у видачі ліцензії приймається органом ліцензування в строк не пізніше 10 робочих днів з дати надходження відповідної заяви і прикладених до неї документів. Повідомлення про ухвалення рішення щодо видачі ліцензії чи про відмову в її видачі посилається (видається) заявнику в письмовій формі протягом 3-х робочих днів із дня ухвалення відповідного рішення. Не пізніше ніж за 3 робочих дні з дня надходження документа, що підтверджує внесення плати за видачу ліцензії, орган ліцензування повинен оформити ліцензію. Плата за видачу ліцензії вноситься після ухвалення рішення про видачу ліцензії. Якщо протягом 30 календарних днів заявник не сплатив потрібну суму за видачу ліцензії або не звернувся для її одержання, орган ліцензування має право скасувати рішення про видачу ліцензії.

Згідно із Законом [1] готельні послуги, що включаються до туристичного продукту, підлягають обов'язковій **сертифікації**. Рівень якості таких послуг підтверджується сертифікатами. Правила [9] встановлюють процедуру проведення обов'язкової сертифікації послуг з тимчасового розміщення (проживання) стосовно безпеки для життя та здоров'я людей, захисту їхнього майна та охорони довкілля. Об'єктами обов'язкової сертифікації є послуги з розміщення, що надаються суб'єктами туристичної діяльності в колективних та індивідуальних засобах розміщення (готелях, молодіжних туристичних базах і гірських притулках, кемпінгах та майданчиках для автофургонів, дитячих та студентських літніх таборих, центрах та будинках відпочинку, санаторних та курортних закладах оздоровчо-профілактичного характеру, вмебльованих приміщеннях, морських та річкових суднах).

Для отримання готелем певної категорії передбачено проведення добровільної сертифікації. Категорія готелів позначається зірками, найвища категорія готелю — 5 зірок, мотелю — 4 зірки. Вимоги до рівня матеріально-технічного забезпечення та якості обслуговування для готелів певних категорій визначені ГОСТ [7]. Зокрема, для три-, чотири- і п'ятизіркових готелів обов'язкова наявність форменого одягу в персоналі. Зміна постільної білизни проводиться для готелів з кількістю зірок:

- 1 зірка — один раз на 5 днів;
- 2 і 3 зірки — один раз на 3 дні;
- 4 і 5 зірок — щодня.

Зміну рушників в одно-, двозіркових готелях необхідно проводити раз на 3 дні, в інших — щодня. Частота зміни постільної білизни, рушників і туалетних речей залежить від категорії готелю, але повинна становити не рідше двох разів на тиждень.

Усі готелі повинні бути оснащені відповідними меблями та інвентарем, при цьому наявність телевізора, холодильника тощо залежить від категорії готелю. Обов'язковою для всіх готелів є наявність ліжок, для кожного ліжка — двох подушок і двох ковдр, матраца, покривала, підковдри, простирадла і наволочок.

Витрати на придбання ліцензії і сертифікацію готельних послуг згідно з підпунктом 5.4.7 Закону про прибуток включаються до складу валових витрат при їх придбанні.

У 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).

Бухгалтерські проведення з обліку ліцензій та сертифікатів наведені в табл. 7.1.

Таблиця 7.1

№ пор.	Зміст операції	Д-т	К-т	Сума, грн	ВВ, грн
1	Перераховано кошти за ліцензією	371	311	340	340
	Отримано ліцензію:				
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 (340 грн : 36 міс.)	92	133	9,4	
4	Здійснено залік авансу	685	371	340	
5	Оплачено сертифікацію готельних послуг	685 (371)	311	250	250
6	Відображено витрати на сертифікацію	92	685	250	

7.2. Особливості оподаткування та обліку готельних послуг

Податок на додану вартість сплачується згідно із законодавством, бронювання та інші додаткові послуги є об'єктами оподаткування. Згідно з підпунктом 7.2.6 Закону про ПДВ *готелі не виписують податкових накладних*, а право на податковий кредит покупець одержує на підставі готельного рахунка і чеку.

Податок на прибуток готелі сплачують на загальних підставах.

Валовий дохід виникає за першою подією. При оплаті в останній день датою фактичного надання послуг є календарна доба, протягом якої гість проживав у готелі, що підтверджується документами:

- журналом обліку громадян, які проживають у готелі (форма № 5-Г);
- журналом обліку іноземців, які проживають у готелі (форма № 6-Г).

При визначенні валового доходу треба враховувати дні, які включені до податкового періоду.

Готельний збір з 2004 р. скасовано.

Курортний збір згідно зі ст. 7 Декрету [3] стягується з осіб, які проживають у готелях у курортній місцевості, в розмірі не більше 10 % неоподаткованого мінімуму доходів громадян. Розмір курортного збору встановлюється місцевими органами влади. Він стягується одноразово при поселенні і в разі зміни місця проживання в межах курортної місцевості повторно не справляється. ПДВ на курортний збір не нараховується.

Клас професійного ризику виробництва для готелів з ресторанами і без — 12, для турбаз та інших місць для короткострокового проживання — 7.

Особливості обліку готельних послуг:

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; можуть не визначатись загальновиробничі витрати.
4. Велика питома вага амортизаційних відрахувань.
5. У готелях, які мають у своїй структурі ресторан, перукарню, магазин, автостоянку та інші об'єкти, облік витрат ведеться за кожним із них з урахуванням специфіки і правил роботи об'єкта. При цьому для кожного об'єкта відкривається окремий субрахунок рахунку **23** або **93**.
Наприклад,

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, дезінфекція, дезінсекція, дератизація приміщень).

9. Є особливості обліку постільної білизни, форменого одягу та постільних речей, які будуть розглянуті далі.

7.3. Документування готельних послуг

Інструкцією [10] затверджені форми первинних документів для обліку готельних послуг, які рекомендовані для підприємств, що надають готельні послуги, незалежно від форми власності та підпорядкування (табл. 7.2):

Таблиця 7.2

Номер форми	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

При **оформленні проживання у готелі** заповнюються форми № 1-Г, 2-Г, 3-Г.

При поселенні в готель громадянин України за наявності паспорта або документа, що його замінює, заповнює *анкету мешканця* (форма № 1-Г) в одному примірнику. В ній наводяться паспортні дані, дата прибуття і вибуття. Анкета передається адміністратору для реєстрації і зберігається в готелі в період проживання громадянина і протягом місяця після його вибуття.

Іноземні громадяни та особи без громадянства заповнюють *реєстраційну картку* (форма № 2-Г) на підставі документа, що засвідчує особу. Реєстраційні картки зберігаються в готелі 2 роки.

Після оформлення проживання громадянину видається *візитна картка* (форма № 3-Г) готелю, яка надає йому право на отримання ключів від номера та обслуговування службами готелю. Візитна картка заповнюється адміністратором.

Для **оперативного обліку готельних послуг**, отримання інформації про кількість проживаючих у готелі і кількість вільних місць (номерів) використовуються форми № 5-Г, 6-Г, 9-Г, 10-Г.

Журнали 5-Г та 6-Г заповнюються адміністратором готелю в одному примірнику при поселенні мешканців. Журнал 5-Г застосовується для обліку всіх осіб, які проживають у готелі і заповнюється на підставі анкет мешканця та реєстраційних карток (форми № 1-Г та 2-Г). Журнал 6-Г ведеться за формою, затвердженою МВС України, на підставі реєстраційних карток, паспортів та віз.

Відомість обліку руху номерів у готелі (форма № 9-Г) заповнюється черговим адміністратором щоденно станом на 9 годину і використовується для оперативного обліку звільнення номерів (місць), заселення в номери і проведення ремонтних робіт у номерах.

Журнал обліку проживаючих на поверсі (форма № 10-Г) заповнюється щодня черговим на поверсі і містить відомості, необхідні покоївкам для прибирання номерів.

При **бронюванні** номерів адміністратором заповнюється *Журнал реєстрації заявок на бронювання номерів* (форма № 7-Г) на підставі телефонних дзвінків, телеграм, листів на бронювання, які надійшли від фізичних чи юридичних осіб. Оплата за бронювання стягується в розмірі 50 % вартості місця (номера) за добу. В разі запізнення громадян стягується додатково плата за фактичний час невикористання місця, але не більше, ніж за добу; при запізненні понад добу броня анулюється.

Оплата готельних послуг оформлюється документами за формами № 4-Г і 8-Г. Плата за проживання справляється відповідно до єдиної розрахункової години — 12-ї години дня з використанням РРО або з оформленням прибуткових і видаткових касових ордерів (тільки в разі оплати готельних послуг, при цьому окремо послуги ресторанів

тощо оплачуються тільки через РРО). Під час оплати готельних послуг адміністратором виписується *рахунок* (форма № 4-Г) у двох примірниках: перший видається мешканцю, другий щодня здається до бухгалтерії. В рахунку наводиться вартість основних і додаткових послуг (користування телевізором, холодильником тощо) з урахуванням ПДВ. Рахунок оформляється за будь-якої форми обробки документа (ручної, електронної) і за будь-якого виду розрахунку (готівкового, безготівкового).

На підставі складених рахунків касир, порт'є або інша особа, яка виконує розрахунки, складає в одному примірнику *касовий звіт* (форма № 8-Г), який щоденно здається до бухгалтерії разом з одним примірником рахунка та касовою стрічкою РРО. В рахунку наводиться перелік наданих послуг, і за кожною з них — кількість наданих послуг та їх вартість. Суми ПДВ наводяться загалом по рахунку. Окремо зазначається сума повернених коштів.

Повернення коштів здійснюється, коли сплачена при поселенні сума не використовується повністю (наприклад, в разі дострокового від'їзду), і оформляється згідно з Інструкцією [10] у такому порядку:

- адміністратор отримує від мешканця попередні розрахункові документи;
- мешканець подає заяву про повернення коштів на ім'я керівництва готелю у довільній формі, яка є підставою для повернення коштів;
- касир повертає кошти після пред'явлення паспорта (або іншого документа) з оформленням видаткового касового ордера або з реєстрацією видачі коштів через РРО;
- мешканцю повертають розрахункові документи за фактично отримані послуги з позначкою про повернення невикористаної суми.

7.4. Бухгалтерський і податковий облік готельних послуг

Облік матеріальних активів

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, існує обов'язковий мінімальний набір постільних речей, постільної білизни (простирадла, підковдри, наволочки), інвентаря. 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 субрахунок 106 або 112 залежно від вартості.

Миючі засоби, що використовуються для прибирання і для прання, обліковують на субрахунок 201.

Формений одяг обліковується на рахунок 22 або субрахунок 112 згідно з обліковою політикою готелю. Для три-, чотири- і п'яти-зіркових 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).

Бухгалтерські проведення з обліку придбання матеріальних активів наведені в табл. 7.3, а з обліку їх використання — в табл. 7.4.

Таблиця 7.3

№ пор.	Зміст операцій	Д-т	К-т	Сума, грн	ВВ
1	Отримано формений одяг	22	631	700	700
2	Відображено податковий кредит з ПДВ	641	631	140	
3	Оплачено формений одяг	631	311	840	
4	Отримано холодильники	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	

№ пор.	Зміст операцій	Д-т	К-т	Сума, грн	ВВ
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	
16	Оплачено миючі засоби	631	311	240	

Облік витрат і доходів готелів

Витрати готелю обліковуються на рахунках **23** і **92**, можливе використання рахунку **91**. Як зазначалося, до рахунку **23** можуть відкриватись окремі субрахунки. За наявності в готелі ресторану, магазину, бара для обліку їх витрат обігу використовується рахунок **93**.

Собівартість послуг готелю розраховується виходячи з фактичних витрат за відповідними елементами та статтями витрат. Собівартість одного місця на добу визначається діленням повної суми витрат на кількість номерного фонду (з урахуванням категорії номерів — одно-, дво-, тримісні, «люкс» тощо). Можна визначати вартість 1 м² діленням повної собівартості на площу номерного фонду.

Дохід готелю обліковується за кредитом субрахунку **703** у кореспонденції з субрахунком **301** при готівкових розрахунках і з субрахунком **361** — при безготівкових розрахунках.

Бухгалтерські проведення з обліку витрат і доходів готелю з визначенням валового доходу і валових витрат наведені в табл. 7.4.

Прибуток у податковому обліку дорівнює: $ВД - ВВ - АВ = 20\ 000 - 10\ 100 - 2000 = 20\ 000 - 12\ 100 = 7900$. (Валові витрати визначено за даними табл. 16.2 і 16.3).

Юридичні та фізичні особи, що здійснюють діяльність з надання готельних послуг повинні подавати специфічну статистичну звітність: форма № 1-готель «Звіт про роботу готелю», яку подають до органів державної статистики, форма № 1-ТУР (к), форма № 1-ТУР, які подають до обласних держадміністрацій.

Таблиця 7.4

№ пор.	Зміст операцій	Д-т	К-г	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	Оплачений медичний огляд персоналу	371	311	360	300	
10	Відображено ПДВ	641	644	60		
11	Відображено 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; — витрати	703 791	791 23, 92	20 000 11 440		

ПИТАННЯ ДЛЯ КОНТРОЛЮ ЗНАТЬ

1. Що таке готелі?
2. Що таке готельна послуга?
3. Класифікація готелів та інших засобів розміщення.
4. Порядок оплати готельних послуг?
5. Які готелі повинні отримати ліцензію?
6. Порядок сертифікації готельних послуг?
7. Бухгалтерські проведення з обліку ліцензії строком дії до одного року.
8. Бухгалтерські проведення з обліку ліцензії строком дії більше одного року.
9. Основні особливості оподаткування готельних послуг.
10. Особливості обліку готельних послуг.
11. Які особливості обліку постільних речей та постільної білизни?
12. Порядок документування готельних послуг.
13. Облік матеріальних активів у готелях.
14. Облік та калькулювання витрат готелів.
15. Облік доходів готелів.
16. Порядок визначення і відображення в обліку курортного збору.
17. Особливості обліку форменого одягу в готелях.

ЗАДАЧІ

1. Готель придбав ліцензію терміном на п'ять років з оплатою за її видачу 255 грн. Оплачено сертифікацію готельних послуг — 300 грн. Зробити бухгалтерські проведення визначити валові витрати.

2. Готель у курортній зоні придбав ліцензію; органом ліцензування є місцевий орган влади. Оплачено сертифікацію готельних послуг — 200 грн. Отримано оплату готельних послуг при поселенні від 20 осіб у сумі 15000 грн з ПДВ. Зробити бухгалтерські проведення, визначити валові витрати і доходи.

3. Вартість готельних послуг в курортній зоні за місяць становить 30 000 грн (без ПДВ).

Послуги оплачено при поселенні. Кількість осіб, що поселилися, — 10.

Витрати готелю:

— витрачений миючі засобів — 350 грн;

— нараховано заробітну плату — 10 000 грн;

— відрахування на соціальні заходи — (визначити самостійно);

— амортизація номерного фонду — 2000 грн;

— амортизація інвентарю — 200 грн;

— борг за комунальні послуги нараховано і оплачено — 500 грн;

— передано в експлуатацію постільну білизну — 400г рн.

Зробити бухгалтерські проведення, визначити валовий дохід і валові витрати.

4. У готелі надано готельних послуг на суму 120 000 грн з ПДВ.

Протягом звітного періоду здійснені такі господарські операції:

— оприбутковано формений одяг на суму 3600 грн з ПДВ;

— придбано і встановлено кондиціонер вартістю 5400 грн;

— придбано постільні речі на суму 4800 грн з ПДВ;

— придбано постільну білизну на суму 2400 грн з ПДВ;

— придбано миючі засоби на суму 960 грн з ПДВ.;

— передано в експлуатацію
постільну білизну на суму 1600 грн;

постільні речі на суму 3000 грн з нарахуванням амортизації у розмірі 50 %.

Крім того, нараховано витрати готелю, які складаються з:

— нарахованої заробітної плати — 20 000 грн;

— відрахувань до фондів соціального страхування (визначити самостійно);

— нарахованої амортизації інвентарю — 700 грн;

— нарахованої амортизації номерного фонду — 2100 грн;

— оплати комунальних послуг на суму 7200 грн з ПДВ;

— оплати послуг зв'язку на суму 144 грн з ПДВ.

Зробити бухгалтерські проведення за всіма операціями, визначити валовий дохід і валові витрати.

Розділ 8

ОБЛІК НА АВТОТРАНСПОРТНИХ ПІДПРИЄМСТВАХ

Нормативна база

1. *Закон* України «Про автомобільний транспорт» від 05.04.2001 р. № 2344-III.
2. *Закон* України «Про податок з власників транспортних засобів та інших самохідних машин та механізмів» від 11.12.91 р. № 1963 в редакції від 6.12.2006 р. № 427.
3. *Закон* України «Про збір на обов'язкове державне пенсійне страхування» від 26.06.97 р. № 400/97-ВР.
4. *Закон* України «Про ліцензування окремих видів господарської діяльності» від 01.06.2000 р. № 1775-III.
5. *Закон* України «Про страхування» від 07.03.96 р. № 85/96-ВР.
6. *Постанова* Кабінету Міністрів України «Про порядок і умови проведення обов'язкового страхування цивільної відповідальності власників транспортних засобів» від 28.09.96 р. № 1175.
7. *Інструкція* про порядок виготовлення, зберігання, застосування єдиної первинної транспортної документації для перевезення вантажів автомобільним транспортом та обліку транспортної роботи, затверджена наказом Міністерства статистики та Міністерства транспорту України від 07.08.96 р. № 228/253.
8. *Правила* перевезення вантажів автомобільним транспортом в Україні, затверджені наказом Міністерства транспорту України від 14.10.97 р. № 363.
9. *Методичні* рекомендації по формуванню собівартості перевезень (робіт, послуг) на транспорті, затверджені наказом Міністерства транспорту України від 05.02.2001 р. № 65.
10. *Норми* витрачання пального та мастильних матеріалів на автомобільному транспорті, затверджені наказом Міністерства транспорту України від 10.02.98 р. № 43.
11. *Норми* експлуатаційного пробігу автомобільних шин, затверджені наказом Міністерства транспорту України від 08.12.97 р. № 420.
12. *Типові* норми безкоштовної видачі спеціального одягу, спеціального взуття та інших засобів індивідуального захисту робітникам автомобільного транспорту, затверджені наказом Комітету з нагляду за охороною праці України від 20.10.98 р. № 207.
13. *Положення* про робочий час та час відпочинку водіїв автомобілів, затверджене постановою Держкомпраці від 16.08.77 р. № 255/16.

14. *Положення* про форму і зміст розрахункових документів, затверджене наказом ДПА України від 01.12.2000 р. № 614.

15. *Лицензійні умови* провадження господарської діяльності з надання послуг з перевезення пасажирів і вантажів автомобільним транспортом загального користування (крім надання послуг з перевезення пасажирів та їх багажу на таксі), затверджені наказом Державного комітету України з питань регуляторної політики та підприємництва, Міністерства транспорту та зв'язку України від 26.11.2001 р. № 139/821.

16. *Порядок* установлення нормативів збору за забруднення навколишнього природного середовища і стягування цього збору», затверджений Постановою Кабінету Міністрів України від 01.03.99 р. № 303.

8.1. Характеристика автотранспортних підприємств та особливості обліку в них

Автомобільний транспорт (АТ) — це галузь транспорту, яка забезпечує задоволення потреб населення та суспільного виробництва у перевезеннях пасажирів та вантажів автомобільними транспортними засобами [1].

Автомобільний транспорт як транспортні засоби автотранспортних підприємств — це матеріальна основа виробничого процесу автотранспортних підприємств, в якому переміщення вантажів є одночасно і виробничим процесом, і продукцією.

За **КВЕД** автомобільні перевезення належать до секції **I**:

- код **60.21.1** — діяльність автомобільного регулярного транспорту;
- код **60.23.0** — діяльність нерегулярного автомобільного транспорту;
- код **60.24.0** — діяльність автомобільного вантажного транспорту.

Продукція автотранспорту вимірюється в тонно-кілометрах або пасажиро-кілометрах.

Виробничі процеси автотранспортних підприємств (АТП) значно відрізняються від будь-яких інших підприємств. Діяльність АТ не пов'язана з сировиною. Предметом його праці є вантаж.

Функції автотранспортних підприємств:

- самостійне здійснення пасажирських і вантажних перевезень;
- сприяння роботі залізничного транспорту з вивезення вантажів зі станції;
- заміна у містах і приміських зонах іншого виду транспорту (рейкового, гужового).

Види господарських операцій в АТП:

- експлуатаційні перевезення пасажирів і вантажів;
- гаражне обслуговування і зберігання рухомого складу, технічне обслуговування і ремонт автомобілів, причепів та їх агрегатів;
- транспортно-експедиційне обслуговування;
- навантаження порожніх автомобілів;
- перегін нових автомобілів із заводів;
- утримання і експлуатація транспортних агрегатів станцій технічного обслуговування вантажних автостанцій.

Основні **складові елементи** транспортного процесу на всіх підприємствах незалежно від роду діяльності такі:

- навантаження вантажів або посадка пасажирів на рухомий склад у пунктах відправлення;
- переміщення вантажів і пасажирів дорогами між пунктами відправлення їхнього призначення;
- розвантаження вантажів або висадка пасажирів у пунктах призначення;
- технічне обслуговування транспортних засобів.

Державне регулювання та контроль у сфері автомобільного транспорту реалізується шляхом проведення центральними та місцевими органами виконавчої влади, державними органами управління автомобільним транспортом, органами місцевого самоврядування економічної, тарифної, науково-технічної та соціальної політики, ліцензування, стандартизації та сертифікації на автомобільному транспорті, задоволення потреб автомобільного транспорту в паливно-енергетичних і матеріально-технічних ресурсах і транспортних засобах [1].

В АТП висуваються особливі **вимоги** до водіїв та автомобілів: обов'язкове проходження медичного огляду водіїв — не рідше ніж раз на 2 роки, а також щоденний огляд лікаря перед виїздом із гаража; автомобіль також щоденно перевіряється механіком перед виїздом, про що робиться відповідний запис у подорожньому листі автомобіля.

В АТП здійснюється **нормування** роботи водія згідно з [13] та нормування витрачання палива та автомобільних шин залежно від пори року, кількості жителів у місті, поворотів маршруту на дорозі, типу двигуна, маси автомобіля, наявності кондиціонера тощо згідно з нормами [10, 11].

Вантажо- та пасажироперевезення підлягають обов'язковому **ліцензуванню** відповідно до Закону [4]. Ліцензія на надання послуг з міжнародних перевезень пасажирів чи вантажів надає право автомобільному перевізнику надавати послуги з внутрішніх перевезень пасажирів чи вантажів.

Перевізники зобов'язані проводити обов'язкове **страхування** цивільної відповідальності власників транспортних засобів. Це передбаче-

но Законом України [5] та Постановою Кабінету Міністрів України [6], де обумовлено, що об'єктом обов'язкового страхування цивільної відповідальності є цивільна відповідальність власників транспортних засобів за збиток, нанесений третім особам унаслідок дорожньо-транспортної пригоди. Ці витрати включають до складу валових витрат і собівартості перевезень. До складу вартості квитка для перевезення пасажирів включають витрати на обов'язкове страхування пасажирів, які перераховують відповідним страховим компаніям.

Стандартизація на автомобільному транспорті забезпечує реалізацію єдиної науково-технічної політики, підвищення надійності, комфортності та безпечності транспортних засобів, якості робіт та послуг, захист інтересів споживачів і держави у питаннях безпеки перевезень для життя, здоров'я людей та майна осіб, охорони довкілля тощо.

Сертифікацію транспортних засобів, робіт, послуг на автомобільному транспорті здійснюють з метою запобігання використанню транспортних засобів, надання робіт, послуг, небезпечних для життя, здоров'я людей та довкілля, сприяння споживачам у свідомому виборі транспортних засобів, робіт, послуг, створення умов для участі суб'єктів господарювання в міжнародному економічному, науково-технічному співробітництві.

Особливості обліку в АТП

1. На АТП мають місце такі виробничі процеси — процес постачання (купівля бензину, запчастин, контейнерів); процес реалізації послуг; відтворення технічного стану засобів праці.
2. Витрати АТП визначаються за видами виробництва: основне, допоміжне, обслуговуюче.
3. Калькуляційною одиницею є відповідні одиниці вимірювання окремих видів перевезень (робіт, послуг).
4. Значну частину загальних витрат становлять витрати на паливно-мастильні матеріали (ПММ), ремонт, технічне обслуговування (ТО), обов'язкове проходження технічного огляду в органах ДПС. Такий огляд проводиться щорічно, за що справляються певні платежі (збори за проходження технічного огляду та за отримання талона).
5. Для нарахування амортизації рухомого складу в бухгалтерському обліку часто обирають виробничий метод.
6. АТП є платниками податку з власників транспортних засобів та інших самохідних машин та механізмів і збору за забруднення навколишнього середовища.
7. Під час оформлення придбаного автомобіля сплачують податок з власників транспортних засобів та платежі, пов'язані з реєстрацією

автомобіля; при придбанні легкового автомобіля сплачують також збір до Пенсійного фонду.

8. Має особливості облік таких характерних для АТП запасів, як паливно-мастильні матеріали, автомобільні шини та акумуляторні батареї. Водіям та технічному персоналу видається спеціальний одяг, згідно з наказом [12], який обліковується на рахунку МШП або МНМА (залежно від облікової політики підприємства).

8.2. Оподаткування автотранспортних підприємств

Оподаткування підприємств, які здійснюють перевезення автомобільним транспортом, здійснюється згідно з чинним законодавством.

Особливості оподаткування полягають у сплаті специфічних податків і зборів: податок із власників транспортних засобів та інших самохідних машин і механізмів, збір за забруднення навколишнього середовища, збір до Пенсійного фонду (ПФ) при купівлі автомобіля, митні збори.

Істотних відмінностей при обкладанні ПДВ і податком на прибуток *вантажних* перевезень, здійснюваних в Україні, від інших операцій немає. Відповідно до підпункту 3.1.1 Закону про ПДВ, послуги з перевезення вантажів автомобільним транспортом є об'єктом оподаткування податком на додану вартість. Витрати, пов'язані зі здійсненням перевезень вантажів у виробничих цілях, включаються до складу валових витрат відповідно до підпункту 5.2.1 Закону про прибуток.

Від оподаткування ПДВ звільнено операції із перевезення осіб пасажирським транспортом (крім таксомоторів) у межах населеного пункту, тарифи на які регулюються органом місцевого самоврядування, за винятком операцій із надання пасажирського транспорту в оренду (підпункт 5.1.13 Закону про ПДВ), а також з поставки послуг з перевезення (переміщення) пасажирів та вантажів транзитом через територію і порти України (п. 5.15).

За нульовою ставкою ПДВ оподатковуються операції з поставки транспортних послуг залізничним, автомобільним, морським та річковим транспортом з перевезення пасажирів, багажу, вантажобагажу (товаробагажу) та вантажу за межами державного кордону України (підпункт 6.2.4 Закону про ПДВ).

Не включається до складу податкового кредиту з ПДВ та належить до складу валових витрат сума податку, сплачена платником податку при придбанні легкового автомобіля (крім таксомоторів), що включається до складу основних фондів (підпункт 7.4.2 Закону про ПДВ).

Клас професійного ризику виробництва для сплати збору на *страхування від нещасних випадків* — 33.

Податок із власників транспортних засобів

Порядок нарахування і сплати податку із власників транспортних засобів регулюється Законом [2].

Термін сплати податку. Податок сплачується юридичними особами щоквартально рівними частинами до 15 числа місяця, що настає за звітним кварталом, та при придбанні автомобіля. За транспортні засоби, придбані протягом року, податок сплачується перед їхньою реєстрацією за строками сплати, що не настали, починаючи з кварталу, у якому відбувається реєстрація. Тобто, якщо автотransпортний засіб підлягає реєстрації в червні, то податок сплачується в повному обсязі за II квартал і наступні квартали звітного року

Ставки податку з власників транспортних засобів залежать від об'єму циліндрів двигуна (чи потужності електродвигуна). При першій реєстрації в Україні ставка залежить також від терміну використання транспортного засобу. Розмір податку визначається платником податку самостійно в Розрахунку, який складається на підставі бухгалтерських даних про кількість транспортних засобів та інших самохідних машин і механізмів станом на 1 січня поточного року і подається до органу державної податкової служби у такі строки:

- для річного звітного періоду — 60 календарних днів після останнього календарного дня звітного (податкового) року;
- за придбані протягом року транспортні засоби — в 10-денний строк після їхньої реєстрації у відповідних органах.

Наприклад, на підприємстві експлуатується 4 легкові автомобілі з об'ємом циліндрів двигуна 1500 см^3 , ставка податку для яких становить 5 грн за 100 см^3 . До сплати належить:

$$(1500 \times 4) : 100 \times 5 = 300 \text{ (грн)}$$

Сума сплаченого податку включається до складу витрат звітного періоду як у бухгалтерському (*Д-т 23, 92 К-т 641*), так і в податковому обліку.

Збір за забруднення навколишнього природного середовища справляється за викиди забруднюючих речовин в атмосферне повітря, скиди їх у водні об'єкти та за розміщення відходів.

Об'єктом нарахування цього збору для автотransпорту є обсяг фактично використаних видів пального, внаслідок спалювання якого утворюються забруднюючі речовини. При цьому *ліміту* викидів для пересувних джерел забруднення *не встановлюються*.

Податковий розрахунок суми збору до сплати здійснюється платниками самостійно щокварталу наростаючим підсумком з початку звітного року, виходячи з фактично використаного пального і його виду,

на підставі нормативів збору і коригуючих коефіцієнтів, що враховують чисельність жителів населеного пункту і його народногосподарське значення [16]. Цей розрахунок подають протягом 40 календарних днів, що настають за звітним кварталом, до органів державної податкової служби за місцем перебування автотранспортного підприємства на податковому обліку.

Термін сплати збору — протягом 10 календарних днів після граничного терміну подання Розрахунку.

У табл. 8.1 наведені нормативи збору за викиди в атмосферу забруднюючих речовин пересувними джерелами забруднення.

Таблиця 8.1

Вид пального	Норматив збору, гривень/тонну
Дизельне пальне	4,5
Бензин: етилований	6
неетилований	4,5
Зріджений нафтовий газ	6
Стиснений природний газ	3

Механізм перерахунку літрів у тонни ґрунтується на використанні показника щільності конкретного виду бензину.

При розрахунку суми збору використовується формула:

$$P_{\text{ВП}} = \sum_{i=1}^n (M_i \cdot H_i) \cdot K_{\text{нас}} \cdot K_{\text{ф}},$$

де $P_{\text{ВП}}$ — сума збору;

M_i — кількість використаного палива, т;

H_i — норматив збору i -го виду палива (грн/т) проіндексований;

$K_{\text{нас}}$ — коефіцієнт чисельності населення;

$K_{\text{ф}}$ — народногосподарський коефіцієнт.

$$H_i = H_{\text{п}} \times I / 100,$$

де $H_{\text{п}}$ — базовий норматив збору, проіндексований за попередні роки (з 2007 року);

I — індекс споживчих цін (індекс інфляції) за попередній рік.

Приклад. Протягом I кварталу підприємством 2009 року було витрачено бензину неетилованого 500 кг і дизельного палива 1800 кг.

Підприємство зареєстроване і розташоване в м. Києві. Дані для розрахунку збору:

норматив збору за дизельне паливо становить 4,5 грн/т;

норматив збору за бензин — 4,5 грн/т;

коефіцієнт, що встановлюється залежно від кількості жителів, — 1,8;

коефіцієнт, що встановлюється залежно від народногосподарського значення населеного пункту, — 1,25;

індекс інфляції за 2 попередні роки становить умовно 1,3.

$$P_{\text{вп}} = ((0,5 \times 4,5 \times 1,3) + (1,8 \times 4,5 \times 1,3)) \cdot 1,8 \cdot 1,25 = 30,27 \text{ (грн)}$$

Бухгалтерські проведення:

1. Відображення нарахування збору до сплати:

Д-т 92 К-т 642 30,27 грн.

2. Сплата збору:

Д-т 642 К-т 311 30,27 грн.

Нарахований збір у повному обсязі включається до валових витрат підприємства.

Під час реєстрації легкового автомобіля покупець сплачує збір до **Пенсійного фонду** України за місцем реєстрації в розмірі 3 % вартості автомобіля, визначеної на підставі одного з документів:

- договору купівлі-продажу (без ПДВ);
- договору міні;
- довідки-рахунка торгової організації — продавця;
- довідки органів митної служби;
- акта експертної оцінки вартості автомобіля та інших документів,

що підтверджують його вартість.

У податковому обліку, згідно з підпунктом 5.2.5 ст. 5 Закону про прибуток, цей збір включається до складу валових витрат відповідного звітного періоду.

Згідно із пп. 7.4.2 Закону про ПДВ не включається до складу податкового кредиту та відноситься до складу валових витрат сума податку, сплачена при придбанні легкового автомобіля (крім таксомоторів), що включається до складу основних фондів.

При **імпорті** автотранспортного засобу на митну територію України необхідно сплатити такі митні платежі:

- митні збори;
- ввізне мито й акцизний збір;
- ПДВ — у розмірі 20 % митної вартості автотранспортного засобу, збільшеної на суму акцизного збору, мита, інших обов'язкових податків і зборів.

Крім того, можлива оплата послуг брокерів, митних та інших державних органів (наприклад, за експертну оцінку автомобіля з метою

встановлення року його виробництва, за сертифікацію нових автотранспортних засобів, тобто раніше не використовуваних і не зареєстрованих в уповноважених органах країни, з якої вони ввозяться) тощо. У бухгалтерському і податковому обліку зазначені витрати включаються до первісної вартості автотранспортного засобу.

8.3. Документальне оформлення автотранспортних перевезень

Перевезення вантажів є одним із найпоширеніших видів послуг, що надають власники транспортних засобів (далі — *перевізники*) суб'єктам підприємницької діяльності і фізичним особам (далі — *замовники*).

У сучасних умовах на території України такі послуги найчастіше здійснюються автомобільним і залізничним транспортом, оскільки інші види транспорту є досить дорогими і малодоступними.

Порядок перевезень вантажів автомобільним транспортом в Україні регламентується Законом [1], Правилами [8], Інструкцією [7] та іншими нормативними документами, якими визначені права, обов'язки і відповідальність власників автомобільного транспорту, всіх учасників автоперевезень (перевізників, відправників вантажу і вантажоодержувачів).

Згідно з Інструкцією [7] основними *документами* на перевезення вантажів є:

- товарно-транспортна накладна (ТТН) — типова форма № 1-ТН;
- подорожні листи вантажного автомобіля — типова форма № 1 (міжнародна), № 2 (діє у межах України, додаток І);
- талон замовника — типова форма № 1-ТЗ (при почасовій формі оплати роботи автомобіля).

Залежно від виду вантажу і його специфічних властивостей до основних документів додаються й інші (ветеринарні, санітарні і якісні — сертифікати, свідчення, довідки, паспорти тощо).

Бланки подорожніх листів, товарно-транспортних накладних, що зберігаються на підприємстві, відображаються за субрахунок **209** «Інші матеріали» і одночасно на позабалансовому рахунку **08** «Бланки суворого обліку», виходячи з ціни за один бланк подорожнього листа, за один комплект товарно-транспортних накладних, але не менше 0,1 мінімального розміру заробітної плати. В аналітичному обліку наводяться дані про місце зберігання, нумерацію, кількість і вартість таких бланків.

Використання в обліковій практиці первинної транспортної документації невідновлених форм не допускається.

Подорожні листи типових форм, оформлені належним чином, видаються водію під підпис:

- № 1 (міжнародна) — на термін відрядження автомобіля і водія для виконання перевезення вантажу в міжнародному сполученні;

- № 2 — тільки на один робочий день (зміну), за умови здавання водієм подорожнього листа за минулий день роботи. На більший термін подорожні листи типової форми № 2 видаються у випадках, якщо водій виконує перевезення вантажів у міжміському сполученні більше однієї доби.

Експлуатація вантажного автомобіля без подорожнього листа затвердженої типової форми забороняється.

Оформлення перевезень вантажів ТТН здійснюється незалежно від умов оплати за роботу автомобіля.

ТТН на перевезення вантажів замовник (відправник вантажу) повинен виписати в чотирьох примірниках (для вантажів нетоварного характеру — в трьох), засвідчити своїм підписом і за потреби — печаткою (штампом).

Прийнятий до перевезення вантаж, зазначений у ТТН, засвідчує водій (експедитор) своїм підписом на всіх примірниках.

Перевезення вантажів автомобільним транспортом можуть здійснювати такі **перевізники**:

- постачальник вантажу (відправник вантажу);
- покупець вантажу (вантажодержувач);
- автотранспортне підприємство.

Умови перевезення вантажів визначаються договором між перевізниками і замовниками:

Якщо перевізником виступає постачальник (відправник вантажу), то оформлюють такі документи:

- накладну на відпуск товарно-матеріальних цінностей (типова форма М-20);
- ТТН і подорожній лист вантажного автомобіля.

Обидва документи є підставою для визначення витрат перевізника, пов'язаних із перевезенням вантажу.

Вантажодержувач оприбутковує на склад ТМЦ прибутковим ордером чи актом про приймання матеріалів.

Якщо перевізником виступає покупець (вантажодержувач), то йому необхідно оформити подорожній лист, а після прибуття до місця навантаження — ТТН, один із примірників якої залишити відправнику як підставу для вибуття ТМЦ. Інші примірники ТТН залишаються в перевізника для обліку витрат перевезень і оприбуткування ТМЦ на склад.

Автотранспортне підприємство в ролі перевізника забезпечує тільки належне перевезення вантажу і несе відповідальність за своєчасну і

повну доставку вантажу до місця призначення. Тому ТТН вручається водію відправником вантажу, а подорожній лист випишує саме автотранспортне підприємство. Замовником у цьому випадку може бути як відправник вантажу, так і вантажоодержувач.

При здійсненні **пасажи́роперевезень** використовують такі первинні документи:

- квитки на міські автомаршрути (форми № КМА-1 на проїзд у міському автобусі, № КМА-2 на проїзд у маршрутному таксі) [14];
- квитки на приміські автомаршрути (форма № КБП-1) [14];
- пасажирські подорожні листи;
- рейсові маршрутні і разові замовлення, що реєструються у спеціальному журналі.

8.4. Калькулювання собівартості перевезень (робіт, послуг) на автотранспорті

Питання порядку і правил калькулювання собівартості перевезень на транспорті регулюються П(С)БО 16 та Методичними рекомендаціями [9]. В інших нормативних документах [10,11] визначено **норми витрачання** ПММ, автомобільних шин та акумуляторних батарей для автотранспорту, наведено порядок розрахунку цих показників для використання надалі при формуванні собівартості перевезень.

Витрати групуються за видами виробництв, виробничими підрозділами, видами перевезень тощо.

Облік і калькулювання фактичної собівартості перевезень на транспортних підприємствах здійснюється з використанням нормативного, стандарт-костінгу, позамовного методів або простим підрахунком витрат.

Основними елементами **нормативного** методу є облік витрат на виконання окремих видів перевезень за діючими нормами, облік відхилень від норм і облік зміни норм.

Зведений облік витрат на експлуатацію рухомого складу, його обслуговування і ремонт при нормативному методі ведеться за статтями витрат у розрізі окремих видів перевезень (робіт, послуг) з виявленням і обліком відхилень від норм за кожним із показників.

Для розрахунку фактичної собівартості перевезень при застосуванні 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.

Для складання нормативної, планової і звітної калькуляції застосовується єдина номенклатура статей витрат.

Фактичні витрати, що перевищують нормативні, не включаються до витрат виробництва, якщо такі перевитрати пов'язані зі зловживанням, нестачами, крадіжками, нетехнологічним використанням і порушенням правил збереження.

Позамовний метод обліку витрат і калькулювання собівартості передбачає відособлений облік витрат за кожним видом перевезень (робіт, послуг) у розрізі статей витрат.

Об'єктом обліку і калькуляції при застосуванні цього методу є окремі види перевезень (робіт, послуг), а калькуляційними одиницями — відповідні одиниці вимірювання їх.

Витрати на оплату праці, вартість паливно-мастильних та інших експлуатаційних матеріалів та інші витрати, які можна безпосередньо віднести на вартість відповідних перевезень, включаються до собівартості відповідних об'єктів калькулювання.

Амортизаційні відрахування, витрати на технічне обслуговування і поточний ремонт рухомого складу, вартість автомобільних шин за транспортними засобами, що експлуатувалися при здійсненні кількох видів перевезень (робіт, послуг), розподіляються між об'єктами калькулювання пропорційно до обсягів перевезень (робіт, послуг).

Загальновиробничі витрати транспортних підприємств щомісяця розподіляються між:

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

Залежно від видів виконуваних перевезень (робіт, послуг), технічного оснащення рухомого складу та інших умов загальновиробничі витрати, віднесені до основного виробництва, розподіляються між окремими видами перевезень за одним з 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 одну гривню фактичних доходів за окремими видами перевезень;
- пропорційно до суми витрат за іншими калькуляційними статтями.

8.5. Облік активів на автотранспортних підприємствах

Основні засоби на АТП обліковують згідно з П(С)БО 7 «Основні засоби». До основних засобів АТП належать:

- 1) рухомий склад (вантажні та легкові автомобілі, причепа, рухомі контейнери, крани, навантажувально-розвантажувальні машини);
- 2) адміністративні будівлі, гаражі, споруди;
- 3) виробничий і господарський інвентар.

У структурі ОЗ переважають машини — вони становлять близько 90 % всіх ОЗ. Метод нарахування амортизації за ними частіше обирається виробничий.

Облік надходження транспортних засобів на АТП

Автотранспортний засіб, придбаний для експлуатації на вулично-дорожній мережі, підлягає державній реєстрації. Юридичні і фізичні особи, що є власниками транспортних засобів, зобов'язані зареєструвати їх в органах ДАІ протягом 10 днів після їх придбання чи митного оформлення при ввезенні на митну територію України, реєстрація відбувається лише за наявності затвердженого переліку документів і за умови сплати податків, передбачених чинним законодавством:

- внесення платежів за технічний огляд транспортних засобів;
- плати за реєстрацію: компенсація вартості бланків реєстраційних документів і номерних знаків, плати за проведення експертизи та ін.

При реєстрації легкового автомобіля покупець сплачує збір до Пенсійного фонду України за місцем реєстрації, який відобразатиметься у складі первісної вартості автомобіля, а також податок з власників транспортних засобів [2].

Крім того, оплачується технічний огляд при видачі свідоцтва про реєстрацію — у розмірі 6 % суми неоподаткованого мінімуму доходів громадян (1 грн 02 коп.). У бухгалтерському і податковому обліку такий платіж збільшуватиме первісну вартість придбаного автотранспортного засобу.

Крім перелічених вище податків і платежів, зазвичай, виникає потреба в оплаті послуги органів реєстрації (ДПС), ці витрати включатимуться до складу первісної вартості автотранспортного засобу в бухгалтерському і в податковому обліку.

При укладанні договору, який передбачає перехід права власності на автотранспортний засіб (купівлі-продажу, безоплатної передачі та ін.), сторони можуть нотаріально засвідчити його. При цьому сплачується в бюджет державне мито у розмірі 5 % суми договору, але не більше від дійсної вартості автотранспортного засобу. Платником цього збору є одна із сторін (покупець, або продавець) за їхнім узгодженням.

Сума державного мита не включається до валових витрат підприємства; у бухгалтерському обліку сума цього збору, згідно з П(Б)БО 7, включається до первісної вартості придбаного автотранспортного засобу.

Приклад відображення в обліку придбання автомобіля у вітчизняного постачальника наведений в табл. 8.2.

У квітні підприємство — юридична особа, платник ПДВ — придбало легковий автомобіль у продавця — професійного торговця автомобілями, платника ПДВ.

Вартість придбання легкового автомобіля, відображена в супровідних документах, — 40 000 грн, ПДВ 20 % — 8000 грн, разом — 48 000 грн.

Об'єм циліндрів двигуна — 1500 см³.

Вартість державної реєстрації в органах ДПС та інших витрат, пов'язаних із придбанням автомобіля (умовна сума), — 190 грн.

Сума збору до Пенсійного фонду ($40\,000 \cdot 3\%$) — 1200 грн.

Сума податку з власників транспортних засобів (4 грн за 100 см³) — 60 грн на рік; при реєстрації автомобіля буде сплачено 45 грн за три квартали, що залишились до кінця року.

Таблиця 8.2

№ пор.	Зміст операції	Сума, грн	Д-т	К-т
1	Відображено одержання автомобіля від постачальника	40 000	152	631
2	Відображено ПДВ	8 000	641 (152)	631
3	Нараховано збір до Пенсійного фонду	1200	152	651
4	Сплачено збір до Пенсійного фонду	1200	651	311
5	Відображено витрати, пов'язані із реєстрацією автомобіля	190	152	685
6	Оплачено витрати, пов'язані із реєстрацією автомобіля	190	685	311
7	Нараховано податок із власників транспортних засобів	45	23 (92)	641
8	Сплачено податок із власників транспортних засобів	45	641	311

№ пор.	Зміст операції	Сума, грн	Д-т	К-т
9	Здійснено оплату постачальнику за придбаний автомобіль	48 000	631	311
10	Здійснено введення в експлуатацію автомобіля за первісною вартістю	41 390	105	152

Якщо придбаний автотранспортний засіб не передбачається використовувати в господарській діяльності, то сума ПДВ, сплачена продавцеві, відображається за дебетом субрахунку **105** «Транспортні засоби» (що відображено в дужках в проведенні 2).

Облік **вибуття** основних засобів на АТП суттєво не відрізняється від інших підприємств, особливість полягає в обов'язковості експертної оцінки автомобілів при їх продажу для запобігання продажу за цінами, нижче від звичайних.

Особливості обліку запасів в АТП

До основних **запасів** АТП належать:

- паливо та мастильні матеріали (субрахунок 203);
- запасні частини (субрахунок 207);
- МШП (рахунок 22).

Особливістю обліку паливно-мастильних матеріалів (ПММ), запчастин та інших запасів на АТП є те, що їх вартість у *податковому обліку* повністю включається до складу витрат того звітного періоду, в якому вони виникли. Причому, спеціально розроблені норми витрачання таких матеріалів [10,11], на основі яких ті чи інші матеріальні витрати можна включати до складу валових витрат.

Оцінка запасів при їх вибутті в бухгалтерському обліку здійснюється, як правило, за методом середньозваженої або ідентифікованої собівартості.

До **ПММ** належать: бензин, керосин, дизельне паливо, газ, масла (моторне, спеціальне, трансмісійне), мастила, спеціальні рідини (гальмова, амортизаційна) тощо.

Паливо обліковується в літрах і кілограмах за такими статтями:

- паливо в баках автомашин;
- паливо в талонах;
- паливо на складі.

Аналітичний облік ПММ ведеться за їх видами, місцями зберігання та матеріально відповідальними особами.

Отримання ПММ на склад оформляється такими самими документами, як і надходження інших запасів; при цьому матеріально відповідальна особа заповнює журнал надходження ПММ із зазначенням дати, кількості, номерів цистерни, квитанції, ТТН.

Видача ПММ водіям відображається у відомості обліку видачі нафтопродуктів, де розписується в їх отриманні водій, і в подорожньому листі, де розписується матеріально відповідальна особа.

Для *заправки* автомобілів на сторонніх АЗС водію видаються під звіт талони; після заправки водій подає такі документи — подорожній лист, чек АЗС та авансовий звіт.

На підприємстві ведуться картки витрачання палива автомобілем (за кожним транспортним засобом) і картки водіїв. Дані в картки заносяться на основі подорожніх листів після звірки їх з підтверджуючими документами. В картках зазначається нормативне та фактичне витрачання палива, що є підставою для нарахування премій за економію або для утримання перевитрат.

У кінці місяця складається зведена відомість обліку витрат ПММ. На 1-ше число кожного місяця на АТП здійснюється інвентаризація залишків палива в баках.

Запасні частини — це окремі вузли, агрегати та деталі транспортних засобів, призначені для заміни зношених частин ОЗ.

Для обліку запасних частин відкриваються субрахунки:

- запчастини нові на складі;
- запчастини, які підлягають ремонту, але придатні для використання;
- запчастини, що були в експлуатації, не потребують ремонту і придатні для використання.

Згідно з чинним законодавством та вимогами ДПА України податковий облік шин та акумуляторів має певні особливості, тому вони обліковуються частіше на спеціальному субрахунку рахунку **207**.

Якщо шини та інші запчастини встановлені на автомобілі і отримані разом із ним, вони обліковуються в складі вартості основних засобів — автомобілів. Шини, акумулятори тощо на складі не можуть виконувати самостійних функцій, тому обліковуються як запаси незалежно від вартості.

До валових витрат запаси включають при придбанні з перерахунком за п. 5.9 Закону про прибуток.

Списання запчастин на ремонт ОЗ здійснюється проведенням:

Д-т 23 К-т 207.

Особлива увага на АТП приділяється обліку автомобільних шин, бо за строк служби автомобіля на ньому кілька разів міняють шини внаслідок їх зносу. На кожну шину в експлуатації ведеться Картка обліку роботи шини, де щомісячно зазначається фактичний пробіг за спі-

дометром автомобіля. Списання шин повинно здійснюватись відповідно до норм пробігу [11]; норми залежать від рівня досконалості конструкції шин та умов їх експлуатації. Заміна шини здійснюється за умови обов'язкового здавання зношеної шини на склад; ця шина може бути передана в ремонт, на відновлення або на утилізацію.

8.6. Облік доходів та витрат на автотранспортних підприємствах

Підприємства автомобільного транспорту, які здійснюють транспортні, експедиційні, вантажно-розвантажувальні та інші роботи, пов'язані з автомобільними перевезеннями за дорученням замовника, відображають доходи на субрахунок **703** «Дохід від реалізації робіт і послуг», а витрати — на субрахунок **903** «Собівартість реалізованих робіт і послуг».

Приклад бухгалтерських проведення з відображення перевезення вантажів автомобільним транспортом (в ЗАТ «АТП») наведено в табл. 8.3.

ЗАТ «Д» придбало в ТОВ «Р» матеріали на суму 48 000 грн, у тому числі ПДВ — 8000 грн. Перевезення вантажу здійснювалося спеціалізованим автотранспортним підприємством ЗАТ «АТП», якому покупець перерахував 12000 грн, у тому числі ПДВ — 2000 грн. Витрати ЗАТ «АТП» наведені в табл. 8.3.

Таблиця 8.3

№ пор.	Зміст операції	Сума, грн	Д-т	К-т
1	Отримано оплату за надані послуги з перевезення вантажів	12 000	311	681
2	Відображено податкові зобов'язання з ПДВ	2000	643	641
3	Здійснено транспортування вантажу	12 000	361	703
4	Списано ПДВ	2000	703	643
5	Відображено залік авансу	12 000	681	361
6	Відображено витрати з оплати праці водію автотранспорту	1000	23	661
7	Зроблено нарахування на фонд оплати праці (37,56 %)	375,6	23	65
8	Списано бензин та інші ПММ на здійснення автоперевезення	490	23	203
9	Списано витрати на здійснення автоперевезення	1865,6	903	23

Схему бухгалтерських проведення і порядок відображення в обліку операцій і перевезення *пасажирів* маршрутним приміським автобусом наведено в табл. 8.4 за таким *прикладом*: виручка — 4800 грн надійшла з каси автовокзалу на поточний рахунок АТП, що здійснює перевезення пасажирів на автобусах за маршрутами приміського та міжміського сполучення. Обов'язковий страховий збір, сплачений пасажирами і перерахований страховій компанії, становить 240 грн. Дохід від продажу квитків — 4560 грн, у тому числі ПДВ — 760 грн. Сума відшкодування бюджету у зв'язку з регулюванням тарифів та перевезення — 114 грн. Виробнича собівартість послуг з перевезення пасажирів — 2080 грн, адміністративні витрати — 400 грн.

Таблиця 8.4

№ пор.	Зміст операції	Сума, грн	Д-т	К-т
1	Зараховано виручку від продажу квитків, реалізованих через каси автовокзалу	4800	311, 301	703
2	Віднесено на рахунок страхового агентства страховий збір, що збирається з пасажирів	240	704	685
3	Перераховано страховий збір	240	685	311
4	Відображено податкове зобов'язання з ПДВ	760	703	641
5	Отримано на поточний рахунок підприємства відшкодування з бюджету	114	311	48
6	Відображено дохід від бюджетного фінансування	114	48	703 (719)
7	Списано доходи на фінансові результати	3914	70	791
8	Відображено собівартість наданих послуг	2080	903	23
9	Списано собівартість на фінансові результати	2080	791	903
10	Списано на фінансові результати адміністративні витрати	400	791	92

ПИТАННЯ ДЛЯ КОНТРОЛЮ ЗНАТЬ

1. Поняття автомобільного транспорту та його функції.
2. Особливості виробничих процесів на АТП, їх складові.
3. Вимоги до водіїв і автомобілів у АТП.
4. Назвіть основні функції автотранспортного підприємства.
5. Ліцензування автотранспортних послуг.
6. Нормування в автотранспорті.
7. Особливості обліку в АТП.
8. Специфічні податки і збори, які сплачують автотранспортні підприємства.
9. Порядок розрахунку та сплати податку з власників транспортних засобів.
10. Порядок розрахунку та сплати збору за забруднення навколишнього середовища.
11. Перелічить основні особливості оподаткування автотранспортних підприємств.
12. Які витрати включають до вартості автомобіля при його придбанні?
13. Первинні документи на перевезення вантажів автотранспортом.
14. Оформлення перевезення вантажів за різних умов перевезення і різних перевізниках.
15. Первинні документи при здійсненні пасажирських перевезень.
16. Методи калькулювання собівартості перевезень на автотранспорт.
17. Порядок розподілу загальноновиробничих витрат.
18. Оформлення придбання автомобіля.
19. Бухгалтерські проведення з обліку придбання автомобіля.
20. Облік паливо-мастильних матеріалів.
21. Особливості обліку запасних частин.
22. Облік доходів АТП.
23. Облік витрат на автотранспортні перевезення.

ЗАДАЧІ

1. Відобразити в бухгалтерському та податковому обліку нарахування і сплату збору за забруднення навколишнього середовища за такими даними: протягом I кварталу підприємством було витрачено бензину етилованого 1200 кг, дизельного палива — 3000 кг, стисненого природного газу — 4,5 тонн. Підприємство зареєстроване і розташоване в м. Києві. Додаткові дані:
 - норматив збору за дизельне паливо становить 4,5 грн/т;
 - норматив збору за бензин етилований становить 6 грн/т;
 - норматив збору за газ природний становить 3 грн/т;
 - коефіцієнт, що встановлюється залежно від кількості жителів, — 1,55;
 - коефіцієнт народогосподарського значення населеного пункту, — 1,25;
 - індекс інфляції попередніх років 1,4.
2. АТП придбало легкове авто за 70000 грн без ПДВ. Реєстраційний збір становить 250 грн, об'єм циліндрів — 2000 см³, податок із власників транспор-

тних засобів дорівнює 10 грн за 100 см³. Зробити необхідні бухгалтерські проведення з придбання та введення в експлуатацію автомобіля.

3. АТП придбало мікроавтобус за 180000 грн з ПДВ. Ставка податку з власників транспортних засобів — 5 грн за 100 см³, об'єм циліндрів двигуна — 4600 см³. Реєстраційний збір становить 320 грн. Авто введено в експлуатацію, здійснено перевезення пасажирів протягом одного місяця на суму 20 000 грн без ПДВ; витрати бензину склали 2000 л. Зробити бухгалтерські проведення з придбання маршрутного автомобіля та надання послуг з перевезення пасажирів.

4. АТП здійснило перевезення вантажу вагою 3 т і виставило рахунок за вантажем на 600 грн (з ПДВ). Витрати бензину становлять 100 грн. Зробити необхідні бухгалтерські проведення.

5. ТОВ «АВС» надало послуги з перевезення вантажу підприємству «ПКС» на суму 15 000 грн з ПДВ. Заробітна плата водія склала 2000 грн, витрати на паливно-мастильні матеріали склали 3000 грн. Відобразити в бухгалтерському обліку господарські операції, які мали місце на ТОВ «АВС» та вказати первинні документи, на підставі яких здійснювалися операції.

6. АТП здійснило перевезення вантажів на суму 60 000 грн з оплатою після перевезення і на суму 18 000 грн за передоплатою. Витрати: заробітна плата — 20 000 грн, паливно-мастильні матеріали — 10 000 грн, адміністративні витрати — 2000 грн, інші прямі витрати — 3000 грн. Зробити необхідні бухгалтерські проведення.

7. АТП отримало з каси автовокзалу за продаж квитків на перевезення пасажирів 96 000 грн. Страховий збір, включений до вартості квитків, становить 600 грн. Витрати АТП становлять 75 000 грн. Відобразити на рахунках бухгалтерського обліку зазначені операції, визначити фінансовий результат.

Розділ 9

ОБЛІК ВИДАВНИЧОЇ ДІЯЛЬНОСТІ

Нормативна база

1. *Закон* України «Про видавничу справу» від 05.06.97 р. № 318/97.
2. *Закон* України «Про друковані засоби масової інформації (пресу) в Україні» від 16.11.92 р. № 2782-ХІІ.
3. *Закон* України «Про операції з давальницькою сировиною в зовнішньоекономічних відносинах» від 15.09.95 р. № 327/95.
4. *Закон* України «Про патентування деяких видів підприємницької діяльності» від 23.03.96 р. № 98/96-ВР.
5. *Закон* України «Про охорону праці» від 14.10.92 р. № 2694-ХІІ.
6. *Закон* України «Про відпустки» від 15.11.96 р. № 504/96-ВР.
7. *Закон* України «Про Єдиний митний тариф» від 05.02.92 р. № 2097.
8. *Закон* України «Про державну підтримку книговидавничої справи в Україні» від 06.03.2003 р. № 601-ІV.
9. *Закон* України «Про збір на обов'язкове державне пенсійне страхування» від 26.06.97 р. № 400/97.
10. *Закон* України «Про авторське право та суміжні права» від 23.12.93 р. № 3792.
11. *Постанова* Кабінету Міністрів України «Про державний реєстр видавців, виробників і розповсюджувачів видавничої продукції» від 28.09.98 р. № 1540.
12. *Постанова* Кабінету Міністрів України «Про державну реєстрацію друкованих засобів масової інформації, інформаційних агентств та розміри реєстраційних зборів» від 17.11.97 р. № 1287.
13. *Постанова* Кабінету Міністрів України «Про порядок проведення атестації робочих місць за умовами праці» від 01.08.92 р. № 442.
14. *Правила* розповсюдження періодичних друкованих видань, затверджені Держкомітетом зв'язку України, Міністерством інформації України, Міністерством транспорту України від 10.12.98 р. № 169/81/492.
15. *Положення* про державну реєстрацію друкованих засобів масової інформації в Україні, затверджене наказом Держкомітету інформаційної політики, телебачення і радіомовлення України від 09.08.2001 р. № 193.
16. *Методичні* рекомендації з формування собівартості продукції (робіт, послуг), затверджені наказом Міністерства промислової політики України від 09.07.2007 р. № 373.

17. *Методичні* рекомендації для проведення атестації робочих місць за умовами праці, затверджені постановою Міністерства праці України від 01.09.92 р. № 41.

18. *Списки* виробництв, цехів, професій і посад, затверджені постановою Кабінету Міністрів України від 17.11.97 р. № 1290.

19. *Списки* виробництв, робіт, професій, посад і показників, затверджені постановою Кабінету Міністрів України від 11.03.94 р. № 162.

20. *Перелік* виробництв, цехів, професій і посад з шкідливими умовами праці, затверджені постановою Кабінету Міністрів України від 21.02.2001 р. № 163.

9.1. Характеристика видавничої діяльності

Видавнича справа — сфера суспільних відносин, що поєднує в собі організаційно-творчу та виробничо-господарську діяльність юридичних і фізичних осіб, зайнятих створенням, виготовленням і розповсюдженням видавничої продукції [1].

Згідно із КВЕД видавнича діяльність належить до секції **D**, підсекції **DE**, класу **22**.

Складові частини видавничої справи [1]:

- **видавнича діяльність** — сукупність організаційних, творчих, виробничих заходів, спрямованих на підготовку і випуск у світ видавничої продукції;

- виготовлення 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.

Видавнича продукція — сукупність видань, призначених для випуску або випущених видавцем (видавцями).

Видавець — фізична чи юридична особа, яка здійснює підготовку і випуск видання.

Видавництво — спеціалізоване підприємство, основним видом діяльності якого є підготовка і випуск у світ видавничої продукції.

Виготовлювач видавничої продукції — фізична чи юридична особа, що здійснює виготовлення замовленого тиражу видання.

Видання — твір (документ), який пройшов редакційно-видавничу обробку, виготовлений шляхом друкування чи іншим способом, що містить інформацію, яка призначена для розповсюдження і відповідає вимогам державних стандартів, інших нормати-

вно-правових актів щодо видавничого оформлення, поліграфічного та технічного виконання.

Тираж (наклад) — кількість виготовлених примірників видання.

Міжнародний стандартний номер книги — номер, за яким на міжнародному рівні ідентифікують будь-яку книгу чи брошуру окремого видавця.

Суб'єкти видавничої діяльності:

- видавці;
- виготовлювачі видавничої продукції;
- розповсюджувачі видавничої продукції.

Об'єкт видавничої справи — видавнича продукція, яка класифікується згідно із державними стандартами за:

• цільовою приналежністю видань — офіційні, наукові, виробничо-практичні, навчальні, загальнополітичні, довідкові, рекламні, літературні видання тощо;

• аналітико-синтетичною переробкою інформації — інформаційні, реферативні, оглядові видання, дайджести;

• інформаційними знаками — текстові, нотні, картографічні, образотворчі видання;

• матеріальною конструкцією видань — книжкові, листові видання, буклети, плакати тощо;

• об'єктом видань — книги, брошури, листівки, газети, журнали;

• складом основного тексту — моновидання, збірники;

• періодичністю видання — неперіодичні, серійні, періодичні, тривалі видання;

• структурою видання — серії видань, однотомні, багатотомні, збірники, вибрані твори.

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 це підприємство оптового книгорозповсюджувача. Пакети акцій між ними розподіляються 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 [11] зі сплатою реєстраційного збору у розмірі 25 не оподатковуваних 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.

Внесення до Держаного реєстру здійснює Міністерство інформації або його місцеві підрозділи.

Реєстрацію інформаційних агентств, видавців і розповсюджувачів друкованих засобів масової інформації здійснює Державний комітет інформаційної політики в 15-денний строк.

Друковані засоби масової інформації (преса) — це періодичні і тривалі видання, які виходять під постійною назвою, з періодичністю один і більше номерів (випусків) протягом року на підставі свідоцтва про державну реєстрацію [2].

Інформаційні агентства сплачують збір за видачу свідоцтва про державну реєстрацію друкованого засобу масової інформації згідно з Постановою [12] та Положенням [15].

Порядок розповсюдження періодичних друкованих видань регулюють відповідні Правила [14].

Для реалізації видавничої продукції укладають договори поруки, комісії або купівлі-продажу залежно від умов співпраці видавця з реалізатором.

Державна підтримка у видавничій справі

Згідно із Законом [1] держава надає підтримку видавництвам, видавничим організаціям, поліграфічним і книготорговим підприємствам, які випускають чи розповсюджують не менше 50 % продукції державною мовою та малотиражні (до 5 тисяч примірників) видання мовою нечисленних національних меншин шляхом надання пільг зі сплати податків і зборів. Така підтримка надається і при експорті видавничої продукції, випущеної в Україні, і при імпорті видавничої продукції вітчизняних виробників, виданої українською мовою та мовами національних меншин, що проживають в Україні.

Видавництва користуються послугами організацій поштового, телеграфного і телефонного зв'язку за тарифами, передбаченими для бюджетних установ і організацій.

Видавництвам, які спеціалізуються на випуску продукції рекламного та еротичного характеру, підтримка з боку держави не надається.

Продаж усіх видів видавничої продукції вітчизняного виробництва здійснюється з використанням *пільгового торгового патенту* [4] за умови наявності реєстраційного свідоцтва.

9.2. Особливості обліку та оподаткування видавничої діяльності

Особливості обліку видавничої діяльності:

1. Облік видавничої діяльності має особливості у різних суб'єктів видавничої діяльності: у видавництва, 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 у видавництва і друкарні є різними.

3. Прибуток визначається за кожним виданням, і облік витрат виробництва ведеться в розрізі окремих видань на відповідних субрахунках рахунку 23.

4. Для видавничої діяльності характерними є такі ділянки обліку, як облік браку, давальницької сировини, зворотних 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 [5, 6, 13, 18, 19, 20].

Специфічні рахунки:

206 — для обліку давальницької сировини;

209 — для обліку зворотних відходів;

022 «Матеріали, прийняті для переробки»;

023 «Матеріальні цінності на відповідальному зберіганні».

Особливості оподаткування

Податок на прибуток

До 2015 року звільняється від оподаткування прибуток видавництв, видавничих організацій та підприємств поліграфії, отриманий від видавничої діяльності, діяльності з виготовлення і розповсюдження книжкової продукції, виробленої в Україні, крім видань рекламного та еротичного характеру. При цьому прибуток, отриманий від надання рекламних послуг, оподатковується на загальних підставах.

Платники податку ведуть окремих облік валових доходів та валових витрат, отриманих від видавничої діяльності, діяльності з виготовлення і розповсюдження книжкової продукції. У розрахунку приросту (убутку) балансової вартості купованих товарів, матеріалів, сировини, продукції і напівфабрикатів не бере участь балансова вартість матеріалів, які використовуються для отримання пільгових доходів.

Податок на додану вартість

Згідно з п. 5.1.2 Закону про ПДВ звільнено від обкладання ПДВ операції з поставки (передплати) періодичних видань друкованих засобів масової інформації та книжок, крім видань еротичного характеру, учнівських зошитів, підручників та навчальних посібників українського виробництва, словників українсько-іноземної або іноземно-української мови; доставки таких періодичних видань друкованих засобів масової інформації на митній території України.

Згідно з пп. 11.37, 11.38, 11.40 Закону про ПДВ до 2015 року звільнюються від оподаткування ПДВ такі операції:

— з імпорту товарів для видавничої діяльності, визначених пунктом «о» ст. 19 Закону [7], та з поставки цих товарів видавництвам і підприємствам поліграфії на території України; у разі нецільового використання зазначених товарів сплачується ПДВ і пеня;

— з виконання робіт та поставки послуг у видавничій діяльності, діяльності з виготовлення та розповсюдження видавництвами, видавничими організаціями, підприємствами поліграфії, розповсюджувачами книжкової продукції, виробленої в Україні, операції з виробництва та/або поставки паперу і картону, вироблених в Україні для виготовлення книжкової продукції, а також операції з поставки книжкової продукції, виробленої в Україні, крім послуг реклами, розміщення матеріалів рекламного та еротичного характеру і видань рекламного та еротичного характеру;

— з виконання робіт та поставки послуг суб'єктами підприємницької діяльності — резидентами України, які одночасно здійснюють видавничу діяльність, діяльність з виготовлення, розповсюдження книжкової продукції та виробництва паперу і картону. При цьому валовий дохід суб'єкта підприємницької діяльності, отриманий від зазначених видів діяльності, має становити не менше 100 відсотків від загальної суми його валового доходу за перший звітний (податковий) період з часу створення.

При виконанні підприємством одночасно робіт, звільнених і не звільнених від ПДВ, і у разі неможливості одразу визначити, для яких робіт використовуватимуться закуплені матеріали, в кінці звітного періоду робиться коригування податкового кредиту пропорційно до розміру доходів від оподатковуваних і неоподатковуваних операцій.

Наприклад, у поточному періоді:
дохід від реалізації послуг видавничої організації, не звільнених від ПДВ — 900 000 грн,
дохід від реалізації послуг, звільнених від ПДВ — 100 000 грн,
вартість придбаних матеріалів — 50 000 грн,
податковий кредит за придбаними матеріалами — 10 000 грн.
Частка доходу від неоподатковуваних операцій у загальній сумі доходу становить:
 $100\,000 : (900\,000 + 100\,000) = 0,1$.

Така сама частина податкового кредиту — 1000 грн ($10\,000 \cdot 0,1$) — повинна бути списана з субрахунку **641. ПДВ** і включена до вартості відповідних матеріалів проведенням

Д-т 20 К-т 641.ПДВ.

Оподаткування авторської винагороди

Із суми авторської винагороди утримується податок із доходів як у штатних, так і позаштатних авторів.

Страхові внески до всіх фондів сплачуються тільки із заробітної плати штатних авторів. Якщо автор працює за сумісництвом, то страхові внески до всіх фондів, крім Пенсійного, не сплачуються майже у всіх випадках.

Збір до Пенсійного фонду сплачується, якщо автор створює свій твір за договором замовлення (бо це договір цивільно-правового характеру). Якщо авторську винагороду виплачують за договором про передання прав на використання авторського твору, об'єкт для нарахування Пенсійного збору не виникає.

Інші податки і збори

До 2015 року звільняються від сплати **мита** товари, які не виробляються в Україні і ввозяться на митну територію України для використання у видавничій діяльності та діяльності з виготовлення книжкової продукції, яка виробляється в Україні, визначені пунктом «о» ст. 19 Закону [7].

Клас професійного ризику виробництва для сплати збору на *страхування від нещасних випадків* на виробництві для більшості видів видавничої діяльності — 7, для друкування газет — 13.

9.3. Облік запасів

9.3.1. Витрати на папір і палітурні матеріали

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 вирізнити 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);

- у 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 рахунка 20 «Виробничі запаси». За 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 такими документами:

- накладна на оприбуткування паперу і палітурних матеріалів;
- заявка на папір, на основі якої склад відпускає папір друкарні;
- накладна на відпуск паперу і палітурних матеріалів, яку складають на разовий відпуск паперу в друкарню;

- акт на різання рулонного паперу у разі його переробки в листовий;
- звіт про витрати паперу і палітурних матеріалів, який складають по закінченні друкування тиражу.

9.3.2. Облік операцій з давальницькою сировиною

Багато друкарень у своїй діяльності поряд із придбаним папером використовують папір замовника (давальницька сировина).

Давальницька сировина [3] — це сировина, матеріали, напівфабрикати, комплектуючі вироби, енергоносії, ввезені на митну територію України іноземним замовником (чи закуплені іноземним замовником за іноземну валюту в Україні) або вивезені за її межі українським замовником для використання у виробленні готової продукції. Право власності на давальницьку сировину на кожному етапі її переробки, а також на вироблену з неї готову продукцію належить замовнику.

На внутрішньому ринку також здійснюють подібні операції.

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 із 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 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».

Відображення зазначених господарських операцій у бухгалтерському обліку наведено в табл. 9.1.

Таблиця 9.1

№ пор.	Зміст господарської операції	Сума, грн	Д-т	К-т
<i>Облік у виконавця (друкарні)</i>				
1	Отримано ДС від замовника	50 000	022	
2	Відображено витрати з надання послуг із переробки	7000	23	661, 65, 131, 91
3	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

Приклад 1. Замовником відвантажено виконавцеві для друкування видань, операції з поставки яких не звільнені від ПДВ, давальницьку сировину (ДС) на суму 50 000 грн. Виконавець виставив замовнику рахунок на оплату вартості послуг із 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 у сумі 2400 грн з ПДВ. Власні витрати друкарні становлять 7000 грн.

9.3.3. Порядок обліку відходів паперу

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 некондицію.

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 нарізається.

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 зі 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 угара (у межах 5 %), які залежать від типу обладнання, на якому нарізається рулонний папір. Відходи в межах цих норм включають до собівартості при складанні калькуляції видавничої продукції.

Приклад 2. Друкарнею, що перебуває на балансі видавництва, для друкування книг цього видавництва придбано папір на суму 23 052 грн, у 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.

Бухгалтерські проведення з відображення руху зворотних відходів паперу наведені в табл. 9.2.

Таблиця 9.2

№ пор.	Зміст господарської операції	Сума, грн	Д-т	К-т
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
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	791	943
12	Списано на фінансовий результат прибуток від реалізації макулатури	25	712	79

Розглянуті операції відображуються в обліку незалежно від того, кому належить папір:

- друкарні, що перебуває на самостійному балансі і надає послуги, використовуючи свій папір;
- видавництву, на балансі якого перебуває друкарня;
- друкарням, що працюють на давальницькій сировині.

9.3.4. Облік внутрішнього браку в друкарні

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.

Розрізняють 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 виявлений дефект, що виключає можливість практичного використання видання за прямим призначенням.

Розрізняють втрати від технічно неминучого браку, до яких належать:

- вартість запасів, остаточно забракованих із 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 до собівартості незавершеного виробництва.

Втрати від браку зменшуються на вартість відходів, які можуть бути використані в процесі виробництва інших видів продукції.

Бухгалтерські проведення з обліку браку наведені в табл. 9.3.

Не вважають браком продукти, виробі, напівфабрикати, виготовлені з особливо підвищеними технологічними вимогами, в тому випадку, якщо вони не відповідають цим вимогам, але відповідають стандартам на аналогічні продукти або виробі широкого споживання. Наприклад, книжкові видання першого класу за виявлення незначних

дефектів можуть бути переведені до другого класу видань як продукція зниженої сортності і при цьому вони не вважатимуться браком.

Таблиця 9.3

№ пор.	Зміст господарської операції	Д-т	К-т
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	Здійснене утримання із зарплати працівників	661	375
4	Списано суму браку у разі невиявлення винної особи	946 791	24 946

9.4. Облік витрат і калькулювання собівартості друкарських виробів

9.4.1. Порядок обліку витрат в організаціях, які займаються всіма видами видавничої справи

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 [16].

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 художньо-графічні роботи тощо).

3. Групування загальноновиробничих 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, доздання видань).

6. Продаж готової продукції (облік витрат на збут, на рекламу і маркетингові дослідження, визначення фінансового результату від реалізації).

Узагальнення зазначених операцій характеризує операційний цикл діяльності видавничої організації.

До витрат організацій, які займаються всіма видами видавничої справи, належать усі специфічні витрати видавництва і друкарні.

9.4.2. Калькулювання собівартості видавничої продукції та облік у видавстві

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*. А 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 видавництв доцільно застосовувати так звану *бухгалтерію заголовків* — тобто підрахунок витрат і доходів 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 належить також оплата видавництвами стороннім друкарням продукції, яка не ввійшла до тиражу.

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 із цим вести додаткову діяльність (надання замовникам друкарської інформації рекламних площ (тобто реалізація реклами), надання інформаційних і аналітичних послуг, виготовлення одноразових замовлень незначним тиражем тощо).

Розглянемо калькулювання собівартості видань і облік готової продукції.

Приклад 3. 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 наведено в табл. 9.4.

У книжково-журнальних виданнях при складанні річних і кварталних звітів собівартість продукції визначається за *групами*:

- видання, закінчені здаванням;

- видання з частковим здаванням;

- видання, вилучені в порядку доздавання, які ввійшли до звітнього періоду.

№ пор.	Зміст господарської операції	Сума, грн	Д-т	К-т
<i>Облік витрат на виробництво журналу А № 1/2003</i>				
1	Отримано від друкарні тираж журналу А за договірною вартістю 20 000 грн (без ПДВ)	20 000	23.1	631
2	Відображено ПДВ	4000	641	631
3	Нараховано заробітну плату авторському колективу журналу А	2500	23.1	661.1
4	Нараховано відрахування на соціальні заходи від зарплати авторського колективу (36,73 %)	923,25	23.1	65
5	Списано витрати на відрядження співробітників, зайнятих підготовкою журналу А	600	23.1	372.1
6	Визнано витрати сторонніх організацій на підготовку журналу А	1500	23.1	685
7	Відображено ПДВ	300	641	685

Видання, вивезені на склад торгової організації або видавництва повним тиражем, і видання з незначним недодрукуванням (у межах 200 примірників) вважають закінченими здаванням. Собівартість закінчених здаванням видань визначається за статтями витрат, видами продукції і розділами літератури.

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 відпускнуою цінами. В міру визначення фактичної собівартості випущеної продукції роблять такі бухгалтерські записи:

Д-т 26 — К-т 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 збит-

кових видань. Показник реалізації збиткових видань видавничої продукції передбачений звітністю видавництв.

Собівартість доздання видань визначається так само, як і закінчених здаванням. На доздання (коли тираж повністю закінчений) відносять залишок витрат по цьому виданню.

Реалізація видавництвом своєї продукції відображується на субрахунках 701 та 901.

Незавершене виробництво у видавництвах — це літературний матеріал, що перебуває на тій або іншій стадії видавничої обробки і має назву видавничого портфеля. До незавершеного виробництва належить продукція, яка не пройшла всіх передбачених технологічним процесом стадій обробки; закінчену виробником, але не повністю укомплектовану або не прийняту замовником продукцію; вироби, які не пройшли випробувань під час технічного приймання; залишки невиконаних замовлень у допоміжних і обслуговуючих виробництвах.

9.4.3. Калькулювання собівартості послуг на виготовлення видань і основної продукції у виробника (виготовлювача)

Об'єктом витрат (а отже, і об'єктом калькулювання) в друкарні можуть бути як друкарські послуги, так і продукція, але тільки не видавнича.

Друкарня (виготовлювач видавничої продукції) займається виготовленням замовленого тиражу видання, а не виготовленням самого видання. Власником видавничої продукції завжди є видавець. Друкарською продукцією можуть бути папки, зошити, блокноти.

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, об'єм 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 (коли це здійснює поліграфічне підприємство), витрати на друк (для всіх видів друку — офсетного, високого, глибокого то-

що), 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 здійснений у три способи:

- 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 (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.

Розглянемо облік витрат у друкарні.

Приклад 4. На основі договору з видавничою організацією друкарня відкрила замовлення № 1 на виготовлення журналу В тиражем 1000 примірників, обсягом 64 сторінки.

Кореспонденцію рахунків із виробництва журналу В наведено в табл. 9.5.

Друкарня також отримала замовлення № 2 на виготовлення 1000 блокнотів за ціною 1,3 грн.

Таблиця 9.5

№ пор.	Зміст господарської операції	Сума, грн	Д-т	К-т
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 наведений у табл. 9.6.

Таблиця 9.6

№ пор.	Зміст господарської операції	Сума, грн	Д-т	К-т
<i>Реалізація замовлення № 1</i>				
1	Відображено собівартість реалізованих послуг із виготовлення журналу	2100	903	23, 91
2	Відображено реалізацію друкарських послуг із 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

№ пор.	Зміст господарської операції	Сума, грн	Д-т	К-т
<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

Дані табл. 9.6 дають змогу відстежити різницю в обліку друкарської і видавничої продукції.

ПИТАННЯ ДЛЯ КОНТРОЛЮ ЗНАТЬ

1. Що таке видавнича справа?
2. Дайте визначення видавничої продукції.
3. Дайте визначення понять «видавець», «замовник», «виробник (виготовлювач) видавничої продукції».
4. Суб'єкти видавничої діяльності.
5. Об'єкт видавничої діяльності.
6. Державне регулювання видавничої діяльності.
7. Державна підтримка видавничої діяльності.
8. Особливості обліку у видавничій діяльності.
9. Специфічні рахунки для обліку у видавничій діяльності.
10. Особливості оподаткування суб'єктів видавничої діяльності податком на прибуток.
11. Особливості оподаткування суб'єктів видавничої діяльності податком на додану вартість.
12. Оподаткування авторської винагороди.
13. Облік витрат на папір і палітурні матеріали.
14. Що таке давальницька сировина?
15. Порядок здійснення операцій з давальницька сировиною.
16. Облік операцій з давальницькою сировиною у замовника (видавництва).
17. Облік операцій з давальницькою сировиною у виконавця (друкарні).

18. Порядок обліку відходів паперу.
19. Облік зворотних відходів.
20. Порядок обліку витрат у суб'єктів видавничої діяльності, які займаються усіма видами видавничої справи.
21. Калькулювання собівартості видавничої продукції у видавців.
22. Облік витрат на виробництво та реалізацію продукції у видавництві.
23. Калькулювання собівартості та облік витрат на виробництво у виготівача видавничої продукції.

ЗАДАЧІ

1. Видавництво замовило у друкарні друкування видань, звільнених від ПДВ, на власному папері вартістю 40 000 грн (давальницька сировина). Вартість послуг друкарні — 6000 грн плюс ПДВ. Власні витрати друкарні — 5200 грн. Доставка друкованої продукції з друкарні у видавництво становить 960 грн з ПДВ. Послуги транспортної організації та друкарні видавництвом оплачені. Зробити відповідні бухгалтерські проведення у замовника і виконавця.

2. Видавництво замовило у друкарні друкування видань, не звільнених від ПДВ, на власному папері вартістю 30 000 грн (давальницька сировина). Вартість послуг друкарні становить 5200 грн без ПДВ. Власні витрати друкарні — 4900 грн. Доставка друкованої продукції з друкарні у видавництво — 700 грн без ПДВ. Послуги транспортної організації та друкарні видавництвом оплачені. Зробити відповідні бухгалтерські проведення.

3. Видавництвом придбано і витрачено папір для друкування видань, які звільняються від ПДВ, на суму 10 000 грн. Зворотні відходи становлять 5 %, з яких частину паперу на суму 400 грн витрачено на друк блокнотів; інші відходи на суму 100 грн (20 кг) здають на макулатуру по 0,36 грн за кг. Зробити відповідні бухгалтерські проведення.

4. Друкарня виготовила книги. Витрати склали 12 000 грн, вартість реалізації друкарських послуг — 15 000 грн без ПДВ. Із залишків паперу виготовили календарі, витрати — 700 грн, дохід — 1000 грн без ПДВ. Зробити відповідні бухгалтерські проведення.

5. Визначити витрати видавництва і зробити відповідні бухгалтерські проведення: друкарні сплачено 20 000 грн, заробітна плата колективу виробництва — 4500 грн, відрахування на соціальне страхування визначити самостійно, авторський гонорар — 1000 грн за договором замовлення, витрати на відрядження — 600 грн, вартість послуг сторонніх організації на підготовку видання — 1800 грн з ПДВ.

6. Видавничим підприємством придбано папір для друкування на суму 96 000 грн з ПДВ. З цього паперу виготовлено видання, поставка якого звіль-

няється від оподаткування ПДВ — дохід від його реалізації становить 300 000 грн, і видання, яке не звільняється від ПДВ, на суму 100 000 без ПДВ. Визначити суму, яку підприємство може віднести до податкового кредиту у звітному періоді.

7. Видавництво замовило в друкарні друкування книг на власному папері вартістю 55 000 грн. Вартість послуг друкарні — 15 800 грн. За транспортування книг сплачено транспортній організації 1200 грн. Послуги друкарні і транспортної організації оплачені. Реалізовано 40 % тиражу книг по 30 грн за книгу. Весь тираж книг становив 40 000 примірників. Власні прямі витрати видавництва на підготовку книги становлять 7000 грн.

У друкарні виконано зазначене вище замовлення видавництва на друкування книг, власні витрати друкарні склали 11 500 грн. Надруковано блокноти на власному папері: вартість паперу — 6000 грн, заробітна плата — 3000 грн, відрахування на соціальне страхування визначити самостійно, інші витрати — 1100 грн. Реалізовано блокноти за 15 000 грн плюс ПДВ. Зробити відповідні бухгалтерські проведення у замовника і виконавця.

Розділ 10

ОБЛІК У ГРАЛЬНОМУ БІЗНЕСІ

Нормативна база

1. *Закон* України «Про ліцензування певних видів господарської діяльності» від 01.06.2000 р. № 1775-111.
2. *Закон* України «Про патентування деяких видів підприємницької діяльності» від 23.03.96 р. № 98/96-ВР.
3. *Закон* України «Про податок з доходів фізичних осіб» від 22.05.2003 р. № 889.
4. *Декрет* Кабінету Міністрів України «Про місцеві податки і збори» від 20.05.93 р. № 56-93.
5. *Постанова* Кабінету Міністрів України «Про термін дії ліцензії на провадження певних видів господарської діяльності, розмірах і порядку зарахування плати за її видачу» від 29.11.2000 р. № 1755.
6. *Перелік* органів ліцензування, затверджений постановою Кабінету Міністрів України від 14.11.2000 р. № 1698.
7. *Порядок* проведення внутрішнього фінансового моніторингу суб'єктами господарювання, що провадять господарську діяльність з організації та утримання казино, інших гральних закладів, і ломбардами, затверджений постановою Кабінету Міністрів України від 20.11.2003 р. № 1800
8. *Методичні* рекомендації з бухгалтерського обліку окремих операцій господарської діяльності з випуску та проведення лотерей, затверджені наказом Міністерства фінансів України від 01.10.2004 р. № 619.
9. *Правила* розповсюдження державних лотерей, затверджені наказом Державного комітету України фізичної культури і спорту від 28.10.98 р. № 2120.
10. *Ліцензійні* умови провадження організації діяльності з проведення азартних ігор, затверджені наказом Державного комітету України з питань регуляторної політики та підприємництва і Міністерства фінансів України від 18.04.2006 р. № 40/374.
11. *Технічні* вимоги до спеціалізованих реєстраторів розрахункових операцій для казино та залів гральних автоматів, затверджені рішенням Державної комісії з питань впровадження електронних систем і засобів контролю та управління товарним і грошовим обігом при Кабінеті міністрів України від 22.06.2004 р. № 5.
12. *Закон* України «Про заборону грального бізнесу в Україні» від 15.05.2009 р. № 1334.

10.1. Характеристика грального бізнесу та особливості обліку

Відповідно до КВЕД організація азартних ігор та ігор на гроші має код — **92.71.0**.

Законом [12] в Україні заборонено гральний бізнес. При цьому очікується законопроект про діяльність з організації та проведення азартних ігор у спеціально відведених для цього гральних зонах. Далі визначено основні поняття, що характеризують гральний бізнес згідно із законом [12], з конкретизацією, яка саме гральна діяльність заборонена.

Гральний бізнес — діяльність з організації та проведення азартних ігор у казино, на гральних автоматах, у букмекерських конторах та в електронному (віртуальному) казино, що здійснюють організатори азартних ігор із метою отримання прибутку.

Азартна гра — будь-яка гра, умовою участі в якій є внесення гравцем ставки, що дає змогу отримати вигреш (приз), і результат якої повністю або частково залежить від випадковості.

До азартних ігор не відносяться:

організація та проведення лотерей;

організація та проведення творчих конкурсів, спортивних змагань тощо, незважаючи на те, передбачається чи не передбачається їх умовами грошовий або майновий вигреш;

гра в більярд, гра в кеглі (боулінг) та інші ігри, які проводяться без одержання гравцем призу (виграшу);

гра на гральних автоматах типу «кран-машина» (двокоординатні автомати), де як вигреш (приз) гравець отримує виключно матеріальні речі (іграшки, цукерки тощо);

розіграші на безоплатній основі з рекламуванням (популяризацією) окремого товару, послуги, торгової марки, знаків для товарів і послуг, найменування або напрямів діяльності суб'єктів господарювання, комерційної програми з видачею вигрешів у грошовій або майновій формі;

розіграші у вигляді конкурсів (ігор, вікторин), умови яких передбачають безоплатне набуття особою статусу її учасника та отримання учасником, який виявив кращі особисті знання та вміння, вигрешів у грошовій або майновій формі за особисту перемогу;

розіграші на безоплатній основі для розважальних, благодійних або пізнавальних цілей.

Далі розкрито основні поняття, що стосуються лотерейної і букмекерської діяльності.

Лотерея згідно із Законом про прибуток — господарська операція, яка передбачає продаж гравцю права на участь у розігруванні призу за випадковою вірогідністю за кошти або в обмін на інші цінності, а та-

кож безоплатне одержання такого призу у власність, у разі визнання такого гравця переможцем.

Призовий фонд, згідно із Законом про прибуток, — сукупність призів, що підлягають виплаті переможцям лотереї відповідно до оприлюднених умов її проведення.

Державна грошова лотерея — лотерея, умови якої передбачають наявність призового фонду в розмірі не менш 50 % від суми отриманих доходів, а також відрахувань до Державного бюджету України в розмірі не менш 30 % від доходів, що залишаються в розпорядженні після виплат до призового фонду.

Лотерейний білет — бланк документа суворого обліку, виготовлений за ліцензією Міністерства фінансів України, що дає право на участь у розігріш призового фонду лотереї, а у разі виграшу є підставою для його одержання.

Лотерея може проводитися як із застосуванням лотерейних квитків, так і через електронне устаткування, використання якого дає змогу замінити лотерейні квитки іншими документами або іншим способом зазвичай учасники беруть участь у грі й надавати право на одержання виграшу.

Ставка — кошти, сплачені для одноразової участі в лотереї, сума яких фіксується відповідно до умов проведення лотереї.

Розповсюджувачі державних грошових лотерей — юридичні і фізичні особи, з якими агент з проведення державної грошової лотереї уклав договір про розповсюдження квитків державних грошових лотерей (договір доручення, інший цивільно-правовий договір чи трудовий договір).

Мережа розповсюдження — сукупність місць і спеціалізованих пунктів з приймання ставок і виплат виграшів відповідно до умов проведення лотерей. Формування і розвиток мережі поширення здійснюється агентом за підтримки органів місцевого самоврядування.

Учасники лотереї (гравці) — фізичні особи віком від 16 років, що самостійно визначають види лотерей, у яких беруть участь, сплачують ставку квитка державної грошової лотереї й мають право на одержання виграшу у випадку підтвердження їхньої перемоги.

Букмекерська діяльність — діяльність з проведення парі та ігор в тоталізатор, у тому числі із застосуванням засобів телекомунікаційних мереж, сформована на формування переліку подій, які мають відбутися в майбутньому, прийняття ставок на ці події, зберігання ставок, відстеження результатів подій, визначення і видача призів (виграшів) [10].

Діяльність у сфері грального бізнесу підлягає обов'язковому ліцензуванню та патентуванню. У закладах грального бізнесу обов'язкове використання РРО; вимоги до спеціалізованих реєстраторів розрахункових операцій для казино визначено нормативним документом [11].

Особливості обліку в гральному бізнесі:

- 1) неможливість визначення собівартості конкретної послуги, що надається;
- 2) велика кількість супутніх послуг із певними особливостями оподаткування та обліку;
- 3) складність аналітичного обліку, велика кількість цінностей, що належать до бланків суворої звітності;
- 4) великий обсяг відображення активів на позабалансових рахунках;
- 5) відображення в обліку патентів і ліцензій;
- 6) низький рівень прямих матеріальних витрат, відсутність загальновиробничих витрат;
- 7) відмінності у визначенні фінансового результату та в оподаткуванні гральних закладів, в яких результати гри визначаються протягом одного дня (казино) і в яких — через певний проміжок часу (букмекерські контори);
- 8) одночасне надання оподатковуваних і неоподатковуваних ПДВ послуг, складність обліку і розрахунку ПДВ;
- 9) необхідність утримання і перерахування до бюджету податків з третіх осіб (клієнтів); неможливість застосування спрощеної системи оподаткування, обліку та звітності;
- 10) великі обсяги готівкових розрахунків і необхідність застосування РРО.

10.2. Ліцензування і патентування грального бізнесу

Ліцензування

Відповідно до ст. 9 Закону [1] підлягають **ліцензуванню** організація і утримання тоталізаторів, гральних закладів, випуск і проведення лотерей, організація діяльності з проведення азартних ігор (на видачу ліцензій на провадження господарської діяльності з випуску та проведення лотерей запроваджено мораторій до прийняття закону про державне регулювання діяльності з випуску та проведення лотерей).

Якщо суб'єкт господарювання збирається провадити діяльність з організації азартних ігор, йому необхідно отримати ліцензію, навіть якщо він має ліцензію на діяльність з організації та утримання гральних закладів (лист МФУ від 30.06.2006).

Для одержання ліцензії необхідно подати такі документи:

- 1) заяву встановленого зразка про видачу ліцензії;
- 2) копію свідоцтва про державну реєстрацію суб'єкта підприємницької діяльності;

3) копію довідки про внесення до Єдиного державного реєстру підприємств і організацій України, засвідчену нотаріально чи органом, який видав оригінал документа.

Перелік органів ліцензування затверджений Постановою [6]:

- ліцензії на проведення діяльності з випуску і проведення лотерей видає Міністерство фінансів України;
- з організації і утримання тоталізаторів і гральних закладів — Рада Міністрів Автономної Республіки Крим, обласні, Київська і Севастопольська міські держадміністрації.

Розмір *плати* за ліцензію на провадження діяльності із організації та проведення азартних ігор (крім випуску та проведення лотерей) становить 30000 євро за рік.

Термін дії ліцензії на провадження діяльності із організації та проведення азартних ігор становить 5 років, із випуску та проведення лотерей — 12 років. Ліцензію на випуск та проведення лотерей видає Мінфін України, на організацію та утримання тоталізаторів — обласні (в Києві та Севастополі — міські) держадміністрації.

Умови і правила створення і утримання гральних закладів, організації азартних ігор:

1) гральний заклад повинен мати окреме приміщення чи будинок, що вводиться в експлуатацію у встановленому порядку. Автоматичні гральні пристрої повинні бути розміщені в закритому приміщенні, що відповідає таким вимогам:

- доступ у приміщення повинен контролюватися уповноваженою на це фізичною особою;

- гральний заклад повинен бути закритим від огляду зовні;

2) вхід і робота в гральному закладі осіб молодше 18 років заборонені;

3) гральний заклад повинен мати належним чином обладнане місце для збереження готівки і касу з продажу й оплати жетонів (інших заміників гривні), контрольовані підзвітною особою;

4) гральний заклад повинен мати в касі достатню кількість коштів для виплати призового фонду чи формування страхового фонду;

5) забороняється проведення азартних ігор (боїв) із використанням тварин, що спричиняють їхню загибель чи каліцтво;

6) має бути забезпечена можливість ознайомлення відвідувачів у зручному для огляду місці з такими документами (копіями документів):

- порядком роботи грального закладу;
- ліцензією на створення і утримання гральних закладів, організацію азартних ігор;
- переліком правил азартних ігор, що пропонуються;
- правилами ігор, що пропонуються;

- порядком розгляду претензій і пропозицій щодо якості й обсягу ігор;

- правилами виплати призового фонду;

7) суб'єкт підприємницької діяльності зобов'язаний:

- дотримуватися переліку азартних ігор, дозволених у цьому закладі;

- забезпечити громадський порядок і безпеку відвідувачів на території грального закладу;

- забезпечити місце, порядок і кінцевий строк видачі виграшу відповідно до правил ігор;

8) суб'єкт підприємницької діяльності повинен мати:

- дані про технічний стан ігрового устаткування, строк його експлуатації, правила його використання;

- на одиницю грального устаткування — договірні чи контрактні документи, що підтверджують його походження і право його використання;

- Положення про призовий фонд, затверджене власником чи уповноваженим ним керівним органом;

- Положення про ліміт каси в розмірі максимально можливого виграшу відвідувача;

- касові апарати для розрахунків із клієнтами;

9) ігри в казино здійснюються тільки з ігровими жетонами, номінал яких установлюється керівництвом організації (власником казино);

10) автоматичні гральні пристрої повинні працювати на жетонах (інших заміниках гривні) і не можуть використовувати копійки чи купюри (у тому числі іноземну валюту);

11) при кожній видачі чи оплаті жетонів повинен видаватися відповідний платіжний документ.

Відповідно до підпункту 5.4.7 ст. 5 Закону про прибуток витрати на придбання ліцензії включаються до складу валових витрат платника податку.

У бухгалтерському обліку ліцензії обліковуються як нематеріальний актив на субрахунку 127 «Інші нематеріальні активи». Їх вартість списується на витрати підприємства шляхом нарахування амортизації. При цьому переважно застосовують прямолінійний метод нарахування амортизації. Вартість ліцензії терміном дії менше одного року може списуватись на витрати в момент придбання.

Бухгалтерські проведення з обліку ліцензій наведені в табл. 10.1 згідно з прикладом: підприємство отримало ліцензію на організацію й утримання залу з ігровими автоматами, термін дії якої — 5 років; внесено плату за ліцензію за весь термін дії — 150 тис. євро за курсом 10 грн.

№ пор.	Найменування операції	Сума, грн	Кореспондуючі рахунки	
			Д-т	К-т
1	Оплачено вартість ліцензії	1 500 000	371	311
2	Відображено капітальні витрати на придбання нематеріального актива — ліцензії	1 500 000	154	685
3	Отримано ліцензію	1 500 000	127	154
4	Здійснено залік авансового платежу	1 500 000	685	371
5	Нараховано амортизацію в місяці, що настає за місяцем одержання ліцензії (1500000 грн : 60)	25 000	92	133
6	Списано витрати на фінансовий результат	25 000	791	92

Патентування

Відповідно до вимог Закону [2] для здійснення операцій з надання послуг у сфері грального бізнесу необхідне придбання торгового патенту. Торговий патент надає право здійснювати тільки той вид грального бізнесу, який визначений у патенті (незалежно від наявності ліцензії).

Якщо суб'єкт підприємницької діяльності має структурні (відособлені) підрозділи, торговий патент придбавається окремо — як для кожного структурного (відособленого) підрозділу, так і для кожного окремого грального місця (грального автомата, грального столу).

Законом [2] встановлено обов'язкові умови, без виконання яких надання послуг у сфері грального бізнесу **не дозволяється**: казино, інші гральні заклади повинні займати окремі приміщення чи будинки і мати ігорний зал для відвідувачів (крім ігрових автоматів і більйардних столів).

Торговий патент видається за плату суб'єктам підприємницької діяльності державними податковими органами за їхнім місцезнаходженням чи місцезнаходженням їх структурних (відособлених) підрозділів.

Вартість торгового патенту на здійснення операцій з надання послуг у сфері грального бізнесу встановлюється у фіксованому розмірі (за рік), а саме для використання:

- ігрового автомата з грошовим чи майновим вигрaшем — 4200 грн;
- грального стола з кільцем рулетки — 192 000 грн;
- інших гральних столів (спеціальних столів для казино, крім столів для більйарда) — 144 000 грн за кожен стіл;

- кегельбанів, що приводяться в дію за допомогою жетона, монети чи без них, боулінгу — 6000 грн за кожен ігровий жолоб (доріжку);
- столів для більярда (крім столів, що використовуються для спортивних аматорських змагань) 1800 грн за кожен стіл для більярда;
- інших видів грального бізнесу, включаючи розіграші з видачею грошових вигравів у наявній формі поза банківськими установами або в майновій формі на місці передбачається плата у сумі 7200 грн за кожен окремий вид (місце) грального бізнесу.

Оплата вартості торгового патенту (у розмірі однієї четвертої вартості патенту за рік) здійснюється щокварталу до 15 числа місяця, що передує звітному кварталу.

Термін дії торгового патенту у сфері грального бізнесу становить 60 календарних місяців. Після закінчення терміну дії торговий патент підлягає поверненню до органу державної податкової служби.

Вартість торгових патентів відшкодовується за рахунок нарахованого податку на прибуток. Негативна різниця, що виникає за підсумком року, не переноситься на наступний звітний рік, а списується на витрати підприємства (*Д-т 949*).

Бухгалтерські записи з обліку патентів (табл. 10.2) розглянемо на такому прикладі: підприємство придбало торговий патент на здійснення операцій із надання послуг у сфері грального бізнесу — для використання ігрового столу з кільцем рулетки. Строк дії патенту — 3 роки. Плата за торговий патент — 128 000 грн за рік.

Таблиця 10.2

№ пор.	Найменування операції	Сума, грн	Кореспондуючі рахунки	
			Д-т	К-т
1	Оплачено торговий патент за 1 рік	128 000	39	311
2	Нараховано податок на прибуток (за рік)	120 000	981	641
3	Списано вартість торгового патенту за рік	128 000	641	39
4	За підсумками звітного року списано різницю між величиною вартості патенту і нарахованого податку на прибуток:	8000	949	39
5	Списано витрати підприємства на фінансовий результат	8000	791	949

10.3. Особливості оподаткування грального бізнесу

Податок на прибуток суб'єкти грального бізнесу визначають відповідно до Закону про прибуток так само, як інші підприємства.

Оподаткування виграшів фізичних осіб

Відповідно до Закону «Про ПДФО» [3] гральні заклади повинні утримувати з виграшів фізичних осіб податок із доходів у двократному розмірі ставки податку з доходів, що становить із 2007 р. 30 %.

При виплаті виграшів у казино, бінго, інших іграх у гральних місцях (домах), в яких результати гри визначають протягом одного дня, оподатковуваним доходом осіб, які виграли, є різниця між сумою виграшу (доходом) та витратами на придбання права участі у грі (на придбання жетонів, фішок). Тобто, дохід гравця за день підраховується визначенням різниці між його доходами і витратами за день. При цьому **доходами** вважаються всі жетони, які є в наявності в гравця на кінець дня, **витратами** — витрати, понесені за день на придбання жетонів перед грою, що підтверджені з боку гравця квитанціями. У разі позитивної різниці із суми прибутку утримується податок на виграш у розмірі 30 %, а гравцю сплачується сума його доходу за вирахуванням податку на виграш. Якщо різниця має від'ємне значення, гравцю виплачується готівка, що дорівнює вартості фішок, які у нього залишились.

Відвідувачі гральних закладів зобов'язані пред'явити документ, що посвідчує особу, а гральні заклади повинні внести дані про відвідувача до журналу персоніфікації фізичних осіб — відвідувачів гральних закладів [9].

Оподаткування виграшів у лотерею, у букмекерських конторах та інших гральних закладах, в яких результати гри стають відомими через певний проміжок часу після здійснення витрат на право участі в грі, здійснюється шляхом утримання і внесення до бюджету 30 % від усієї суми виграшу особи, яка виграла.

При видачі переможцю **майнового призу** ставка податку на виграш повинна застосовуватися «зовні». *Наприклад*, якщо ставка податку на виграш «зсередини» 30 %, то ставка «зовні» становитиме 42,86 % ($30 : (100 - 30) \cdot 100 \%$). Отже, при видачі як виграш майнового призу вартістю 100 грн податок — 42,86 грн.

Іншими словами, заявляти суму виграшу необхідно більшу, ніж вартість призу, що видається. Причому співвідношення вартості призу і заявленого виграшу в грі має бути таким, щоб різниця відповідала сумі 30 % податку з виграшу, яка необхідна для перерахування до бюджету. Так, якщо вартість призу А, то необхідно заявити виграш на суму ($A \cdot 0,7$), а сума податку, що підлягає сплаті до бюджету, становитиме ($A \cdot 3 : 7$).

Виплата доходу гравцю здійснюється за касовим чи товарним чеком. На вимогу особи, яка виграла, адміністрація повинна видати довідку, що підтверджує отриманий ним виграш (дохід) і суму утриманого з нього податку за ставкою 30 % [9]. Для одержання такої довідки особа повинна пред'явити паспорт, чеки за придбані фішки (жетони) або інші документи, що посвідчують приймання ставок для участі в азартній грі, та виграні фішки (жетони) або документи, що підтверджують виграш у грі. Після підрахунку виграшу фізичної особи чеки гасяться штампом касира. В кінці робочого дня інформацію з других екземплярів довідок про виграші фізичних осіб заносять у відповідні графи журналу персоніфікації фізичних осіб — відвідувачів гральних закладів.

Податок на додану вартість

У гральному бізнесі є операції, які оподатковуються ПДВ, а є неоподатковувані операції.

Згідно з підпунктом 3.2.4 ст. 3 Закону про ПДВ *не є об'єктом оподаткування* операції:

- випуску, обігу і погашення квитків державних лотерей, випущених за ліцензією Міністерства фінансів України;
- виплати грошових виграшів, грошових призів і грошових винагород;
- прийняття ставок, у тому числі шляхом обміну коштів на жетони чи інші замітники гривні, призначені для використання в ігрових автоматах та іншому гральному устаткуванні.

Обкладаються ПДВ у гральному бізнесі:

- послуги, надані в сфері грального бізнесу на платній основі (плата за вхід, плата за користування гральним устаткуванням, плата за вдовища та ін.), а також виграш, що видається в майновій формі;
- інші послуги, безпосередньо не пов'язані з організацією азартних ігор, наприклад, обслуговування відвідувачів у ресторані чи барі, послуги автостоянки тощо.

Оскільки здебільшого суб'єкти грального бізнесу здійснюють одночасно операції, оподатковувані і не оподатковувані ПДВ, то до суми податкового кредиту включають тільки ту частину суми ПДВ, сплачену (нараховану) при придбанні товарів, що відповідає частці використання таких товарів (робіт, послуг) в оподатковуваних податком операціях звітного періоду (підпункт 7.4.2 Закону про ПДВ).

Зазначена частина суми ПДВ визначається розрахунково, пропорційно до обсягів реалізації оподатковуваних і не оподатковуваних операцій. Такий розрахунок здійснюється за підсумками звітного періоду (крім тих операцій, щодо яких одразу відомо, що товари (матеріали)

придбаваються для конкретних послуг, які є об'єктом оподаткування ПДВ). При цьому рекомендується використовувати таку схему:

1) визначити співвідношення доходу від реалізації товарів, не оподатковуваних ПДВ, і загальної суми доходів від реалізації;

2) різниця між загальною сумою ПДВ за товарами (роботами, послугами), що використовуються в оподатковуваних і в неоподатковуваних операціях, і частиною суми ПДВ, яку слід віднести до складу валових витрат (чи на збільшення балансової вартості основного засобу), становитиме частину суми ПДВ, що включається до податкового кредиту.

У бухгалтерському обліку рекомендується вести облік доходів від реалізації за оподатковуваними і за неоподатковуваними ПДВ операціями окремо на додатково відкритих субрахунках, наприклад:

- **703/1** «Дохід від реалізації робіт і послуг, оподатковуваних ПДВ»;
- **703/2** «Дохід від реалізації робіт і послуг, не оподатковуваних ПДВ».

Єдиний податок

Згідно зі ст. 2 Закону України «Про державну підтримку малого підприємництва» від 19.10.2000 р. № 2063 підприємства грального бізнесу не можуть застосовувати спрощену систему оподаткування та обліку.

Місцеві податки і збори

Окремі підприємства грального бізнесу сплачують певні місцеві збори.

Збір за участь у бігах на іподромі згідно зі ст. 8 Декрету [4] стягується адміністрацією іподромів до початку змагань з юридичних осіб і громадян, що виставляють своїх коней на змагання комерційного характеру. Граничний розмір цього збору за кожного коня не повинен перевищувати трьох неоподатковуваних мінімумів доходів громадян.

Збір за виграш на бігах згідно зі ст. 9 Декрету [4] стягується адміністрацією іподромів з осіб, які виграли в грі на тоталізаторі на іподромі, під час видачі їм виграшу. Його граничний розмір не повинен перевищувати 6 % від суми виграшу.

Збір з осіб, що беруть участь у грі на тоталізаторі та на іподромі згідно зі ст. 10 Декрету [4] стягується адміністрацією іподромів з учасника гри під час придбання ним квитка на участь у грі у вигляді процентної надбавки до плати, визначеної за участь у грі. Його граничний розмір не повинен перевищувати 5 % від суми цієї плати.

Збір за право проведення місцевих аукціонів, конкурсного розпродажу і лотерей стягується згідно зі ст. 14 Декрету [4] з юридичної

особи і громадян, які мають дозвіл на проведення цих заходів. Цей збір стягується в розмірі не більше 0,1 % вартості заявленого продажу товарів виходячи з їх початкової ціни чи від суми, на яку випускається лотерея. При цьому граничний розмір збору за право на проведення лотерей із кожного учасника не повинен перевищувати трьох неоподатковуваних мінімумів доходів громадян (51 грн). Збір за право на проведення лотерей стягується під час одержання дозволу на випуск лотереї. Згідно зі ст. 23 Декрету [4] він сплачується юридичними особами за рахунок прибутку, що залишається в їхньому розпорядженні, але не більш 10 % оподаткованого прибутку.

Клас професійного ризику виробництва для сплати збору на страхування від нещасних випадків — 9.

10.4. Облік доходів і витрат підприємств грального бізнесу

Облік доходів і витрат та визначення фінансового результату відрізняються на підприємствах, в яких *результат гри відомий у той самий день* (казино), і на підприємствах, де *результат стає відомий у майбутньому* (випуск лотерей, букмекерські контори). Тому особливості обліку на зазначених вище підприємствах будуть розглянуті окремо.

1) Особливості формування в бухгалтерському обліку інформації про доходи і витрати підприємства грального бізнесу типу **казино**.

По-перше, суму, що надійшла від клієнтів за жетони до здійснення ними гри не можна вважати доходом, тому що сутність цієї операції полягає в обміні визначеної суми гривні на її замінник — жетони, які засвідчують право на участь у грі, і не більше. Крім того, на момент такого обміну не можна вірогідно оцінити доходи і витрати від здійснення операції, оскільки неможливо знати заздалегідь результат гри. Отже, цю операцію слід відображувати як аванси, отримані записом:

Д-т 301 К-т 681.

По-друге, при поверненні жетонів на ту частину суми, яка підтверджена чеками, робиться запис:

Д-т 681 К-т 301.

Щодо суми виплачуваного виграшу (доходу) клієнту, то ці суми є витратами грального закладу і повинні відображатися на рахунках витрат записом:

Д-т 949 К-т 685.

При цьому сума податку з виграшу, яка підлягає сплаті до бюджету, відображується записом:

Д-т 685 К-т 641.

Виплата суми виграшу клієнту за винятком 30 % податку на виграш:

Д-т 685 К-т 301.

По-третє, різниця між сумою, отриманою від клієнтів за жетони (*К-т 681*), і сумою повернутих клієнтами жетонів (*Д-т 681*), яка відбиває номінальну вартість жетонів, що зіграли з результатом (виграш чи програш), і буде доходом закладу від реалізації послуг у сфері грального бізнесу. Для відображення в обліку суми доходу здійснюється запис:

Д-т 681 К-т 703.

Витрати, пов'язані зі здійсненням діяльності з надання послуг у сфері грального бізнесу (заробітна плата персоналу гральних закладів і нарахування на неї, вартість використаних матеріалів тощо), відображають за дебетом рахунку **23** «Виробництво», з якого щомісяця списуються в дебет субрахунку **903** «Собівартість реалізованих робіт і послуг» або за дебетом рахунків **93, 92** зі списанням у кінці місяця на фінансовий результат — у дебет субрахунку **719**.

Фішки і жетони, що використовуються в гральному бізнесі, обліковуються суб'єктами підприємницької діяльності на рахунках:

- **209** «Інші матеріали» — за фактичною вартістю їхнього придбання (виготовлення);

- **08** «Бланки суворого обліку» — за номінальною вартістю.

Із цих рахунків вони списуються у разі їх нестачі або заміни на нові зразки. Аналітичний облік фішок (жетонів) ведеться за місцями зберігання (склад, зал) і за видами жетонів (фішок) за однорідними групами (наприклад, за номінальною вартістю).

Приклад відображення в бухгалтерському обліку господарських операцій, характерних для грального закладу типу казино, наведено в табл. 10.3.

Для зручності відображення вводимо такі субрахунки аналітичного обліку:

209.1 «Жетони на складі за вартістю придбання жетонів»;

209.2 «Жетони в гральному залі»;

08.1 «Жетони на складі за номінальною вартістю»;

08.2 «Жетони в гральному залі»;

301.1 «Гроші в операційній касі».

Таблиця 10.3

№ пор.	Найменування операції	Кореспондуючі рахунки		Сума, грн	ВД	ВВ
		Д-т	К-т			
<i>Придбання жетонів (фішок)</i>						
1	Отримано жетони на склад (200 шт.) за:					
	— купівельною вартістю — 1,00 грн (у т. ч. ПДВ — 0,17 грн);	209.1	631	200		200
	— номінальною вартістю — 50 грн	08.1	—	10 000		
2	Отримано жетони на склад (100 шт.) за:					
	— купівельною вартістю — 1,20 грн (у т. ч. ПДВ — 0,20 грн);	209.1	631	120		120
	— номінальною вартістю — 100 грн	08.1	—	10 000		
3	Оплата за жетони постачальнику (вигодовлявачу)	631	311	320		
	Видано зі складу в зал 50 жетонів за:					
4	— купівельною вартістю — 1,00 грн;	209.2	209.1	50		
	— номінальною вартістю — 50 грн	08.2	08.1	2500		
	Видано зі складу в зал 40 жетонів за:					
5	— купівельною вартістю — 1,20 грн;	209.2	209.1	48		
	— номінальною вартістю — 100 грн	08.2	08.1	4000		

Списання жетонів (фішок)

1	Списано внаслідок фізичного зносу 10 жетонів за:					
	— фактичною вартістю — 1,00 грн	23 (93)	209.2	10		
	номінальною вартістю — 50 грн	—	08.2	500		
2	Списано унаслідок фізичного зносу 10 жетонів за:					
	— фактичною вартістю — 1,20 грн;	23 (93)	209.2	12		
	— номінальною вартістю — 100 грн	—	08.2	1000		
<i>Надання послуг у гральному бізнесі</i>						
1	Отримано від відвідувачів плату за вхід	301	703	120	100	
2	Відображено податкове зобов'язання з ПДВ	703	641	20		
3	Видача жетонів відвідувачу (реалізація) клієнту А (50 жетонів по 50 грн)	301.1	681	2500		
4	Видача жетонів відвідувачу (реалізація) клієнту В (30 жетонів по 100 грн)	301.1	681	3000		
<p>Виплата коштів з гришу клієнтам за повернення жетонів згідно з наданими чеками (за умови, що опера- тору надано: від клієнта А — 60 жетонів по 50 грн і чек на купівлю 50 жетонів по 50 грн, від клієнта Б — 20 жетонів по 100 грн і чек на купівлю 30 жетонів по 100 грн)</p>						
1	Відображено виплату клієнту А в межах пред'явлених чеків на придбання жетонів	681	301.1	2500		
2	Відображено виплату клієнту Б у межах пред'явлених чеків на придбання жетонів	681	301.1	2000		

№ пор.	Найменування операції	Кореспондуючі рахунки		Сума, грн	ВД	ВВ
		Д-т	К-т			
3	Нараховано суму виграшу клієнта А на вартість 10 жетонів по 50 грн (понад пред'явлені квитанції на придбання жетонів)	949 (93)	685	500		500
4	Утримано податок (30 %) із суми виграшу (прибутку) клієнта А	685	641	150		
5	Виплачено клієнту А суму виграшу (прибутку), з якого утримано податок 30 %	685	301.1	350		
6	Здано виторг у касу підприємства	301	301.1	650		
7	Відображено дохід грального закладу за: — наведеними операціями; — іншими операціями	681 681	703 703	1000 14 000	1000 14 000	
8	Перераховано до бюджету податок з виграшу	641	311	150		
9	Нараховано поточні витрати: заробітну плату, податку, амортизацію та ін.	23 (93, 92)_	66, 65, 631, 13...	12 000		12 000
10	Списано витрати на собівартість реалізованих послуг (12 000 + 10 + 12)	903	23	12 022		
11	Списано доходи на фінансовий результат (15 000 + 100)	703	791	15 100		
12	Списано витрати на фінансовий результат (12 022 + 500)	791	903, 949 (92, 93)	12 522		

2) Якщо суб'єкт грального бізнесу організовує азартні ігри, «розтягнуті у часі», тобто здійснення витрат учасником гри й одержання виграшу — це події різних робочих днів (наприклад, організація ігор у **букмекерських конторах, проведення лотерей**), порядок формування фінансового результату буде іншим. Відмінності полягають у тому, що в момент здійснення події, на яку зроблені ставки (чи на дату розіграшу призу), уся сума прийнятих від учасників гри ставок буде визнана доходом, а вся сума виплачуваного виграшу (без зменшення на суму витрат учасників, що виграли) — витратами. При цьому такі суб'єкти грального бізнесу обов'язково формують призовий фонд, сума якого відображається в бухгалтерському обліку на субрахунку **903** згідно з Методичними рекомендаціями [8].

Для формування призового фонду створюють забезпечення, для чого використовують субрахунки **475** «Забезпечення призового фонду (резерв виплат)» і **476** «Резерв на виплату джек-поту, не забезпеченого оплатою участі в лотереї».

Зазвичай суб'єкти грального бізнесу, що організовують азартні ігри шляхом прийняття ставок на визначену подію, яка відбудеться в майбутньому, використовують не жетони чи фішки, а які-небудь документи, що засвідчують право на участь у грі, що є підставою для видачі виграшу. Деякі з них мають номінальну вартість, наприклад, лотерейні квитки, картки для гри в тоталізатор, деякі не мають — квитанції про внесення ставок у букмекерських конторах. У момент придбання вони відображатимуться в бухгалтерському обліку як матеріали з використанням субрахунку **209** «Інші матеріали» і позабалансового рахунку **08** «Бланки суворого обліку». Аналітичний облік ведеться за кожним бланком і за місяцями зберігання.

Реалізація лотерейних квитків здійснюється, зазвичай, через розповсюджувачів, які отримують за свої послуги певний відсоток комісійної винагороди.

Приклад відображення в бухгалтерському обліку операцій із проведення недержавних лотерей (які є об'єктом оподаткування ПДВ) наведено в табл. 10.4.

Якщо кошти за лотерейні квитки надходять безпосередньо на рахунки організації лотерейної діяльності, проведення 5 буде таким:

Д-т 301, 311 К-т 703.

Якщо кошти за участь у числовій лотереї отримані в поточному звітному періоді, а розіграш лотереї передбачається в майбутньому періоді, проведенням 5 ці кошти зараховують до доходів майбутніх періодів:

Д-т 301, 311 або 37 К-т 69.

з подальшим зарахуванням у доходи після розіграшу лотереї

Д-т 69 К-т 703.

Таблиця 10.4

№ пор.	Найменування операції	Кореспондуючі рахунки		Сума, грн	ВД	ВВ
		Д-т	К-т			
1	Отримано виготовлені лотерейні квитки — (1000 шт.) за: — фактичною вартістю 1,20 грн (у тому числі ПДВ — 0,20 грн); — номінальною вартістю — 6 грн	209.1	631	1000		1000
2	Відображено податковий кредит з ПДВ	641	631	200		
3	Оплата постачальнику (виробнику) за лотерейні квитки	631	311	1200		
4	Передано квитки розповсюджувачам	209.2	209.1	1000		
5	Отримано кошти від розповсюджувачів за реалізовані квитки, відображено дохід від реалізації квитків	301, (311) 37	37 703	5880 6000	4900	
6	Відображено податкове зобов'язання з ПДВ	703	641	980		

7	Відображено комісійну винагороду розповсюджувачів (2 %)	93	37	120		
8	Нараховано суму призового фонду (30 %, розмір умовний)	903	475	1800		1800
9	Списано фактичну вартість реалізованих квитків на витрати	93	209.2	1000		
10	Списано номінальну вартість реалізованих квитків з позабалансового рахунка	—	08	6000		
11	Нараховано витрати, пов'язані з проведенням лотереї	93, 92	65, 66, 20...	500		500
12	Утримано податок з виграшу	475	641	540		
13	Виплачено грошовий приз з каси підприємства	475	301	1260		
14	Списано дохід від проведення лотереї на фінансовий результат	703	791	4900		
15	Списано собівартість на фінансовий результат	791	93, 92	1500		
16	Списано на фінансовий результат суму призового фонду	791	704	1800		

У цьому випадку суму комісійної винагороди розповсюджувачам в момент отримання від них коштів відображують як витрати майбутніх періодів

Д-т 39 К-т 37,

а після проведення розіграшу визнають поточними витратами:

Д-т-93 К-т 39.

Кошти призового фонду, які перераховуються оператором лотереї на окремий небюджетний рахунок у Державному казначействі України, відображують проведенням:

Д-т 313 К-т 311

Вартість повернутих нереалізованих лотерейних квитків списують на інші операційні витрати:

Д-т 94 К-т 209

— **К-т 08**

У *букмекерських конторах* приймаються ставки від клієнтів на результати майбутньої події (частіше — спортивних змагань). Існують такі види ставок: на окрему подію, на кілька подій («експрес»), сукупність «експресів» із різних наборів подій.

Клієнту видаються картка, яка є підставою для отримання виграшу після закінчення події, на яку зроблені ставки, і касовий чек. Прийняті ставки визнаються доходом букмекерської контори. Одночасно формується призовий фонд і відноситься на витрати. Розмір виплат після закінчення змагань залежатиме від кількості правильно зроблених ставок.

Бухгалтерські проведення з обліку доходів і виплати виграшів у букмекерських конторах наведені в табл. 10.5.

Таблиця 10.5

№ пор.	Найменування операції	Кореспондуючі рахунки		Сума, грн	ВД	ВВ
		Д-т	К-т			
1	Отримано кошти від клієнтів на здійснення ставок	301	703	1000	100 0	
2	Сформовано призовий фонд	903	475	200		200
3	Виплачено виграші переможцям після закінчення змагань	475	301	140		
4	Утримано податок із виграшу	475	641	60		
5	Списано на фінансовий результат дохід	703	791	1000		
6	Списано на фінансовий результат суму призового фонду	791	903	200		

10.5. Звітність суб'єктів грального бізнесу

Особливості фінансової звітності

Організації лотерейної діяльності згідно з Методичними рекомендаціями [8] заповнюють у Балансі вписувані рядки:

417 — залишок сформованого призового фонду;

418 — залишок сформованого резерву на виплату джек-поту.

Витрати у сумі нарахованого призового фонду відображають у графі 3 рядка 040 форми 2 «Звіт про фінансові результати».

У формі 5 річної фінансової звітності «Примітки до річної фінансової звітності» у рядку 760 відображають суму призового фонду (резерву виплат), у рядку 770 — суму резерву на виплату джек-поту, не забезпеченого оплатою участі в лотереї.

Звітність з **податку на прибуток**. Суб'єкти грального бізнесу подають Декларацію з податку на прибуток, в якій додатково заповнюють рядок 19.1 і додаток К7. Розглянемо приклад заповнення декларації за даними прикладу в табл. 10.3 (для гральних місць (домів)).

$ВВ = 200 + 120 + 500 + 12000 = 12\ 820$;

$ВД = 100 + 1000 + 14\ 000 = 15\ 100$.

Оподатковуваний прибуток — $15\ 100 - 12\ 820 = 2280$.

Податок на прибуток — $2280 \cdot 0.3 = 684$.

У декларації заповнюємо:

Рядок	Сума, грн
01, 01.1 і 03	15 100
04 і 06	12 820
У тому числі 04.1	320
04.3, 04.4, 04.12	12 500 ділиться між ними (і рядком 07 за потреби)
08 і 11	2280
12, 12.1	684
Рядок 19.1 в Декларації і в додатку К7	150

Суб'єкти грального бізнесу, які здійснюють виплату вигравшів у лотереї та інших азартних іграх чи розіграшах заповнюють у додатку К7 рядки А, А1 та А2.

Звітність з **ПДВ**. Декларацію з ПДВ суб'єкти грального бізнесу подають на загальних підставах, при цьому вони заповнюють рядок 3 — операції, що не є об'єктом оподаткування.

Розглянемо **приклад**.

1. **Оподатковувані операції**

1.1. Дохід бару — 10 000 грн, податкове зобов'язання з ПДВ, відповідно — 2000 грн, придбано товари для бару — на суму 4000 грн, податковий кредит — 800 грн.

1.2. Плата за вхід — 1500 грн, податкове зобов'язання з ПДВ — 300 грн.

2. **Неоподатковувані операції**

Дохід від гральних автоматів — 13 500 грн.

Закуплено матеріали для забезпечення діяльності грального закладу на суму 500 грн, податковий кредит — 100 грн.

Плата за вхід становить $1/10$ доходу грального закладу без доходу від бару ($1500 : (1500 + 13\,500)$), тому до податкового кредиту можна віднести тільки його десяту частину — 10 грн, а 90 грн треба віднести до вартості придбаних матеріалів записом:

Д-т 20 — К-т 641. ПДВ

У декларації заповнюємо:

I. Податкові зобов'язання

Рядок	Обсяги продажу	ПДВ
1	11 500	2300
3	13 500	x
9	x	2300

II. Податковий кредит

Рядок	Обсяги придбання	Податковий кредит
10.1	4050	810
10.2	450	x
17	x	810

Податкові зобов'язання, що підлягають сплаті до бюджету: рядки 18 і 22 — 1510 грн.

Крім загальної для всіх податкової звітності суб'єкти грального бізнесу подають Звіт суб'єкта грального бізнесу про утримання і перерахування до бюджету 30 % від суми прибутку особи за звітний період.

У звіті наводяться суми доходів, витрат і прибутку, нарахований податок на прибуток, сплачений до бюджету податок та різниця між нарахованим і сплаченим податком.

ПИТАННЯ ДЛЯ КОНТРОЛЮ ЗНАНЬ

1. Що таке азартна гра?
 2. Що таке призовий фонд?
 3. Що таке гральний бізнес?
 4. Що таке лотерея?
 5. Які організації належать до суб'єктів грального бізнесу?
 6. Особливості обліку в гральному бізнесі.
 7. Порядок ліцензування грального бізнесу.
 8. Патентування грального бізнесу.
 9. Бухгалтерське проведення з оплати торгового патенту.
 10. Бухгалтерське проведення зі списання вартості торгового патенту за звітний період.
 11. Оподаткування грального бізнесу податком на прибуток.
 12. Порядок утримання податку з доходів фізичних осіб.
 13. Особливості оподаткування податком на додану вартість.
 14. Які специфічні місцеві податки сплачують суб'єкти грального бізнесу?
- Які це суб'єкти?
15. Бухгалтерське проведення з придбання жетонів.
 16. Бухгалтерське проведення з утримання податку з виграшу в казино.
 17. Бухгалтерське проведення з утримання податку з виграшу в лотерейно-му закладі.
 18. Бухгалтерське проведення з виплати виграшу в букмекерській конторі.
 19. Бухгалтерське проведення з отримання плати за вхід в казино.
 20. Бухгалтерське проведення з видачі жетонів відвідувачу.
 21. Перераховано податок з виграшу до бюджету — бухгалтерське проведення.
 22. Бухгалтерське проведення з нарахування заробітної плати в казино.
 23. На якому рахунку відображається створення призового фонду? Де відображається в балансі залишок забезпечення призового фонду?
 24. Бухгалтерське проведення зі списання на фінансовий результат доходів підприємства грального бізнесу.
 25. Бухгалтерське проведення з передавання лотерейних квитків розповсюджувачу.
 26. Облік доходів казино.
 27. Облік витрат казино.
 28. Облік доходів організацій лотерейної діяльності.
 29. Облік витрат організацій лотерейної діяльності.
 30. Особливості фінансової звітності суб'єктів грального бізнесу.
 31. Особливості податкової звітності суб'єктів грального бізнесу.

ЗАДАЧІ

1. Отримано на склад в казино 1000 жетонів. Їх купівельна вартість становить 3 грн 60 коп., а номінальна вартість — 100 грн. Видано зі складу 300 жетонів. Списано внаслідок зносу 20 жетонів. Зробити бухгалтерські проведення за зазначеними операціями.

2. Отримано плату за вхід в казино в розмірі 60 грн. Видано жетони одному гравцеві — 100 штук за номінальною вартістю 100 грн. По закінченні дня гравець пред'явив 150 жетонів. Зробити відповідні бухгалтерські проведення.

3. Клієнт А придбав 20 жетонів, а клієнт Б — 40 жетонів. Номінал жетону — 30 грн. У кінці дня клієнт А повернув до каси казино 15 жетонів, а клієнт Б — 50 жетонів. Зробити необхідні бухгалтерські проведення з видачі жетонів, виплати виграшу та визначення фінансових результатів казино.

4. У казино плата за вхід склала 240 грн, послуги бару — 960 грн. Клієнт А придбав 40 жетонів по 100 грн, повернено — 50 жетонів. Клієнт В придбав 50 жетонів по 200 грн, повернено — 30 жетонів. Зробити бухгалтерські проведення за зазначеними операціями.

5. Придбано лотерейні квитки організацією, яка займається лотерейною діяльністю, — 500 штук. Купівельна вартість квитків складає 0,60 грн з ПДВ, а номінальна вартість — 3 грн. Всі квитки реалізовані через розповсюджувачів, комісійна винагорода яких — 2 %. Призовий фонд становить 30 %. Виплачено всю суму призів. Зробити відповідні бухгалтерські проведення.

6. У букмекерській конторі отримано ставку 5000 тис. грн. Сформовано призовий фонд у розмірі 1500 тис. грн. Виплачені виграші на всю суму призового фонду. Зробити бухгалтерські проведення і визначити фінансовий результат.

Розділ 11

ОСОБЛИВОСТІ ОБЛІКУ В ГІРНИЧОДОБУВНІЙ ПРОМИСЛОВОСТІ

Нормативна база

1. *Кодекс* про надра від 27.07.94 р. № 132/94.
2. *Гірничий закон* України від 6.10.99 р. № 1427.
3. *Закон* України «Про ліцензування певних видів господарської діяльності» від 01.06.2000 р. № 1775.
4. *Закон* України «Про охорону навколишнього природного середовища» від 25.06.91 р. № 1264-ХІІ.
5. *Перелік* витрат на розвідку (дорозвідку) та облаштування будь-яких запасів (родовищ) корисних копалин з відповідними витратами на їх розробку, що включаються до окремої групи витрат платника податку, які підлягають амортизації, затверджений постановою КМУ від 4.02.98 р. № 118.
6. *Постанова* КМУ від 12.09.97 р. № 1014 «Про затвердження базових нормативів плати за користування надрами для видобування корисних копалин та Порядку справляння плати за користування надрами для видобування корисних копалин».
7. *Методика* визначення загального розрахункового об'єму видобутку корисних копалин, затверджена постановою КМУ від 03.10.1997 р. № 1099.
8. *Порядок* встановлення нормативів збору за геологорозвідувальні роботи, виконані за рахунок державного бюджету, та його справляння, затверджений постановою КМУ від 29.01.99 р. № 115.
9. *Порядок* встановлення нормативів збору за забруднення навколишнього природного середовища і стягнення цього збору, затверджений постановою КМУ від 01.03.99 № 303.
10. *Порядок* надання спеціальних дозволів (ліцензій) на користування надрами, затверджений постановою КМУ від 31.08.95 року № 709.
11. «Про затвердження державної програми розвитку та реформування гірничо-металургійного комплексу на період до 2011 року», постановою КМУ від 28.07.2004 р. № 967.
12. *Положення* (стандарт) бухгалтерського обліку 33 «Витрати на розвідку запасів корисних копалин», затверджене наказом Міністерства фінансів України від 26.08.2008 р. № 1090.

13. *Наказ* Міністерства вугільної промисловості України «Про облікову політику» від 19.06.2006 р. № 338.

14. *Галузеві* методичні рекомендації з обліку витрат на виробництво готової вугільної продукції, затверджені наказом Мінвуглепрому від 31.01.2008 № 48.

1 1. 1. Характеристика гірничодобувної промисловості та особливості обліку в ній

За КВЕД добувна промисловість належить до секції С. Ця секція включає: видобуток корисних копалин, які зустрічаються в природі в твердому стані (вугілля, руда), в рідкому (нафта) та в газоподібному (природний газ). Видобуток може здійснюватись підземним способом, відкритим або через свердловини. Секція С (додаток А) містить підсекції СА — добування паливно-енергетичних корисних копалин (вугілля, нафта, газ, уранові руди), і СВ — добування корисних копалин, крім енергетичних (металеві руди, камінь, сіль, дорогоцінне каміння тощо).

Гірнича (гірничодобувна промисловість) — це комплекс галузей важкої промисловості з розвідування родовищ корисних копалин, їх видобутку з надр землі та збагачення [2].

Гірниче підприємство — це цілісний технічно та організаційно відокремлений майновий комплекс засобів і ресурсів для видобутку корисних копалин, будівництва та експлуатації об'єктів із застосуванням гірничих технологій (шахти, рудники, копальні, кар'єри, розрізи, збагачувальні фабрики тощо).

Корисні копалини — природні мінеральні речовини, які можуть використовуватися безпосередньо або після їх обробки.

Надра — це частина земної кори, що розташована під поверхнею суші та дном водоймищ і простягається до глибин, доступних для геологічного вивчення та освоєння [1]. Надра надаються у постійне або тимчасове користування лише за наявності у підприємства спеціального дозволу (ліцензії) на користування ділянкою надр. Право на користування ділянкою засвідчується актом про надання гірничого відводу. Останнім є частина надр, надана користувачам для розробки родовищ корисних копалин.

Гірниче підприємство при проведенні гірничих робіт повинно мати: спеціальний дозвіл на користування надрами; акт про надання гірничого відводу; технічний проект; геолого-маркшейдерську, технічну та обліково-контрольну документацію.

Більшість видів робіт із розвідки та видобутку корисних копалин згідно із ст. 9 Закону [3] підлягають **ліцензуванню**: пошук (розвідка) корисних копалин, видобування корисних копалин із родовищ, що мають загальнодержавне значення, видобування дорогоцінних металів, дорогоцінного каміння і дорогоцінного каміння органогенного утворення.

З метою розвитку та реформування гірничодобувної галузі держава проводить експерименти на деяких підприємствах, що закріплюється окремими законами України. В рамках експериментів можливе: списання заборгованості з податку на прибуток, ПДВ, штрафів, пені; встановлення інших розмірів штрафів на час експерименту; відстрочення сплати податків тощо.

Особливості галузі, які визначають особливості обліку в ній, полягають в такому:

— складність та специфічність технологічних процесів, а саме: гірничокапітальні роботи; гірничопідготовчі, експлуатаційно-розвідувальні та нарізні роботи; безпосередній видобуток корисних копалин;

— гірничодобувні роботи потребують значних капітальних інвестицій, особливо на стадії розробки родовищ корисних копалин, будівництва шахт тощо;

— видобуток корисних копалин шахтним методом (зокрема, кам'яного вугілля) пов'язаний з підвищеним ризиком небезпеки, що обумовлює необхідність додаткових витрат на забезпечення безпеки, встановлення відповідного рівня заробітної плати робітникам та підвищених відрахувань на страхування від нещасного випадку на виробництві;

— значну долю витрат підприємств гірничодобувної промисловості становлять витрати на підготовку робочих місць, переміщення персоналу до місць роботи, вентиляцію, укріплення, осушення, утримання гірничих виробіток.

Особливості бухгалтерського обліку

1) Висока питома вага витрат на амортизацію необоротних активів та на оплату праці при незначних матеріальних витратах.

2) Специфічними статтями витрат є витрати на геологорозвідку, на засоби технічної безпеки, страхування від нещасних випадків та надзвичайних подій тощо.

3) Значний обсяг відображення операцій на рахунках витрат і доходів від надзвичайних подій.

4) Різний порядок відображення в обліку витрат на розвідку запасів корисних копалин залежно від можливості подальшої розвідки та видобутку відповідних запасів корисних копалин.

5) Для нарахування амортизації основних засобів в бухгалтерському обліку обирають прямолінійний чи виробничий метод згідно з [13].

6) Витрати на геологорозвідку та первинну розробку корисних копалин можуть в надалі визнаватись витратами звітного періоду або нематеріальним активом згідно з П(С)БО 33.

7) Значна кількість специфічних податків і зборів обумовлює додаткове навантаження бухгалтерської служби.

1 1.2. Оподаткування підприємств гірничодобувної промисловості

Особливості оподаткування підприємств гірничодобувної промисловості полягають у специфіці нарахування податку на прибуток, розрахунку плати за користування надрами (яка включає збори за користування надрами, геологорозвідувальні роботи, виконані за рахунок державного бюджету, видачу спеціальних дозволів (ліцензій)); визначенні збору за забруднення навколишнього природного середовища.

При розрахунку податку на прибуток витрати, пов'язані з видобутком корисних копалин (визначні у Переліку [5] включаються до окремої групи витрат платника податку, що підлягають амортизації згідно з Законом про прибуток. До них належать платежі за користування надрами відповідно до Кодексу [1] і витрати на: придбання геологічної інформації; попередню та детальну розвідку родовищ корисних копалин, проведеної за рахунок власних коштів підприємств; проведення державної експертизи та оцінки запасів корисних копалин; розробку техніко-економічних обґрунтувань, бізнес-планів, угод (контрактів), концесійних договорів на користування надрами тощо; проектування розробки родовищ (запасів) корисних копалин; дорозвідку родовищ корисних копалин, що здійснюється підприємством паралельно з експлуатаційними роботами.

Сума амортизаційних відрахувань звітного періоду, яку відносять на витрати, пов'язані з видобутком корисних копалин (за винятком свердловин, що використовуються для розробки нафтових та газових родовищ), розраховується за формулою згідно зі ст. 9 Закону про при-

$$\text{буток: } C(a) = B(a) \times \frac{O(a)}{O(z)},$$

де $C(a)$ — сума амортизаційних відрахувань за звітний період;

$B(a)$ — балансова вартість групи на початок звітного періоду, яка дорівнює балансовій вартості групи на початок періоду, що передує

звітному, збільшеній на суму витрат на розвідку (дорозвідку) та облаштування запасів (родовищ) корисних копалин, понесених протягом попереднього періоду;

$O(a)$ — обсяг (у натуральних величинах) корисних копалин, фактично видобутих протягом звітного періоду;

$O(z)$ — загальний розрахунковий обсяг (у натуральних величинах) видобутку корисних копалин на відповідному родовищі, який визначається за Методикою [7]. Так, розрахунковий об'єм видобутку корисних копалин на відповідному родовищі в натуральних величинах ($O(z)$) ви-

значається за формулою: $O(z) = \frac{3(r) \times (1-u)}{1-p}$, де $3(r)$ — геологічні запаса-

си корисних копалин, затверджені Державною комісією України по запасам корисних копалин; u — коефіцієнт втрати корисних копалин у процесі видобутку; p — коефіцієнт видобутку некондиційних руд і порожніх порід (для нафти і газу цей коефіцієнт дорівнює нулю).

Наприклад, балансова вартість групи витрат на початок року складає 500 000 грн. В четвертому кварталі вартість групи збільшилась на 60 000 грн. Геологічні запаси корисних копалин (залізної руди) на цьому родовищі, затверджені Державною комісією України по запасам корисних копалин, становлять 346 000 т. У проекті на розробку родовища обґрунтовані такі коефіцієнти: коефіцієнт втрати залізної руди у процесі видобутку (u) дорівнює 0,12, коефіцієнт видобутку некондиційних руд і порожніх порід (p) дорівнює 0,2.

Спочатку треба обчислити загальний розрахунковий обсяг (у натуральних величинах) видобутку залізної руди на даному родовищі:

$$O(z) = \frac{346\,000 \times (1 - 0,12)}{1 - 0,2} = 380\,600 \text{ (т)}.$$

Розрахунок щоквартальних сум амортизаційних відрхувань наведено у табл. 11.1.

Розрахунковий обсяг видобутку корисних копалин може бути меншим чи більшим за фактичний об'єм видобутку. Закон України [4] в цьому випадку не передбачає будь-якого перегляду нарахування амортизації. Тобто, якщо в нашому прикладі фактичний обсяг видобутих корисних копалин буде більше розрахункового (наприклад, 400 000 т), то строк амортизації від цього не зміниться. У випадку, якщо фактичний обсяг видобутих корисних копалин буде меншим за розрахунковий (наприклад, 350 000 т), то у платника податку з'явиться сума недонарахованої амортизації у сумі 45023,6 грн ($\frac{380\,600 - 350\,000}{380\,600} \times 560\,000$), віднесення якої на валові витрати не передбачається.

РОЗРАХУНОК ЩОКВАРТАЛЬНИХ СУМ АМОРТИЗАЦІЙНИХ ВІДРАХУВАНЬ

Квартал	Балансова вартість групи на початок кварталу, грн	Об'єм корисних копалин, фактично видобутих протягом кварталу, т	Об'єм корисних копалин нарастаним підсумком, т	Коефіцієнт амортизації	Сума амортизаційних відрахувань, грн	Сума амортизаційних відрахувань за квартал, грн
А	Б	В	Г	Д (гр. Г/380 600)	Е (гр. Б×гр. Г)	Є (рядок і — рядок (i-1))
1	500 000	90 000	90 000	0,24	120 000	120 000
2	500 000	46 000	136 000	0,36	180 000	60 000
3	500 000	104 000	240 000	0,63	315 000	135 000
4	500 000	80 000	320 000	0,84	420 000	105 000
5	560 000	34 000	354 000	0,93	520 800	100 800
6	560 000	26 600	380 600	1	560 000	39 200
Разом	х	380 600	х	х	х	560 000

Плата за користування надрами справляється у вигляді разових внесків та (або) регулярних платежів, які визначаються на основі відповідних еколого-економічних розрахунків. Нормативи збору за користування надрами та порядок його справляння встановлено Постановою [6].

Об'єктом справляння збору є обсяг фактично погашених у надрах балансових та позабалансових запасів (обсяг видобутих) корисних копалин. Розмір збору залежить від:

- обсягів погашених у надрах балансових запасів корисних копалин (обсягів видобутих корисних копалин; вартості мінеральної сировини чи продукції її первинної переробки);
- квот (лімітів) на видобуток корисних копалин (якщо такі квоти (ліміти) встановлено);
- нормативів збору за одиницю корисних копалин.

При цьому обсяг погашених балансових запасів корисних копалин визначається як сума обсягів видобутих корисних копалин та їх фактичних втрат у надрах під час видобування.

Відрахування за геологорозвідувальні роботи, виконані за рахунок державного бюджету, справляються з користувачів надр, які здійснюють видобуток корисних копалин на раніше розвіданих родовищах [1]. Встановлення нормативів відрахувань за виконані геологорозвідувальні роботи та їх справляння визначається Порядком [8].

Слід враховувати, що надрокористувачі, які виконували геологорозвідувальні роботи частково за рахунок власних коштів, сплачують збір за геологорозвідувальні роботи, застосовуючи до нього відповідні коефіцієнти.

Розмір збору за видачу спеціальних дозволів (**ліцензій**) на користування надрами визначається Порядком [10]. У табл. 11.2 наведені розміри збору за видачу спеціальних дозволів на користування надрами.

Таблиця 11.2

РОЗМІР ЗБОРУ ЗА ВИДАЧУ СПЕЦІАЛЬНИХ ДОЗВОЛІВ НА КОРИСТУВАННЯ НАДРАМИ

Вид користування надрами	Розмір збору, неоподатковуваних мінімумів доходів громадян	
	з юридичних осіб	з фізичних осіб
Видобування корисних копалин, крім підземних вод та торфу:		
діючими підприємствами	60	30
підприємствами, будівництво яких розпочинається	80	40
Видобування підземних вод та торфу	20	10
Розробка техногенних родовищ	40	20

Стягнення збору за забруднення навколишнього природного середовища є одним із основним принципів його охорони згідно з Законом України [4].

Правила встановлення нормативів збору за забруднення навколишнього природного середовища, а також його стягнення визначаються Порядком [9]. Він справляється за: викиди в атмосферне повітря забруднюючих речовин стаціонарними та пересувними джерелами забруднення; скиди забруднюючих речовин безпосередньо у водні об'єкти; розміщення відходів.

1 1.3. Бухгалтерський облік у гірничодобувній промисловості

Для ведення обліку підприємства використовують такі **специфічні рахунки**:

121 «Права користування природними ресурсами» — для обліку ліцензій на право користування надрами;

992 «Витрати від техногенних катастроф і аварій», **993** «Інші надзвичайні витрати» — для обліку витрат на ліквідацію наслідків аварій на шахтах;

48 «Цільове фінансування і цільові надходження» — для обліку бюджетного фінансування на ліквідацію наслідків надзвичайних подій, проведення робіт із запобігання надзвичайних ситуацій, виплати компенсацій гірникам у зв'язку з втратою працездатності;

75 «Надзвичайні доходи» — для відображення страхового відшкодування та бюджетного фінансування для ліквідації наслідків надзвичайних подій.

Усі витрати, пов'язані з безпосереднім видобутком корисних копалин, акумулюються на рахунку 23 «Виробництво». Через неможливість одразу визначити собівартість 1 тонни видобутих корисних копалин, їх оприбуткування на рахунок 26 здійснюється за плановою собівартістю з подальшим її коригуванням до фактичної (як на промислових підприємствах).

Калькулювання собівартості одиниці готової продукції (1 тонни, 1 кг) доцільно здійснювати за нормативним чи попроцесним методами. Витрати групують у розрізі виробничих процесів:

- підготовчі роботи;
- гірничодобувні роботи;
- очисні роботи;
- транспортування видобутих корисних копалин, породи, утримання внутрішахтного транспорту;
- загальношахтна вентиляція, осушення, кондиціонування;
- ремонт і утримання гірничих виробок;
- збагачення вугілля, руди.

Для оцінки запасів у вугільній промисловості наказом [13] передбачено методи середньозваженої та ідентифікованої собівартості, для обліку транспортно-заготівельних витрат запропоновано відкривати субрахунок 2091.

Гірничодобувні підприємства, які проводять розвідку за свій рахунок, облік витрат можуть вести на рахунок 39 з подальшим віднесенням на рахунок 23 або 949 «Інші витрати операційної діяльності» або на рахунок 15 з подальшим віднесенням до складу нематеріальних активів. Організації, які надають послуги з геологорозвідки на підставі отриманої ліцензії, повинні вести їх облік на рахунок 23.

Згідно з методичними рекомендаціями [14] шахти ведуть для обліку вугілля «Книгу обліку руху видобутого рядового вугілля» № 1 та «Книгу обліку готової вугільної продукції» № 2 (по ф. УПД-41). Кожна книга повинна бути прошнурована, пронумерована, на звороті останньої сторінки підписана головним бухгалтером та скріплена печаткою підприємства. На кожну марку вугілля в книзі відкривається окрема сторінка. У книгах УПД-41 записи про прихід, розхід і залишки рядового вугілля здійснюються за кожну добу. На кінець місяця залишки вугілля та готової вугільної продукції, визначені у книгах № 1 і № 2, підтверджуються маркшейдерським заміром на складах шахти та збагачувальної фабрики (форма УПД-36).

Облік витрат на розвідку запасів корисних копалин регламентується П(С)БО 33 [12]. Цим стандартом визначено терміни, склад витрат на розвідку запасів корисних копалин та порядок їх визнання.

Активи з розвідки запасів корисних копалин — витрати, пов'язані з розвідкою та визначенням обсягів і якості запасів корисних копалин, визнаних активами.

Витрати на розвідку запасів корисних копалин — витрати, що виникають у зв'язку з розвідкою та визначенням обсягів і якості запасів корисних копалин за період, після якого визначена технічна можливість та економічна доцільність їх видобутку.

Розвідка запасів корисних копалин — пошук та визначення обсягів і якості корисних копалин, включаючи нафту, природний газ та інші невідтворювані природні ресурси, що здійснюється підприємством після отримання права на розвідку запасів корисних копалин у межах визначеної ділянки (території), а також визначення технічної можливості та економічної доцільності видобутку корисних копалин.

До складу **витрат на розвідку** та визначення обсягів і якості запасів корисних копалин включаються:

- витрати, пов'язані з отриманням (придбанням) права на розвідку запасів корисних копалин;
- витрати на виконання топографічних, проектних, геологорозвідувальних робіт, геохімічних та геодезичних досліджень;
- витрати на спорудження розвідувальних, випереджальних експлуатаційних і нагнітальних свердловин та шурфову розвідку;
- витрати на взяття зразків і проб;
- витрати, пов'язані з державною експертизою та визначенням обсягів запасів корисних копалин;
- витрати, пов'язані з визначенням технічної можливості та економічної доцільності видобутку корисних копалин;
- амортизація основних засобів та нематеріальних активів, що використовуються для розвідки запасів корисних копалин;
- інші витрати, безпосередньо пов'язані з розвідкою запасів корисних копалин.

ТИПОВІ БУХГАЛТЕРСЬКІ ПРОВЕДЕННЯ НА ГІРНИЧОВИДОБУВНИХ ПІДПРИЄМСТВАХ

№	Зміст операції	Д-т	К-т
<i>Гірничопідготовчі, експлуатаційно-розвідувальні роботи</i>			
1	Нараховано витрати на розвідку, дорозвідку запасів корисних копалин, які не визнаються активами з розвідки запасів корисних копалин	39 (23)	20, 661, 65, 685 та ін.
1а	Віднесено їх на витрати виробництва звітного періоду	23	39
2	Нараховано витрати на розвідку запасів корисних копалин, які визнаються активами з розвідки запасів корисних копалин	15	20, 661, 65, 685 та ін.
2а	Визнано їх нематеріальними активами	12	15
3	Списано витрати при продажі родовища корисних копалин (свердловини, шахти, кар'єра та ін.)	972	39
4	Списано витрати при ліквідації свердловини, шахти, кар'єра тощо	976	39
<i>Безпосередній видобуток корисних копалин</i>			
1	Нараховано прямі витрати	23	20, 661, 65, 685...
2	Загальновиробничі витрати: — нараховано — списано	91 23	20, 661, 65, 685... 91
3	Нараховано адміністративні витрати, витрати на збут та інші витрати	92, 93, 94	20, 661, 13, 631, 685...
4	Відображено вартість видобутих корисних копалин	26	23
5	Відображено витрати на ремонт основних засобів, здійснений підрядним способом	23	685
6	Відображено податковий кредит з ПДВ з послуг ремонту основних засобів	641	685
7	Відображено витрати на ліквідацію наслідків надзвичайної ситуації (аварії)	992, 993	661, 65, 20...
8	Відображено цільове фінансування з державного бюджету на ліквідацію наслідків аварії, надзвичайних подій	311	48

9	Зараховане цільове фінансування до складу доходів	48	751, 752
10	Перераховано кошти для придбання ліцензії на право користування надрами	371 (685)	311
11	Отримано ліцензію на право користування надрами	154 121	685 154
12	Нараховано збори: — за користування надрами; — за геологорозвідувальні роботи, виконані за рахунок держбюджету; — за забруднення навколишнього природного середовища	23 23,92	642
13	Списано на фінансовий результат: — адміністративні та інші витрати; — надзвичайні витрати; — дохід від цільового фінансування	791 794 752	92, 93, 94 993 794
14	Зараховано нарахований податок на прибуток, ПДВ та штрафи, пені до складу доходу (списано державою у зонах проведення економічного експерименту)	641	719
<i>Продаж родовища корисних копалин (шахти, копальні, рудники тощо)</i>			
1	Відображено дохід від реалізації родовища корисних копалин	377	742
2	Відображено податкове зобов'язання з ПДВ	742	641
3	Списано собівартість родовища, яка включає собівартість споруди (наприклад, шахтної) та не перенесені на собівартість продукції витрати на розвідку, дорозвідку та розробку родовищ корисних копалин	972	103 39
4	Списано на фінансові результати: — дохід від реалізації; — собівартість родовища	742 793	793 972
<i>Придбання родовища корисних копалин (шахти, копальні, рудника тощо)</i>			
1	Отримано право власності на родовище корисних копалин	153	685
2	Відображено податковий кредит з ПДВ	641	685
3	Введено його в експлуатацію	114	153

Витрати на розвідку запасів корисних копалин **включаються до складу витрат звітнього періоду**, якщо:

вони здійснені до отримання права на розвідку запасів корисних копалин у межах визначеної ділянки (території);

подальша розвідка запасів корисних копалин у межах визначеної ділянки не передбачається;

видобуток визначених запасів корисних копалин є технічно неможливим та/або економічно недоцільним;

закінчився строк дії ліцензії та інших спеціальних дозволів у межах визначеної ділянки та не очікується його продовження.

Витрати на розвідку запасів корисних копалин визнаються **активами з розвідки запасів корисних копалин** у складі **нематеріальних активів** після визнання підприємством технічної можливості та/або економічної доцільності подальшого їх видобутку. Амортизація таких нематеріальних активів не здійснюється, а на дату річного балансу здійснюється оцінка зменшення їх корисності.

У табл. 11.3 запропоновано приклад бухгалтерських проведення з обліку на підприємствах гірничодобувної промисловості.

ПИТАННЯ ДЛЯ КОНТРОЛЮ ЗНАТЬ

1. Що таке гірничодобувна промисловість?
 2. Що таке надра?
 3. Що таке корисні копалини?
 4. Які специфічні податки та збори сплачують підприємства гірничодобувної промисловості?
 5. Особливості оподаткування податком на прибуток.
 6. Порядок розрахунку амортизаційних відрахувань, пов'язаних із видобутком корисних копалин.
 7. Як визначається розрахунковий об'єм видобутку корисних копалин?
 8. Порядок визначення збору за користування надрами.
 9. Порядок сплати збору за видачу спеціальних дозволів (ліцензій).
 10. Особливості бухгалтерського обліку в гірничодобувній промисловості.
 11. Порядок обліку витрат гірничодобувних підприємств.
 12. Відображення в обліку витрат і доходів від надзвичайних ситуацій.
13. Бухгалтерські проведення:
- нараховано збір за видачу спеціальних дозволів (ліцензій) за користування надрами;
 - визнано витрати на розвідку запасів корисних копалин нематеріальним активом;
 - нараховано загальновиробничі витрати;
 - списано розподілені і нерозподілені загальновиробничі витрати;
 - списано вартість проданої шахти, кар'єру, бурових свердловин:
 - а) у розмірі собівартості
 - б) у розмірі віднесених на соціальне страхування витрат на дорозвідку.

ЗАДАЧІ

1. Нараховано витрати на розвідку та розробку родовищ корисних копалин у сумі 20 000 грн, з яких 18 000 грн списано на витрати виробництва, а 2000 грн списані як такі, що не призвели до нарощування обсягів корисних копалин. Зробити необхідні бухгалтерські проведення.

2. На підприємстві добувної промисловості видобуто корисні копалини на суму 50 000 грн при витратах — 40 000 грн. Реалізовано половину видобутих копалин за 35 000 грн без ПДВ. Зробити необхідні бухгалтерські проведення, у т. ч. списання на фінансовий результат.

3. Втрати від техногенної катастрофи на добувному підприємстві становлять 5500 грн, а отримане відшкодування з бюджету — 400 грн. Зробити необхідні бухгалтерські проведення, визначити результат надзвичайної події.

Розділ 12

ОБЛІК У НЕПРИБУТКОВИХ ОРГАНІЗАЦІЯХ

Нормативна база

1. *Закон* України «Про оподаткування прибутку підприємств» в редакції *Закону* України від 22.05.97 р. № 283/97-ВР.
2. *Закон* України «Про пенсійне забезпечення» від 05.11.91 р. № 1788-ХІІ.
3. *Закон* України «Про об'єднання громадян» від 16.06.92 р. № 2460-ХІІ.
4. *Закон* України «Про свободу совісті та релігійні організації» від 23.04.91 р. № 987-ХІІ.
5. *Закон* України «Про гуманітарну допомогу» від 22.10.99 р. № 1192-ХІУ.
6. *Закон* України «Про благодійництво та благодійні організації» від 16.09.97 № 531/97.
7. *Закон* України «Про кредитні спілки» від 20.11.2001 р. № 2908.
8. *Закон* України «Про недержавне пенсійне забезпечення» від 09.07.2003 р. № 1057.
9. *Закон* України «Про об'єднання співвласників багатоквартирного будинку» від 29.11.2001 р. № 2866.
10. *Положення* про реєстр неприбуткових організацій і установ, затверджене *Наказом* ДПА України від 11.07.97 р. № 232.
11. *Положення* (стандарти) бухгалтерського обліку 15 «Дохід», 16 «Витрати».
12. *Наказ* ДПА України «Про порядок складання податкового звіту про використання коштів неприбутковими установами й організаціями» в редакції від 03.04.2003 р. № 203.
13. *Наказ* ДПА України «Про затвердження порядку визначення структури ознаки неприбуткової установи (організації)» від 03.07.2000 р. № 355.
14. *План* рахунків бюджетних установ і організацій, затверджений *наказом* Державного казначейства України від 10.12.99 р. № 114.

12.1. Класифікація неприбуткових організацій

Неприбуткова організація — це самостійно господарюючий суб'єкт, який має права юридичної особи і здійснює діяльність, передбачену установчими документами, має самостійний баланс, поточні

рахунки в установах банків, печатку, метою діяльності якого не є отримання прибутку.

Для неприбуткових організацій у Господарському Кодексі України визначено замість поняття «господарська діяльність» поняття «господарське забезпечення діяльності негосподарюючих суб'єктів». Якщо неприбуткові організації здійснюють поруч з основною діяльністю таку діяльність, яка спрямована на отримання доходів (надання в оренду основних засобів, випуск друківаних видань тощо), ця діяльність підлягає оподаткуванню податком на прибуток.

Необхідною умовою для отримання організаціями статусу неприбуткових є включення їх до Реєстру неприбуткових організацій і установ. Згідно з п. 4.1 наказу [13], при включенні неприбуткової організації у базу реєстру їй присвоюється ознака неприбуткової організації.

Для того щоб бути внесеною до реєстру, організація має подати в податкові органи за місцезнаходженням реєстраційну заяву за формою № 1-РН, а також копії установчих документів.

Згідно із Законом про прибуток [1] виділяють такі групи неприбуткових організацій:

перша група (КВЕД: секція L):

- органи державної влади України (*ознака 0001*);
- органи місцевого самоврядування (*ознака 0003*);
- створені органами державної влади України установи та організації, що утримуються за рахунок коштів бюджету (*ознака 0002*);
- створені органами місцевого самоуправління установи та організації, що утримуються за рахунок коштів відповідних бюджетів (*ознака 0004*).

друга група (КВЕД: секція O, клас 91):

- **громадські організації** (*ознака 0006*) — це зареєстровані об'єднання громадян, створені для задоволення і захисту своїх законних соціальних, економічних, творчих, вікових, національно-культурних, спортивних та інших інтересів.

Громадська організація отримує право власності на кошти та інше майно, що передане їй засновниками, учасниками чи державою, придбане за рахунок вступних та членських внесків, пожертвуване громадянами, підприємствами, установами та організаціями, а також на майно, придбане за рахунок власних коштів та на інших засадах, що не заборонені законодавством. Громадські організації також мають право на майно і кошти, придбані в результаті господарської діяльності створених ними госпрозрахункових установ і організацій;

- **творчі спілки** (*ознака 0007*) — це добровільні об'єднання професійних творчих робітників певного професійного напрямку в галузі культури та мистецтва, які мають фіксоване членство і діють на основі статуту. Творча спілка створюється групою професійних творчих робі-

тників певного професійного напрямку (всеукраїнська — в складі не менше 100 осіб, регіональна — не менше 20). Рішення про заснування творчої спілки приймається загальними зборами;

- **політичні партії** (ознака 0008) — це об'єднання громадян — прибічників певної загальнонаціональної програми суспільного розвитку, для яких головною метою є участь у розробці державної політики, формуванні органів влади, міського і регіонального самоврядування і представництво в їх складі.

Політичні партії підлягають обов'язковій реєстрації в Міністерстві юстиції України, створюються і діють лише зі всеукраїнським статусом. Заяву про реєстрацію політичної партії має бути підтримано підписами не менше однієї тисячі громадян України, які мають виборче право.

Політичні партії не мають право отримувати доходи від акцій та інших цінних паперів, їм забороняється мати рахунки в іноземних банках і зберігати в них цінності, отримувати кошти від іноземних держав, державних органів, підприємств, створених на основі спільної форми власності, якщо частка іноземної держави чи учасника в них перевищує 20 %, анонімних пожертвувань. Політичні партії зобов'язані щорічно публікувати свої бюджети.

Політичні партії не мають права засновувати підприємства, крім засобів масової інформації, і займатися господарською та іншою комерційною діяльністю, за винятком продажу суспільно-політичної літератури, інших агітаційних матеріалів, виробів з власною символікою, проведення свят, виставок, лекцій, інших суспільно-політичних заходів;

- **благодійні організації** (ознака 0005). Благодійна діяльність — це безкорисна діяльність благодійних організацій, яка не передбачає отримання доходів від неї.

Засновниками благодійної організації можуть бути фізичні та юридичні особи Вищим органом управління благодійною організацією є колегіальний орган, що здійснює повноваження на основі статуту. Виконавчим органом є правління (комітет).

Благодійні організації створюються і діють за територіальною ознакою і поділяються на всеукраїнські, місцеві та міжнародні.

Майно і кошти благодійної організації становлять: внески засновників, благодійні внески і пожертвування, кошти від проведення благодійних компаній зі збору пожертвувань, благодійних лотерей та аукціонів із реалізації пожертвувань, отриманих від благодійників, доходи від депозитних вкладів та цінних паперів тощо. Благодійники, які передали своє майно, кошти та інші матеріальні цінності до благодійної організації, отримують за їх запитом звіт про використання вказаних цінностей. Якщо цінності передані за цільовим призначенням, звіт про

їх використання подається благодійною організацією в обов'язковому порядку;

• **науково-дослідні установи та вищі навчальні заклади** III і IV рівнів акредитації (*ознака 0014*) (КВЕД: секція **М**, клас **80**);

третя група (КВЕД: секція **Ж**):

• **пенсійні фонди** (*ознака 0009*) (КВЕД: код **66.02.0**). Статтею 8 Закону [2] визначено, що пенсійні фонди є самостійною фінансово-банківською системою, здійснюють управління фінансами пенсійного забезпечення і створені з метою акумулювання коштів на виплату пенсій після закінчення трудової діяльності;

• **кредитні спілки** (*ознака 0010*) (КВЕД: код **65.22**). Кредитні спілки є громадськими організаціями, головною метою яких є фінансування і соціальний захист членів шляхом залучення їх особистих заощаджень для взаємного кредитування. Кредитна спілка діє на основі статуту і може бути заснована у складі не менше 50 осіб [7].

Кредитна спілка надає своїм членам позики, здійснює пов'язані з цим фінансово-кредитні операції, приймає внески від членів спілки, розподіляє доходи на внески членів спілки пропорційно до внесених ними коштів; створює фонди спілки, зберігає кошти в установах банків; використовує кошти на потреби розвитку кредитних спілок, з благодійною метою тощо. Кредитні спілки не можуть бути засновниками суб'єктів підприємницької діяльності, крім засобів масової інформації, займатися підприємницькою діяльністю, крім продажу пропагандистських матеріалів, виробів із власною символікою.

Дохід кредитної спілки складається з коштів, отриманих від кредитних операцій спілки, продажу пропагандистських матеріалів, виробів із власною символікою, проведення лекцій, інших культурно-масових заходів після покриття матеріальних витрат, сплати податків та інших платежів до бюджету;

четверта група складається з інших, ніж представлені в другій групі, організацій, діяльність яких не передбачає отримання прибутку (*ознака 0011*). Діяльність більшості організацій, які входять до цієї групи, здійснюється на основі Закону [3].

До четвертої групи неприбуткових організацій належать, наприклад, гаражні кооперативи, садоводчі спілки за умови, що вони не мають на меті отримання прибутку;

п'ята група неприбуткових організацій поєднує спілки, асоціації та інші об'єднання юридичних осіб, створені для представлення інтересів засновників та існуючі за рахунок внесків таких засновників, а також пасивних доходів (*ознака 0012*);

шоста група поєднує релігійні організації (КВЕД: секція **О**, код **91.31.0**), зареєстровані в порядку, встановленому Законом [4]. До таких організацій належать релігійні товариства, управління і центри,

монастирі, релігійні братства, місії, духовні навчальні заклади тощо (ознака 0013);

сьома група включає житлово-будівельні кооперативи, об'єднання співвласників багатоквартирних будинків [9] (КВЕД: секція **К**, ознака 0015).

12.2. Оподаткування неприбуткових організацій

Неприбуткові організації користуються значною кількістю пільг в оподаткуванні.

Податок на прибуток

Відповідно до [1] від сплати податку на прибуток звільняються неприбуткові організації в разі одержання ними доходів у вигляді:

- коштів або майна, які надходять безоплатно або у вигляді безповоротної фінансової допомоги чи добровільних пожертвувань;
- пасивних доходів (роялті, дивіденди, відсотки);
- коштів або майна, які надходять від основної діяльності або як компенсація вартості наданих державних послуг (для першої групи);
- дотацій або субсидій, отриманих з державного чи місцевого бюджетів, державних цільових фондів чи в рамках благодійництва, в тому числі гуманітарної чи технічної допомоги, що надані неприбутковим організаціям згідно з умовами міжнародних договорів;
- коштів, які надійшли у вигляді внесків (для третьої та п'ятої груп).

Якщо неприбуткова організація отримує дохід з інших джерел, вона зобов'язана сплатити податок на прибуток. У такому разі прибуток визначається як сума доходів, отриманих з таких інших джерел, зменшена на суму витрат, пов'язаних з отриманням таких доходів, але не вище від суми таких доходів. Доходи від такої діяльності — здавання приміщень в оренду, друк та продаж газет оподатковуються на загальних підставах. У разі ліквідації неприбуткової організації її активи повинні бути передані іншій неприбутковій організації відповідного виду або зараховані до доходу бюджету.

Згідно з підпунктом 7.11.9 Закону [1], якщо доходи неприбуткової організації четвертої групи, отримані протягом звітного (податкового) року з відповідних джерел, на кінець першого кварталу наступного за звітним року перевищують 25 % від загальних валових доходів, отриманих протягом такого звітного (податкового) року, така неприбуткова

організація зобов'язана сплатити податок з нерозподіленої суми прибутку за ставкою 25 % до суми такого перевищення. Внесення до бюджету зазначеного податку здійснюється за результатами першого кварталу наступного за звітним року у строки, встановлені для інших платників податку.

Податок на додану вартість

Статтею 2 Закону про ПДВ визначено категорії платників ПДВ. Неприбуткові організації, як правило, не потрапляють до жодної з категорій. Однак при наданні в оренду майна та здійсненні інших подібних операцій вони повинні зареєструватися платником ПДВ, якщо обсяг доходів від операцій, не звільнених від обкладання ПДВ перевищує законодавчо визначену межу (300000 грн за попередні 12 місяців). Відповідно до ст. 5 Закону про ПДВ звільнені від оподаткування операції з надання:

- послуг з вищої, середньої, професійно-технічної і початкової освіти закладами освіти, які мають спеціальний дозвіл (ліцензію) на надання таких послуг, і послуг з виховання і освіти дітей будинками культури в сільській місцевості, дитячими музичними і художніми школами, школами мистецтв відповідно до переліку, затвердженого постановою Кабінету Міністрів України від 21.01.98 р. № 61;
- послуг з охорони здоров'я закладами охорони здоров'я, які мають спеціальний дозвіл (ліцензію) на надання таких послуг, відповідно до переліку, затвердженого постановою Кабінету Міністрів України від 05.10.98 р. № 1602;
- культових послуг і продажу предметів культового призначення релігійними організаціями згідно з переліком, затвердженим постановою Кабінету Міністрів України від 12.09.97 р. № 1010;
- благодійної допомоги тощо.

Комунальний податок

Усі неприбуткові організації, якщо вони не звільнені рішенням місцевих рад народних депутатів, сплачують комунальний податок на загальних підставах (крім неприбуткових організацій першої групи, які не сплачують цей податок).

Плата (податок) за землю

Об'єктом плати за землю є земельна ділянка, яка перебуває у власності або користуванні.

Пільги надаються таким неприбутковим організаціям:

- вітчизняним дослідним господарствам науково-дослідних установ і навчальних закладів сільськогосподарського профілю та професійно-технічним училищам;

- органам державної влади та органам місцевого самоврядування;
- органам прокуратури, закладам, установам та організаціям, які повністю утримуються за рахунок бюджету;
- спеціалізованим санаторіям України для реабілітації хворих згідно зі списком, затвердженим Міністерством охорони здоров'я України;
- дитячим санаторно-курортним та оздоровчим закладам України;
- громадським організаціям інвалідів України;
- вітчизняним закладам культури, науки, освіти, охорони здоров'я, соціального забезпечення, фізичної культури та спорту;
- зареєстрованим релігійним та благодійним організаціям, які не займаються підприємницькою діяльністю.

У тих випадках, коли неприбуткова організація — пільговик зі сплати земельного податку, — передає в оренду об'єкт — земельну ділянку, будинок, споруду тощо «непільговій» організації, податок з відповідної земельної ділянки сплачується на загальних підставах та в повному обсязі.

Оподаткування заробітної плати

Заробітна плата оподатковується на загальних підставах. Більшість неприбуткових організацій належать до перших класів за рівнем професійного ризику виробництва, тобто мають відносно невелику ставку збору на страхування від нещасних випадків.

9.3. Бухгалтерський облік у неприбуткових організаціях

Організації першої групи ведуть облік із використанням Плану рахунків бюджетних установ і організацій [14], їх облік ми не розглядатимемо.

Згідно з Інструкцією 291 (розділ 1, абзац 8), «...організації, діяльність яких не спрямована на ведення комерційної діяльності, можуть вести бухгалтерський облік витрат із використанням тільки рахунків класу 8 «*Витрати за елементами*»...»; неприбуткові організації нерідко також обліковують витрати на рахунку 23 «Виробництво», хоча він не відповідає суті їхньої діяльності.

Витрати, пов'язані з утриманням фінансових інвестицій, нараховані відсотки за користування кредитними ресурсами (неприбутковим організаціям, крім політичних партій, мати їх не заборонено), можна

обліковувати за дебетом рахунку **95** «Фінансові витрати» чи **96** «Втра-ти від участі в капіталі».

Доходи неприбуткових організацій залежно від виду можна облі-ковувати на рахунках:

- визнані доходи від цільового фінансування (*К-т 718* чи *719*);
- доходи від реалізації товарів, продукції, послуг (*К-т 70*);
- доходи від реалізації оборотних активів (*К-т 712*);
- доходи від фінансових операцій (дивіденди, відсотки) облікову-ють на рахунках **72**, **73**.

Але доцільніше неприбутковим організаціям обмежуватись для обліку витрат рахунками класу **8**, а для обліку доходів рахунком **71** «Ін-ший операційний дохід», враховуючи обмежену кількість операцій у них. Рахунок **70** «Доходи від реалізації» використовувати зазвичай не-доцільно, бо неприбуткові організації рідко здійснюють реалізацію продукції (товарів, послуг).

Більшу частину отриманих доходів обліковують як цільове фінан-сування на рахунку **48**. У кінці звітного періоду доходи та витрати в повному обсязі (без ПДВ) списують на фінансові результати.

Далі розглянуто відображення в обліку різних доходів та витрат неприбуткових організацій.

Добровільні пожертвування можуть надходити до неприбутко-вих організацій від фізичних та юридичних осіб у вигляді коштів або майна для цільового і нецільового використання. Витрачені протягом звітного періоду кошти, які надійшли як цільова благодійна допомо-га, списуються з дебету рахунку **48** в кредит рахунку **79**, невитраче-ні — в кредит рахунку **69**. Відображення в бухгалтерському обліку операцій, пов'язаних з отриманням добровільних пожертвувань не-прибутковою організацією, розглянуте в табл. 12.1 і 12.2 на умовних прикладах.

Приклад 1. Неприбуткова організація, яка не є платником ПДВ одержала кошти цільового призначення в сумі 12 000 грн, які витра-тила на придбання комп'ютера. Вартість комп'ютера — 12 000 грн (ПДВ — 2000 грн), строк використання — 6 років, метод нарахуван-ня амортизації — прямолінійний. Річна сума амортизації становить 2000 грн.

Згідно з п. 18 П(С)БО 15 цільове фінансування визнається дохо-дом протягом періоду корисного використання необоротних активів у сумі нарахованої амортизації. Податок на додану вартість, сплаче-ний у складі вартості ОЗ, неприбуткові організації, на відміну від ко-мерційних підприємств, включають до первісної вартості цих основ-них засобів.

№ пор.	Зміст операції	Д-т	К-т	Сума, грн
1	Отримано на поточний рахунок цільову благодійну допомогу	311	48	12 000
2	Придбано комп'ютер	152	685	12 000
3	Перераховано кошти за придбаний комп'ютер	685	311	12 000
4	Списано суму використаних цільових коштів на доходи майбутніх періодів	48	69	12 000
5	Введено комп'ютер в експлуатацію	104	152	12 000
6	У наступному звітному періоді нараховано амортизацію комп'ютера	83 (23)	131	166,67
7	Визнано дохід в сумі амортизаційних відрахувань	69	745 (71)	166,67
8	Списано витрати в сумі нарахованої амортизації на фінансовий результат	791	83 (23)	166,67
9	Списано суму визнаного доходу від цільових надходжень на фінансовий результат	745 (71)	791	166,67

Приклад 2. Неприбуткова організація, що не є платником ПДВ, одержала нецільові пожертвування грошима в сумі 5000 грн, з яких витратила в поточному періоді 3500 грн.

Згідно з п. 17 П(С)БО 15 «отримане цільове фінансування визнається доходом протягом тих періодів, в яких були зазначені витрати, пов'язані з виконанням умов цільового фінансування», тому невитрачену частину коштів зараховують до доходів майбутніх періодів.

Членські внески. Такі неприбуткові організації, як асоціації, спілки, ОСББ та інші об'єднання юридичних осіб, створені для представлення інтересів засновників, утримуються за рахунок внесків таких засновників. Порядок сплати, періодичність та розмір членських внесків визначено в статутних документах неприбуткової організації, зміни в які можуть бути внесені на загальних зборах. Членські внески надходять через банківські установи або готівкою, в цьому випадку їх обов'язково треба оформити прибутковими касовими ордерами.

Таблиця 12.2

№ п ор.	Зміст господарської операції	Д-т	К-т	Сума, грн
1	Отримано нецільові пожертвування у вигляді грошових коштів	311	48	5000
2	Витрачено кошти	клас 8, 23	66, 63	3500
3	Відображено суму доходу від пожертвувань	48	718	3500
4	Невитрачені кошти зараховано до доходів майбутніх періодів	48	69	1500
5	Списано суму витрат на фінансовий результат	791	клас 8, 23	3500
6	Списано суму доходу на фінансовий результат	718	791	3500

Облік цільового фінансування, згідно з національними стандартами бухгалтерського обліку, має певні особливості: цільове фінансування відповідно до п. 16 П(С)БО 15 «Дохід» «не визнається доходом доти, поки не існує підтвердження того, що воно буде отримане та підприємство виконає умови щодо такого фінансування». Тому доцільно не відображати цільове фінансування на момент його нарахування в синтетичному обліку, а відображати тільки в аналітичному обліку, при цьому бухгалтерські проведення робити в момент отримання коштів з одночасним відображенням доходу.

Приклад 3. До каси асоціації, яка є неплатником ПДВ, засновниками було внесено членські внески в сумі 5000 грн. На рахунок асоціації у банку надійшли членські внески в сумі 10 000 грн. Бухгалтерські записи з відображення цих операцій наведені в табл. 12.3.

Таблиця 12.3

№ пор.	Зміст операції	Д-т	К-т	Сума, грн
1	Сплачено членські внески через банк	311	48	10 000
2	Сплачено членські внески готівкою	301	48	5000
3	Відображено дохід	48	719	15 000

Якщо нарахування зробити необхідно, воно робиться проведенням:

Д-т 377 К-т 48.

Після отримання грошей роблять проведення:

Д-т 311 К-т 377

Д-т 48 К-т 719.

Гуманітарна допомога — це цільова адресна безоплатна допомога в грошовій або натуральній формі, у вигляді безповоротної фінансової допомоги або добровільних пожертвувань, або допомога у вигляді виконання робіт, надання послуг, що надається іноземними та вітчизняними донорами отримувачам гуманітарної допомоги в Україні або за кордоном. Гуманітарна допомога є різновидом благодійництва і має надаватися виключно з дотриманням вимог ст. 4 Закону [7]. Зазначений закон розмежовує такі поняття, як отримувачі, набувачі та донори гуманітарної допомоги. Згідно з Законом [6], **отримувачі** гуманітарної допомоги — це юридичні особи, які зареєстровані в Єдиному реєстрі отримувачів гуманітарної допомоги. До них належать:

- організації інвалідів, ветеранів війни та праці, а також бюджетні підприємства, установи та організації;
- благодійні організації;
- організації Червоного Хреста України, творчі спілки, громадські організації, створені для провадження екологічної, оздоровчої, аматорської, спортивної, культурної, освітньої та наукової діяльності;
- релігійні організації.

Набувачі гуманітарної допомоги — це фізичні та юридичні особи, які потребують такої допомоги. Набувачами гуманітарної допомоги зі статусом юридичної особи можуть бути й її отримувачі. **Донори** — це юридичні та фізичні особи, які добровільно надають гуманітарну допомогу отримувачам гуманітарної допомоги.

Приклади відображення у бухгалтерському обліку операцій, пов'язаних з отриманням гуманітарної допомоги, наведені в табл. 12.4 за даними прикладу 4а.

Приклад 4а. Неприбуткова організація (набувач), яка не є платником ПДВ, одержала у вигляді гуманітарної допомоги:

- комп'ютер вартістю 2000 грн;
- МШП на суму 1000 грн;
- грошові кошти в сумі 4000 грн.

Неприбуткова організація одночасно є набувачем і отримувачем гуманітарної допомоги.

Таблиця 12.4

№ пор.	Зміст операції	Д-т	К-т	Сума, грн
1	Отримано кошти у вигляді гуманітарної допомоги	311	48	4000
2	Отримано МШП	22	48	1000
3	Отримано комп'ютер	104	48	2000
4	Віднесено вартість отриманого комп'ютера на доходи майбутніх періодів	48	69	2000
5	Витрачено кошти гуманітарної допомоги	23, клас 8	66, 685	4000
6	Визнано дохід від використаних коштів	48	718	4000
7	Списано МШП для потреб організації	23, клас 8	22	1000
8	Визнано дохід від списаних в експлуатацію МШП	48	718	1000
9	У кінці звітнього періоду списано на фінансовий результат суму:			
	— доходу;	718	791	5000
	— суму витрат	791	23, клас 8	5000
10	У наступному місяці нараховано амортизацію комп'ютера	83 (23)	131	20 (цифра умовна)
11	Визнано дохід на суму амортизаційних відрахувань	69	745	20
12	Списано на фінансовий результат суму доходу, отриманого від надання гуманітарної допомоги	745	791	20
13	Списано на фінансовий результат суму, віднесено до витрат у вигляді нарахованої амортизації	791	83 (23)	20

Приклад 46. За рішенням Комісії з питань гуманітарної допомоги гуманітарну допомогу, яка надійшла до неприбуткової організації за умовами прикладу 4а, було передано іншій неприбутковій організації — організації Червоного Хреста України. В цьому випадку бухгалтерські проведення аналогічні табл. 12.4 та додатково робиться ще одне проведення, яке відображає передачу грошової допомоги громадянам, які її потребують:

Д-т 48 К-т 311.

Відсотки від банківських депозитів. Відповідно до Закону про прибуток, відсотки від банківських депозитів належать до пасивних доходів неприбуткової організації та відображаються на субрахунку 732 «Відсотки одержані». Відсотки банку за користування залишками коштів на поточному рахунку відображаються на субрахунку 719 «Інші доходи від операційної діяльності».

Приклад 5. Неприбуткова організація перерахувала з поточного на депозитний рахунок 10 000 грн:

Д-т 313 К-т 311 10 000 грн.

Згідно з депозитним договором з банком, неприбуткова організація одержує за депозитним вкладом 20 %:

Д-т 311 К-т 732 (719) 2000 грн.

Доходи та витрати від власної діяльності. Згідно з Законом про прибуток, деякі неприбуткові організації можуть отримувати доходи від своєї основної діяльності. Така діяльність може мати виробничий чи невиробничий характер.

Приклад 6. Відображення на рахунках операцій власної діяльності неприбуткової організації, що займається виробництвом — видає літературу та періодичні видання, наведено в табл. 12.5.

Таблиця 12.5

№ пор.	Зміст господарської операції	Д-т	К-т	Сума, грн
1	Списано на виробництво папір для випуску літератури	80, 23	201	10 000
2	Списано на витрати виробництва оплату послуг з друкування	84, 23	631	5000
3	Відображено витрати з перевезення літератури	84, 23	631	1000
4	Відображено витрати з оплати праці	81, 23	661, 651, 652, 653	8000
5	Оприбутковано продукцію	26	23	24 00

Приклад 7. Відображення на рахунках операцій власної діяльності (соціальної реабілітації ветеранів Великої Вітчизняної війни) неприбуткової організації, що не пов'язана з виробництвом, наведено в табл. 12.6.

Таблиця 12.6

№ пор.	Зміст операції	Д-т	К-т	Сума, грн
1	Нараховано заробітну плату працівникам	81	661	2000
2	Нараховано збір до Пенсійного фонду	82	651	640
3	Нараховано внески на соціальне страхування у зв'язку з тимчасовою втратою працездатності	82	652	58
4	Нараховано внески на соціальне страхування на випадок безробіття	82	653	38
5	Нараховано збір до фонду соціального страхування від нещасних випадків на виробництві	82	656	4
6	Нараховано амортизацію основних засобів	83	131	50
7	Відображено заборгованість за телефонні розмови	84	685	40
8	Оплачено телефонні розмови	685	311	40
9	Нараховано допомогу ветеранам	84	685	100
10	Перераховано матеріальну допомогу	685	311	100
11	Списано понесені за звітний період витрати на фінансовий результат:			
	— нараховану зарплату;	79	81	2000
	— нарахування на заробітну плату;	79	82	740
	— амортизацію;	79	83	50
	— оплату за телефонні розмови;	79	84	40
	— матеріальну допомогу ветеранам	79	84	100

12.4. Звітність неприбуткових організацій

Основною формою звітності неприбуткових організацій і установ є Податковий звіт про використання коштів неприбутковими установами й організаціями (додаток К). Форма цього звіту була змінена наказом ДПА України [12]. Цей звіт подається щоквартально з відображенням звітних даних наростаючим підсумком з початку року.

Звіт складається із заголовної частини і двох розділів. У заголовній частині звіту зазначаються: повна назва неприбуткової організації, місцезнаходження та телефон, ідентифікаційний код, код форми власності та організаційно-правової форми господарювання, номер рішення про реєстрацію у податковому органі, присвоєна ознака неприбутковості, назва податкового органу, до якого подається Звіт.

У частині I Звіту вказуються всі доходи неприбуткової організації, що звільняються від оподаткування (рядки 1—7), та напрями їх використання (рядки 8—9). З перших семи рядків неприбуткова організація заповнює тільки один у повній відповідності до номеру групи в наведеній раніше класифікації (перша група — рядок 1, друга — рядок 2 і т.д.). Кожен із цих рядків має розшифрування за видами доходів; це зручно для заповнення, але невиправдано підвищує громіздкість звіту і витрати паперу.

У частині II Звіту наводяться: розрахунок податку на прибуток від доходу, отриманого неприбутковою установою (організацією) з інших джерел, ніж визначені підпунктами 7.11.2 — 7.11.7 Закону про прибуток, що здійснюється щоквартально (рядки 10—13), та розрахунок податку на прибуток від перевищення для організацій четвертої групи, що здійснюється тільки у першому кварталі (рядки 14—22).

У Звіті у разі отримання неприбутковою установою (організацією) майна, що надійшло безоплатно або у вигляді добровільних пожертвувань, в рядках 1.3.1.2, 2.1.2, 6.1.2 відображається вартість такого майна відповідно до супроводжувальних документів.

Якщо неприбуткові установи отримують дохід з інших джерел, то профінансовані витрати, що безпосередньо пов'язані з отриманням таких доходів, відображаються у рядку 11 Звіту у той самий податковий період, що і вказані доходи.

Крім зазначеного Звіту, неприбуткові організації подають довідку про отриманні пільги з оподаткування, форму № 1-ДФ та звітність з усіх податків і зборів, платниками яких вони є згідно із законодавством.

Деякі неприбуткові організації зокрема бюджетні, складають бухгалтерський баланс за затвердженою для них формою, в якій актив має три розділи: «Необоротні активи», «Оборотні активи», «Витрати», і пасив — три розділи: «Власний капітал», «Зобов'язання», «Доходи».

ПИТАННЯ ДЛЯ КОНТРОЛЮ ЗНАТЬ

1. Дайте визначення неприбутковим організаціям.
2. Яку діяльність можуть здійснювати неприбуткові організації?
3. Які групи неприбуткових організацій вирізняють згідно з Законом про прибуток?
4. Що таке громадські організації?
5. Що таке творчі спілки? Яка специфіка створення творчих спілок?
6. Що таке політичні партії? Права та обов'язки політичних партій.
7. Що таке благодійні організації?
8. Що таке пенсійні фонди?
9. Що таке гуманітарна допомога?
10. Що таке кредитні спілки?
11. У яких випадках неприбуткові організації звільняються від сплати податку на прибуток?
12. Особливості сплати податку на додану вартість неприбутковими організаціями.
13. Оподаткування неприбуткових організацій.
14. В якому випадку неприбутковим організаціями надаються пільги на сплату податку за землю?
15. Відображення в бухгалтерському обліку доходів неприбуткових організацій залежно від виду.
16. Відображення в обліку передачі грошової допомоги громадянам, які її потребують.
17. Неприбуткова організація перерахувала з поточного на депозитний рахунок кошти — бухгалтерське проведення.
18. Відображення в обліку членських внесків.
19. Порядок відображення в обліку неприбуткової організації придбання основних засобів за рахунок коштів цільового фінансування.
20. Відображення в обліку неприбуткової організації безоплатного отримання матеріальних активів.
21. Який документ є основною формою звітності неприбуткових організацій?

ЗАДАЧІ

1. Політична партія отримала членські внески — 50 000 грн. Протягом місяця нараховано заробітну плату — 20 000 грн, соціальне страхування — (ви-

значити самостійно), оплачено комунальні послуги та послуги зв'язку на суму 500 грн, витрачено на друкування агітаційних листівок 5000 грн.

2. Неприбуткова організація (неплатник ПДВ) отримала цільову благодійну допомогу — 14 000 грн. Придбано персональний комп'ютер вартістю 12 000 грн з ПДВ. Строк корисного використання — 6 років. Метод нарахування амортизації — прямолінійний. ПК введено в експлуатацію. Витрачено 1500 грн на придбання МШП, які передані працівникам.

3. Неприбуткова організація неплатник ПДВ отримала цільову благодійну допомогу — 10 000 грн; придбано копіювальне обладнання вартістю 7200 грн, введено в експлуатацію, строк використання 6 років, метод нарахування амортизації — прямолінійний. Також придбано папір на суму 1000 грн. В наступному місяці придбано канцтовари і передано працівникам на суму 400 грн, оплачено послуги сторонніх організацій на суму 1400 грн. Зробити бухгалтерські проведення за перший і другий місяць.

Розділ 13

МЕТОДИКА І ОРГАНІЗАЦІЯ ОБЛІКУ В ОБ'ЄДНАННЯХ СПІВВЛАСНИКІВ БАГАТОКВАРТИРНИХ БУДИНКІВ

Нормативна база

1. Закон України «Про об'єднання співвласників багатоквартирного будинку» від 29.11.2001 р. № 2866.
2. Постанова Кабінету Міністрів України «Про реалізацію Закону України «Про об'єднання співвласників багатоквартирного будинку» від 11.10.2002 р. № 1521.
3. Типовий статут об'єднання співвласників багатоквартирного будинку, затверджений наказом Держжитлокомунгоспу України від 27.09.2003 р. № 141.

13.1. Організаційні та правові питання створення і функціонування об'єднань співвласників багатоквартирних будинків

Об'єднання співвласників багатоквартирних будинків — це нова для України форма господарювання, виникнення якої обумовлено необхідністю вирішення проблем управління житловими будинками в умовах приватної власності на житло. На власників житла покладається завдання його утримання та управління ним, тому в світовій практиці прийнято управління кондомініумами шляхом створення в них товариств (об'єднань) власників. На сьогодні в Україні створено більше 10 000 ОСББ, що становить близько 10 % багатоквартирних житлових будинків.

Об'єднання співвласників багатоквартирних будинків (ОСББ) [1] — це юридична особа, створена власниками для сприяння використанню їхнього власного майна та управління, утримання і використанню неподільного та загального майна.

За КВЕД ОСББ належать до секції **К**, код **70.32.0** «Управління нерухомим майном».

Законом [1] визначено статус ОСББ як юридичної особи, мету та порядок створення об'єднань, їхні функції, права та обов'язки, взаємовідносини з іншими юридичними особами та членами об'єднання.

Об'єднання є *неприбутковою організацією*. Основним документом, що регулює діяльність ОСББ, є *статут*. Вищим органом управління ОСББ є загальні збори. Крім того, органами управління є правління, ревізійна комісія. Деякі питання, визначені в статуті, можуть вирішуватися зборами представників.

Постановою [2] затверджено порядок державної реєстрації ОСББ. Житлово-будівельні кооперативи (ЖБК) можуть бути реорганізовані в ОСББ, при цьому вони звільняються від сплати реєстраційного збору. Особливості діяльності і порядок ведення обліку в ЖБК значною мірою збігаються з ОСББ.

Об'єднання співвласників є об'єднаннями громадян, але наявність у них спільного майна обумовлює неможливість повної добровільності членства в об'єднанні, проблемність довільної ліквідації об'єднання, що обумовило регламентацію діяльності ОСББ окремим законом та специфіку їхньої діяльності і обліку в них.

Об'єднання має право отримувати *дотацію* на комунальні послуги, обслуговування та капітальний ремонт будинків. Колишній власник багатоквартирного будинку бере участь в організації та фінансуванні першого після передачі на баланс *капітального ремонту* будинку.

Законом [1] та Постановою [2] врегульовані питання *передачі* будинку з балансу житлової організації в управління ОСББ. Термін «прийняття на баланс» у цих документах вжито в застарілому значенні, при цьому в Законі зазначено, що житловий комплекс із земельною ділянкою не включається до майна об'єднання. Але в бухгалтерському обліку прийняття на баланс означає зарахування в дебет рахунку *10* «Основні засоби», тобто до активів підприємства. В житловому будинку частина квартир (завичай, більшість) є власністю мешканців, а згідно з *принципом автономності* кожне підприємство розглядається як юридична особа, *відокремлена від власників*, у зв'язку з чим особисте майно та зобов'язання власників не повинні відображатися у фінансовій звітності підприємства (Закон про бухгалтерський облік). Тому майно мешканців (співвласників) не може бути відображене як активи в балансі ОСББ. Вартість житлового комплексу треба обліковувати поза балансом.

Статтею 21 Закону [1] передбачено обов'язкове створення ремонтного та резервного фондів. Таких термінів і таких рахунків немає в сучасному бухгалтерському обліку, тому в Постанові [2] вжито більш нейтральний термін «спеціальні фонди». Оскільки ця вимога суперечить ст. 7 цього Закону, згідно з якою порядок створення та використання фондів об'єднання визначається статутом об'єднання, в Постанові [2] зазначено, що рішення про створення фондів приймається загальними зборами. Спеціальні фонди створюються для обладнання будинку лічильниками, місцями для охорони під'їздів тощо. Джерела-

ми формування спецфондів можуть бути щомісячні і одноразові внески членів об'єднання, цільове бюджетне фінансування, добровільні цільові внески фізичних та юридичних осіб, доходи від оренди тощо. Тобто, в Постанові [2], передбачено цільове використання коштів, а не їх накопичення протягом тривалого часу на ремонт тощо. Зберігаються кошти спецфондів на рахунках об'єднань у банках; при тривалому зберіганні доцільне використання депозитних рахунків як один із засобів боротьби з інфляцією.

Законодавчі **проблеми** діяльності ОСББ полягають в такому:

— недостатність тарифів на житлово-комунальні послуги вимагає додаткових зборів із мешканців, що ставить їх у не вигідні умови порівняно з іншими будинками і не завжди отримує підтримку на загальних зборах; проблема додаткових зборів виникає також при підвищенні мінімальної заробітної плати, тарифів на послуги обслуговуючих організацій;

— законом [1] визначено право ОСББ звертатися до суду з позовом на тих власників приміщень, які не сплачують своєчасно і в повному обсязі всі встановлені платежі; на жаль, цих заходів недостатньо у боротьбі з боржниками, яких мешканці будинку утримують за власний рахунок;

— у вітчизняному законодавстві не передбачено передачі прибудинкової території у власність ОСББ при його створенні, що нерідко призводить до використання цієї землі сторонніми організаціями.

Крім того, добровільність членства в ОСББ не звільняє мешканців від виконання обов'язків з утримання будинку. Нерозуміння, що *управителем ОСББ є саме ОСББ*, призводить до такої позиції податкових органів, що голова правління надає мешканцям комунальні послуги.

Водночас, у створенні ОСББ є багато позитивних факторів для мешканців — це можливість самостійно обирати обслуговуючі організації, відмовитись від високих адміністративних витрат, контролювати якість обслуговування будинку, отримувати додаткові доходи від оренди. В будинках, де створені ОСББ, зазвичай, вище благоустрій під'їздів і прибудинкової території. Позитивною можливістю в ОСББ є дозволений залік виконаних членом об'єднання робіт у погашення його боргів. Постановою [2] затверджено порядок здійснення розрахунків з членами об'єднання за виконані роботи: між правлінням та членом об'єднання укладається договір, виконані роботи оформляються актом, їх вартість зараховується у рахунок погашення боргів або майбутніх платежів (можливе повернення надлишку готівкою). Доходи, отримані членом об'єднання за виконані роботи, оподатковуються згідно з законодавством.

Основні **фактори**, які обумовлюють побудову обліку в ОСББ, полягають в наступному:

- наявність майнової основи;
- неприбутковість;
- подібність до обліку на підприємствах ЖКГ;
- відсутність процесів виробництва і реалізації послуг;
- невеликий обсяг операцій, що вимагає спрощення обліку.

13.2. Особливості оподаткування та обліку в ОСББ

Податок на прибуток

Згідно з підпунктом «е» п. 7.11.1 ст. 7 Закону України «Про оподаткування прибутку підприємств» та ст. 4 Закону [1] об'єднання співвласників багатоквартирних будинків є **неприбутковими** організаціями. Доходи ОСББ, які звільняються від оподаткування, визначено в підпункті 7.11.7 Закону про прибуток:

- внески, кошти або майно, які надходять для забезпечення потреб їх основної діяльності;
- пасивні доходи (відсотки, дивіденди тощо).

ОСББ сплачують податок на прибуток з доходу від оренди та іншої подібної діяльності. Сума амортизаційних відрахувань за приміщеннями, що здаються ОСББ в оренду, не відноситься на валові витрати і не враховується при визначенні сум оподатковуваного прибутку відповідно до підпункту 7.11.9 Закону про прибуток. Відшкодування орендарями експлуатаційних витрат відноситься на валові витрати і на цю суму зменшується оподатковуваний прибуток; ці платежі треба визначати в договорі оренди окремо. Розмір відшкодування визначається виходячи з фактичних витрат ОСББ на утримання 1 м² житлової площі.

Податок на додану вартість

Об'єктом оподаткування ПДВ є операції з поставки товарів (робіт, послуг) згідно з підпунктом 3.1.1 статті 3 Закону України «Про податок на додану вартість». ОСББ **не поставляє** послуги, а є замовником на ринку житлово-комунальних послуг, сплачує ПДВ у складі вартості товарів (робіт, послуг), що надаються об'єднанню сторонніми організаціями. Тому внески членів об'єднання **не є об'єктом оподаткування ПДВ**. Стаття 21 Закону [1] визначає кошти об'єднання, які складаються, переважно, із внесків, обов'язкових чи добровільних, фізичних та юридичних осіб, а також державних субсидій та компенсацій. Усі ці доходи (за винятком доходів від оренди та інших подібних доходів) не

виникають внаслідок продажу, тому не виникає об'єкта оподаткування ПДВ. Щоб уникнути претензій податкових органів щодо сплати ПДВ, в статуті ОСББ треба грамотно сформулювати мету діяльності [3].

Діяльність ОСББ, яка підлягає оподаткуванню (зокрема, здавання майна в оперативну оренду), обліковується на загальних підставах за принципом першої події. Реєструватися як платник ПДВ за вказаними операціями ОСББ повинно тільки після того, як обсяг оподатковуваних операцій протягом будь-якого періоду з останніх дванадцяти календарних місяців перевищить законодавчо встановлену межу (300 тис. грн). Платником ПДВ до бюджету ОСББ стає з моменту реєстрації як платник податку на додану вартість.

Згідно із законодавством ОСББ також сплачують **податки і збори**:

- комунальний податок, якщо вони не звільнені рішенням місцевої влади;
- відрахування на соціальні заходи; клас професійного ризику 2 для сплати збору на страхування від нещасних випадків;
- податок з доходів фізичних осіб;
- податок з власників транспортних засобів (за їх наявності);
- плату за землю.

Об'єднання зобов'язане зареєструватися в податкових органах, в Пенсійному та інших страхових фондах.

Особливості обліку в ОСББ визначаються **особливостями їхньої діяльності**, які визначено в попередньому підрозділі.

1) Наявність в ОСББ **майнової основи** для їх створення визначає їх відмінність від інших об'єднань громадян — неможливість повної добровільності членства в об'єднанні, обов'язковість сплати внесків на утримання будинку.

2) Облік в ОСББ ведеться як в інших **неприбуткових організаціях**, зокрема, платежі співвласників будинку відображають як членські внески.

3) Оскільки діяльність ОСББ пов'язана з обслуговуванням житлового будинку, облік в них має багато спільного з обліком в **ЖКГ**.

4) Практична **відсутність процесів виробництва і реалізації** послуг обумовлює ряд податкових і облікових наслідків: відсутній об'єкт оподаткування ПДВ (крім надання в оренду майна), відображення доходів і витрат без використання рахунків 70, 23 і класу 9.

5) **Невеликі розміри** ОСББ вимагають максимально спрощеної методології обліку.

Особливості бухгалтерського обліку в ОСББ

1. Використання скороченого плану рахунків з деякими специфічними рахунками.

2. Відсутність виробництва, що робить доцільним використання рахунків класу 8 без використання рахунків класу 9.

3. Відсутність реалізації робіт, послуг, що робить доцільним використання для обліку доходів від основної діяльності не рахунку **70**, а рахунку **71**.

4. Облік розрахунків із членами об'єднання як цільового фінансування (рахунок **48**), а не як розрахунків з дебіторами.

5. Використання декількох субрахунків рахунку **48** за видами цільового фінансування.

6. Використання максимально спрощеної форми обліку — ведення журналу обліку господарських операцій і окремих відомостей (розрахунків з мешканцями будинку, з постачальниками тощо) зі складанням в кінці звітного періоду шахової та оборотної відомостей.

7. Баланс ОСББ містить обмежену кількість статей і в ньому відсутня стаття «статутний капітал».

8. Звітність ОСББ як неприбуткової організації відрізняється за складом і обсягом звітних форм.

9. Не обліковують окремо доходи і витрати від фінансової, інвестиційної діяльності та від надзвичайних подій.

10. Житловий будинок обліковують поза балансом виходячи з принципу автономності.

13.3. Доходи та витрати ОСББ і особливості відображення їх в обліку

Основними доходами ОСББ є:

— цільові внески членів об'єднання в межах ставок плати за утримання будинку (квартирної плати);

— цільові внески членів об'єднання понад ставки плати за утримання будинку, встановлені загальними зборами — додаткові збори з співвласників на заробітну плату обслуговуючого персоналу, ремонт будинку, створення спеціальних фондів тощо;

— доходи від здачі в оренду приміщень та іншого майна ОСББ та інші подібні доходи (за їх наявності);

— державні субсидії малозабезпеченим сім'ям;

— відшкодування пільг окремим категоріям громадян, що надходять з бюджету;

— дотації з бюджету на відшкодування збитків ОСББ (за їх наявності);

— цільові внески нечленів об'єднання як в межах платежів на утримання будинку, так і додаткові.

Доходи ОСББ не є доходами від реалізації, тому їх треба обліковувати на субрахунку **719** «Інші доходи від операційної діяльності» рахунку **71** «Інший операційний дохід»; доходи від оренди — на субрахунку **713** «Дохід від операційної оренди активів»; для обліку доходів

від благодійних внесків від різних юридичних або фізичних осіб, цільового бюджетного фінансування понад розмір плати за утримання будинку можна використовувати субрахунок 718 «Дохід від безоплатно отриманих оборотних активів. Можливо також використання рахунку 71 без субрахунків. Розглянемо різні види доходів докладніше.

Цільові внески членів об'єднання (та інших власників приміщень в будинку), як в межах квартирної плати, так і додаткові, обліковують на рахунку **48** «Цільове фінансування та цільові надходження». На цьому самому рахунку обліковується бюджетне фінансування (субсидії, пільги, дотації тощо). Далі в табл. 13.1 наведено запропонований план рахунків для ОСББ, в якому запропоновано субрахунки рахунку **48**.

Нарахування заборгованості відображують з одночасним визнанням доходу

Д-т 377 **К-т 48;**

Д-т 48 **К-т 719.**

При отриманні коштів роблять проведення

Д-т 311 **К-т 377.**

Доходи від оренди включають суму орендної плати та відшкодування орендарями нежитлових приміщень витрат на утримання будинку і прибудинкової території. З орендної плати більшість ОСББ сплачують податок на прибуток, а відшкодування експлуатаційних витрат, розмір якого окремо обумовлюється в договорі про оренду, включається одночасно до валового доходу і до валових витрат і не є об'єктом оподаткування податком на прибуток.

Розмір відшкодування визначається виходячи з кошторису витрат, затвердженого загальними зборами, пропорційно до частки власності орендаря (або власника) нежитлового приміщення в будинку, якщо інше не передбачено статутом об'єднання.

Субсидії, дотації і відшкодування пільг розглянуто в розділі 6. Для їх обліку запропоновано субрахунки 645, 646, 647 за Інструкцією 281, але, як зазначалось, дебіторську заборгованість треба відображати на рахунках класу 3, тому в прикладах у дужках наводиться субрахунок 377.

До **витрат** ОСББ належать:

- матеріальні витрати (їх питома вага незначна);
- оплата праці персоналу (голова правління, бухгалтер, прибиральниці, двірники та ін.);
- відрахування органам соціального страхування;
- амортизація основних засобів (крім житлового будинку);
- податкові платежі;
- утримання місць загального користування (опалювання, освітлення тощо);
- відсотки, що сплачуються за послуги ощадбанку, обчислювального центру;

- плата банку за касове і банківське обслуговування;
- поточний ремонт житлового будинку;
- плата за обслуговування ліфтів;
- плата за санітарну очистку території;
- плата за дезінфекцію, дератизацію, протипожежні заходи тощо.

Якщо об'єднання отримує на свій рахунок оплату комунальних послуг, ці платежі є транзитними, вони перераховуються відповідним підприємствам з тепло-, газо-, водопостачання і водовідведення та ін.

Деякі бухгалтери ОСББ ведуть облік витрат на рахунок **23** «Виробництво». Але доцільніше для ОСББ використовувати рахунки класу **8**, бо, по-перше, це дає змогу бачити не тільки загальну суму витрат, а й їх структуру (табл. 13.1), а по-друге, у них немає виробництва. При цьому на рахунок **84** «Інші операційні витрати» можна відкривати субрахунки за видами витрат — податкові платежі, оплата послуг з обслуговування ліфтів та санітарної очистки, оплата послуг банку тощо. За рішенням ОСББ можна всі витрати відображати тільки на рахунок **84**.

Щодо оплати комунальних платежів, то об'єднання від імені всіх співвласників може виступати єдиним абонентом зі споживання мешканцями будинку комунальних та інших послуг на підставі укладених з підприємствами — постачальниками послуг, договорів і проводити з ними розрахунки за надані послуги згідно з діючими тарифами. Оплата за комунальні та інші послуги від співвласників у такому разі надходить на поточний рахунок об'єднання, а ОСББ перераховує їх відповідним комунальним підприємствам, тобто ці суми проходять через рахунок ОСББ транзитом — надійшли від квартиронаймачів і перераховані комунальним підприємствам. Розмір перерахувань комунальним підприємствам визначається за:

- обсягами наданих послуг, згідно з показами приладів (за наявності лічильників);
- нормами споживання послуг, затвердженими місцевими органами виконавчої влади.

Відповідно до договорів, укладених з постачальниками послуг, і рішення місцевих органів влади, об'єднання залишає у себе в розпорядженні певний відсоток зібраних коштів на покриття витрат із збирання, обліку і перерахування платежів мешканців за комунальні послуги.

Як єдиний абонент об'єднання у себе на поточному рахунок акумулює кошти, що надійшли від мешканців за комунальні послуги, для подальшого їх розподілу і сплати підприємствам-постачальникам. Необхідно вести окремих облік зборів і платежів за цими послугами і стежити, щоб гроші в повному обсязі надходили на поточний рахунок і своєчасно перераховувалися підприємствам-постачальникам. У багатьох ОСББ усі платежі, що надходять від мешканців на його рахунок, не розподіляються надалі за їх видами, а оплата комунальним підприємствам здійснюється в загальній сумі, незалежно від заборгованості мешканців та інших чинників.

13.4. Методика бухгалтерського обліку в ОСББ

Пропонований скорочений план рахунків для ОСББ наведений в табл. 13.1.

Таблиця 13.1

№ рахунку, субрахунку	Найменування рахунку, субрахунку	Характеристика по відношенню до балансу
10	Основні засоби	A
13	Знос (амортизація) необоротних активів	П
15	Капітальні інвестиції	A
20	Виробничі запаси	A
22	Малоцінні та швидкозношувані предмети	A
30	Каса	A
31	Рахунки в банку	A
311	Поточні рахунки в національній валюті	A
313	Інші рахунки в банку в національній валюті	A
37	Розрахунки з різними дебіторами	A-П
372	Розрахунки з підзвітними особами	A-П
377	Розрахунки з іншими дебіторами	A-П
377.1	Розрахунки з членами об'єднання	
377.2	Розрахунки з нечленами об'єднання	
377.3	Розрахунки з іншими дебіторами	
379	Розрахунки з орендарями	A-П
39	Витрати майбутніх періодів	A

№ рахунку, субрахунку	Найменування рахунку, субрахунку	Характеристика по відношенню до балансу
42	Додатковий капітал	П
44	Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)	А-П
48	Цільове фінансування і цільові надходження	П
481	Цільові внески членів об'єднання	
482	Субсидії	
483	Відшкодування пільг	
484	Цільові внески нечленів об'єднання	
485	Дотації	
486	Інші цільові надходження	
63	Розрахунки з постачальниками та підрядниками	П-А
64	Розрахунки за податками і платежами	П-А
641	Розрахунки за податками	
642	Розрахунки за обов'язковими платежами	
645	Розрахунки з бюджетом із субсидій	
646	Розрахунки з бюджетом із відшкодування пільг	
647	Розрахунки з бюджетом з інших цільових надходжень	
65	Розрахунки за страхуванням	П-А

651	За пенсійним забезпеченням	
652	За соціальним страхуванням	
653	За страхуванням на випадок безробіття	
656	За страхуванням від нещасного випадку	
66	Розрахунки з виплат працівникам	П-А
68	Розрахунки за іншими операціями	
685	Розрахунки з іншими кредиторами	П-А
69	Доходи майбутніх періодів	П
71		
713	Дохід від операційної оренди активів	П
718	Дохід від безоплатно одержаних оборотних активів	П
719	Інші доходи від операційної діяльності	П
79	Фінансові результати	А-П
80	Матеріальні витрати	А
81	Витрати на оплату праці	А
82	Відрахування на соціальні заходи	А
83	Амортизація	А
84	Інші операційні витрати	А
85	Інші затрати	А

Облік активів, капіталу і зобов'язань в ОСББ суттєво не відрізняється від інших неприбуткових організацій. Основною відмінністю є облік *житлових будинків* — житловий будинок обліковують поза балансом; для цього можна обрати окремий субрахунок **029** «Житловий будинок в управлінні». Витрати на ремонт житлового будинку списують на витрати ОСББ; у разі здійснення ремонту за рахунок цільових надходжень від сторонніх осіб і організацій при визнанні витрат на ремонт визнається дохід у тій самій сумі.

Основні засоби, придбані за власні кошти, відображають по дебету рахунку **15**, а після введення в експлуатацію — по дебету рахунку **10** списанням з кредиту рахунку **15**. ПДВ, сплачений постачальникам, включають до складу первісної вартості придбаних основних засобів.

При придбанні основних засобів за рахунок коштів цільового фінансування дохід і витрати визнаються при нарахуванні амортизації на ці основні засоби (приклади таких проведення наведені в попередньому розділі).

Зарахування на баланс основних засобів, переданих об'єднанню співвласників безкоштовно (органами місцевої влади, іншими юридичними або фізичними особами), відображають у кореспонденції із кредитом рахунку **42** «Додатковий капітал».

Нарахування амортизації основних засобів здійснюють зазвичай прямолінійним методом через незначну кількість і номенклатуру основних засобів та відсутність податкових наслідків.

При придбанні *запасів* ПДВ, сплачений у складі їх вартості, включають до первісної вартості цих запасів.

Оцінку запасів при їх передачі у використання здійснюють за ідентифікованою собівартістю одиниці запасів у зв'язку з незначною кількістю і номенклатурою запасів. В окремих випадках використовують метод середньозваженої собівартості. МШП списують з балансу при передачі їх в експлуатацію; можливо вести їх облік на рахунку **20** без використання рахунку **22**.

Далі розглянуто бухгалтерські проведення з обліку витрат та доходів ОСББ, розрахунків з мешканцями будинку та з постачальниками.

Бухгалтерські проведення з *обліку витрат* ОСББ наведені в табл. 13.2.

Таблиця 13.2

№ пор.	Найменування операції	Д-т	К-т
1	Передано в експлуатацію матеріали	80	20
2	Нараховано заробітну плату за поточний місяць	81	66

№ пор.	Найменування операції	Д-т	К-т
3	Нараховано платежі до фондів:		
3.1	— Пенсійного	821	651
3.2	— соціального страхування	822	652
3.3	— Фонду зайнятості	823	653
3.4	— страхування на випадок безробіття	826	656
4	Нараховано амортизацію основних засобів (крім житлового будинку)	83	13
5	Отримано рахунки від постачальників за спожиті об'єднанням послуги		
5.1	— за холодне водопостачання і водовідведення	841	63
5.2	— за гаряче водопостачання	842	63
5.3	— за опалення	843	63
5.4	— інші платежі (за телеантену, радіоточку та ін.)	846, 847...	63
6	Нараховано за обслуговування ліфтів	844	63
7	Нараховано за вивезення сміття	845	63
8	Нараховано за освітлення місць загального користування	848	63
9	Сплачено за обслуговування ощадбанку	849	311
10	Сплачено обслуговуючому банку за банківське і касове обслуговування	849	311

Бухгалтерські проведення з *обліку доходів* ОСББ наведені в табл. 13.3.

Таблиця 13.3

Найменування операції	Д-т	К-т
Нараховано заборгованість співвласників. Одночасно визнано дохід	377.1 481	481 719
Нараховано субсидії, пільги Одночасно визнаний дохід	645, 646 (377) 482,483	482, 483 719
Надійшли з бюджету субсидії, відшкодування пільг	311	645, 646
Нараховано орендну плату	379 (377)	713

Розрахунки з мешканцями будинку треба відображати з урахуванням відсотків, які відразу утримує банк. Наприклад, надійшла оплата від мешканців 1000 грн, банк утримує 2 % (табл. 13.4):

Таблиця 13.4

Найменування операції	Сума, грн	Д-т	К-т
Нараховано заборгованість співвласників, одночасно визнаний дохід	1000 1000	377.1 481	481 719
Нараховано заборгованість перед банком (умовно 2 %) і віднесено її на витрати або простіше	20 20 20	685 84 84	377.1 685 377.1
Надійшли платежі від мешканців	980	311	377.1

У кінці звітного періоду витрати і доходи списують на рахунок **79** «Фінансові результати», на ньому визначається отриманий прибуток або збитки, які списуються, відповідно, в кредит або в дебет рахунку **44** «Нерозподілені прибутки (непокріті збитки)».

Бухгалтерські проведення та методологія обліку таких операцій, як нарахування зарплати та утримання з неї, перерахування податкових платежів, виплата зарплати тощо не відрізняються від обліку в інших підприємствах і організаціях.

13.5. Організація обліку в ОСББ

Одним із основних документів, що визначає діяльність ОСББ, їх доходи і витрати, є кошторис доходів і витрат на рік, який складається на основі бухгалтерських даних (головою правління, бухгалтером об'єднання, членами правління) і затверджується на загальних зборах згідно зі статутом ОСББ (Додаток Л).

Щорічно виконання кошторису та правильність ведення бухгалтерського обліку перевіряє обрана згідно зі статутом ревізійна комісія. Акт ревізійної комісії затверджується загальними зборами.

Формування первинних документів і звітності, організація документообороту, ведення реєстрів аналітичного обліку здійснюється в ОСББ згідно з загальними правилами.

ОСББ ведуть реєстри аналітичного обліку — касову книгу, картки або книги для обліку запасів, відомості розрахунків з мешканцями будинку, з постачальниками, нарахування заробітної плати тощо.

Форму обліку в ОСББ доцільно обирати просту — ведення журналу обліку господарських операцій зі складанням у кінці звітного періоду шахової та оборотної відомостей. В таблицях 13.5 і 13.6 наведений приклад ведення обліку в ОСББ за конкретними даними: в таблиці 13.5 наведений журнал обліку господарських операцій ОСББ за місяць з певними обмеженнями та припущеннями, за його даними сформовано шахову і оборотну (табл. 13.6) відомості.

Наказ про **облікову політику** ОСББ формують максимально спрощеного змісту, він повинен містити такі позиції: методи нарахування амортизації основних засобів — рекомендовано прямолінійний; метод нарахування амортизації нематеріальних активів за їх наявності — зазвичай, прямолінійний; межа вартості основних засобів та малоцінних і швидкозношуваних предметів — можливо обирати межу вартості, визначену в податковому обліку, або іншу, за вибором ОСББ; оцінка вибуття запасів — доцільно обирати методи ідентифікованої і середньозваженої собівартості; форма бухгалтерського обліку. Можливо також зазначення в наказі факту обліку житлового будинку поза балансом, бажано оформляти у вигляді додатку до наказу робочий план рахунків ОСББ.

ЖУРНАЛ ОБЛІКУ ГОСПОДАРСЬКИХ ОПЕРАЦІЙ ОСББ

№ пор.	Найменування операції	Сума, грн	Д-т	К-т
1	Надійшла плата від мешканців	2000,0	311	377.1
2	Отримано в касу гроші на виплату заробітної плати	1252,5	30	311
	Перераховано платежі:			
3	— податок із доходів громадян	195,0	641	311
4	— Пенсійного фонду	514,5	651	311
5	— до Фонду соціального страхування	58,5	652	311
6	— до Фонду зайнятості	31,5	653	311
7	— на страхування від нещасного випадку	13,05	656	311
8	Виплачено заробітну плату за попередній місяць	1252,5	66	30
9	Закуплено матеріали	100,0	20	63
10	Оплачено рахунки постачальників за матеріали	100,0	63	311
11	Надійшла плата від мешканців	1800,0	311	377.1
12	Передано в експлуатацію матеріали	80,0	80	20
13	Відображено заборгованість бюджету з субсидій, одночасно визнано дохід	250,0	645 (377) 482	482 719
	Отримано рахунки постачальників:			
14	— за опалювання	2000,0	84	63
15	— за холодне водопостачання і водовідведення	1600,0	84	63

16	— за гаряче водопостачання	1500,0	84	63
17	— інші платежі (за телеантену, радіоточку тощо)	400,0	84	63
18	Надійшли з бюджету субєидії	100,0	311	645 (377)
19	Надійшли платежі від мешканців	2700,0	311	377.1
	Перераховано платежі постачальникам:			
20	— за опалювання	1600,0	63	311
21	— за холодне водопостачання і водовідведення	1600,0	63	311
22	— за гаряче водопостачання	1500,0	63	311
23	— інші платежі (за телеантену, радіоточку)	400,0	63	311
24	Отримано за обслуговування внутрішньобудинкових мереж	300,0	311	719
25	Нараховано заборгованість мешканців за поточний місяць, одночасно визнано дохід	9000,0	377.1 481	481 719
26	Нараховано відшкодування пільг, одночасно визнано дохід	400,0	646 (377) 483	483 719
27	Надійшло відшкодування пільг	320,0	311	646 (377)
28	Надійшли платежі від мешканців	1700,0	311	377.1
29	Нараховано за обслуговування ліфтів	800,0	84	63
30	Нараховано за санітарну очистку	500,0	84	63
31	Перераховано за обслуговування ліфтів	800,0	63	311
32	Перераховано за санітарну очистку	500,0	63	311
33	Нараховано за освітлення місць загального користування	200,0	84	63
34	Перераховано за освітлення місць загального користування	200,0	63	311

№ пор.	Найменування операції	Сума, грн	Д-т	К-т
35	Сплачено за обслуговування ощадбанку	100,0	84	311 (377)
36	Сплачено обслуговуючому банку за банківське і касове обслуговування	60,0	84	311
37	Нараховано заробітну плату	1500,0	81	66
38	Утримано податок з доходів фізичних осіб	195,0	66	641
39	Утримано із зарплати до Пенсійного фонду	30,0	66	651
40	Утримано на страхування на випадок безробіття (Фонд зайнятості)	7,5	66	653
41	Утримані на соціальне страхування	15,0	66	652
	Нараховано платежі до фондів			
42	— Пенсійного	484,5	821	651
43	— соціального страхування	43,5	822	652
44	— зайнятості	24,0	823	653
45	— страхування від нещасного випадку	13,05	826	656
46	Списано витрати на рахунок фінансових результатів	9305,05	79	80, 81, 82, 84
47	Списано доходи на рахунок фінансових результатів	9950,0	719	79
48	Списано нерозподілений прибуток	644,95	79	44

ОБОРОТНА ВІДОМІСТЬ ЗА СИНТЕТИЧНИМИ РАХУНКАМИ

№ рахунку	Сальдо на початок періоду		Обороти		Сальдо на кінець періоду	
	Д-т	К-т	Д-т	К-т	Д-т	К-т
20	45,0		100,0	80,0	65,0	
30	10,0		1252,5	1252,5	10,0	
311	300,05		8920,0	8925,05	295,0	
377.1	1500,0		9000,0	8200,0	2300,0	
377.2	150,0		250,0	100,0	300,0	
377.3	250,0		400,0	320,0	330,0	
44	710,0			644,95	65,05	
48.1			9000	9000		
48.2			250	250		
48.3			400	400		
63		900,0	6600,0	7000,0		1300,0
641		195,0	195,0	195,0		195,0
651		58,5	58,5	58,5		58,5

№ рахунку	Сальдо на початок періоду		Обороти		Сальдо на кінець періоду	
	Д-т	К-т	Д-т	К-т	Д-т	К-т
652		514,5	514,5	514,5		514,5
653		31,5	31,5	31,5		31,5
656		13,05	13,05	13,05		13,5
66		1252,5	1500,0	1500,0		1252,5
719			9950,0	9950,0		
79			9950,0	9950,0		
80			80,0	80,0		
81			1500,0	1500,0		
821			43,5	43,5		
822			484,5	484,5		
823			24,0	24,0		
826			13,05	13,05		
84			9305,05	9305,05		
Всього	2965,05	2965,05	69507,65	69507,65	3365,05	3365,05

ПИТАННЯ ДЛЯ КОНТРОЛЮ ЗНАТЬ

1. Що таке об'єднання співвласників багатоквартирних будинків?
2. Особливості діяльності ОСББ.
3. Оподаткування об'єднань співвласників багатоквартирних будинків.
4. Особливості обліку в ОСББ.
5. Склад витрат ОСББ.
6. Склад доходів ОСББ.
7. Бухгалтерські рахунки для обліку в ОСББ.
8. Особливості відображення в обліку розрахунків з мешканцями будинку.
9. Облік активів в ОСББ.
10. Облік витрат і доходів ОСББ.
11. Організація бухгалтерського обліку в ОСББ.
12. Форма бухгалтерського обліку в ОСББ.
13. Облік розрахунків з постачальниками комунальних послуг.
14. Порядок відображення в обліку житлового будинку в ОСББ.
15. Облікова політика об'єднань співвласників.

ЗАДАЧІ

1. Відобразити на рахунках бухгалтерського обліку господарські операції ОСББ.

Зміст господарської операції	Д-т	К-т	Сума, грн
Нараховано заборгованість мешканців			10 000
Надійшла оплата від мешканців			10 000
Нараховано субсидії, пільги			500
Отримано субсидії, пільги			500
Нараховано борг за вивезення сміття, обслуговування ліфтів			4000
Перераховано за вивезення сміття, обслуговування ліфтів			4000
Нараховано орендну плату			1000
Отримано орендну плату			1000

2. Зробити бухгалтерські проведення за такими даними:

Показник	Нараховано	Надійшло (сплачено)
	5000	4000
Субсидії, пільги	600	400
Орендна плата	500	500
Заробітна плата персоналу	2200	
Відрахування на соціальні заходи	?	
Оплата за обслуговування ліфтів	800	800
Оплата за санітарну очистку	700	700

Розділ 14

ОБЛІК РЕКЛАМНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ

Нормативна база

1. Закон України «Про рекламу» від 03.07.96 р. № 270/96-ВР, в редакції Закону від 11.07.2003 р. № 1121-ІV.
2. Закон України «Про систему оподаткування» від 18.02.97 р. № 77/97-ВР.
3. Закон України «Про державне регулювання виробництва і торгівлі спиртом етиловим, коньячним і плодовим, алкогольними напоями та тютюновими виробами» від 19.12.95 р. № 481/265-ВР.
4. Декрет Кабінету Міністрів України «Про місцеві податки і збори» від 20.05.93 р. № 56-93, зі змінами та доповненнями.
5. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 7 «Основні засоби», 8 «Нематеріальні активи», 15 «Дохід», 16 «Витрати».
6. Положення про податок з реклами, затверджене рішенням Київської міської ради народних депутатів від 17.05.94 р. № 96.
7. Положення про порядок уцінки і реалізації продукції, що залежала, з групи товарів широкого вжитку, продукції виробничо-технічного призначення та надлишків товарно-матеріальних цінностей, затверджене наказом Міністерства економіки України та Міністерства фінансів України від 15.12.99 р. № 149/300.
8. Наказ ДПАУ «Про затвердження форми податкового розрахунку податку з реклами» від 24.12.2003 р. № 624.
9. Порядок накладання штрафів за порушення законодавства про рекламу, затверджений постановою КМУ від 26.05.2004 р. № 693.
10. Типові правила розміщення зовнішньої реклами, затверджені постановою КМУ від 29.12.2003 р. № 2067.

14.1. Характеристика рекламної діяльності

Відповідно до КВЕД рекламна діяльність належить до секції **К**, клас **74**, код **74.40.0**. «Рекламна діяльність».

Основні принципи рекламної діяльності в Україні визначає Закон про рекламу [1]. Цей закон регулює також правові відносини, які виникають у процесі створення, розповсюдження й отримання реклами.

Основні терміни [1]:

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 як у виробників реклами, так і у рекламодавців, надалі їх буде розглянуто окремо.

Виробниками реклами є **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.

Для реклами існує багато обмежень і підприємства повинні звертати на них увагу, оскільки їх порушення може призвести до значних фінансових наслідків.

Не можна:

- рекламувати заборонену продукцію та продукцію, яка підлягає обов'язковій сертифікації чи ліцензуванню, якщо відсутній сертифікат, ліцензія;
- рекламувати послуги, пов'язані з концертною, гастрольно-концертною, конкурсною, фестивальною діяльністю, без інформації про використання чи невикористання фонограм виконавцями музичних творів. Ця інформація повинна займати в рекламних засобах не менше 5 % загальної площі (обсягу) всієї реклами;
- використовувати засоби і технології, які безпосередньо діють на підсвідомість споживача;
- порушувати авторські права інших виробників реклами, вміщувати твердження, які є дискримінаційними за ознаками походження

споживачів, їх соціального і майнового стану, расової та національної належності, статі, освіти тощо, або такі, що дискредитують продукцію інших осіб;

- подавати відомості або закликати до дій, які можуть спричинити порушення законодавства, завдати шкоди здоров'ю або життю людей та навколишньому природному середовищу, а також спонукають до нехтування засобами безпеки;

- вміщувати зображення фізичної особи або використовувати її ім'я без згоди останньої;

- розповсюджувати рекламу, яка містить елементи насильства, жорстокості, порнографії, цинізму;

- використовувати або імітувати зображення державних символів України та інших держав та ін.

Додаткові вимоги:

- забороняється реклама лікарських засобів, які розповсюджують- ся тільки за рецептом лікаря, та допінгових речовин;

- реклама лікарських засобів повинна містити їх повну назву, найменування виробника, повну інформацію про використання, загальні застереження;

- забороняється вміщувати у рекламі інформацію про те, що лікувальний ефект від приймання лікарського засобу є абсолютно гарантований тощо;

- у рекламі косметичних засобів, харчових продуктів, вітамінних та інших харчових добавок заборонено вказувати, що ці товари мають лікувальні властивості, якщо їх наявність не доведена в установленому порядку;

- реклама **тютюнових виробів та алкогольних напоїв** і знаків для товарів і послуг заборонена на телебаченні та радіо (алкогольних напоїв — з 6 до 23 години); на продукції і виданнях, призначених для осіб, яким ще не виповнилось 18 років; на перших та останніх сторінках газет, обгортках журналів та інших видань (з 2010 року — в усіх друкованих засобах масової інформації); на транспорті; засобами зовнішньої та внутрішньої реклами. Реклама таких товарів повинна супроводжуватись попередженням про шкоду куріння та вживання алкогольних напоїв (воно повинно займати не менше 15 % площі реклами чорними літерами на білому фоні). Реклама тютюнових виробів та алкогольних напоїв не повинна створювати враження, що їх вживання сприятиме успіху, розв'язанню проблем тощо.

Будь-яка рекламна інформація, що надається споживачам, має відповідати принципам добросовісної реклами. **Недобросовісною** вважається реклама, яка внаслідок неточності, недостовірності, двозначності, перебільшення, замовчування, порушення вимог щодо часу, місця і способу розповсюдження та інших вимог, передбачених законодавст-

вом України, вводить або може ввести в оману споживачів реклами, завдати шкоди їм або державі; її розповсюдження може бути покарано згідно зі ст. 27 Закону [1].

Види реклами залежно від місця розміщення

1. **Реклама на радіо та телебаченні** є однією з найбільш ефективних. Обмеження: час мовлення, відведений на рекламу, не може перевищувати 15 % фактичного обсягу мовлення протягом астрономічної доби і 20 % — протягом кожної години мовлення. Реклама повинна бути розміщена у перервах між передачами, крім дозволених випадків розміщення в передачах, які викладені в ст. 13 Закону [1] тощо.

2. **Реклама в друкованих засобах масової інформації**. Друковані засоби, що розповсюджуються за передплатою, зобов'язані в умовах передплати зазначати кількість реклами в загальному обсязі видання.

3. **Реклама з використанням телефонного та документального електрозв'язку**. У разі використання електрозв'язку, у тому числі телефонного, рекламодавець повинен надати точну інформацію щодо вартості послуг, вікових та інших обмежень. Забороняється розповсюдження реклами за допомогою телексового або факсимільного зв'язку.

4. **Зовнішня реклама** розміщується на окремих тимчасових і стаціонарних спеціальних конструкціях — установках, щитах, екранах тощо, розташованих просто неба, на елементах вуличного обладнання та будівлях і т.д. Спеціальні конструкції бувають світлові та несвітлові, тимчасові та стаціонарні, наземні та неназемні (повітряні), плоскі та об'ємні: стенди, щити, панно, транспаранти, троли, таблички, короби, тابلі, екрани, панелі, тумби тощо.

Розміщення зовнішньої реклами здійснюється відповідно до ст. 16 Закону [1]; перелік обмежень, встановлених цим Законом, є вичерпним, зокрема:

- зовнішня реклама повинна розміщуватись із дотриманням вимог техніки безпеки, із забезпеченням видимості дорожніх знаків, світлофорів, перехресть тощо;
- світлове оформлення рекламоносія не повинно засліплювати учасників дорожнього руху та освітлювати вікна житлових будинків;
- для реклами на будинках та спорудах необхідна згода їхніх власників та ін.

Документом, що дає право на розміщення зовнішньої реклами, є дозвіл на розміщення зовнішньої реклами, який видається місцевими органами виконавчої влади безоплатно.

5. До **внутрішньої реклами** належить будь-яка реклама всередині будинків, приміщень, споруд тощо. Заборонено розміщувати рекламу, крім соціальної, в приміщеннях органів влади, в дошкільних навчаль-

них закладах, середніх загальноосвітніх школах та спеціальних загальноосвітніх навчальних закладах.

6. **Реклама в мережі Інтернет**, яка набуває усе більшого розповсюдження, може розміщуватись на власному Веб-сайті або шляхом розміщення своїх банерів на інших сайтах.

7. Рекламу можна розміщувати на **транспортних засобах, автомобільних та залізничних шляхах, а також у метрополітені** (цей вид реклами можна вважати різновидом зовнішньої). Рекламу через радіотрансляційні або інші звукові мережі повідомлення пасажирів заборонено. Розміщення реклами на транспорті повинно відповідати вимогам безпеки та правилам дорожнього руху і обмеженням ст. 18 Закону [1]. Погоджуються воно лише з власниками об'єктів транспорту або уповноваженими ними органами.

14.2. Оподаткування рекламної діяльності

Податок з реклами передбачено ст. 15 Закону [2] як один із видів місцевих податків. Згідно з зазначеною статтею податок з реклами встановлюється сільськими, селищними та міськими радами в межах граничних ставок, передбачених Декретом [4]. Платниками податку з реклами є юридичні особи та громадяни. Органи місцевого самоврядування встановлюють також:

- порядок нарахування та сплати;
- надання відстрочки по сплаті;
- 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 під час оплати послуг за встановлення та розміщення реклами. Не вважається рекламою інформація про товар чи його виробника у місцях продажу (вивіски тощо).

Відповідно до Декрету [4] 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 реклами та 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 включаться*.

Порядок нарахування та сплати податку з реклами в різних регіонах може суттєво відрізнятись, тому принципи щодо цього податку розглядаються зокрема в місті Києві.

Відповідно до Положення [6] 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 є посередником при сплаті податку з реклами (податок одержується рекламними агентствами при розрахунках із рекламодавцями і при оформленні розрахункових документів включаться до них окремим рядком).

Бухгалтерський та податковий облік податку з реклами наведено в табл. 14.1. Для відображення зобов'язань з податку з реклами в рекламному агентстві у момент отримання передоплати використано субрахунок **645**, який пропонується у більшості публікацій.

Пільги з податку з реклами встановлюють місцеві органи влади. Положенням [6] від оподаткування звільняються:

- реклама благодійних заходів, соціальна реклама;
- інформаційні вивіски, які розміщуються в приміщеннях, що використовуються для реалізації товарів, включаючи вітрини;
- оголошення та повідомлення про зміну місцезнаходження підприємства, номерів телефонів тощо;
- оголошення органів державної влади;
- попереджувальні таблички щодо обмеження виконання робіт.

Податковий розрахунок податку з реклами [8] подається не пізніше 20 днів, наступних за останнім календарним днем звітного місяця. Сплата податку здійснюється протягом 10 днів після подання розрахунку.

Податок на прибуток

Відповідно до підпункту 5.4.4 Закону про прибуток у виробника реклами (рекламного агентства) сума, отримана на виготовлення, розміщення та/або розповсюдження реклами включаться до валових доходів за першою подією, а у рекламодавця сума витрат на рекламу (проведення передпродажних та рекламних заходів) включаться до валових витрат. Витрати на організацію прийомів, презентаций і свят, придбання і розповсюдження подарунків включаться також до валових витрат, але не більше 2 % оподаткованого прибутку за попередній звітний (податковий) рік.

Таблиця 14.1

№ пор.	Зміст господарської операції	Бухгалтерський облік			Податковий облік	
		Д-т	К-т	Сума, грн	ВД	ВВ
<i>У рекламодавця</i>						
1	Перераховано кошти на виготовлення та розміщення плакатів	371	311	6025	—	5025
2	Відображено податковий кредит з ПДВ	641	644	1000	—	—
3	Відображено витрати на отримані рекламні послуги	93	685	5000	—	—
4	Відображено податок з реклами	93	685	25	—	—
5	Списано податковий кредит з ПДВ	644	685	1000	—	—
6	Здійснено залік взаємозаборгованості	685	371	6025	—	—
<i>У рекламного агентства</i>						
1	Отримано кошти на виготовлення та розміщення плакатів	311	681	6025	5000	—
2	Відображено податкове зобов'язання з ПДВ	643	641.ПДВ	1000	—	—
3	Нараховано податок з реклами	645	641.под. з реклами	25	—	—
4	Податок з реклами перераховано до бюджету	641	311	25	—	—
5	Виготовлено та розміщено рекламні плакати	361	703	6025	—	—
6	Списано ПДВ	703	643	1000	—	—
7	Списано податок з реклами	703	645	25	—	—
8	Здійснено залік заборгованості	681	361	6025	—	—

Податок на додану вартість

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.

14.3. Бухгалтерський та податковий облік рекламної діяльності

14.3.1. Облік у рекламному агентстві

Доходи рекламного агентства обліковують на субрахунку **703**, а витрати — на рахунках класу 8 або на рахунку **23** (оскільки рекламні агентства є невеликими за розміром).

Особливості обліку в рекламному агентстві:

- надання послуг — основний вид діяльності;
- незначна питома вага амортизації;
- значний розмір 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 за передоплати рекламних послуг та оплати після надання послуг наведений в табл. 14.2. У таблиці суму податку на рекламу не включено до валових доходів і витрат, хоча однозначної позиції податкових органів з цього питання досі немає.

Таблиця 14.2

№ пор.	Зміст господарської операції	Бухгалтерський облік		Сума, грн	Податковий облік	
		Д-т	К-т		ВД	ВВ
<i>Перша подія — оплата послуг</i>						
1	Надійшла передплата від рекламодавця 100 %	311	681	18 075	15 000	—
2	Нараховано податкове зобов'язання з ПДВ	643	641	3000	—	—
3	Відображено зобов'язання з податку з реклами	645	641.5	75	—	—
4	Сплачено податок з реклами	641.5	311	75	—	—
5	Нараховано витрати на виготовлення реклами	23	66, 65...	12 000	—	12 000
6	Відображено дохід від рекламних послуг після підписання акта виконаних робіт	361	703	18 075	—	—
7	Списано ПДВ	703	643	3000	—	—
8	Списано податок з реклами	703	645	75	—	—
9	Здійнено залік заборгованості	681	361	18075	—	—
10	Списано витрати на надання рекламних послуг	903	23	12 000	—	—
11	Списано дохід на фінансовий результат	703	791	15 000	—	—

№ пор.	Зміст господарської операції	Бухгалтерський облік		Сума, грн	Податковий облік	
		Д-т	К-т		В/Д	ВВ
12	Списано фактичну собівартість рекламних послуг	791	903	12 000	—	—
<i>Перша подія — надання послуг</i>						
1	Відображено дохід від рекламних послуг	361	703	18 075	15 000	—
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	18 075	—	—
5	Сплачено податок з реклами	641.5	311	75	—	75
6	Нараховано витрати на виготовлення реклами	23	66, 65...	12 000	—	12 000
7	Списано витрати на надання рекламних послуг	903	23	12 000	—	—
8	Списано дохід на фінансовий результат	703	791	15 000	—	—
9	Списано фактичну собівартість рекламних послуг	791	903	12 000	—	—

Таблиця 14.3

№ пор.	Зміст господарської операції	Бухгалтерський облік		Сума, грн	Податковий облік	
		Д-т	К-т		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	645 (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	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	1205	—	—
12	Списано ПДВ	703	643	200	—	—
13	Списано податок з реклами	703	645	5	—	—
14	Здійснено залік заборгованості	681	361	1205	—	—
15	Сплачено податок з реклами	641,5	311	2,50	—	2,50
16	Нараховано витрати на виготовлення реклами	23	66, 65...	210	—	210
17	Списано витрати на надання рекламних послуг	903	23	710	—	—
18	Списано дохід на фінансовий результат	703	791	1000	—	—
19	Списано фактичну собівартість рекламних послуг	791	903	710	—	—

Якщо виробник реклами залучає до виготовлення реклами інші організації, то він стає замовником-рекламодавцем і сплачує податок з реклами на загальних підставах. Цей податок у бухгалтерському обліку зменшує зобов'язання з податку з реклами, а в податковому — виробник реклами відносить його до валових витрат (рядок 4.6.20 додатку Р2 до декларації про прибуток підприємства).

Відображення в обліку зобов'язання з податку з реклами в рекламному агентстві при перерахуванні частини коштів іншим організаціям за розміщення реклами (газеті, телебаченню тощо) регламентується листом ДПА в м. Києві від 18.09.97 р. № 18-01/3/6492. З урахуванням змін у Плані рахунків та в методології ведення бухгалтерського обліку бухгалтерські проведення в рекламному агентстві наведено в табл. 14.3 за прикладом: 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, а також телебаченню — таку саму суму.

14.3.2. Облік витрат на рекламу у рекламодавця

Для можливості віднесення витрат на рекламу та рекламні заходи до валових витрат необхідною є наявність підтверджуючих 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, прийому, участь у виставці, рекламні акції тощо);
- кошторис витрат на підготовку і проведення рекламних заходів;
- розпорядження керівника про призначення особи, відповідальної за проведення презентації, прийому;
- календарний план проведення рекламної акції;
- договір з розповсюджувачем реклами тощо.

Підтверджуючими документами щодо здійснених витрат є рахунки готелів, підприємств ресторанного господарства, екскурсійного бюро, поштові квитанції, квитки, накладні, графіки виходу в ефір, акти виконаних робіт, звіт про проведений захід (зазначаються фактичні витрати) тощо.

Особливості обліку витрат на рекламу

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 подарунка, наданого громадянам, оподатковується податком з доходів фізичних осіб.

Далі наведено приклади обліку витрат на різні види реклами.

Виготовлення та встановлення об'єкта зовнішньої реклами

Об'єкт зовнішньої реклами, класифікований як об'єкт основних засобів, обліковується аналогічно основним засобам, тобто в дебет рахунка **15** відносять усі витрати на виготовлення і встановлення об'єкта реклами *Д-т 15 К-т 20, 66, 65, 685, 631* ..., а введення його в експлуатацію відображають записом:

Д-т 10 К-т 15.

Облік витрат на участь підприємства у виставці

Статтями витрат на участь підприємства у виставці є:

- 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 в табл. 14.4.

Таблиця 14.4

№ пор.	Зміст господарської операції	Бухгалтерський облік			ВВ
		Д-т	К-т	Сума, грн	
<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	
8	Списано частину загальновиробничих 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	
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 звітами	93	372	820	820
28	Відображені витрати на:				
	— участь у виставці;	93	685	2000	
	— розміщення учасників;	93	685	1000	
	— 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	

Розміщення реклами у засобах масової інформації розглянуто в табл. 14.5.

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.

Таблиця 14.5

№ пор.	Зміст господарської операції	Бухгалтерський облік			Податковий облік	
		Д-т	К-т	Сума, грн	ВД	ВВ
1	Здійснено передоплату редакції газети за розміщення реклами (на наступні 6 місяців)	685 (371)	311	12 060	—	10 050
2	Відображено податковий кредит з ПДВ	641	644	2010	—	—
3	Віднесено суму передоплати на витрати майбутніх періодів	39	685	10 050		
4	Списано податковий кредит з ПДВ	644	685	2010	—	—
5	Списано на витрати звітного періоду вартість послуг з розміщення реклами в першому місяці ($10\,050 / 6 = 1675$ грн)	93	39	1675	—	—
6	Списані на фінансовий результат витрати на розміщення реклами	791	93	1675	—	—

Безоплатна роздача продукції в цілях реклами

У разі безоплатної роздачі зразків власної продукції з рекламними цілями витрати на проведення таких заходів відображаються проведенням:

Д-т 93 К-т 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:

Д-т 93 К-т 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 наведений у табл. 14.6.

Таблиця 14.6

№ пор.	Зміст господарської операції	Бухгалтерський облік			Податковий облік	
		Д-т	К-т	Сума, грн	ВД	ВВ
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	600		
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	—	

№ пор.	Зміст господарської операції	Бухгалтерський облік			Податковий облік	
		Д-т	К-т	Сума, грн	ВД	ВВ
7	Скориговано податковий кредит методом сторно	641	631	-120	—	—
8	Отримано від постачальника послуги, пов'язані з проведенням презентації	93	631	2000	—	400
9	Відображено податковий кредит з ПДВ	641	631	400	—	—
10	Включено вартість зразків власної продукції до складу витрат на проведення презентації	93	372	1400	—	—
11	Відображено інші витрати на проведення презентації	93	201, 66, 65	1600	—	—
12	Враховано суму скоригованого податкового кредиту з ПДВ у складі витрат на проведення презентації	93	631	120	—	—

При безоплатній роздачі рекламних буклетів, листівок із 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.

Податкові зобов'язання з ПДВ не нараховуються, оскільки безоплатна роздача рекламних буклетів, листівок із логотипом або емблемою фірми є витратами, а не продажем у вигляді безоплатно наданих товарів.

Облік безоплатної роздачі календарів із логотипом фірми наведений в табл. 14.7.

№ пор.	Зміст господарської операції	Бухгалтерський облік			Податковий облік	
		Д-т	К-т	Сума, грн	ВД	ВВ
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 до ціни 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	—	—

Експонування товарів у вітринах

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 із демонстрацією товарів у вітринах, потрібно враховувати, що оформлення вітрин і самі зразки товарів, які розміщено в 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, включається 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 дотримуватись вимог Положення [7]. 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.

Таблиця 14.8

№ пор.	Зміст господарської операції	Бухгалтерський облік			Податковий облік	
		Д-т	К-т	Сума, грн	ВД	ВВ
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 субрахунок 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	—	—
13	Суму податкового кредиту з ПДВ, нараховану на суму уцінки, включено до витрат звітного 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	—	—

У разі, коли торговельне підприємство не веде окремих 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, наведений у табл. 14.8.

ПИТАННЯ ДЛЯ КОНТРОЛЮ ЗНАТЬ

1. Що таке реклама?
2. Дайте визначення поняттям «рекламодавець», «виробник реклами».
3. Які послуги надають рекламні агентства?
4. Які висуваються вимоги до реклами?
5. Обмеження та заборона щодо певних видів реклами.
6. Види реклами та їх характеристика.
7. Особливості оподаткування рекламної діяльності.
8. Порядок сплати податку на рекламу.
9. Бухгалтерські проведення зі сплати податку на рекламу у рекламодавця.
10. Бухгалтерські проведення зі сплати податку на рекламу у рекламному агентстві.
11. Бухгалтерські проведення з обліку витрат і доходів у рекламному агентстві.
12. Облік витрат у рекламодавця на виготовлення об'єкта зовнішньої реклами.
13. Облік витрат на участь підприємства у виставці.
14. Облік безоплатної роздачі продукції у цілях реклами.
15. Облік витрат на експонування товарів у вітринах.

ЗАДАЧІ

1. Рекламодавець замовив у рекламному агентстві виготовлення реклами за 10 000 грн без ПДВ. Вартість податку з реклами — 50 грн, витрати рекламного агентства — 8200 грн. Зробити відповідні бухгалтерські проведення у рекламодавця та в рекламному агентстві.

2. Рекламодавець замовив у рекламному агентстві виготовлення реклами, вартість — 8000 грн без ПДВ. Податок з реклами — 0,5 %. Половину коштів перераховано телебаченню за розміщення реклами. Витрати рекламного агентства на виготовлення реклами 2100 грн. Зробити відповідні бухгалтерські проведення у рекламодавця та в рекламному агентстві.

3. На підприємстві виготовлено зразки рекламної продукції, для чого придбано і витрачено матеріали на суму 2000 грн без ПДВ, інші витрати становлять 3000 грн. Сплачено за участь у виставці 1800 грн з ПДВ, оплата за розміщення учасників — 2400 грн, оплата відрядження — 1100 грн. Зробити відповідні бухгалтерські проведення.

Розділ 15

ОБЛІК ТУРИСТИЧНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ

Нормативна база

1. Закон України «Про туризм» від 15.09.95 р. № 324/95-ВР в ред. від 18.11.2003 р. № 1282.
2. Закон України «Про зовнішньоекономічну діяльність» від 16.04.91 р. № 959-ХІІ.
3. Закон України «Про правовий статус іноземців» від 04.02.94 р. № 3929-ХІІ.
4. Закон України «Про ліцензування певних видів господарської діяльності» від 01.06.2000 р. № 1775-ІІІ.
5. Закон України «Про страхування» від 07.03.96 р. № 85/96-ВР.
6. Закон України «Про рекламу» від 03.07.96 р. № 270/96 в редакції від 11.07.2003 р. № 1121.
7. Постанова Кабінету Міністрів України «Про правила в'їзду іноземців в Україну, їх виїзду з України і транзитного проїзду через її територію» від 29.12.95 р. № 1074.
8. Постанова Кабінету Міністрів України «Про строк дії ліцензії на проведення певних видів господарської діяльності, розміри і порядок зарахування плати за її видачу» від 29.11.2000 р. № 1755.
9. Наказ Держкомітету України з питань регуляторної політики і підприємництва, Держкомітету молодіжної політики, спорту і туризму України «Про затвердження Ліцензійних умов провадження господарської діяльності з організації іноземного, внутрішнього, зарубіжного туризму, екскурсійної діяльності» від 17.01.2001 р. № 7/62.
10. Положення про пошуково-рятувальні служби суб'єктів туристичної діяльності, що спеціалізуються на організації туристичних подорожей з використанням активних форм пересування туристів, затверджене наказом Держкомтуризму України від 10.07.96 р. № 33.
11. Правила проведення туристичних подорожей з учнівською і студентською молоддю України, затверджені наказом Міністерства освіти України від 06.04.99 р. № 96 в редакції від 24.03.2006 р. № 237.
12. Інструкція про порядок оформлення ваучера на надання туристичних послуг та його використання, затверджена наказом Держтурадміністрації України від 6.06.2005 р. № 50.

15.1. Характеристика туристичної діяльності

Туризм [1] — тимчасовий виїзд людини з місця постійного проживання в оздоровчих, пізнавальних або професійно-ділових чи інших цілях без здійснення оплачуваної діяльності в місці перебування.

Згідно з КВЕД туристична діяльність належить до секції I, код 63.3 «Послуги з організації подорожувань».

Основні терміни визначені Законом [1]:

Турист (мандрівник) — особа, яка здійснює подорож по Україні або в іншу країну з 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 термін.

Туристичний продукт — попередньо розроблений комплекс туристичних послуг, який поєднує не менше ніж дві такі послуги, що реалізується або пропонується для реалізації за визначеною ціною, до складу якого входять послуги перевезення, послуги розміщення та інші туристичні послуги, не пов'язані з перевезенням і розміщенням (послуги з організації відвідувань об'єктів культури, відпочинку та розваг, реалізації сувенірної продукції тощо).

Суб'єктами туристичної діяльності є туристичні оператори, туристичні агенти, інші суб'єкти підприємницької діяльності, які надають послуги з проживання, харчування, екскурсійного обслуговування тощо та фізичні особи, що здійснюють туристичний супровід (гідиперекладачі, екскурсоводи, провідники тощо) або надають послуги з тимчасового розміщення, харчування тощо.

Туроператор здійснює діяльність з організації та забезпечення створення туристичного продукту, реалізації та надання туристичних послуг, а також посередницьку діяльність із надання характерних туристичних послуг (обсяг яких суттєво скоротиться без їх реалізації туристам) та супутніх послуг (надання та виробництво яких несуттєво скоротиться без їх реалізації туристам).

Турагенти здійснюють посередницьку діяльність з реалізації туристичного продукту туроператорів та туристичних послуг інших суб'єктів туристичної діяльності, а також посередницьку діяльність щодо реалізації характерних та супутніх послуг.

Оформлення туристичної документації та страхування туристів можуть здійснювати як туроператор, так і турагент — за домовленістю. Агента винагорода закладається туроператором як комісійний процент у ціну турпакета або дорівнює проценту знижки з роздрібною ціною туру.

Одна фірма може виступати на ринку туристичних послуг як туроператор і як турагент одночасно. За напрямом діяльності розрізняють

фірми, які направляють туристів (ініціативні), й такі, що приймають і обслуговують туристів (рецептивні), а також змішані.

Найчастіше туристична фірма діє як посередник між споживачем послуг — туристом та безпосереднім їх виробником — підприємствами обслуговування.

Організаційні форми туризму:

міжнародний туризм (в'їзний та виїзний);

внутрішній туризм.

Залежно від категорій осіб, які здійснюють туристичні подорожі, та їхніх цілей, існують такі **види** туризму: дитячий, молодіжний, сімейний, культурно-пізнавальний, лікувально-оздоровчий, спортивний, релігійний, підводний, гірський, автомобільний, самодіяльний тощо.

Вимоги до суб'єктів туристичної діяльності

1. Туроператорська та турагентська діяльність відповідно до Закону [4], підлягає обов'язковому державному **ліцензуванню**. Розмір плати за ліцензію встановлений Постановою [8]. Відповідно до ст. 14 Закону [4], плата за видачу копії ліцензії для кожної філії або відокремленого підрозділу становить один неоподатковуваний мінімум (17 грн); за переоформлення ліцензії та за видачу дубліката — 5 неоподатковуваних мінімумів доходів громадян (85 грн).

Розмір фінансового забезпечення туроператора має становити суму, еквівалентну не менше 20 000 євро (для туроператора, який надає послуги винятково з внутрішнього та в'їзного туризму — не менше 10 000 євро); розмір фінансового забезпечення турагента має становити не менше 2000 євро.

2. Більшість туристичних послуг підлягають обов'язковій **сертифікації** стосовно безпеки для життя та здоров'я людей, захисту їхнього майна та охорони довкілля, у тому числі готельні послуги та послуги харчування.

3. Обов'язковим є **страхування** туристів (медичне та від нещасного випадку), яке здійснюється на основі угод зі страховими компаніями, що мають право на здійснення такої діяльності 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 у туриста, а й додати його копію до договору на надання туристичних послуг.

4. Обов'язкова наявність службового приміщення (офісу), яке відповідає певним, визначеним законодавством, умовам.

5. У штаті суб'єкта туристичної діяльності повинно бути не менше 30 % фахівців зі спеціальною туристичною освітою або стажем роботи

в сфері туризму не менш 3 років; для керівника суб'єкта туристичної діяльності або туристичного підрозділу обов'язковою є вища освіта.

6. Обов'язкове надання клієнтам і партнерам повної інформації щодо туристичних послуг, тарифів, умов обслуговування туристів, рекламних, інформаційних, довідкових матеріалів (довідники готелів, закладів громадського харчування, розклади руху транспорту, тарифи на перевезення тощо). Здійснюючи рекламну діяльність, суб'єкт туристичної діяльності повинен керуватися Законом [6].

7. З метою забезпечення безпеки туристів суб'єкти туристичної діяльності зобов'язані здійснювати: підготовку безпечних умов для перебування туристів, облаштування трас походів, прогулянок, екскурсій, місць проведення змагань, забезпечення туристів спорядженням та інвентарем; навчання туристів засобам профілактики і захисту від травм та нещасних випадків, інструктаж з надання першої медичної допомоги, а також інформування про джерела небезпеки; надання оперативної допомоги туристам, що зазнають лиха, транспортування потерпілих; розробку та реалізацію спеціальних вимог безпеки під час організації та проведення походів з автомобільного, гірського, лижного, велосипедного, водного, мотоциклетного, пішохідного туризму та спелеотуризму.

Суб'єкти туристичної діяльності, які спеціалізуються на організації туристичних подорожей із використанням активних форм пересування туристів, повинні створювати пошуково-рятувальні служби, керуючись Положенням [10], або укласти угоди з такими службами на обслуговування.

15.2. Документальне оформлення туристичних послуг

Основними документами є:

- договір з клієнтами (на туристичне, екскурсійне, готельне обслуговування);
- договір з підприємствами, які беруть участь у просуванні туристичного продукту;
- туристський ваучер;
- страховий поліс та деякі інші документи при обслуговуванні іноземних туристів.

За договором на *туристичне обслуговування* одна сторона (туроператор, турагент) за встановлену договором плату зобов'язується забезпечити надання за замовленням іншої сторони (туриста) комплексу туристичних послуг (туристичний продукт). За договором на *екскурсійне обслуговування* одна сторона (суб'єкт, що здійснює туристичну діяль-

ність) за встановлену договором плату зобов'язується надати за замовленням іншої сторони (екскурсанта) обслуговування, істотною частиною якого є послуги екскурсовода (гіда-перекладача) загальною тривалістю не більше 24 годин, які не включають у себе послуги з розміщення.

Договір з клієнтами може укладатися шляхом видачі ваучера.

Ваучер — форма письмового договору на туристичне або на екскурсійне обслуговування, яка може використовуватися відповідно до Закону [1] (ст. 23).

У договорі на туристичне обслуговування, укладеному шляхом видачі ваучера, повинні міститися такі дані:

найменування та місцезнаходження суб'єкта туристичної діяльності, номер ліцензії (дозволу) на відповідний вид діяльності, юридична адреса;

прізвище, ім'я (по батькові) туриста (при груповій поїздки — прізвища, імена (по батькові) членів групи);

строки надання і види туристичних послуг, їх загальна вартість;

назва, адреса та номер телефону об'єкта розміщення, його тип та категорія, режим харчування;

розмір фінансового забезпечення відповідальності туроператора (турагента) або межі відповідальності суб'єкта туристичної діяльності за договором агентування;

інші дані, обумовлені характером угоди, складом групи тощо;

дата видачі ваучера.

Інформація про кількість реалізованих ваучерів і напрями пересування туристів відповідно до таких ваучерів надається суб'єктами туристичної діяльності разом із 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.

Договори з іншими організаціями, підприємствами, приватними підприємцями, що беруть участь у формуванні і просуванні туристичного продукту, — це договори з туроператорами, туристичними закладами, з постачальниками і підрядниками — вітчизняними і закордонними партнерами, що забезпечують туристів належними умовами розміщення і харчування, засобами транспорту, організацією екскурсій і відпочинку. Відповідно до укладених договорів розробляються програми турів і складаються калькуляції на кожну туристичну поїздку.

Суб'єкти туристичної діяльності, які займаються організацією і обслуговуванням іноземних туристів в Україні, повинні щороку оформляти **референс** — підтвердження Міністерства закордонних справ, що зарубіжні партнери (за угодами) матимуть візову підтримку консуль-

ських установ України за кордоном у разі їх звернення для оформлення туристичних віз іноземцям для подорожі в Україну.

Суб'єкти туристичної діяльності, які приймають іноземних туристів, повинні вести облік усіх документів із в'їзду, виїзду та переміщення туристів в Україні, а саме:

- договорів (контрактів) з іноземними партнерами про співробітництво з обслуговування іноземних туристів в Україні;
- аналогічних договорів з вітчизняними партнерами;
- листів-замовлень іноземного партнера на обслуговування іноземних туристів;
- підтверджень суб'єктів туристичної діяльності іноземному партнеру щодо готовності до приймання іноземних туристів;
- звернень суб'єктів туристичної діяльності в державні заклади і узгоджень з реєстрації і перебування туристів в Україні;
- документів, які підтверджують здійснення трансфера, бронювання місць у готелі для туристів та їх проживання;
- маршрутів і програм туристичних подорожей іноземних туристів, проведення екскурсій тощо.

Суб'єкт туристичної діяльності повинен вести *журнал обліку іноземних туристів*, де зазначають: прізвище та ім'я іноземця; громадянство; країну, з якої приїхав турист в Україну; серію, номер і дату видачі національного паспорта іноземного туриста; дату в'їзду в Україну; дату і пункт виїзду з України; місце розміщення туриста; маршрут туру.

15.3. Особливості оподаткування та обліку туристичної діяльності

Податок на прибуток

Туристична діяльність обкладається податком на прибуток на загальних підставах.

Закон України «Про оподаткування прибутку підприємств» передбачає дві основні схеми визначення об'єкта оподаткування:

- *загальну* (об'єкт оподаткування = валові доходи – валові витрати – амортизація), характерну для договорів купівлі-продажу;
- *посередницьку* (об'єкт оподаткування – комісійна винагорода), характерну для договорів комісії, доручення, агентських угод.

При реалізації турпродукту через турагента до валового 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.

Валовий дохід і валові 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.

Податок на додану вартість

Оподаткування операцій з поставки *туристичним оператором* туристичного продукту на митній території України здійснюється на загальних підставах (стаття 8 Закону про ПДВ).

Базою оподаткування операцій із поставки туристичного продукту, туристичних послуг, споживання і використання яких здійснюється *за межами митної території* України, є різниця між вартістю поставлених туроператором туристичних послуг (продукту) та вартістю витрат, понесених ним внаслідок придбання (створення) цих послуг (продукту).

Базою оподаткування ПДВ у *туристичного агента* є комісійна винагорода, яка виплачується йому туристичним оператором, іншими постачальниками послуг. Якщо туристичний агент укладає з фізичною особою договір на придбання туристичних послуг, оподаткування здійснюється на загальних підставах згідно з п. 4.7.

Відповідно до підпункту 5.1.9 ст. 5 Закону про ПДВ звільняються від оподаткування операції з поставки путівок на санаторно-курортне лікування, оздоровлення та відпочинок на території України фізичних осіб віком до 18 років.

Згідно з підпунктом 5.1.8 Закону звільняються від оподаткування поставки послуг з охорони здоров'я згідно з переліком, встановленим Кабінетом Міністрів України, закладами охорони здоров'я, які мають ліцензію на поставку таких послуг, а також поставки послуг реабілітаційними установами для інвалідів та дітей-інвалідів, що мають ліцензію на поставку таких послуг.

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 і/або придбавають товари (роботи, послуги), частково використовувані в оподатковуваних операціях, а частково ні, то в по-

датковий 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.

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 прибуток витрати на оплату праці включаються до валових витрат. Отже, і сума ПДВ, сплачена при придбанні путівок, згідно з підпункту 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. Аналогічно 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.

Єдиний податок

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 727. 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.

Особливості обліку туристичної діяльності

1. Існує два погляди щодо дати визнання доходу туристичної фірми в бухгалтерському обліку. Згідно з першим — дохід виникає на дату надходження коштів на поточний рахунок або до каси туристичної фірми в оплату турпродукту. Частіше використовується на практиці другий підхід, згідно з яким дохід визнається тільки за датою закінчення туру. В податковому обліку валовий дохід визнається за першою подією.

2. Облік витрат ведеться згідно з П(С)БО 16; невеликі туристичні фірми можуть вести облік тільки на рахунок **23** (не використовуючи рахунків **92, 93**) або лише на рахунках класу 8. Санаторно-курортні заклади, турбази, будинки відпочинку використовують рахунки **92** і **93**.

3. Серед витрат туристичної діяльності незначне місце посідають матеріальні витрати та витрати на амортизацію, особливо це стосується діяльності фірм-турагентів.

4. Для міжнародного туризму характерними є операції з валютою.

5. Неоднозначним є питання щодо рахунків для обліку туристичних ваучерів — пропонуються рахунки **209, 28, 351**. Найбільше відповідає Інструкції № 291 облік путівок на субрахунок **209**. Нерідко турфірми взагалі не придбавають бланки путівок, а самостійно роздруковують документи, які підтверджують право туриста на участь у турі.

Специфічні рахунки, які використовуються для обліку туристичної діяльності

08 «Бланки суворого обліку» — для узагальнення інформації про неоплачені ваучери (путівки);

331 «Грошові документи в національній валюті» — для обліку оплачених путівок до санаторіїв, пансіонатів, будинків відпочинку та ін.;

333 «Грошові кошти в дорозі в національній валюті» — для обліку грошових коштів в національній валюті, перерахованих для купівлі іноземної валюти;

703 «Дохід від реалізації робіт і послуг» — для узагальнення інформації про доходи від реалізації туристичних послуг.

704 «Вирахування з доходу» для відображення у турагента сум отриманого доходу, який перераховується туроператору;

903 «Собівартість реалізованих робіт і послуг» — для узагальнення інформації про витрати, які включаються до собівартості реалізованих туристичних послуг;

15.4. Облік туристичної діяльності

15.4.1. Облік діяльності туроператора

Приклад обліку діяльності туроператора, який має власну матеріальну базу і формує туристичний продукт без залучення сторонніх організацій, подано в табл. 15.1. До таких туроператорів належать: санаторії, турбази, пансіонати, будинку відпочинку тощо.

Зазначені суб'єкти туристичної діяльності можуть реалізовувати свої ваучери (путівки) безпосередньо споживачам турпослуг (турис-

там), а також укладати договори комісії, доручення з турагентами на реалізацію таких ваучерів (путівок).

Таблиця 15.1

№ пор.	Зміст операції	Д-т	К-т	Сума, грн	ВД	ВВ
<i>Реалізація турпродукту безпосередньо туристу</i>						
1	Оприбутковано бланки ваучерів	209	631	125		125
2	Відображено податковий кредит з ПДВ	641	631	25		
3	Відображено вартість бланків на позабалансовому рахунку	08	—	150		
4	Віднесено вартість заповнених бланків на витрати	23	209	100		
5	Списано вартість бланків з позабалансового рахунку	—	08	120		
6	Відображено доходи майбутніх періодів	331	69	1200		
7	Відображено заборгованість покупця перед турфірмою	36	331	1200		
8	Одержано грошові кошти від покупця в оплату путівок	30, 31	36	1200	1000	
9	Відображено податкові зобов'язання з ПДВ	643	641	200		
10	Нараховано витрати турфірми	23 (92,93)	66, 65...	700		700
11	Відображено дохід від реалізації турпослуг	69	703	1200		
12	Списано суму податкового зобов'язання з ПДВ	703	643	200		
13	Списано собівартість наданих послуг	903	23	800		
<i>Формування фінансового результату</i>						
1	Списано собівартість наданих послуг	791	903	800		
2	Списано дохід від реалізації послуг	703	791	1000		

В таблиці запропоновано проведення з відображенням доходів майбутніх періодів; можливе відображення цих операцій без проміжних проведеннь 3, 4, як показано в табл. 15.2.

Таблиця 15.2

№ пор.	Зміст операції	Д-т	К-т	Сума, грн	ВД	ВВ
1	Перераховано грошові кошти пансіонату, ресторану, АТП, спорткомплексу, бюро екскурсій	371	311	6540		5450
2	Відображено податковий кредит з ПДВ	641	644	1090		
3	Віднесено вартість заповнених бланків путівок на витрати	23	20	100		
4	Списано вартість бланків з позабалансового рахунку		08	120		
5	Нараховано витрати турфирми	23	66, 65...	800		800
6	Одержано грошові кошти від покупця	30, 31	36	9600	8000	
7	Відображено податкове 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	631	371	6540		
11	Відображено дохід від реалізації турпослуг	36	703	9600		
12	Списано суми податкового зобов'язання з ПДВ	703	643	1600		
13	Списано собівартість наданих послуг	903	23	6250		
<i>Формування фінансового результату</i>						
1	Списано собівартість наданих послуг	791	903	6250		
2	Списано дохід від реалізації послуг	703	791	8000		

Облік у туроператора, який не має власної матеріальної бази і самостійно формує тур шляхом укладання відповідних договорів, розглянемо на *прикладі* (табл. 15.2):

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.

15.4.2. Облік діяльності турагента

Турагент, здійснюючи діяльність на підставі договору доручення, отримує як дохід від своєї діяльності комісійну винагороду, яку одразу залишає собі. Кошти, сплачені туристами за турпродукт за мінусом комісійної винагороди, є для турагента транзитними. Податкове зобов'язання з ПДВ виникає тільки з сум комісійної винагороди.

Приклад обліку у турагента подано в табл. 15.3.

Таблиця 15.3

№ пор.	Зміст операції	Д-т	К-т	Сума, грн	ВД	ВВ
1	Надійшла оплата від туриста за турпродукт	30, 31	681	1200	250	
2	Відображено податкове зобов'язання з ПДВ	643	641	50		
3	Перераховано грошові кошти туроператору	371	311	900		
4	Відображено дохід за датою закінчення туру та заборгованість перед туроператором	361 704	703 685	1200 900		
5	Списано суму податкового зобов'язання з ПДВ	703	643	50		

№ пор.	Зміст операції	Д-т	К-т	Сума, грн	ВД	ВВ
6	Проведено залік передоплати з туроператором	685	371	900		
7	Проведено залік авансу, одержаного від туриста	681	361	1200		
8	Нараховано витрати турфірми	23	66, 65...	70		70
9	Списано собівартість наданих послуг	903	23	70		
<i>Формування фінансового результату</i>						
1	Списано собівартість наданих послуг	791	903	70		
2	Списано дохід від реалізації послуг та вирахування з доходу	703 791	791 704	1150 900		

У табл. 15.4 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 15.4

№ пор.	Зміст операції	Д-т	К-т	Сума, грн	ВД	ВВ
1	Придбано 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		

№ пор.	Зміст операції	Д-т	К-т	Сума, грн	ВД	ВВ
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
7	Передано путівки покупцю	36	703	4200		
8	Відображено податкові зобов'язання з ПДВ	703	643	700		
9	Проведено залік заборгованості	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		

Деякі туристичні агентства, не підписуючи договори доручення і комісії, надають інформаційні послуги (дані про ціни, якість обслуговування, екскурсійні та розважальні програми туроператорів) без фактичного отримання коштів від туриста і перерахування їх туроператору. Турист, у свою чергу, оплачує інформаційні послуги турагентства та вояжує за обраним ним маршрутом, оплачуючи послуги туроператора на місці. Відображення цих операцій в обліку показано в табл. 15.5.

Таблиця 15.5

№ пор.	Зміст операції	Д-т	К-т	Сума, грн	ВД	ВВ
<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		
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 послуг	791	903	70		
2	Списано дохід від реалізації послуг	703	791	100		

Приклад відображення в обліку української турфірми реалізації послуг із зарубіжного туризму наведено в табл. 15.6 (за умови оплати послуг з придбання іноземної валюти за рахунок турфірми).

Таблиця 15.6

№ пор.	Зміст операції	Д-т	К-т	Сума, грн	ВД	ВВ
1	Надійшли грошові кошти від українського туриста (в т.ч. винагорода — 300 грн)	311	681	6000	300	
2	Відображено податкові зобов'язання з ПДВ	643	641	50		
3	Перераховано грошові кошти для купівлі валюти (курс: 1 дол. = 5,7 грн)	333	311	5800		

Таблиця 15.6

№ пор.	Зміст операції	Д-т	К-т	Сума, грн	ВД	ВВ
4	Нараховано комісійну винагороду банку	92 (23)	631	88,6		88,6
5	Здійснено оплату послуг банку	631	333	88,6		
6	Нараховано збір до Пенсійного фонду (0,2 %)	92 (23)	651	11,4		11,4
7	Перераховано суму збору до Пенсійного фонду	651	333	11,4		
8	Зараховано валюту на валютний рахунок української тур фірми	312	333	1000 дол. / 5700		
9	Перераховано грошові кошти іноземному туроператору	685	312	1000 дол. / 5700		
10	Проведено залік авансу	681	685	5700		
11	Відображено суму комісійної винагороди	361	703	300		
12	Списано ПДВ	703	643	50		
13	Проведено залік взаємозаборгованостей	681	361	300		
14	Списано собівартість наданих послуг	903	23	100		
15	Списано собівартість на фінансовий результат	791	92	100		
16	Списано дохід від реалізації на фінансовий результат	703	791	250		

15.4.3. Облік придбання путівок

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, затвердженою наказом Мінстату України від 11.12.95 р. № 323, путівки на відпочинок і лікування включаються до фонду оплати праці (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 (**К-т 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 віком до 18 років) безплатно чи зі знижкою профспілкою, або за рахунок фондів соціального страхування, не обкладається податком з доходів громадян згідно з підпунктом 4.3.24 Закону України «Про податок з доходів фізичних осіб» від 22.05.2003 р. № 889.

Щодо податкового зобов'язання з ПДВ, то з цього питання немає остаточного рішення, хоча ДПА України вважає, що воно виникає при передачі путівки працівнику.

Варіанти обліку придбання путівок розглянемо на прикладах.

Приклад 1. 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 в табл. 15.7.

Таблиця 15.7

№ пор.	Зміст операції	Д-т	К-т	Сума, грн
1	Перераховано передоплату за путівки	371	311	1800
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	719 (712)	1800

№ пор.	Зміст операції	Д-т	К-т	Сума, грн
7	Відображено податкові зобов'язання з ПДВ	719 (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

Приклад 2. Умови прикладу 1. При цьому 70 % вартості путівок сплачує підприємство, решту, — працівники внесенням коштів до каси. Відображення операцій з придбання путівок працівникам за умови часткової оплати їх вартості працівниками показано в табл. 15.8.

Таблиця 15.8

№ пор.	Зміст операції	Д-т	К-т	Сума, грн
1	Видано путівки працівникам	377	719 (712)	1800
2	Відображено податкові зобов'язання з ПДВ	719 (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.

Приклад 3. 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 табл. 15.9.

Таблиця 15.9

№ пор.	Зміст операції	Д-т	К-т	Сума, грн
1	Одержано путівку	331	652	300
2	Списано заборгованість підприємства перед Фондом соціального страхування	652	685	300
3	Видано путівку працівнику	685	311	300

Можливий також спрощений варіант обліку таких путівок — на позабалансовому рахунку 08.

ПИТАННЯ ДЛЯ КОНТРОЛЮ ЗНАНЬ

1. Дати визначення категорії «туризм».
2. Дати визначення категорій «турист», «туристичний продукт».
3. Хто є суб'єктами туристичної діяльності?
4. Які є організаційні форми суб'єктів туристичної діяльності?
5. В чому полягає діяльність фірм-туроператорів?
6. Які послуги надає фірма-турагент?
7. Які вимоги до суб'єктів туристичної діяльності?
8. Які види туристичної діяльності підлягають ліцензуванню?
9. Які документи є основними при оформленні туристичних послуг?
10. Що має міститися у договорі (контракті, угоді) з клієнтом?
11. Які особливості сплати податку на додану вартість та єдиного податку в туристичній діяльності?
12. Особливості обліку туристичної діяльності.
13. Які специфічні рахунки використовуються для обліку туристичної діяльності?
14. Облік реалізації туристичного продукту у туроператора.
15. Облік у турагента.
16. Облік путівок на підприємстві.

ЗАДАЧІ

1. Туроператор придбав 10 бланків путівок по 10 грн без ПДВ. Реалізовано 5 путівок, вартість кожної 1500 грн без ПДВ. Витрати турфірми склали 2100 грн. Зробити відповідні бухгалтерські проведення.

2. Турагент реалізував путівки покупцю на суму 4800 грн без ПДВ. Комісійна винагорода турагента становить 600 грн з ПДВ, його витрати становлять 90 грн. Зробити відповідні бухгалтерські проведення. Визначити фінансовий результат і податкове зобов'язання з ПДВ.

3. Придбано путівку вартістю 1500 грн з ПДВ на умовах попередньої оплати. Путівку передано працівнику, який оплатив 50 % її вартості. Зробити відповідні бухгалтерські проведення.

Розділ 16

ОСОБЛИВОСТІ ОБЛІКУ ПОБУТОВИХ ПОСЛУГ ТА ОБЛІК ГОСПОДАРСЬКИХ ОПЕРАЦІЙ В ПЕРУКАРНЯХ

Нормативна база

1. *Закон* України «Про патентування деяких видів підприємницької діяльності» від 23.03.96 р. № 98.
2. *Закон* України «Про податок на додану вартість» від 03.04.97 р. № 168.
3. *Закон* України «Про застосування реєстраторів розрахункових операцій у сфері торгівлі, громадського харчування та послуг» від 01.06.2000 р. № 1776-III.
4. *Указ* Президента України «Про спрощену систему оподаткування, обліку і звітності суб'єктів малого підприємництва» від 03.07.98 р. № 727/98.
5. *Правила* побутового обслуговування населення, затверджені постановою Кабінету Міністрів України від 16.05.94 р. № 313 в редакції від 15.02.2002 р. № 158.
6. *Перелік* послуг, що належать до побутових та підлягають патентуванню, затверджений постановою Кабінету Міністрів України від 27.04.98 р. № 576 в редакції від 11.05.2006 р. № 659.
7. *ДСТУ 2375-94* Побутове обслуговування населення. Терміни та визначення, затверджений наказом Держстандарту України від 29.06.94 р. № 163.
8. *ГСТУ 201-05-97* Послуги перукарські. Загальні технічні умови.
9. *ДК-201-01-2001* Класифікація послуг і продукції в сфері побутового обслуговування, затверджено наказом Міністерства економіки та з питань європейської інтеграції України від 19.02.2002 р. № 51.
10. *Методичні* рекомендації щодо впровадження національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку у сфері громадського харчування і побутових послуг, гармонізованих з міжнародними стандартами, затверджені наказом Міністерства економіки та з питань європейської інтеграції від 17.06.2003 р. № 157.
11. *Наказ* Українського союзу об'єднань підприємств і організацій побутового обслуговування населення «Про затвердження інструкцій щодо надання окремих видів побутових послуг» від 27.08.2000 р. № 20.

12. *Інструкція* про оподаткування доходів фізичних осіб від заняття підприємницькою діяльністю, затверджена наказом Головної державної податкової інспекції України від 21.04.93 р. № 12 в редакції наказу ДПАУ від 16.01.2003 р. № 352.

13. *Норми* витрат, затверджені Головною державною податковою інспекцією України від 18.01.93 р. № 36-92 по узгодженню з Міністерством економіки України та Державним комітетом України із сприяння малим підприємствам та підприємництву.

14. *Наказ* Українського союзу об'єднань, підприємств і організацій побутового обслуговування населення «Про затвердження форм документів суворої звітності та Інструкцій щодо їх використання» від 29.09.95 р. № 8.

16.1. Характеристика побутових послуг та їх патентування

Під *побутовими послугами* в Законі [1] слід розуміти діяльність, пов'язану з наданням платних послуг для задоволення особистих потреб замовника за готівкові кошти, а також з використанням інших форм розрахунків, включаючи кредитні картки. Згідно з Правилами [5], побутова послуга — вид діяльності суб'єктів підприємницької діяльності, пов'язаної із задоволенням конкретної побутової потреби індивідуального замовника.

Групи послуг і продукції у сфері побутового обслуговування визначено в Класифікаторі [9]:

010 — Виготовлення та ремонт взуття

020 — Виготовлення та ремонт швейних, шкіряних, хутрових, трикотажних, текстильних виробів та головних уборів

030 — Виготовлення та ремонт килимових виробів

040 — Виготовлення та ремонт шкіряних галантерейних та дорожніх виробів

050 — Виготовлення та ремонт меблів

060 — Будівництво та ремонт житла, виготовлення теслярських та столярних виробів

070 — Технічне обслуговування та ремонт автомобілів, мотоциклів, моторолерів і мопедів

080 — Послуги з ремонту радіотелевізійної та іншої аудіо- та відеоапаратури

090 — Послуги з ремонту електропобутової техніки, побутових приладів, музичних інструментів та металовиробів

- 100 — Виготовлення ювелірних виробів за індивідуальним замовленням
 - 110 — Послуги з ремонту ювелірних виробів
 - 120 — Послуги з перевезення вантажів
 - 130 — Прокат речей особистого користування та побутових товарів
 - 140 — Послуги з виконання фоторобіт
 - 150 — Послуги з прання, оброблення білизни та інших текстильних виробів
 - 160 — Послуги з чищення та фарбування текстильних і хутрових виробів
 - 170 — Послуги, пов'язані з доглядом за тілом
 - 180 — Послуги перукарень
 - 190 — Ритуальні послуги
 - 210 — Послуги, пов'язані з сільським та лісовим господарством
 - 220 — Послуги з газифікації за індивідуальним замовленням
 - 230 — Послуги домашньої прислуги та пов'язані з прибиранням приміщень
 - 240 — Послуги з тиражування
 - 250 — Інші індивідуальні послуги
- Згідно з Правилами [5] у приміщенні, де проводиться приймання та видача замовлень на виконання побутових послуг, на видному місці повинні розміщуватися:
- Правила [5];
 - витяг із Закону України «Про захист прав споживачів» в частині надання послуг;
 - перелік побутових послуг, що надаються;
 - інформація про повне найменування виконавця, його адреса, номери телефонів, прізвище, ім'я та по батькові керівника (власника);
 - копії свідоцтв про державну реєстрацію, сертифікатів відповідності на послуги, які підлягають обов'язковій сертифікації, а також копії торгових (спеціальних торгових) патентів, спеціальних дозволів (ліцензій) за видами послуг, які підлягають патентуванню, ліцензуванню;
 - зразки матеріалів та затверджених в установленому порядку виробів;
 - ціни і тарифи на послуги, матеріали та вироби;
 - перелік нормативно-технічних документів, вимогам яких повинні відповідати послуги;
 - гарантійні зобов'язання виконавця послуг;
 - інформація про працівників, які обслуговують замовників, номери телефонів місцевих органів виконавчої влади, територіальних органів Держстандарту, перелік категорій громадян, які користуються пільгами в отриманні побутових послуг;
 - книга заяв і пропозицій.

Патентування побутових послуг

Статтею 3 Закону [1] визначено обов'язковість та порядок придбання торгового патенту на здійснення діяльності з надання побутових послуг. У Переліку [6] визначено побутові послуги, які підлягають патентуванню; зокрема, перукарські послуги підлягають патентуванню тільки на території міст Києва, Севастополя та обласних центрів. Якщо підприємство має структурні (відокремлені) підрозділи, торговий патент на надання перукарських послуг придбається окремо для кожного.

Вартість торгового патенту встановлюється органами місцевого самоврядування залежно від місцезнаходження об'єкта з надання побутових послуг та виду побутових послуг. Межі граничних рівнів такі самі, як в торгівлі (розділ 2). Патент видається строком на 12 календарних місяців. Оплата здійснюється щомісяця до 15 числа місяця, що передував звітному. Під час придбання торгового патенту на здійснення діяльності з надання побутових послуг можна вносити одноразову плату в розмірі вартості торгового патенту за один місяць. На суму, сплачену під час придбання торгового патенту, зменшується розмір плати в останній місяць його дії.

Торговий патент повинен бути розміщений у приміщенні підприємства, яке надає побутові послуги, бути відкритим і доступним для огляду.

Торговий патент діє на території органу, який здійснив реєстрацію суб'єкта підприємницької діяльності або з яким узгоджено місцезнаходження його структурного (відокремленого) підрозділу. Передача патенту іншому підприємству чи іншому структурному підрозділу цього підприємства не дозволяється. Наприклад, якщо підприємство зареєстроване в Московському районі м. Києва, а мережа перукарень знаходиться в різних районах (Московському, Печерському та Харківському), то патент придбається відповідно для кожного об'єкта за його місцезнаходженням.

Якщо підприємство здійснює тільки ті види діяльності, на які придбані патенти, то бухгалтерський облік ведеться за видами доходів та економічними елементами витрат і фінансові результати визначаються загалом по підприємству. Якщо підприємство здійснює кілька видів діяльності, у тому числі й ту, на яку придбано торговий патент, то облік доходів, витрат і фінансових результатів ведеться окремо за кожним видом діяльності.

Приклад обліку торгових патентів наведений в табл. 16.1.

Підприємство здійснює надання перукарських послуг в м. Києві. Патент придбаний строком на 12 місяців (з 12 липня 2009 року по 11

липня 2010 року). Щомісячна оплата становить 320 грн. Розмір оплати на момент придбання:

206,45 грн (320 грн: 31 день · (31–11)) — за липень 2009 року;

320 грн — за серпень 2009 року;

320 грн — за вересень 2009 року.

Разом сума до сплати: 846,45 грн.

Таблиця 16.1

№ пор.	Зміст операції	Д-т	К-т	Сума, грн
1	Внесено плату за патент під час його оформлення в липні 2009 р.	39	311	846,45
2	Отримано дохід у липні 2009 р. від діяльності, яка підлягає патентуванню	301	703	30 000
3	Відображено податкове зобов'язання з ПДВ	703	641	5000
4	Списано на рахунок фінансових результатів витрати за липень щодо діяльності, яка підлягає патентуванню	791	903 (23, 92)	23 000
5	Списано дохід на рахунок фінансових результатів	703	791	25 000
6	Нараховано податок на прибуток за липень 2009 р. (2000 грн × 25 %)	981	641	500
7	Податок на прибуток зменшено на суму вартості патенту за липень	641	39	206,45
8	Податок на прибуток за липень 2009 р. сплачено до бюджету	641	311	293,55

16.2. Особливості оподаткування та обліку побутових послуг

Оподаткування побутових послуг здійснюється на загальних підставах. Окремі послуги підпадають під пільгу з оподаткування **податком на додану вартість**, зокрема, звільняються від оподаткування ПДВ послуги з поховання.

Єдиний податок

З огляду на те, що багато підприємств побутового обслуговування, зокрема, перукарень, є малими підприємствами, вони можуть переходити до спрощеної системи оподаткування, обліку та звітності, якщо у них середньооблікова чисельність працюючих становить не більше 50 осіб, і обсяг виручки від реалізації за рік — не більше ніж 1 млн грн. У такому разі вони стають платниками єдиного податку за ставкою:

- 6 % з виручки від реалізації без урахування акцизного збору (у разі сплати ПДВ) або
- 10 % з виручки від реалізації за винятком акцизного збору (у разі включення ПДВ до складу єдиного податку).

В останньому випадку такі підприємства не є платниками ПДВ та не мають права виписки податкових накладних, що для них, як правило, несуттєво, бо вони надають послуги кінцевому споживачу. Тому для перукарень, зокрема, доцільно переходити на сплату єдиного податку за ставкою 10 %. Далі в прикладі в табл. 16.2 наведено бухгалтерські проведення для перукарень — платників ПДВ, тому що вони складніші.

Особливості оподаткування приватних підприємців, які надають побутові послуги

Згідно з Указом [3] фізичні особи — суб'єкти підприємницької діяльності можуть переходити до спрощеної системи оподаткування та обліку при кількості найманих працівників не більше 10 осіб та обсязі виручки від реалізації — не більше 500 тис. грн. Ставка єдиного податку для фізичних осіб становить від 20 до 200 грн на місяць плюс 50 % податку з кожного найманого працівника.

Доходи, отримані від здійснення підприємницької діяльності, що обкладаються єдиним податком, не включаються до складу сукупного оподаткованого доходу за підсумками звітного року таких платників та осіб, що перебувають з ним у трудових відносинах, а сплачена сума єдиного податку є остаточною і не включається до перерахунку загальних податкових зобов'язань.

Для приватних підприємців (громадян, що здійснюють підприємницьку діяльність без створення юридичної особи) оподатковуваним доходом є сукупний чистий дохід, тобто різниця між валовим доходом та документально підтвердженими витратами, безпосередньо пов'язаними з отриманням доходу. До складу витрат включаються документально підтверджені витрати відповідно до вимог Закону про прибуток. Якщо витрати не можуть бути підтверджені документально, вони враховуються податковими органами при проведенні завершальних розрахунків за нормами витрат [13]. Для перукарських та педикюрних послуг норма витрат становить 25 % від отриманого доходу.

Приклад. Дохід приватного підприємця за рік склав 50 000 грн. Документи, що підтверджують витрати, частково або повністю відсутні. Норма витрат — 25 %. Оподатковуваний дохід становитиме 37 500 грн: $50\,000 - (50\,000 \cdot 25 : 100)$.

Особливості відображення в обліку діяльності з надання побутових послуг визначено в Методичних рекомендаціях [10].

Так, для окремих видів діяльності запропоновано ведення проміжних рахунків, як у будівництві: суму пред'явлених до оплати проміжних рахунків за вирахуванням ПДВ відображують проведенням *Д-т 238 К-т 239*.

Підприємства побутового обслуговування облік розрахунків із замовниками здійснюють на субрахунку **377** «Розрахунки з іншими дебіторами» і рахунку **681** «Розрахунки за авансами одержаними». У разі надання побутових послуг із використанням матеріалів замовників облік прийнятих цінностей здійснюють на позабалансовому субрахунку **022** «Матеріали, прийняті для переробки».

Для оформлення замовлень і розрахунків із споживачами за побутові послуги використовуються документи суворої звітності згідно з Наказом [14].

При остаточному розрахунку за виконані роботи замовнику одночасно з розрахунковими документами видається гарантійний талон. Документами, на підставі яких замовник протягом гарантійного терміну має право вимагати усунення недоліків, крім того може бути касовий (товарний) чек, договір чи квитанція.

Якщо гарантійний ремонт провадиться через неякісно виконані раніше роботи, він здійснюється за рахунок коштів підприємства побутового обслуговування. Якщо гарантійний ремонт провадиться з метою усунення недоліків проданого товару, відшкодування витрат підприємства побутового обслуговування здійснюється на умовах, обумовлених у договорі з виробником чи продавцем.

Для проведення гарантійного ремонту і гарантійного обслуговування на підприємстві створюють забезпечення гарантійного ремонту (кредит субрахунку **473** «Забезпечення гарантійних зобов'язань» у кореспонденції з дебетом рахунку **93** «Витрати на збут»). Суми фактичних витрат на гарантійний ремонт, що перевищують зарезервовані, належать до витрат від браку і відображаються на рахунку **24** «Брак у виробництві». Коли забезпечення на підприємстві не створюється, усі фактичні витрати на гарантійний ремонт (за винятком коштів, що відшкодовуються за рахунок винної особи) включаються до витрат на збут.

Витрати на гарантійний ремонт і гарантійне обслуговування до складу валових витрат включаються на загальних підставах.

Підприємства сфери послуг повинні застосовувати реєстратори розрахункових операцій.

16.3. Особливості надання перукарських послуг

Відповідно до КВЕД побутові послуги належать до секції О, класу 93 «Надання індивідуальних послуг»; перукарські послуги мають код 93.02.0 «Надання послуг перукарнями та салонами краси».

Основними *видами перукарських послуг* (робіт) є:

- стрижка волосся проста;
- стрижка волосся модельна;
- укладання волосся і виконання зачісок;
- завивка волосся;
- фарбування та знебарвлення волосся;
- мелірування і тонування волосся;
- стрижка та гоління бороди, вусів;
- догляд за волоссям з використанням сучасних препаратів;
- косметичні послуги;
- манікюрні послуги;
- педикюрні послуги;
- пастижерні послуги.

Підприємства можуть надавати послуги (роботи) як в комплексі, так і спеціалізуватись на окремих їх видах.

Підприємства, що надають перукарські послуги, повинні забезпечити:

- застосування обладнання згідно з встановленою підприємству категорією;
- комплектацію білизни в обсягах не нижче санітарних норм;
- застосування препаратів за наявності відповідних їм сертифікатів якості;
- дотримання правил і норм техніки безпеки (в тому числі проти-пожежної) і виробничої санітарії.

Приймання, оформлення та виконання замовлень проводяться як у приміщенні (салоні) підприємства, що надає побутові послуги, так і в помешканні замовника. Під час приймання замовлення виконавець послуги повинен надати замовнику професійну консультацію та узгодити з ним модель стрижки, зачіски, вид та колір фарби, лаку тощо.

Якість перукарських послуг, насамперед, залежить від кваліфікації майстра. Відповідно до сертифіката існують *майстри*: чоловічий, жіночий, манікюрний та комбінований (що виконує кілька видів робіт). На робочому місці виконавця послуги повинна бути розміщена табличка з його прізвищем, ім'ям і по батькові та присвоєною кваліфікацією.

Надання послуг здійснюється відповідно до переліку і за *цінами*, затвердженими виконавцем.

При розрахунках із замовником через РРО замовнику видається касовий чек. При розрахунках із замовником без застосування реєстраторів йому видається квитанція за формою № ПО-Д-1, затвердженою наказом [14].

Прейскурант на перукарські роботи і послуги затверджується наказом директора перукарні. Його розцінки повинні покривати фактичні витрати. В разі зміни зовнішніх економічних факторів, що впливають на собівартість послуг (підвищення цін на електроенергію, додаткові податки та збори), розробляється новий прейскурант з урахуванням цих змін.

При наданні послуг населенню учнівськими перукарнями з урахуванням цін прейскуранту застосовується знижка в розмірі 50 %.

Перукарні обов'язково оформлюють **куточок споживача**, який розташовують у помітному доступному місці. Він повинен містити таку інформацію:

1. Прейскурант.
2. Висновок санітарно-епідеміологічної станції.
3. Свідоцтво про реєстрацію підприємства.
4. Патент на перукарські послуги.
5. Перелік майстрів, які працюють у перукарні.
6. Перелік перукарських послуг.
7. Перелік залів.
8. Гарантії виконавця.
9. Книгу відгуків.
10. Телефони податкової інспекції та адміністрації району.

16.4. Бухгалтерський облік перукарських послуг

Перукарні, як правило, є малими підприємствами і здійснюють облік витрат із використанням рахунків класу 8 або рахунку 23.

Облік доходу від реалізації робіт і послуг перукарень ведеться на субрахунку 703. Нарахування єдиного податку відображують по дебету рахунку 84.

При наданні перукарських послуг **кошторис витрат** може містити такі статті:

- матеріальні витрати (основні витратні матеріали, парфуми, косметика);
- заробітна плата майстрів;
- відрахування на соціальні заходи;
- амортизація основних засобів (спеціалізовані робочі місця, меблі, електроапаратура);

- знос інструментів;
- знос спецодягу;
- знос білизни (рушники, серветки, пенюари);
- інші витрати:
 - оренда приміщень;
 - комунальні послуги (електроенергія, вода, опалення тощо);
 - охорона приміщень та ін.

Витратні матеріали на виробництво списуються за встановленими нормами. Якщо норми відсутні, їх необхідно визначити за фактичним витратанням та заактувати компетентною комісією.

Приклад відображення в обліку господарських операцій перукарні наведено в табл. 16.2.

Перукарні є переважно малими підприємствами, тому можуть використовувати скорочений план рахунків при відображенні господарських операцій. У нашому прикладі для зручності користування різними підприємствами бухгалтерські проведення наведено не за скороченим планом рахунків. *Клас професійного ризику* виробництва для сплати збору на страхування від нещасного випадку — 8.

Таблиця 16.2

№ по р.	Зміст операції	Бухгалтерський облік		Сума, грн
		Д-т	К-т	
1	Перераховано грошові кошти за матеріали шляхом передоплати	371	311	1200
2	Нараховано податковий кредит з ПДВ	641	644	200
3	Оприбутковано матеріали	201	631	1000
4	Відображено податковий кредит із ПДВ	644	631	200
5	Здійснено залік заборгованостей	631	371	1200
6	Нараховано орендну плату	84	685	250
7	Відображено податковий кредит з ПДВ	641	685	50
8	Перераховано орендну плату	685	311	300
9	Нараховано заробітну плату працівникам перукарні	811	661	9600
10	Нараховано відрахування на соціальні заходи	82	65	3624
11	Списано МШП у виробництво (інструмент)	809	22	200

№ по р.	Зміст операції	Бухгалтерський облік		Сума, грн
		Д-т	К-т	
12	Списано витратні матеріали (парфуми, косметика) за нормами	801	201	800
13	Нараховано амортизацію основних виробничих засобів	831	131	600
14	Відображено витрати з оплати комунальних послуг всієї перукарні	84	685	5000
15	Відображено податковий кредит з ПДВ	641	685	1000
16	Оплачено рахунок за комунальні послуги	685	311	6000
17	Видано грошові кошти під звіт	372	301	360
18	Списано витрачені підзвітні суми на придбання миючих засобів за готівку	201	372	300
19	Відображено податковий кредит з ПДВ	641	372	60
20	Списано собівартість послуг на фінансовий результат	791	801, 809, 811, 82, 831, 84	20 074
21	Оприбутковано виручку, визнано дохід	301	703	30 000
22	Відображено податкове зобов'язання з ПДВ	703	641	5000
23	Списано дохід на фінансовий результат	703	791	25 000
24	Нараховано єдиний податок за ставкою 6 % та списано його на фінансовий результат ($30\,000 \cdot 6 : 100 = 1800$)	84 791	641 84	1800 1800

ПИТАННЯ ДЛЯ КОНТРОЛЮ ЗНАТЬ

1. Що таке побутові послуги та їх види?
2. Особливості патентування побутових послуг.
3. Види перукарських послуг.
4. Яку інформацію повинен містити «куточок споживача»?
5. Особливості відображення в обліку діяльності з надання побутових послуг.
6. Особливості сплати податку на додану вартість та єдиного податку на підприємствах з надання побутових послуг.

7. Особливості оподаткування приватних підприємців, які надають перукарські послуги.

8. На яких субрахунках відображають доходи від реалізації перукарських послуг і витрати на них?

9. Як відображається в обліку нарахування єдиного податку за ставкою 6 % та списання його на фінансовий результат?

10. Порядок відображення в обліку матеріальних витрат на підприємствах, які надають побутові послуги.

11. Відображення в обліку операцій з проведення гарантійного ремонту в сфері побутових послуг.

ЗАДАЧІ

1. Перукарню придбано парфумерні засоби на суму 1500 грн без ПДВ, ножиці та інші МШП на 800 грн без ПДВ і передано відповідним фахівцям. Дохід від надання перукарських послуг становить 7200 грн з ПДВ. Зробити відповідні бухгалтерські проведення.

2. У перукарні, платника єдиного податку за ставкою 10 %, отримано дохід 13 000 грн. Витрати становили: нарахована заробітна плата — 5000 грн (відрахування до кожного соціального фонду визначити самостійно), витрачені матеріали на суму 1300 грн, нараховано амортизацію обладнання — 280 грн, нараховано і оплачено заборгованість за комунальні послуги — 600 грн з ПДВ. Зробити необхідні бухгалтерські проведення, у тому числі з нарахування і сплати єдиного податку.

3. На підприємстві з побутового обслуговування обліковою політикою передбачено створення забезпечення гарантійного ремонту. Розмір щомісячних відрахувань становить 3000 грн, у поточному місяці здійснено гарантійні ремонти на суму 2800 грн. Зробити бухгалтерські проведення зі створення та використання забезпечень.

1. На підприємствах яких видів діяльності щодо певних видів ОЗ обирають виробничий метод нарахування амортизації?

- а) будівництво, транспорт, готелі;
- б) будівництво, транспорт, сільське господарство;
- в) торгівля, транспорт, ЖКГ.

Які це ОЗ?

2. На які ОЗ не нараховується амортизація в податковому і в бухгалтерському обліку?

- а) ОЗ на реконструкції, земля;
- б) ОЗ на консервації, земля, житлові будинки;
- в) ОЗ на консервації, невиробничі ОЗ.

3. Назвіть податки і збори, які сплачуються автотранспортним підприємством при придбанні автомобіля:

- а) збір до Пенсійного фонду, податок із власників транспортних засобів;
- б) реєстраційний збір, збір до Пенсійного фонду, ПДВ;
- в) реєстраційний збір, державне мито.

4. Бухгалтерське проведення з нарахування курортного збору:

- | | Д-т | К-т |
|----|-----|------|
| а) | 23 | 642; |
| б) | 92 | 641; |
| в) | 703 | 642. |

5. Відобразити податкове зобов'язання з ПДВ в ЖКГ при отриманні пільг:

- | | Д-т | К-т |
|----|-----|------|
| а) | 641 | 643; |
| б) | 643 | 641; |
| в) | 703 | 641; |
| г) | 703 | 643. |

6. Бухгалтерське проведення з оприбуткування ПММ:

- | | Д-т | К-т |
|----|-----|------|
| а) | 203 | 631; |
| б) | 203 | 361; |
| в) | 15 | 631. |

7. Бухгалтерське проведення з нарахування заробітної плати директора видавництва:

- | | Д-т | К-т |
|----|-----|------|
| а) | 23 | 661; |
| б) | 93 | 661; |
| в) | 92 | 661. |

8. Які із зазначених операцій не оподатковуються ПДВ?

- а) придбання ліцензії, сертифікату;
- б) придбання торгового патенту, ліцензії;
- в) плата за вхід до грального закладу.

9. Які з видів діяльності мають особливості у визначенні валового доходу? Які особливості?

- а) ЖКГ, будівництво;
- б) сільське господарство, будівництво;
- в) ЖКГ, автотранспорт.

10. За якими видами цільового фінансування не виникає валовий дохід?

- а) дотації;
- б) субвенції;
- в) фінансування капітальних вкладень.

11. В яких видах діяльності сплачується Пенсійний збір з інших операцій, ніж нарахування заробітної плати?

- а) гральний бізнес;
- б) громадське харчування;
- в) автомобільний транспорт.

12. Бухгалтерське проведення з нарахування збору за користування надрами:

- | | Д-т | К-т |
|----|-----|------|
| а) | 23 | 642; |
| б) | 92 | 641; |
| в) | 703 | 642. |

13. Які з видів діяльності мають окремі пільги з ПДВ?

- а) ЖКГ, видавнича діяльність;
- б) сільське господарство, будівництво, ЖКГ;
- в) автотранспорт, ЖКГ, сільське господарство.

14. Які з видів діяльності підлягають ліцензуванню?

- а) гральний бізнес, громадське харчування;
- б) гральний бізнес, готелі;
- в) готелі, автотранспорт.

15. Відобразити податкове зобов'язання з ПДВ в ЖКГ при отриманні дотацій:

- | | Д-т | К-т |
|----|-------------|------|
| а) | 703 | 641; |
| б) | не виникає; | |
| в) | 641 | 643; |
| г) | 703 | 643. |

16. Бухгалтерське проведення з нарахування заробітної плати водія в АТП

- | | Д-т | К-т |
|----|-----|------|
| а) | 23 | 661; |
| б) | 91 | 661; |
| в) | 92 | 661. |

17. На підприємствах яких видів діяльності необхідне страхування (крім обов'язкового)?

- а) автомобільний транспорт;
- б) будівництво;
- в) видавнича діяльність.

18. В яких видах діяльності утримується податок із доходів інших, ніж заробітна плата?

- а) автомобільний транспорт;
- б) гральний бізнес;
- в) сільське господарство.

19. Які з видів діяльності підлягають сертифікації?

- а) готельні послуги;
- б) гральний бізнес;
- в) видавнича діяльність.

20. Які із зазначених операцій оподатковуються ПДВ?

- а) придбання ліцензії, сертифікату;
- б) придбання торгового патенту, ліцензії;
- в) плата за вхід до грального закладу.

21. Відобразити податкове зобов'язання з ПДВ у будівництві при отриманні передоплати:

	Д-т	К-т
а)	703	641;
б)	702	641;
в)	703	643;
г)	643	641.

22. На підприємствах яких видів діяльності обов'язкові медичні огляди персоналу?

- а) громадське харчування, готелі;
- б) автомобільний транспорт, торгівля;
- в) громадське харчування, автомобільний транспорт.

23. Бухгалтерське проведення з витрачання будівельних матеріалів на підприємстві при будівництві господарським способом:

	Д-т	К-т
а)	15	205
б)	23	201
в)	15	205

24. Відобразити передавання паперу із видавництва до друкарні для друкування книг:

	Д-т	К-т
а)	206	201;
б)	022;	
в)	23	201.

25. Які з видів діяльності підлягають патентуванню?

- а) торгівля, готелі;
- б) гральний бізнес, побутові послуги;
- в) торгівля, побутові послуги.

26. Бухгалтерське проведення з оприбуткування приплоду

	Д-т	К-т
а)	21	701;
б)	23	21;
в)	21	23.

27. Бухгалтерське проведення з придбання автомобіля:

	Д-т	К-т
а)	10	631;
б)	152	361;
в)	152	631.

28. Відобразити податкове зобов'язання з ПДВ у торгівлі, коли перша подія — отримання передоплати:

	Д-т	К-т
а)	702	641;
б)	643	641;
в)	641	643;
г)	702	643.

29. Підприємства яких видів діяльності не можуть бути платниками єдиного податку?

- а) будівництво;
- б) гральний бізнес;
- в) житлово-комунальне господарство.

30. Бухгалтерське проведення з перевищення справедливої вартості над фактичною при оприбуткуванні приплоду:

	Д-т	К-т
а)	21	710;
б)	23	21;
в)	21	23.

31. Відобразити отримання друкарнею паперу видавництва для друкування книг:

	Д-т	К-т
а)	206	201;
б)	022;	
в)	23	201.

32. Бухгалтерське проведення з нарахування податку з виграшу в лотерею:

	Д-т	К-т
а)	475	641;
б)	685	641;
в)	686	641.

33. Відобразити податковий кредит з ПДВ в торгівлі при отриманні товару, коли першою подією була передоплата:

	Д-т	К-т
а)	641	644;
б)	644	631;
в)	641	631;
г)	644	641.

34. Бухгалтерське проведення з нарахування призового фонду в організації, що здійснює лотерейну діяльність:

	Д-т	К-т
а)	903	475;
б)	903	686;
в)	93	475.

35. Бухгалтерське проведення з нарахування виграшу в казино:

	Д-т	К-т
а)	949	685;
б)	23	685;
в)	685	641.

36. У будівництві фактичні витрати за етап склали 5000 грн, визнані — 4500 грн. Яким бухгалтерським проведенням відображають 4500 грн?

	Д-т	К-т
а)	230	661,65...;
б)	903	230;
в)	791	92.

37. Бухгалтерське проведення з нарахування податку з власників транспортних засобів:

	Д-т	К-т
а)	23, 92	642;
б)	92, 23	641;
в)	703	642.

38. У сільському господарстві підлягають амортизації в податковому обліку витрати:

- а) на вирощування багаторічних насаджень до початку плодоношення;
- б) на вирощування багаторічних насаджень у період плодоношення;
- в) на придбання і відгодівлю продуктивної худоби.

39. Бухгалтерське проведення з нарахування заробітної плати директора готелю:

	Д-т	К-т
а)	23	651;
б)	93	661;
в)	92	661.

40. Що належить до специфіки загальновиробничих витрат у сільському господарстві?

- а) поділяються на постійні і змінні;
- б) не поділяються на постійні і змінні;
- в) розподіляють між об'єктами витрат без урахування витрат основних матеріалів.

41. На підприємствах яких видів діяльності передбачено видачу спецодягу?

- а) готелі, автотранспорт, будівництво;
- б) ЖКГ, гральний бізнес, готелі;
- в) громадське харчування, видавнича діяльність, торгівля.

42. Який відсоток орендної плати сплачують до бюджету підприємства ЖКГ за надане в оренду комунальне майно?

- а) 30;
- б) 70;
- в) 25.

43. Бухгалтерське проведення: в ОСББ нараховано заборгованість за вивезення сміття:

- | | Д-т | К-т |
|----|-----|-----|
| а) | 84 | 63; |
| б) | 23 | 63; |
| в) | 85 | 63. |

44. Які з видів діяльності сплачують специфічні місцеві податки і збори?

- а) громадське харчування;
- б) гральний бізнес;
- в) готелі.

Які це податки і збори?

45. Бухгалтерське проведення: у неприбутковій організації отримано членські внески:

- | | Д-т | К-т |
|----|-----|------|
| а) | 311 | 48; |
| б) | 311 | 361; |
| в) | 301 | 48. |

46. Хто перераховує до бюджету ПДВ з оплати орендованого комунального майна?

- а) орендар;
- б) орендодавець;
- в) 70 % орендодавець, 30 % орендар.

47. Формула визначення відсотку реалізованих торгових націнок

а) $\text{Сер.}\% \text{ТН} = \frac{\text{ТН на початок місяця} + \text{ТН за отриманими товарами}}{\text{Залишок товарів на поч.} + \text{Покупна вартість отриманих товарів}}$

б) $\text{Сер.}\% \text{ТН} = \frac{\text{ТН на початок місяця} + \text{ТН за отриманими товарами}}{\text{Залишок товарів на поч.} + \text{Продажна вартість отриманих товарів}}$

$$в) \text{ Сер.}\% \text{ТН} = \frac{\text{ТН на початок місяця} + \text{ТН за реалізованими товарами}}{\text{Залишок товарів на поч.} + \text{Продажна вартість отриманих товарів}}$$

48. Відобразити податкове зобов'язання з ПДВ в торгівлі, коли перша подія — відвантаження товару:

	Д-т	К-т
а)	702	641;
б)	643	641;
в)	702	643.

49. Відобразити ПДВ на торгівлі в момент відвантаження товару, коли першою подією було отримання передоплати:

	Д-т	К-т
а)	702	641;
б)	643	641;
в)	641	643;
г)	702	643.

50. Бухгалтерське проведення з відображення ПДВ, сплаченого постачальнику при придбанні основних засобів за рахунок коштів цільового фінансування на підприємстві ЖКГ:

	Д-т	К-т
а)	48	631;
б)	15	631;
в)	641	631.

51. Для розрахунку податку з власників транспортних засобів необхідно мати дані про:

- ставку податку та середню потужність автомобілів;
- середній об'єм циліндрів двигунів по підприємству та ставку податку;
- об'єм циліндрів двигуна в розрізі марок і моделей, дані про їх однорідні групи та ставку податку за цією ознакою;
- індивідуальну потужність транспортних засобів, їх однорідні групи та ставку податку за цією ознакою.

52. Які платежі необхідно сплатити перед реєстрацією транспортного засобу?

- ПДВ та податок з власників транспортних засобів;
- пенсійний збір та податок з власників транспортних засобів;
- пенсійний збір та збір за реєстрацію;
- збір за реєстрацію транспортного засобу та податок з власників транспортних засобів.

53. Яким проведенням відображається операція з оприбуткування ПММ від підзвітної особи?

	Д-т	К-т
а)	372	203;

- б) 201 377;
- в) 203 372;
- г) 209 372.

54. Чи утримується податок із доходів фізичних осіб з суми авторської винагороди?

- а) так;
- б) ні;
- в) лише зі штатних авторів;
- г) так, як зі штатних, так і позаштатних авторів.

55. Яким проведенням відображається операція з надання послуги з перевезення вантажів АТП?

- | | Д-т | К-т |
|----|-----|------|
| а) | 703 | 377; |
| б) | 361 | 701; |
| в) | 361 | 703; |
| г) | 311 | 681. |

56. Збільшення справедливої вартості поточних біологічних активів на дату балансу відображають проведенням:

- | | Д-т | К-т |
|----|-----|------|
| а) | 16 | 710; |
| б) | 21 | 710; |
| в) | 940 | 21. |

57. При переведенні довгострокових біологічних активів, які оцінювали за первісною вартістю, до активів, що оцінюються за справедливою вартістю, на суму перевищення справедливої вартості над первісною роблять проведення:

- | | Д-т | К-т |
|----|----------|-----------|
| а) | 134 | 162, 164; |
| б) | 161, 163 | 162, 164; |
| в) | 161, 163 | 710. |

58. Відобразити податкове зобов'язання з ПДВ в ЖКГ при отриманні пільг

- | | Д-т | К-т |
|----|-----|------|
| а) | 641 | 643; |
| б) | 703 | 643; |
| в) | 703 | 641; |
| г) | 643 | 641. |

Примітка. Тести, які не пов'язані з визначенням правильного бухгалтерського проведення, можуть мати більше, ніж одну відповідь.

КЛАСИФІКАТОР ВИДІВ ЕКОНОМІЧНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ ДК 009:2005 (СКОРОЧЕНИЙ)

Код КВЕД		Назва
Розділ Група Клас	Підклас	
Секція А		Сільське господарство, мисливство, лісове господарство
01		Сільське господарство, мисливство та пов'язані з ними послуги
01.1		Рослинництво
01.2		Тваринництво
02		Лісове господарство та пов'язані з ним послуги
Секція В		Рибальство, рибицтво
Секція С		Добувна промисловість
Підсекція СА		Добування паливно-енергетичних корисних копалин
10		Добування вугілля, лігніту і торфу
11		Добування вуглеводнів та пов'язані з ним послуги
12		Добування уранової та торієвої руд
Підсекція СВ		Добування корисних копалин, крім паливно-енергетичних
13		Добування металевих руд
14		Інші галузі добувної промисловості
Секція D		Переробна промисловість
Підсекція DA		Виробництво харчових продуктів, напоїв та тютюнових виробів

Підсекція DB	Текстильне виробництво; виробництво одягу, хутра та виробів з хутра
Підсекція DC	Виробництво шкіри, виробів зі шкіри та інших матеріалів
Підсекція DD	Оброблення деревини та виробництво виробів з деревини, крім меблів
Підсекція DE	Целюлозно-паперове виробництво; видавнича діяльність
Підсекція DF	Виробництво коксу, продуктів нафтоперероблення та ядерних матеріалів
Підсекція DG	Хімічне виробництво
Підсекція DH	Виробництво гумових та пластмасових виробів
Підсекція DI	Виробництво іншої неметалевої мінеральної продукції
Підсекція DJ	Металургійне виробництво та виробництво готових металевих виробів
Підсекція DK	Виробництво машин та устаткування
Підсекція DL	Виробництво електричного, електронного та оптичного устаткування
Підсекція DM	Виробництво транспортних засобів та устаткування
Підсекція DN	Інші галузі промисловості
Секція E	Виробництво та розподілення електроенергії, газу та води
40	Виробництво та розподілення електроенергії, газу, пари та гарячої води
40.3	Постачання пари та гарячої води
40.30	40.30.0
41	Постачання пари та гарячої води
41.0	Збирання, очищення та розподілення води
41.00	Збирання, очищення та розподілення води
41.00.0	41.00.0
Секція F	Будівництво

Код КВЕД		Назва
Розділ Група Клас	Підклас	
45		Будівництво
Секція G		Торгівля; ремонт автомобілів, побутових виробів та предметів особистого вжитку
50		Торгівля автомобілями та мотоциклами, їх технічне обслуговування та ремонт
51		Оптова торгівля і посередництво в оптовій торгівлі
52		Роздрібна торгівля; ремонт побутових виробів та предметів особистого вжитку
Секція H		Діяльність готелів та ресторанів
55		Діяльність готелів та ресторанів
55.1		Діяльність готелів
55.2		Надання інших місць для тимчасового проживання
55.3		Діяльність ресторанів
55.4		Діяльність барів
55.5		Діяльність їдалень та послуги з постачання готової їжі
Секція I		Діяльність транспорту та зв'язку
60		Діяльність наземного транспорту
60.21		Діяльність автомобільного та іншого міського регулярного транспорту
60.24	60.24.0	Діяльність автомобільного вантажного транспорту
61		Діяльність водного транспорту

62	Діяльність авіаційного транспорту	
63	Додаткові транспортні послуги та допоміжні операції	
63.3	Послуги з організації подорожуваль	
64	Діяльність пошти та зв'язку	
Секція J	Фінансова діяльність	
65	Грошове та фінансове посередництво	
66	Страховання	
67	Допоміжні послуги у сфері фінансового посередництва та страхування	
Секція K	Операції з нерухомим майном, оренда, інжиніринг та надання послуг підприємцям	
70	Операції з нерухомим майном	
70.1	Операції з власним нерухомим майном	
70.2	Здавання в оренду власного нерухомого майна	
70.20	Здавання в оренду власного нерухомого майна	70.20.0
70.3	Операції з нерухомістю для третіх осіб	
70.32	Управління нерухомим майном	70.32.0
71	Оренда машин та устаткування; прокат побутових виробів і предметів особистого вжитку	
72	Діяльність у сфері інформатизації	
73	Дослідження і розробки	
74	Діяльність у сферах права, бухгалтерського обліку, інжинірингу; надання послуг підприємцям	
74.1	Діяльність у сферах права, бухгалтерського обліку та аудиту; консультування з питань комерційної діяльності та управління	

Код КВЕД		Назва
Розділ Група Клас	Підклас	
74.4		Рекламна діяльність
74.40	74.40.0	Рекламна діяльність
Секція L		Державне управління
75		Державне управління
Секція M		Освіта
80		Освіта
Секція N		Охорона здоров'я та надання соціальної допомоги
85		Охорона здоров'я та надання соціальної допомоги
Секція O		Надання комунальних та індивідуальних послуг; діяльність у сфері культури та спорту
90		Санітарні послуги, прибирання сміття та знищення відходів
91		Діяльність громадських організацій
92		Діяльність у сфері культури та спорту, відпочинку та розваг
93.0		Надання індивідуальних послуг
Секція P		Діяльність домашніх господарств
95		Діяльність домашніх господарств як роботодавців для домашньої прислуги
96		Діяльність домашніх господарств як виробників товарів для власного споживання
97		Діяльність домашніх господарств як виробників послуг для власного споживання
Секція Q		Діяльність екстериторіальних організацій
99		Діяльність екстериторіальних організацій

ПЛАН

рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств та організацій

Синтетичні рахунки (рахунки першого порядку)		Субрахунки (рахунки другого порядку)		Характеристика (А, П, А-П)
Код	Назва	Код	Назва	
1	2	3	4	5
Клас 1. Необоротні активи				
10	Основні засоби	100 101	Інвестиційна нерухомість Земельні ділянки	А
		102	Капітальні витрати на поліпшення земель	
		103	Будинки та споруди	
		104	Машини та обладнання	
		105	Транспортні засоби	
		106	Інструменти, прилади та інвентар	
		107	Тварини	
		108	Багаторічні насадження	
		109	Інші основні засоби	
11	Інші необоротні матеріальні активи	111	Бібліотечні фонди	А
		112	Малоцінні необоротні матеріальні активи	

Синтетичні рахунки (рахунки першого порядку)		Субрахунки (рахунки другого порядку)		Характеристика (А, П, А-П)
Код	Назва	Код	Назва	
1	2	3	4	5
		113	Тимчасові (нетитульні) споруди	
		114	Природні ресурси	
		115	Інвентарна тара	
		116	Предмети прокату	
		117	Інші необоротні матеріальні активи	
12	Нематеріальні активи	121	Права користування природними ресурсами	А
		122	Права користування майном	
		123	Права на комерційні позначення	
		124	Права на об'єкти промислової власності	
		125	Авторське право і та суміжні з ним права	
		127	Інші нематеріальні активи	
13	Знос (амортизація) необоротних активів	131	Знос основних засобів	
		132	Знос інших необоротних матеріальних активів	

		133	Накопичена амортизація нематеріальних активів	А
		134	Накопичена амортизація довгострокових біологічних активів	
		135	Знос інвестиційної нерухомості	
14	Довгострокові фінансові інвестиції	141	Інвестиції пов'язаним сторонам за методом обліку участі в капіталі	А
		142	Інші інвестиції пов'язаним сторонам	
		143	Інвестиції непов'язаним сторонам	
15	Капітальні інвестиції	151	Капітальне будівництво	А
		152	Придбання (виготовлення) основних засобів	
		153	Придбання (виготовлення) інших необоротних матеріальних активів	
		154	Придбання (створення) нематеріальних активів	
		155	Придбання (вирощування) довгострокових біологічних активів	
16	Довгострокові біологічні активи	161	Довгострокові біологічні активи рослинництва, які оцінені за справедливою вартістю	А
		162	Довгострокові біологічні активи рослинництва, які оцінені за первісною вартістю	
		163	Довгострокові біологічні активи тваринництва, які оцінені за справедливою вартістю	
		164	Довгострокові біологічні активи тваринництва, які оцінені за первісною вартістю	

Синтетичні рахунки (рахунки першого порядку)		Субрахунки (рахунки другого порядку)		Характеристика (А, П, А-П)
Код	Назва	Код	Назва	
1	2	3	4	5
		165	Незрілі довгострокові біологічні активи, які оцінюються за справедливою вартістю	
		166	Незрілі довгострокові біологічні активи, які оцінюються за первісною вартістю	
17	Відстрочені податкові активи		За видами відстрочених податкових активів	А
18	Довгострокова дебіторська заборгованість та інші необоротні активи	181	Заборгованість за майно, що передано у фінансову оренду	
		182	Довгострокові векселі одержані	
		183	Інша дебіторська заборгованість	
		184	Інші необоротні активи	А
19	Гудвіл	191	Гудвіл при придбанні	А
		192	Гудвіл при приватизації (корпоратизації)	
Клас 2. Запаси				
20	Виробничі запаси	201	Сировина й матеріали	А
		202	Купівельні напівфабрикати та комплектуючі вироби	

			203	Паливо		
			204	Тара й тарні матеріали		
			205	Будівельні матеріали		
			206	Матеріали, передані в переробку		
			207	Запасні частини		
			208	Матеріали сільськогосподарського призначення		
			209	Інші матеріали		
21	Поточні біологічні активи		211	Поточні біологічні активи рослинництва, які оцінені за справедливою вартістю		A
			212	Поточні біологічні активи тваринництва, які оцінені за справедливою вартістю		
			213	Поточні біологічні активи тваринництва, які оцінені за первісною вартістю		
22	Малоцінні та швидкозношувані предмети			За видами предметів		A
23	Виробництво			За видами виробництва		A
24	Брак у виробництві			За видами продукції		A
25	Напівфабрикати			За видами напівфабрикатів		A
26	Готова продукція			За видами готової продукції		A
27	Продукція сільськогосподарського виробництва			За видами продукції		A

Синтетичні рахунки (рахунки першого порядку)		Субрахунки (рахунки другого порядку)		Характеристика (А, П, А-П)
Код	Назва	Код	Назва	
1	2	3	4	5
28	Товари	281	Товари на складі	А
		282	Товари в торгівлі	
		283	Товари на комісії	
		284	Тара під товарами	
		285	Торгова націнка	
		286	Необоротні активи та групи вибуття, утримувані для продажу	П
<i>Клас 3. Кошти, розрахунки та інші активи</i>				
30	Каса	301	Каса в національній валюті	А
		302	Каса в іноземній валюті	
31	Рахунки в банках	311	Поточні рахунки в національній валюті	А
		312	Поточні рахунки в іноземній валюті	
		313	Інші рахунки в банку в національній валюті	
		314	Інші рахунки в банку в іноземній валюті	
32				

33	Інші грошові кошти	331	Грошові документи в національній валюті	А
		332	Грошові документи в іноземній валюті	
		333	Грошові кошти в дорозі в національній валюті	
		334	Грошові кошти в дорозі в іноземній валюті	
34	Короткострокові векселі одержані	341	Короткострокові векселі, одержані в національній валюті	А
		342	Короткострокові векселі, одержані в іноземній валюті	
35	Поточні фінансові інвестиції	351	Еквіваленти грошових коштів	А
		352	Інші поточні фінансові інвестиції	
36	Розрахунки з покупцями та замовниками	361	Розрахунки з вітчизняними покупцями	А
		362	Розрахунки з іноземними покупцями	
		363	Розрахунки з учасниками ПФГ	
37	Розрахунки з різними дебіторами	371	Розрахунки за виданими авансами	А
		372	Розрахунки з підзвітними особами	
		373	Розрахунки за нарахованими доходами	А-П
		374	Розрахунки за претензіями	
		375	Розрахунки за відшкодуванням завданих збитків	А
376	Розрахунки за позиками членам кредитних спілок	А		
		377	Розрахунки з іншими дебіторами	А-П

Синтетичні рахунки (рахунки першого порядку)		Субрахунки (рахунки другого порядку)		Характеристика (А, П, А-П)
Код	Назва	Код	Назва	
1	2	3	4	5
38	Резерв сумнівних боргів		За дебіторами	П
39	Витрати майбутніх періодів		За видами витрат	А
<i>Клас 4. Власний капітал та забезпечення зобов'язань</i>				
40	Стагуний капітал		За видами капіталу	П
41	Пайовий капітал		За видами капіталу	П
42	Додатковий капітал	421	Емісійний дохід	П
		422	Інший вкладений капітал	
		423	Дооцінка активів	
		424	Безоплатно одержані необоротні активи	
		425	Інший додатковий капітал	
43	Резервний капітал		За видами капіталу	П
44	Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)	441	Прибуток нерозподілений	П діяльності
		442	Непокриті збитки	
		443	Прибуток, використаний у звітному періоді	

45	Вилучений капітал	451	Вилучені акції	А
		452	Вилучені вклади й паї	
		453	Інший вилучений капітал	
46	Неоплачений капітал		За видами капіталу	А
47	Забезпечення майбутніх витрат і платежів	471	Забезпечення виплат відпусток	П
		472	Додаткове пенсійне забезпечення	
		473	Забезпечення гарантійних зобов'язань	
		474	Забезпечення інших витрат і платежів	
		475	Забезпечення призового фонду (резерв виплат)	
48	Цільове фінансування і цільові надходження	476	Резерв на виплату джек-поту, не забезпеченого сплатою участі у лотереї	П
		477	Забезпечення матеріального заохочення	
		478	Забезпечення відновлення земельних ділянок	
49	Страхові резерви	491	За об'єктами фінансування	П
		492	Технічні резерви	
		493	Резерви із страхування життя	
		494	Частка перестраховиків у резервах із страхування життя	
		495	Результат зміни технічних резервів	
		496	Результат зміни резервів зі страхування життя	

Синтетичні рахунки (рахунки першого порядку)		Субрахунки (рахунки другого порядку)		Характеристика (А, П, А-П)
Код	Назва	Код	Назва	
1	2	3	4	5
<i>Клас 5. Довгострокові зобов'язання</i>				
50	Довгострокові позики	501	Довгострокові кредити банків у національній валюті	П
		502	Довгострокові кредити банків в іноземній валюті	
		503	Відстрочені довгострокові кредити банків у національній валюті	
		504	Відстрочені довгострокові кредити банків в іноземній валюті	
		505	Інші довгострокові позики в національній валюті	
		506	Інші довгострокові позики в іноземній валюті	
51	Довгострокові векселі видані	511	Довгострокові векселі, видані в національній валюті	П
		512	Довгострокові векселі, видані в іноземній валюті	
52	Довгострокові зобов'язання за облігаціями	521	Зобов'язання за облігаціями	П
		522	Премія за випущеними облігаціями	
		523	Дисконт за випущеними облігаціями	

53	Довгострокові зобов'язання з оренди	531	Зобов'язання з фінансової оренди	П
		532	Зобов'язання з оренди цілісних майнових комплексів	
54	Відстрочені податкові зобов'язання		За видами зобов'язань	П
55	Інші довгострокові зобов'язання		За видами зобов'язань	П
56				
57				
58				
59				
<i>Клас 6. Поточні зобов'язання</i>				
60	Короткострокові позики	601	Короткострокові кредити банків у національній валюті	П
		602	Короткострокові кредити банків в іноземній валюті	
		603	Відстрочені короткострокові кредити банків у національній валюті	
		604	Відстрочені короткострокові кредити банків в іноземній валюті	
		605	Прострочені позики в національній валюті	
		606	Прострочені позики в іноземній валюті	

Синтетичні рахунки (рахунки першого порядку)		Субрахунки (рахунки другого порядку)		Характеристика (А, П, А-П)
Код	Назва	Код	Назва	
1	2	3	4	5
61	Поточна заборгованість за довгостроковими зобов'язаннями	611	Поточна заборгованість за довгостроковими зобов'язаннями в національній валюті	П
		612	Поточна заборгованість за довгостроковими зобов'язаннями в іноземній валюті	
62	Короткострокові векселі видані	621	Короткострокові векселі, видані в національній валюті	П
		622	Короткострокові векселі, видані в іноземній валюті	
63	Розрахунки з постачальниками та підрядниками	631	Розрахунки з вітчизняними постачальниками	П
		632	Розрахунки з іноземними постачальниками	
		633	Розрахунки з учасниками ПФГ	
64	Розрахунки за податками і платежами	641	Розрахунки за податками	П-А
		642	Розрахунки за обов'язковими платежами	
		643	Податкові зобов'язання	
		644	Податковий кредит	
65	Розрахунки за страхуванням	651	За пенсійним забезпеченням	П-А
		652	За соціальним страхуванням	

Синтетичні рахунки (рахунки першого порядку)		Субрахунки (рахунки другого порядку)		Характеристика (А, П, А-П)
Код	Назва	Код	Назва	
1	2	3	4	5
66	Розрахунки за виплатами працівникам	653	За страхуванням на випадок безробіття	
		654	За індивідуальним страхуванням	
		655	За страхуванням майна	
67	Розрахунки з учасниками	661	Розрахунки за заробітною платою	П-А
		662	Розрахунки з депонентами	
		663	Розрахунки за іншими виплатами	
68	Розрахунки за іншими операціями	671	Розрахунки за нарахованими дивідендами	П
		672	Розрахунки за іншими виплатами	
68	Розрахунки за іншими операціями	680	Розрахунки, пов'язані з необоротними активами та групами вибуття, утримуваними для продажу	П-А
		681	Розрахунки за авансами одержаними	
		682	Внутрішні розрахунки	
		683	Внутрішньогосподарські розрахунки	
		684	Розрахунки за нарахованими відсотками	
		685	Розрахунки з іншими кредиторами	

Синтетичні рахунки (рахунки першого порядку)		Субрахунки (рахунки другого порядку)		Характеристика (А, П, А-П)
Код	Назва	Код	Назва	
1	2	3	4	5
69	Доходи майбутніх періодів		За видами доходів	П
<i>Клас 7. Доходи і результати діяльності</i>				
70	Доходи від реалізації	701	Дохід від реалізації готової продукції	П
		702	Дохід від реалізації товарів	П
		703	Дохід від реалізації робіт і послуг	П
		704	Виручування з доходу	А
		705	Перестрашування	П
71	Інший операційний дохід	710	Дохід від первісного визнання та від зміни вартості активів, які обліковуються за справедливою вартістю	П
		711	Дохід від реалізації іноземної валюти	
		712	Дохід від реалізації інших оборотних активів	
		713	Дохід від операційної оренди активів	
		714	Дохід від операційної курсової різниці	
		715	Одержані штрафи, пені, неустойки	

		716	Відшкодування раніше списаних активів	П
		717	Дохід від списання кредиторської заборгованості	
		718	Дохід від безоплатно одержаних оборотних активів	
		719	Інші доходи від операційної діяльності	
72	Дохід від участі в капіталі	721	Дохід від інвестицій в асоційовані підприємства	П
		722	Дохід від спільної діяльності	
		723	Дохід від інвестицій в дочірні підприємства	
73	Інші фінансові доходи	731	Дивіденди одержані	П
		732	Відсотки одержані	
		733	Інші доходи від фінансових операцій	
74	Інші доходи	741	Дохід від реалізації фінансових інвестицій	П
		742	Дохід від відновлення корисності активів	
		744	Дохід від неопераційної курсової різниці	
		745	Дохід від безоплатно одержаних активів	
75	Надзвичайні доходи	746	Інші доходи від звичайної діяльності	П
		751	Відшкодування збитків від надзвичайних подій	
76	Страхові платежі	752	Інші надзвичайні доходи	П
77			За видами страхування	П

Синтетичні рахунки (рахунки першого порядку)		Субрахунки (рахунки другого порядку)		Характеристика (А, П, А-П)
Код	Назва	Код	Назва	
1	2	3	4	5
78				
79	Фінансові результати	791	Результат операційної діяльності	А-П
		792	Результат фінансових операцій	
		793	Результат іншої звичайної діяльності	
		794	Результат надзвичайних подій	
<i>Клас 8. Витрати за елементами</i>				
80	Матеріальні витрати	801	Витрати сировини й матеріалів	А
		802	Витрати купівельних напівфабрикатів та комплектуючих виробів	
		803	Витрати палива й енергії	
		804	Витрати тари й тарних матеріалів	
		805	Витрати будівельних матеріалів	
		806	Витрати запасних частин	
		807	Витрати матеріалів сільськогосподарського призначення	
		808	Витрати товарів	

		809	Інші матеріальні витрати		
81	Витрати на оплату праці	811	Виплати за окладами й тарифами	A	
		812	Премії та заохочення		
		813	Компенсаційні виплати		
		814	Оплата відпусток		
		815	Оплата іншого невідпрацьованого часу		
		816	Інші витрати на оплату праці		
82	Відрахування на соціальні заходи	821	Відрахування на пенсійне забезпечення	A	
		822	Відрахування на соціальне страхування		
		823	Страхування на випадок безробіття		
		824	Відрахування на індивідуальне страхування		
83	Амортизація	831	Амортизація основних засобів	A	
		832	Амортизація інших необоротних матеріальних активів		
		833	Амортизація нематеріальних активів		
84	Інші операційні витрати		За видами витрат	A	
85	Інші затрати		За видами витрат	A	
86					
87					
88					
89					

Синтетичні рахунки (рахунки першого порядку)		Субрахунки (рахунки другого порядку)		Характеристика (А, П, А-П)
Код	Назва	Код	Назва	
1	2	3	4	5
<i>Клас 9. Витрати діяльності</i>				
90	Собівартість реалізації	901	Собівартість реалізованої готової продукції	A
		902	Собівартість реалізованих товарів	
		903	Собівартість реалізованих робіт і послуг	
		904	Страхові виплати	
91	Загальновиробничі витрати		За видами витрат	A
92	Адміністративні витрати		За видами витрат	A
93	Витрати на збут		За видами витрат	A
94	Інші витрати операційної діяльності	940	Витрати від первісного визнання та від зміни вартості активів, які обліковуються за справедливою вартістю	A
		941	Витрати на дослідження і розробки	
		942	Собівартість реалізованої іноземної валюти	
		943	Собівартість реалізованих виробничих запасів	
		944	Сумнівні та безнадійні борги	
		945	Втрати від операційної курсової різниці	
		946	Втрати від знецінення запасів	

95	Фінансові витрати	947	Нестачі і втрати від псування цінностей	А
		948	Визнані штрафи, пені, неустойки	
96	Втрати від участі в капіталі	949	Інші витрати операційної діяльності	А
		951	Відсотки за кредит	
97	Інші витрати	952	Інші фінансові витрати	А
		961	Втрати від інвестицій в асоційовані підприємства	
		962	Втрати від спільної діяльності	
		963	Втрати від інвестицій в дочірні підприємства	
98	Податок на прибуток	971	Собівартість реалізованих фінансових інвестицій	А
		972	Втрати від зменшення корисності активів	
		974	Втрати від неопераційних курсових різниць	
		975	Уцінка необоротних активів і фінансових інвестицій	
		976	Списання необоротних активів	
99	Надзвичайні витрати	977	Інші витрати звичайної діяльності	А
		981	Податок на прибуток від звичайної діяльності	
01	Орендовані необоротні активи	982	Податок на прибуток від надзвичайних подій	А
		991	Втрати від стихійного лиха	
		992	Витрати від техногенних катастроф і аварій	
<i>Клас 0. Позабалансові рахунки</i>				
За видами активів				

Синтетичні рахунки (рахунки першого порядку)		Субрахунки (рахунки другого порядку)		Характеристика (А, П, А-П)
Код	Назва	Код	Назва	
1	2	3	4	5
02	Активи на відповідально- му зберіганні	021	Устаткування, прийняте для монтажу	
		022	Матеріали, прийняті для переробки	
		023	Матеріальні цінності на відповідальному зберіганні	
		024	Товари, прийняті на комісію	
		025	Матеріальні цінності довірителя	
03	Контрактні зобов'язання		За видами зобов'язань	
04	Непередбачені активи й зобов'язання	041	Непередбачені активи	
		042	Непередбачені зобов'язання	
05	Гарантії та забезпечення надані		За видами гарантій та забезпечень наданих	
06	Гарантії та забезпечення отримані		За видами гарантій та забезпечень отриманих	
07	Списані активи	071	Списана дебіторська заборгованість	
		072	Невідшкодовані нестачі і втрати від псування цінностей	
08	Бланки суворого обліку		За видами бланків	
09	Амортизаційні відраху- вання			

Додаток В

Додаток до Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 2 «Баланс»

КОДИ

|| 01

Дата (рік, місяць, число)

за ЄДРПОУ
за КОАТУУ
за КОПФІ
за СПОДУ
за КВЕД
Контрольна сума

Підприємство _____
Територія _____
Організаційно-правова форма господарювання _____
Орган державного управління _____
Вид економічної діяльності _____
Одиниця виміру: тис. грн. _____

Адреса _____

на _____ 20__ р. **Баланс**

Форма N 1 Код за ДКУД 1801001

Актив	Код рядка	На початок звітного періоду	На кінець звітного періоду
1	2	3	4
I. Необоротні активи			
Нематеріальні активи:			
залишкова вартість	010		
первісна вартість	011		

Актив	Код рядка	На початок звітного періоду	На кінець звітного періоду
I	2	3	4
накопичена амортизація	012		
Незавершене будівництво	020		
Основні засоби:			
залишкова вартість	030		
первісна вартість	031		
знос	032		
Довгострокові біологічні активи:			
справедлива (залишкова) вартість	035		
первісна вартість	036		
накопичена амортизація	037		
Довгострокові фінансові інвестиції:			
які обліковуються за методом участі в капіталі інших підприємств	040		
інші фінансові інвестиції	045		
Довгострокова дебіторська заборгованість	050		
Відстрочені податкові активи	060		

Інші необоротні активи	070	
Усього за розділом I	080	
II. Оборотні активи		
Виробничі запаси	100	
Поточні біологічні активи	110	
Незавершене виробництво	120	
Готова продукція	130	
Товари	140	
Векселі одержані	150	
Дебіторська заборгованість за товари, роботи, послуги:		
чиста реалізаційна вартість	160	
первісна вартість	161	
резерв сумнівних боргів	162	
Дебіторська заборгованість за розрахунками:		
з бюджетом	170	
за виданими авансами	180	
з нарахованих доходів	190	
із внутрішніх розрахунків	200	
Інша поточна дебіторська заборгованість	210	

Актив	Код рядка	На початок звітного періоду	На кінець звітного періоду
<i>I</i>	2	3	4
Поточні фінансові інвестиції	220		
Грошові кошти та їх еквіваленти:			
в національній валюті	230		
в іноземній валюті	240		
Інші оборотні активи	250		
Усього за розділом II	260		
III. Витрати майбутніх періодів	270		
IV. Необоротні активи та групи вибуття	275		
Баланс	280		
Пасив	Код рядка	На початок звітного періоду	На кінець звітного періоду
<i>I</i>	2	3	4
I. Власний капітал			
Статутний капітал	300		
Пайовий капітал	310		
Додатковий вкладений капітал	320		

Інший додатковий капітал	330	
Резервний капітал	340	
Нерозподілений прибуток (непокритий збиток)	350	
Неоплачений капітал	360	0
Вилучений капітал	370	0
Усього за розділом I	380	
II. Забезпечення наступних витрат і платежів		
Забезпечення виплат персоналу	400	
Інші забезпечення	410	
Цільове фінансування	420	
Усього за розділом II	430	
III. Довгострокові зобов'язання		
Довгострокові кредити банків	440	
Інші довгострокові фінансові зобов'язання	450	
Відстрочені податкові зобов'язання	460	
Інші довгострокові зобов'язання	470	
Усього за розділом III	480	
IV. Поточні зобов'язання		
Короткострокові кредити банків	500	

Пасив	Код рядка	На початок звітного періоду	На кінець звітного періоду
<i>1</i>	<i>2</i>	<i>3</i>	<i>4</i>
Поточна заборгованість за довгостроковими зобов'язаннями	510		
Векселі видані	520		
Кредиторська заборгованість за товари, роботи, послуги	530		
Поточні зобов'язання за розрахунками:			
з одержаних авансів	540		
з бюджетом	550		
з позабюджетних платежів	560		
зі страхування	570		
з оплати праці	580		
з учасниками	590		
із внутрішніх розрахунків	600		
Інші поточні зобов'язання	610		
Усього за розділом IV	620		
V. Доходи майбутніх періодів	630		
Баланс	640		

Керівник
Головний бухгалтер

СТРАХОВІ ТАРИФИ

на загальнообов'язкове державне соціальне страхування
від нещасного випадку на виробництві та професійного захворювання

Клас ризику	Страховий тариф
1	2
1	0,56
2	0,57
3	0,58
4	0,59
5	0,60
6	0,62
7	0,63
8	0,65
9	0,66
10	0,68
11	0,70
12	0,72
13	0,73
14	0,75
15	0,80
16	0,84
17	0,86
18	0,93
19	0,96
20	0,97
21	0,98
22	0,99 (0,20)*
23	1,06
24	1,10 (0,50)*
25	1,13
26	1,19
27	1,25
28	1,31
29	1,38
30	1,40
31	1,41
32	1,45
33	1,46
34	1,57

Клас ризику	Страховий тариф
1	2
35	1,58
36	1,66
37	1,67
38	1,76
39	1,77
40	1,79
41	1,80
42	1,83
43	1,85
44	1,90
45	1,91
46	1,99
47	2,04
48	2,06
49	2,08
50	2,25
51	2,27
52	2,32
53	2,34
54	2,37
55	2,46
56	2,54
57	2,81
58	2,82
59	2,90 (2,10)**
60	3,28
61	3,56
62	3,70
63	3,99
64	4,20
65	6,41
66	6,52
67	13,50

*Для сільськогосподарських підприємств

**Для видобувної промисловості

Додаток до Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 30 «Біологічні активи»

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			
<i>Довгострокові біологічні активи</i>			
основне стадо овець*	молоко, каракульські смужки, вовна, гній	приплід	пряжа, м'ясопродукти
основне стадо великої рогатої худоби*	молоко, гній	приплід	сметана, масло, сир, м'ясопродукти
основне стадо свиней*	гній	приплід	м'ясопродукти
<i>Поточні біологічні активи</i>			
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	

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
Рослинництво			
<i>Довгострокові біологічні активи</i>			
виноградники	виноград	чубуки	виноматеріали, сокоматеріали
сади, дерева в лісі (лісовий масив)	плоди, деревина ділова, дрова	саджанці	сухофрукти, консерви фруктові пиломатеріали
<i>Поточні біологічні активи</i>			
зернові культури	зерно, зернові відходи, солома		борошно, крупа, комбіюрами
овочеві культури	овочі		консерви овочеві, соління
технічні культури	тютюнове листя, насіння соняшнику, цукрові буряки		тютюн ферментів, масло рослинне, цукор
кормові культури	зелена маса, коренешлоди		силос, сінаж
розсадники		саджанці	

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

Типова форма № КБ-2в

ЗАТВЕРДЖЕНО
наказ Міністерства
внутрішніх справ України
від 4 грудня 2009 року № 554

_____ (найменування підприємства, організації)

Ідентифікаційний код ЄДРПОУ (_____)

Замовник _____
(найменування підприємства, організації)

Генеральний директор _____
(найменування підприємства, організації)

Субпідрядник _____
(найменування підприємства, організації)

Договір N _____ від « ____ » _____ 20__ року

Найменування будівництва та його адреса _____

Найменування об'єкта _____

Підстава: договірна ціна

АКТ №
приймання виконаних будівельних робіт*
за _____ 20__ року

№ з/п	Найменування робіт і витрат	Об'єкт-губ'явання (шифр і № позиції нормативу)	Одиниця виміру	Кількість	Початкова ціна одиниці виміру, грн				Виконано робіт (витрати), грн	Витрати праці робітників-будівельників на обсяг робіт, люд.-год.
					всього	заробітна плата	експлуатація машин та механізмів	у тому числі у тому числі заробітна плата машиністів		
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	
1.										
2.										
I	Разом прямі витрати		грн							
	у тому числі:									
	вартість матеріалів, виробів та конструкцій		грн							
	заробітна плата		грн							
	вартість експлуатації машин		грн							
II	Загальновиробничі витрати		грн							
III	Кошти на зведення та розбирання тимчасових будівель і споруд		грн							

IV	Додаткові витрати при виконанні будівельно-монтажних робіт у зимовий (літній) період	грн	
	Разом вартість будівельно-монтажних робіт (I + II + III + IV)	грн	
V	Інші супутні витрати	грн	
	Разом(I + II + III + IV + V)	грн	
VI	Прибуток	грн	
VII	Адміністративні витрати	грн	
VIII	Кошти на покриття ризику	грн	
	Разом (I + II + III + IV+ V + VI + VII + VIII)	грн	
IX	Податки, збори, обов'язкові платежі, встановлені чинним законодавством і не враховані складовими вартості будівництва (без ПДВ)	грн	
	Разом (I + II + III + IV + V + VI + VII + VIII + IX)	грн	
X	Податок на додану вартість	грн	
	Всього за актом	грн	

* Будівельні роботи — це будівельні, монтажні, пусканалагоджувальні та інші роботи, що виконуються під час нового будівництва, реконструкції, реставрації, капітального та поточного ремонту будівель та споруд.

М.П. Здав Генпідрядник (Субпідрядник) _____ (підпис) _____ «__» ____ 20__ року

М.П. Прийняв Замовник (Генпідрядник) _____ (підпис) _____ «__» ____ 20__ року

Типова форма № КБ-3

ЗАТВЕРДЖЕНО
наказ Міністерства України
від 4 грудня 2009 року № 554

_____ (найменування підприємства, організації)
 Ідентифікаційний код ЄДРПОУ (_____)
 Замовник _____
 _____ (найменування підприємства, організації)
 Генпідрядник _____
 _____ (найменування підприємства, організації)
 Субпідрядник _____
 _____ (найменування підприємства, організації)
 Договір N _____ від «__» _____ 20__ року
 Найменування будівництва та його адреса _____

ДОВІДКА ПРО ВАРТІСТЬ ВИКОНАНИХ БУДІВЕЛЬНИХ РОБІТ* / ТА ВИТРАТИ**/
 за _____ 20__ року (тис. грн.)

Найменування об'єктів, черг та пускових комплексів	Вартість виконаних робіт та витрати					
	з початку будівництва по звітний місяць включно		з початку року по звітний місяць включно		У тому числі за звітний місяць	
	з них будівель- но-монтажні роботи	2	з них будівель- но-монтажні роботи	4		з них будівель- но-монтажні роботи
A	1	2	3	4	5	6
Всього вартість будівельних робіт по будові (без ПДВ)						

у тому числі:									
1.									
2.									
Податок на додану вартість (ПДВ) — всього по будові									
Всього вартість будівельних робіт по будові з урахуванням ПДВ									
Вартість змонтованого устаткування (без ПДВ)									
Податок на додану вартість (ПДВ)									
Вартість змонтованого устаткування з ПДВ									

___*/ Будівельні роботи — це будівельні, монтажні, пусканалагоджувальні та інші роботи, що виконуються під час нового будівництва, реконструкції, реставрації, капітального та поточного ремонту будівель та споруд.

**/ Витрати — вартість змонтованого устаткування, що придбавається виконавцем робіт

М.П. Субпідрядник _____ (підпис) _____ « _____ » _____ 20 _____ року (ПІБ)

М.П. Генпідрядник _____ (підпис) _____ « _____ » _____ 20 _____ року (ПІБ)

М.П. Замовник _____ (підпис) _____ « _____ » _____ 20 _____ року (ПІБ)

Додаток 3

Додаток 10
до пункту 2.2
Методичних рекомендацій

Код за ЗКУД _____ 0903111 _____

_____ Заклад (підприємство)
_____ керівник
_____ старший бухгалтер

ДЕННИЙ ЗАБІРНИЙ ЛИСТ N _____
від « _____ » _____ 200_р. _____

Найменування виробів	Одиниця виміру	Ціна	Відпущено (час)						Кількість	Поворотів	Код виробів	Одиниця виміру	Усього відпущено за день		Примітка
			година	година	година	година	година	година					кількість	сума	
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14		
Разом															

Усього за день _____ (кількість прописом) _____ натуральних одиниць
на суму _____ грн. _____ коп.

Відпустив _____ (підпис) _____ (прізвище, ім'я, по батькові) _____ (підпис) _____ (прізвище, ім'я, по батькові)
Перевірив _____ (підпис) _____ (прізвище, ім'я, по батькові) _____ (підпис) _____ (прізвище, ім'я, по батькові)

Типова форма № 2-ГН

Загверджено наказом Мінітрансу,
Мінстагу України від 29.12.95 р. № 488/346

Подорожній лист № _____ вантажного автомобіля

« _____ » _____ 200 _____ р.

Місце для штампу підприємства

Режим роботи _____

Код _____

Колона _____ Бригада

Автомобіль _____ Гар. № _____
(марка, держ. №)Водій _____ Таб. № _____
(прізвище, ім'я, по батькові)Прицеп 1 _____ Гар. № _____
(марка, держ. №)Прицеп 2 _____ Гар. № _____
(марка, держ. №)

Супроводжуючі особи _____

Робота водія та автомобіля						
операція	час за графіком		пул. пробіг, км	показ спідометра	час фактичний, час, міс., год., хв.	
	год.	хв.			спец. уст.	двигун
1	2	3	4	5	6	
виїзд із гаража						
поверн. в гараж						
Рух пального, літрів						
марка пального	код марки	видано	залишок при		час роб., год.	
			виїзді	поворненні	спец. уст.	двигун
7	8	9	10	11	12	13
	заправника	механ.	ме-	хан.	диспетчера	
підписи						

Завдання водієві

в час розпорядження	час		кількість годин	звідки взяти вантаж	куди поставити вантаж	найменування вантажу	кільк. із-док з вантажем	відстань, км	перевози, тонн
	прибуття	вибуття							
14	15	16	17	18	19	20	21	22	23

Разом _____

Посвідчення водія, перевірів, завдання видав, _____

Вїзд дозволений, підпис механіка _____

Особливі відмітки _____

видати пального _____ літрів

Автомобіль прийняв, підпис водія _____

Підпис диспетчера _____

При поверненні автомобіль _____
справний
несправний

Водій за станом здоров'я до управління _____

Здав водій _____

допущений (підпис) _____

Прийняв механік _____

Послідовність виконання завдання						
№ їздок	номери прикладених товаротранспортних накладних і талонів замовника	відпрацьовано, год., хв.	перевезено, тонн	виконано, т/км	підпис та печатка вантажовідправника	маршрут руху (заповнюється замовником)
24	25	26	27	28	29	звідки куди 30 31

ТТН у кількості _____ шт. (прописом)

Здав водій _____

Прийняв диспетчер _____

Результати роботи автомобіля і причепів																
витрати пального (літрів)	час в наряді, год., хв.		пробіг, км		перевезено тонн	виконано т/км	зарплата									
	усього	у т. ч. автомобіля	загальний	у т. ч. з вантажем			код	сума								
32	34	35	36	37	38	39	40	41	42	43	44	45	46	47	48	49
				на лінії	по тех. неспр.	кількість їздок з вантажем	автомобіля	причепа	автомобіля	причепа	всього	у т. ч. у причепах				
				у простой												

Коди марок автомобіля

причепів

Автомобіле-дні у роботі

до Порядку складання податкового звіту про використання коштів неприбутковими установами й організаціями
 Затверджено Наказом Державної податкової адміністрації України від 3 квітня 2003 р. N 153
 [із змінами внесеними Наказами ДПА України від 10 грудня 2003 р. N 594,
 від 9 лютого 2004 р. N 81, від 16 лютого 2004 р. N 92,
 від 17 січня 2005 р. N 20, від 31 березня 2006 р. N 169]

Штамп ДПІ або ДПА		Звітний Уточнюючий Звітний новий	
1	ПОДАТКОВИЙ ЗВІТ ПРО ВИКОРИСТАННЯ КОШТІВ НЕПРИБУТКОВИМИ УСТАНОВАМИ Й ОРГАНІЗАЦІЯМИ		
2	Звітний період 200_ рік	<input type="checkbox"/> 1 квартал <input type="checkbox"/> півріччя <input type="checkbox"/> 3 квартали	Рік <input type="checkbox"/>
3	Повна назва неприбуткової установи (організації)		Юридична особа
4	Ідентифікаційний код за ЄДРПОУ <input type="checkbox"/>		Код виду економічної діяльності (КВЕД) <input type="checkbox"/>
5	Місцезнаходження неприбуткової установи (організації)		Поштовий індекс
	_____		Телефон: <input type="checkbox"/>
	Електронна адреса E-mail: _____		Факс <input type="checkbox"/>
6	Номер рішення про реєстрацію у податковому органі: дата.		№ <input type="checkbox"/>
7	Ознака неприбуткової установи (організації)		<input type="checkbox"/>
8	До державної податкової інспекції (адміністрації) в _____		

Одиниця виміру: грн., без копійок, з відповідним округленням за загальностановленими правилами (починаючи з податкового періоду — перший квартал 2006 року)

Показники	Код рядка	Наростаючим під-сумком з початку звітного року
<i>I</i>	2	3
<i>I частина</i>		
Бюджетне фінансування установ (організацій), що віднесені до неприбуткових відповідно до абзачу «а» пп. 7.11.1 п. 7.11 ст. 7 (ознака неприбутковості з 0001 до 0004) (сума рядків 1.1, 1.2, 1.3)	1	
Фактично одержане фінансування за загальним фондом	1.1	
Залишки коштів на рахунках спеціального фонду, що перейшли з попереднього року	1.2	
Доходи, одержані бюджетною установою (організацією), що зараховані на рахунки спеціального фонду цієї установи (організації) згідно із затвердженим у встановленому порядку кошторисом (сума рядків 1.3.1, 1.3.2, 1.3.3, 1.3.4, 1.3.5, 1.3.6, 1.3.7)	1.3	
сума одержаної безплатної фінансової допомоги або безоплатних надходжень чи добровільних пожертвувань (сума рядків 1.3.1.1 та 1.3.1.2)	1.3.1	
сума коштів	1.3.1.1	
вартість майна	1.3.1.2	
пасивні доходи	1.3.2	
доходи від надання державних послуг (видачі дозволів (ліцензій), сертифікатів, посвідчень, реєстрації, інших послуг, обов'язковість придбання яких передбачена законодавством)	1.3.3	

1	2	3
доходи від надання платних послуг бюджетною установою (організацією)	1.3.4	
дотації або субсидії, отримані з державного або місцевого бюджетів, державних цільових фондів або у межах благодійної, у тому числі гуманітарної допомоги чи технічної допомоги, що надаються таким неприбутковим організаціям відповідно до умов міжнародних договорів, згода на обов'язковість яких надана Верховною Радою України	1.3.5	
Інші надходження до спеціального фонду	1.3.6	
доходи державних професійно-технічних навчальних закладів, отриманих від виготовлення та реалізації товарів (виконаних робіт, наданих послуг), пов'язаних з їх основною, статутною діяльністю***	1.3.7	
Доходи неприбуткових установ (організацій), що включені до Реєстру неприбуткових відповідно до абзацу «б» підпункту 7.11.1 пункту 7.11 статті 7 (ознака неприбутковості з 0005 до 0008 та 0014) (сума рядків 2.1, 2.2, 2.3, 2.4, 2.5)	2	
Сума одержаної безповоротної фінансової допомоги або безоплатних надходжень чи добровільних пожертвувань (сума рядків 2.1.1 та 2.1.2)	2.1	
сума коштів	2.1.1	
вартість майна	2.1.2	
Пасивні доходи	2.2	
Доходи, отримані у вигляді коштів або майна від проведення основної діяльності, у тому числі:	2.3	
доходи від продажу товарів (послуг), які пропагують принципи та ідеї, для захисту яких було створено таку неприбуткову організацію, та які є тісно пов'язаними з її основною діяльністю	2.3.1	
Активи (кошти або майно), що передані неприбутковій організації після ліквідації іншої	2.4	

Дотації або субсидії, отримані з державного або місцевого бюджетів, державних цільових фондів або у межах благодійної, у тому числі гуманітарної допомоги чи технічної допомоги, що надаються таким неприбутковим організаціям відповідно до умов міжнародних договорів, згода на обов'язковість яких надана Верховною Радою України	2.5
Доходи пенсійних фондів та кредитних спілок, що включені до Реєстру неприбуткових відповідно до абзацу «в» підпункту 7.11.1 пункту 7.11 статті 7 (ознака неприбутковості 0009 та 0010) (сума рядків 3.1 та 3.2)	3
Доходи пенсійних фондів (сума рядків з 3.1.1 до 3.1.3)	3.1
кошти, які надходять до пенсійних фондів у вигляді внесків на недержавне пенсійне забезпечення, в тому числі і внески на інші потреби, передбачені законодавством	3.1.1
доходи недержавних пенсійних фондів від здійснення операцій з активами (у тому числі пасивні доходи), за пенсійними вкладами (внесками), рахунками учасників фондів банківського управління відповідно до закону з цих питань	3.1.2
дотації або субсидії, отримані з державного або місцевого бюджетів, державних цільових фондів або у межах благодійної, у тому числі гуманітарної допомоги чи технічної допомоги, що надаються таким неприбутковим організаціям відповідно до умов міжнародних договорів, згода на обов'язковість яких надана Верховною Радою України	3.1.3
Доходи кредитних спілок (сума рядків з 3.2.1 до 3.2.3)	3.2
кошти, які надходять до кредитних спілок у вигляді внесків, у тому числі і внески на інші потреби, передбачені законодавством	3.2.1
доходи кредитних спілок від здійснення операцій з активами (в тому числі пасивні доходи)	3.2.2
дотації або субсидії, отримані з державного або місцевого бюджетів, державних цільових фондів або у межах благодійної, у тому числі гуманітарної допомоги чи технічної допомоги, що надаються таким неприбутковим організаціям відповідно до умов міжнародних договорів, згода на обов'язковість яких надана Верховною Радою України	3.2.3

1	2	3
<p>Доходи неприбуткових організацій, що включені до Реєстру неприбуткових установ і організацій відповідно до абзацу «г» підпункту 7.11.1 пункту 7.11 статті 7 (ознака неприбутковості 0011) (сума рядків 4.1, 4.2 та 4.3)</p>	4	
<p>Доходи, отримані у вигляді коштів або майна від проведення основної діяльності, у тому числі:</p>	4.1	
<p>доходи від продажу товарів (послуг), які пропагують принципи та ідеї, для захисту яких було створено таку неприбуткову організацію, та які є тісно пов'язаними з її основною діяльністю</p>	4.1.1	
<p>Пасивні доходи</p>	4.2	
<p>Дотації або субсидії, отримані з державного або місцевого бюджетів, державних цільових фондів або у межах благодійної, у тому числі гуманітарної допомоги чи технічної допомоги, що надаються таким неприбутковим організаціям відповідно до умов міжнародних договорів, згода на обов'язковість яких надана Верховною Радою України</p>	4.3	
<p>Доходи неприбуткових організацій, що включені до Реєстру неприбуткових установ і організацій відповідно до абзацу «д» підпункту 7.11.1 пункту 7.11 статті 7 (ознака неприбутковості 0012) (сума рядків з 5.1 до 5.3)</p>	5	
<p>Разові або періодичні внески засновників та членів</p>	5.1	
<p>Пасивні доходи</p>	5.2	
<p>Дотації або субсидії, отримані з державного або місцевого бюджетів, державних цільових фондів або у межах благодійної, у тому числі гуманітарної допомоги чи технічної допомоги, що надаються таким неприбутковим організаціям відповідно до умов міжнародних договорів, згода на обов'язковість яких надана Верховною Радою України</p>	5.3	

Доходи неприбуткових організацій, що включені до Реєстру неприбуткових установ і організацій відповідно до абзацу «е» підпункту 7.11.1 пункту 7.11 статті 7 (ознака неприбутковості 0013) (сума рядків 6.1, 6.2 та 6.3)	6
Сума одержаної безповоротної фінансової допомоги або безоплатних надходжень чи добровільних пожертвувань (сума рядків 6.1.1 та 6.1.2)	6.1
сума коштів	6.1.1
вартість майна	6.1.2
Доходи від надання культурних послуг	6.2
Пасивні доходи	6.3
Доходи неприбуткових організацій, що включені до Реєстру неприбуткових установ і організацій відповідно до абзацу «є» підпункту 7.11.1 пункту 7.11 статті 7 (ознака неприбутковості 0015) (сума рядків 7.1 та 7.2)	7
Доходи, які надходять таким неприбутковим організаціям для забезпечення потреб їх основної діяльності (сума рядків з 7.1.1 до 7.1.3)	7.1
внески	7.1.1
сума коштів	7.1.2
вартість майна	7.1.3
Пасивні доходи	7.2
Профінансовані видатки бюджетної установи (організації) (сума рядків 8.1 та 8.2)	8
Сума видатків за загальним фондом відповідно до затверджених в установленому порядку кошторисів бюджетних установ (організацій)	8.1
Сума видатків за спеціальним фондом відповідно до затверджених в установленому порядку кошторисів бюджетних установ (організацій)	8.2

I	2	3
Загальна сума профінансованих видатків неприбуткової установи (організації) крім бюджетної (сума рядків 9.1, 9.2)	9	
Сума витрат на утримання неприбуткової установи (організації), крім бюджетних, у межах кошторису	9.1	
Витрати, що здійснюються неприбутковою установою (організацією) для виконання статутних завдань (проведення основної діяльності) (сума рядків з 9.2.1 до 9.2.9)	9.2	
для проведення благодійної діяльності	9.2.1	
для проведення екологічної діяльності	9.2.2	
для проведення оздоровчої діяльності	9.2.3	
для проведення освітньої діяльності	9.2.4	
для проведення аматорсько-спортивної діяльності	9.2.5	
для проведення просвітньої діяльності	9.2.6	
для проведення культурної діяльності	9.2.7	
для проведення наукової діяльності	9.2.8	
сума витрат на інші потреби, що передбачені установчими документами	9.2.9	
<i>II частина</i>		
Сума доходів з інших джерел, що підлягають оподаткуванню	10	
Витрати, що прямо пов'язані з отриманням доходів з інших джерел, але не вище суми таких доходів	11	
Прибуток, що підлягає оподаткуванню (р. 10 – р. 11)	12	
Податкове зобов'язання за звітний податковий період (р. 12 x 30 : 100)	13	
Сума нарахованого податку за попередній податковий період поточного року	14	

Сума нарахованого податку до сплати за звітний період (р. 13 – р. 14)	15
Сума доходів, що звільняються від оподаткування, отриманих за попередній звітний (податковий) рік	16
Прибуток від доходу з інших джерел, зменшений на суму податку за попередній звітний (податковий) рік (р. 12 – р. 13)	17
Загальні валові доходи за попередній звітний (податковий) рік (р. 16 + р. 17)	18
Сума витрат за попередній звітний (податковий) рік та за перший квартал поточного року	19
Нерозподілена сума прибутку на кінець I кварталу, наступного за звітним (р. 18 – р. 19)	20
Норматив отримання доходів згідно із законодавством (р. 18 x 25 : 100)	21
Сума перевищення (р. 20 – р. 21)	22
Нарахований податок на прибуток із суми перевищення (позитивне значення р. 22 x 30 : 100)	23
Нарахований податок на прибуток у I кварталі (р. 15 + р. 23)*	24
Сума податку (недоплата), яка збільшує податкове зобов'язання у зв'язку з виправленням помилки за _____ 200_ рік (року), якщо р.15 > р.25.1 (р.15 – р.25.1)**	25
Нараховано податку за даними раніше поданого звіту, що уточнюється (р.15 звіту, що уточнюється)	25.1
Сума податку (переплата), яка зменшує податкове зобов'язання у зв'язку з виправленням помилки за _____ 200_ рік (року), якщо р.15 < р.25.1 (р. 25.1 – р. 15)	25.2
Сума штрафу від суми недоплати** (р. 25 x «розмір штрафу» : 100)	26

Примітка:

*Рядки з 16 по 24 заповнюються тільки у I кварталі.

**Рядок 25, 25.1 або 25.2 заповнюється у разі уточнення показників звіту відповідно до п. 5.1 ст. 5 Закону України від 21.12.2000 N 2181-III «Про порядок погашення зобов'язань платників податків перед бюджетами та цільовими фондами». Сума штрафу (рядок 26) нараховується платником самостійно згідно із п. 17.2 ст. 17 Закону України N 2181-III.

*** Рядок 1.3.7 заповнюється за періоди, починаючи з 01.01.2004.

Відповідно до частини третьої пункту 5.1 статті 5 та підпункту «б» пункту 17.2 статті 17 Закону України N 2181-III до цього податкового звіту додається(ються) уточнюючий(і) податковий(і) звіт(и) за «_____» (минулий(і) період(и)).

За бажанням платника податку до звіту додаються пояснення (розкриття) окремих результатів фінансово-господарської діяльності на _____ арк.

Дата подання звіту «__» січня 2010_р.

Керівник підприємства _____
(підпис)

Наведена інформація є
правильною

Головний бухгалтер _____
(підпис)

М. П.

Ця частина податкового звіту заповнюється службовими особами ДПП (ДПА)

Відмітка про внесення даних до електронної бази податкової звітності «__» _____ 200_ року.

Службова особа ДПП (ДПА) (підпис, прізвище)

За результатами камеральної перевірки звіту:

порушень (помилко) не виявлено

складено акт від «__» _____ 200_ року
N _____

(потрібне відмітити)

«__» _____ 200_ року.

(підпис, прізвище)

Службова особа ДПП (ДПА)

ПРИМІРНИЙ КОШТОРИС ВИТРАТ І ДОХОДІВ ОСББ

№ пор.	Статті доходів та витрат	Попередній рік		План на наступний рік
		План	Факт	
	Доходи всього	426 100	424 600	427 100
1	Цільові внески співвласників			
1.1	у тому числі:			
1.2	у межах плати за утримання будинку;	106 000	106 000	106 000
1.3	на утримання персоналу ОСББ;	35 000	35 000	37 000
1.4	на ремонт будинку;	8000	8000	8000
	на інші потреби об'єднання	—	—	—
2	Надходження за обслуговування внутрішньобудинкових систем електропостачання	3000	3000	3000
3	Бюджетне фінансування, у т.ч.			
3.1	відшкодування пільг;	5000	4000	4000
3.2	субсидії;	3000	2500	3000
3.3	інше цільове фінансування	—	—	—
4	Інші цільові надходження	—	—	—
5	Доходи від некомерційної господарської діяльності (оренди)	15000	15000	15000
6	Інші доходи, у т.ч.			
6.1	плата за утримання тварин;	1000	1000	1000
6.2	відсотки банку;	100	100	100
6.3	інші надходження	—	—	—
7	Оплата комунальних послуг*	250 000	250 000	250 000

№ пор.	Статті доходів та витрат	Попередній рік		План на наступний рік
		План	Факт	
	Витрати разом	417 200	425 100	427 700
1	Заробітна плата з нарахуваннями			
1.1	апарату управління;	15 000	16 000	17 000
1.2	персоналу	65 000	66 000	68 000
2	Витрати на матеріали, канцелярське приладдя, інвентар	5000	7000	6000
3	Вивезення сміття	10 000	10 500	12 000
4	Обслуговування ліфтів	15 000	16 000	16 000
5	Інші послуги сторонніх організацій (у межах кварт- плати)			
5.1	опалення, освітлення місць загального користування;	6000	7000	7000
5.2	протипожежні заходи;	1000	1000	1000
5.3	дезінсекція;	300	300	300
5.4	обслуговування внутріш- ньобудинкових мереж;	10 000	10 000	10 000
5.5	електроенергія на роботу ліфтів	9000	9500	9500
6	Податки і збори	9000	9000	9000
7	Послуги банку, ЮЦ тощо	6000	6000	6000
8	Інші витрати			
8.1	оплата телефону;	600	500	600
8.2	плата за тварин;	1000	900	1000
8.3	судові витрати;	500	400	400
8.4	подарунки ветеранам;	800	800	900
8.5	інші витрати	10000	10500	10000
9	Непередбачені витрати	3000	4000	3000
10	Оплата комунальних послуг*	250 000	250 000	250 000

* Доходи і витрати з оплати комунальних послуг визначають тільки ті ОСББ, у яких ці послуги оплачуються мешканцями за одного квитанцією з оплатою утримання будинку (квартирної плати).

- Автомобільний транспорт (АТ)** — це галузь транспорту, яка забезпечує задоволення потреб населення та суспільного виробництва у перевезеннях пасажирів та вантажів автомобільними транспортними засобам.
- Азартна гра** — будь-яка гра, умовою участі в якій є внесення гравцем ставки, що дає змогу отримати виграш (приз), і результат якої повністю або частково залежить від випадковості.
- Активи** — ресурси, контрольовані підприємством внаслідок минулих подій, використання яких, як очікується, призведе до одержання економічних вигод у майбутньому.
- Активи з розвідки запасів корисних копалин** — витрати, пов'язані з розвідкою та визначенням обсягів і якості запасів корисних копалин, визнаних активами.
- Амортизація** — систематичний розподіл вартості, яка амортизується, необоротних активів протягом строку їх корисного використання (експлуатації).
- Баланс** — це звіт про фінансовий стан підприємства, який відображає на певну дату його активи, зобов'язання і власний капітал.
- Біологічний актив** — тварина або рослина, яка в процесі біологічних перетворень здатна давати сільськогосподарську продукцію та/або додаткові біологічні активи, а також приносити в інший спосіб економічні вигоди.
- Біологічні перетворення** — процес якісних і кількісних змін біологічних активів.
- Будівельний контракт** — договір про будівництво.
- Будівництво** — це спорудження нового об'єкта, реконструкція, розширення, добудова, реставрація і ремонт об'єктів, виконання монтажних робіт.
- Букмекерська діяльність** — діяльність з проведення пари та ігор в тоталізатор, у тому числі із застосуванням засобів телекомунікаційних мереж, сформована на формування переліку подій, які мають відбутися в майбутньому, прийняття ставок на ці події, зберігання ставок, відстеження результатів подій, визначення і видача призів (виграшів).
- Бухгалтерська звітність** — це звітність, яка складається на підставі даних бухгалтерського обліку для задоволення потреб певних користувачів. Бухгалтерська звітність підприємства поєднує фінансову, податкову та статистичну звітність.

- Бухгалтерський облік** — це процес виявлення, вимірювання, реєстрації, накопичення, узагальнення, зберігання та передавання інформації про діяльність підприємства зовнішнім та внутрішнім користувачам.
- Валовий дохід** — це загальна сума доходу від усіх видів діяльності, отриманого (нарахованого) протягом звітного періоду в грошовій, матеріальній або нематеріальній формах як на території України, так і за її межами.
- Валові витрати** — сума будь-яких витрат платника податку на прибуток у грошовій, матеріальній або нематеріальній формах, здійснюваних як компенсація вартості товарів (робіт, послуг), які придбаваються (виготовляються) платником податку для їх подальшого використання у власній господарській діяльності.
- Видавець** — фізична чи юридична особа, яка здійснює підготовку і випуск видання.
- Видавництво** — спеціалізоване підприємство, основним видом діяльності якого є підготовка і випуск у світ видавничої продукції.
- Видавнича діяльність** — сукупність організаційних, творчих, виробничих заходів, спрямованих на підготовку і випуск у світ видавничої продукції.
- Видавнича продукція** — сукупність видань, призначених для випуску або випущених видавцем (видавцями).
- Видавнича справа** — сфера суспільних відносин, що поєднує в собі організаційно-творчу та виробничо-господарську діяльність юридичних і фізичних осіб, зайнятих створенням, виготовленням і розповсюдженням видавничої продукції.
- Видавничої продукції виготовлювач** — фізична чи юридична особа, що здійснює виготовлення замовленого тиражу видання.
- Витрати** — зменшення економічних вигод у вигляді вибуття активів або збільшення зобов'язань, що призводить до зменшення власного капіталу підприємства (за винятком зменшення капіталу за рахунок його вилучення або розподілу між власниками).
- Витрати на розвідку запасів корисних копалин** — витрати, що виникають у зв'язку з розвідкою та визначенням обсягів і якості запасів корисних копалин за період, після якого визначена технічна можливість та економічна доцільність їх видобутку.
- Галузь** — це сукупність усіх виробничих одиниць, які беруть участь переважно в однакових або подібних видах економічної діяльності.
- Гірничодобувна промисловість** — це комплекс галузей важкої промисловості з розвідування родовищ корисних копалин, їх видобутку з надр землі та збагачення.
- Гірниче підприємство** — це цілісний технічно та організаційно відокремлений майновий комплекс засобів і ресурсів для видобутку корисних копалин, будівництва та експлуатації об'єктів із застосуванням гірничих технологій (шахти, рудники, кар'єри тощо).
- Готель** — підприємство будь-якої організаційно-правової форми та форми власності, складається з номерів, надає готельні послуги, які не обмежуються щоденним заправлінням ліжок, прибиранням кімнат та санвузлів.
- Готельна послуга** — дії (операції) підприємства з розміщення споживача шляхом надання номера (місця) для тимчасового проживання в готелі, а

також інша діяльність, пов'язана з розміщенням та тимчасовим проживанням. Готельна послуга складається з основних та додаткових послуг, що надаються споживачу при розміщенні та проживанні в готелі;

Готель — колективний засіб розміщення, що складається більш ніж з 7-ми номерів і здійснює прийом і обслуговування відвідувачів.

Готельні послуги — комплекс послуг, що надаються мешканцям засобів розміщення. *Основні послуги* — обсяг послуг готелю (проживання, харчування тощо), що включаються до ціни номеру (місця) і надаються споживачу згідно з укладеним договором. *Додаткові послуги* — обсяг послуг, що замовляються та сплачуються споживачем за окремим договором.

Гральний бізнес — діяльність з організації та проведення азартних ігор у казино, на гральних автоматах, у букмекерських конторах та в електронному (віртуальному) казино, що здійснюють організатори азартних ігор із метою отримання прибутку.

Давальницька сировина — це сировина, матеріали, напівфабрикати, комплектуючі вироби, енергоносії, ввезені на митну територію України іноземним замовником (чи закуплені іноземним замовником за іноземну валюту в Україні) або вивезені за її межі українським замовником для використання у виробленні готової продукції.

Довгострокові біологічні активи — усі біологічні активи, які не є поточними біологічними активами.

Додаткові біологічні активи — біологічні активи, одержані в процесі біологічних перетворень.

Документ первинний — документ, який містить відомості про господарську операцію та підтверджує її здійснення.

Дотація — це грошові кошти, що надаються без повернення з державного бюджету для компенсації перевищення витрат над доходами підприємств, організацій.

Доходи — це збільшення економічних вигід у вигляді надходження активів або зменшення зобов'язань, внаслідок чого збільшується власний капітал підприємства (за винятком збільшення капіталу за рахунок внесків власників).

Економічна діяльність — це процес поєднання дій, які призводять до отримання відповідного набору продукції або послуг.

Житлово-комунальні послуги — результат господарської діяльності, спрямованої на забезпечення умов проживання й знаходження осіб у житлових та нежитлових приміщеннях, будинках і спорудах, комплексах будинків і споруд згідно з нормативами, нормами, стандартами, порядками і правилами.

Заклад ресторанного господарства — організаційно-структурна одиниця у сфері ресторанного господарства, яка здійснює виробничо-торговельну діяльність: виробляє і (або) доготовляє, продає і організовує споживання продукції власного виробництва і закуплених товарів, може організовувати дозвілля споживачів;

Запаси — це активи, які утримуються для подальшого продажу, перебувають у процесі виробництва з метою подальшого продажу продукту виробництва, утримуються для споживання під час виробництва і управління підприємством.

- Запасні частини** — це окремі вузли, агрегати та деталі транспортних засобів, призначені для заміни зношених частин основних засобів.
- Засоби розміщення** — засоби, що використовуються для надання послуг тимчасового розміщення (проживання). До колективних засобів розміщення належать готелі, аналогічні засоби розміщення, спеціалізовані засоби розміщення. *Аналогічні засоби розміщення* — засоби, що надають обмежені готельні послуги.
- Зобов'язання** — це заборгованість підприємства, що виникла внаслідок минулих подій, погашення якої в майбутньому, як очікується, призведе до зменшення ресурсів підприємства, що втілюють у собі економічні вигоди.
- Інвентаризація** — це спосіб виявлення тих активів та зобов'язань, які не знайшли відображення в поточному обліку (перевірка фактичної наявності та зіставлення з даними бухгалтерського обліку).
- Калькулювання** — це спосіб визначення собівартості одиниці продукції, робіт, послуг.
- Корисні копалини** — природні мінеральні речовини, які можуть використовуватися безпосередньо або після їх обробки.
- Ліцензія** — це документ державного зразка, що засвідчує право ліцензіата на провадження зазначеного в ньому виду господарської діяльності протягом визначеного строку і лише у випадку виконання ним ліцензійних умов.
- Ліцензійні умови** — установлені з урахуванням вимог законів вичерпний перелік організаційних, кваліфікаційних та інших спеціальних вимог, обов'язкових для виконання при провадженні видів господарської діяльності, що підлягають ліцензуванню.
- Ліцензування** — видача, переоформлення та анулювання ліцензій, видача дублікатів ліцензій, ведення ліцензійних справ та ліцензійних реєстрів, контроль за додержанням ліцензіатами ліцензійних умов, видача розпоряджень про усунення порушень ліцензійних умов, а також розпоряджень про усунення порушень законодавства у сфері ліцензування.
- Лотерея** — господарська операція, яка передбачає продаж гравцю права на участь у розігруванні призу за випадковою вірогідністю за кошти або в обмін на інші цінності, а також безоплатне одержання такого призу у власність, у разі визнання такого гравця переможцем.
- Надра** — це частина земної кори, що розташована під поверхнею суші та дном водоймищ і простягається до глибин, доступних для геологічного вивчення та освоєння.
- Неприбуткова організація** — це самостійно господарюючий суб'єкт, який має права юридичної особи і здійснює діяльність, передбачену установчими документами, має самостійний баланс, поточні рахунки в умовах банків, печатку, метою діяльності якого не є отримання прибутку.
- Об'єднання співвласників багатоквартирного будинку (ОСББ)** — це юридична особа, створена власниками для сприяння використанню їхнього власного майна та управління, утримання і використання неподільного та загального майна.
- Операційна оренда** — оренда інша, ніж фінансова.

- Оцінка** — це спосіб вартісної сумарності активів, зобов'язань, капіталу, витрат і доходів підприємств; оцінка повинна відображати фактичні витрати живої та уречевленої праці.
- Підрядник** — юридична особа, яка укладає будівельний контракт, виконує передбачені будівельним контрактом роботи і передає їх замовникові.
- Побутові послуги** — діяльність, пов'язана з наданням платних послуг для задоволення особистих потреб замовника за готівкові кошти, а також з використанням інших форм розрахунків, включаючи кредитні картки; вид діяльності суб'єктів підприємницької діяльності, пов'язаної із задоволенням конкретної побутової потреби індивідуального замовника.
- Поточні біологічні активи** — біологічні активи, здатні давати 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.
- Прибуток** — це сума, на яку доходи перевищують пов'язані з ними витрати.
- Призовий фонд** — сукупність призів, що підлягають виплаті переможцям лотерей відповідно до оприлюднених умов її проведення.
- 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 такої особи чи товару.
- Реклами виробник** — особа, яка повністю або частково здійснює виробництво реклами.
- Реклами розповсюджувач** — особа, яка здійснює розповсюдження реклами.
- Реклами споживачі** — невизначене коло осіб, на яких спрямовується реклама.
- Рекламодавець** — особа, яка є замовником реклами для її виробництва та/або розповсюдження.
- Ресторанне господарство** — вид економічної діяльності суб'єктів господарської діяльності щодо надавання послуг відносно задоволення потреб споживачів у харчуванні з організуванням дозвілля або без нього;
- Розвідка запасів корисних копалин** — пошук та визначення обсягів і якості корисних копалин, у т. ч. нафти, природного газу та інших невідтворюваних природних ресурсів, що здійснюється підприємством після отримання права на розвідку запасів корисних копалин у межах визначеної ділянки (території), а також визначення технічної можливості та економічної доцільності видобутку корисних копалин.
- Сільське господарство (сільськогосподарське виробництво)** — вид господарської діяльності з виробництва продукції, яка пов'язана з біологічними процесами її вирощування й призначена для споживання в сирому і переробленому вигляді та для використання в нехарчових цілях.
- Сільськогосподарська продукція** — актив, одержаний в результаті відокремлення від біологічного активу, призначений для продажу, переробки або внутрішньогосподарського споживання.
- Субвенція** — вид державної фінансової допомоги місцевим органам влади або окремим галузям господарства, що надається на певні цілі.
- Субсидія** — вигляд допомоги, звичайно грошової, що надається будь-кому державою або установою.
- Товар** — це продукт праці, вироблений для обміну чи продажу, який має споживчу та мінову вартість.

- Торгівля** — це господарська діяльність, пов'язана з реалізацією товарів; будь-які операції, що здійснюються за договорами купівлі-продажу, міни, поставки та іншими цивільно-правовими договорами, які передбачають передавання прав власності на товари.
- Торгівля оптова** — це діяльність із придбання і відповідного перетворення товарів для подальшої їх реалізації підприємствам роздрібною торгівлі, іншим суб'єктам підприємницької діяльності.
- Торгівля роздрібна** — це діяльність із продажу товарів безпосередньо громадянам та іншим кінцевим споживачам для їх особистого некомерційного використання незалежно від форми розрахунків, в тому числі на розлив у ресторанах, кафе, барах, інших підприємствах громадського харчування.
- Туризм** — тимчасовий виїзд людини з місця постійного проживання в оздоровчих, пізнавальних або професійно-ділових чи інших цілях без здійснення оплачуваної діяльності в місці перебування.
- Турист (мандрівник)** — особа, яка здійснює подорож по Україні або в іншу країну з 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 термін.
- Туристична діяльність** — діяльність із надання різноманітних туристичних послуг відповідно до вимог Закону України «Про туризм» та інших актів законодавства України.
- Туристичний продукт** — попередньо розроблений комплекс туристичних послуг, який поєднує не менше ніж дві такі послуги, що реалізується або пропонується для реалізації за визначеною ціною, до складу якого входять послуги перевезення, послуги розміщення та інші туристичні послуги, не пов'язані з перевезенням і розміщенням (послуги з організації відвідувань об'єктів культури, відпочинку та розваг, реалізації сувенірної продукції тощо).
- Туристичної діяльності суб'єкти** — туристичні оператори, туристичні агенти, інші суб'єкти підприємницької діяльності, які надають послуги з проживання, харчування, екскурсійного обслуговування тощо та фізичні особи, що здійснюють туристичний супровід (гіди-перекладачі, екскурсіводи, провідники тощо) або надають послуги з тимчасового розміщення, харчування тощо.
- Фінансова звітність** — це бухгалтерська звітність, яка містить інформацію про фінансовий стан, результати діяльності та рух грошових коштів підприємства за звітний період.
- Фінансова оренда** — оренда, що передбачає передавання орендарю всіх ризиків та вигод, пов'язаних із правом користування та володіння активом.
- Фінансовий результат** — це кінцевий результат діяльності підприємства, виражений у вигляді прибутку або збитку.
- Цільове фінансування** — це надходження коштів із бюджету, від підприємств чи від фізичних осіб на визначені цілі (на капітальні вкладення, наукові розробки, покриття збитків підприємств тощо).

1. Балченко З. А. Бухгалтерський облік у туризмі і готелях / З. А. Балченко. — К.: Ліра-К, 2008.
2. Білуха М. Т. Теорія бухгалтерського обліку / М. Т. Білуха. — К.: 2000. — 485 с.
3. Бухгалтерський облік: основи теорії і практики / О. М. Лисюк, Г. П. Михайлова, Ю. Д. Чацкіс. — Д., 2003. — 443 с.
4. Валуев Б. И. Теория бухгалтерского учета: Учеб. пособ. / Б. И. Валуев. — О.: ОДЕУ; «Принт-мастер», 2002. — 272 с.
5. Голов С. Ф. Бухгалтерський облік за міжнародними стандартами: приклади та коментарі: Практ. посіб. / С. Ф. Голов, В. М. Костюченко. — К.: Лібра, 2001. — 840 с.
6. Грабова Н. М. Теорія бухгалтерського обліку / Н. М. Грабова. — К.: КНЕУ, 2003. — 203 с.
7. Гура Н. О. Облік видів економічної діяльності: Навч. посіб. / Н. О. Гура. — К.: Знання, 2004. — 541 с.
8. Гура Н. О. Облік у житлово-комунальному господарстві: теорія і практика: Монографія / Н. О. Гура. — К.: Знання, 2006. — 351 с.
9. Даньків Й. Я. Бухгалтерський облік у галузях економіки / Й. Я. Даньків, М. П. Лучко, М. Я. Остап'юк. — К.: Знання, 2007. — 243с.
10. Захожай В. Б. Бухгалтерський облік у галузях економіки / В. Б. Захожай, М. Ф. Базась, М. М. Матюха, В. М. Базась. — К.: МАУП, 2005. — 968 с.
11. Коблянська О. І. Фінансовий облік / О. І. Коблянська. — К.: Знання, 2004. — 473с.
12. Крупка Я. Д. Облік у будівництві: Підручник / Я. Д. Крупка, З. В. Задорожний, Р. О. Мельник. — К.: Знання, 2008. — 631 с.
13. Кужельний М. В. Бухгалтерський облік: Навч.-метод. посіб. для самост. вивчення / М. В. Кужельний. — К., 2005. — 217 с.
14. Ластовецький В. О. Галузевий бухгалтерський облік: проблеми теорії і практики : Монографія / В. О. Ластовецький. — Ч.: Прут, 2005. — 200 с.
15. Левицька С. О. Облік діяльності неприбуткових організацій: Монографія / С. О. Левицька. — Р.: УДУВГП, 2003. — 259 с.
16. Лень В. С. Бухгалтерський облік у галузях економіки / В. С. Лень, В. В. Гливенко. — К.: Знання, 2005. — 191с.

17. *Ловінська Л. Г.* Організація бухгалтерського обліку та фінансового контролю в сучасних умовах господарювання в Україні / Л. Г. Ловінська, І. Б. Стефанік. — К.: НДФІ, 2006. — 240 с.
18. Облік в галузях економічної діяльності: торгівля, автотранспорт, будівництво. Збірник задач і вправ: Навч. посібник / Н. М. Малюга та ін. / За ред. Ф. Ф. Бутинця. — Ж.: ЖІТІ, 2001. — 288 с.
19. *Правдюк Н. Л.* Тенденції розвитку фінансового обліку в агропромисловому виробництві: теорія, методологія, практика: Монографія / Н. Л. Правдюк. — К.: ННЦ «Інститут аграрної економіки», 2005. — 420 с.
20. *Пушкар М. С.* Тенденції та закономірності розвитку бухгалтерського обліку в Україні (теоретико-методологічні аспекти): Монографія / Пушкар М. С. — Т.: Економічна думка, 2000. — 567 с.
21. *Свідерський Є. І.* Бухгалтерський облік в галузях економіки / Є. І. Свідерський — К.: КНЕУ, 2004. — 234 с.
22. *Сопко В. В.* Бухгалтерський облік: Навч. посібник / В. В. Сопко. — К.: КНЕУ, 2000. — 578 с.
23. *Ткаченко Н. М.* Теоретико-методологічні проблеми формування бухгалтерського фінансового обліку: Монографія / Н. М. Ткаченко. — К.: А.С.К., 2001. — 348 с.
24. *Чебанова Н. В.* Бухгалтерский учет (торговые и посреднические предприятия) / Н. В. Чебанова, Л. Н. Котенко — Х.: Интеллект-ЭКО, 1994.
25. *Чиж В. І.* Інформаційне забезпечення управління витратами підприємств ЖКГ: теорія і практика: Монографія / І. Ч. Віра. — Л.: Вид-во СНУ ім. В. Даля, 2005. — 288 с.
26. *Шарманська В. М.* Первинна документація і реєстри бухгалтерського обліку / В. М. Шарманська. — К.: Знання, 2003. — 270 с.
27. *Швець В. Г.* Теорія бухгалтерського обліку: Підручник / В. Г. Швець. — К.: Знання, 2006. — 525 с.
28. *Шевчук В. О.* Контроль господарських систем у суспільстві з перехідною економікою (проблеми теорії, організації, методології): [монографія] / В. О. Шевчук. — К.: Київськ. держ. торг.-екон. ун-т, 1998. — 371 с.
29. *Яремко І. Й.* Економічний аналіз і аудит житлово-комунальних підприємств / І. Й. Яремко, Р. М. Сиротяк-Львів: Каменяр, 2005. — 375 с.
30. Періодичні видання: «Бухгалтерський облік і аудит», «Все про бухгалтерський облік», «Дебет-Кредит», «Баланс», «Бухгалтерія».

ПРЕДМЕТНОГО ПОКАЖЧИКА

- Автомобільний транспорт (АТ) — 144, 145, 152, 153
Азартна гра — 187, 188, 190, 191, 196, 203, 207,
Активи — 79, 80, 87, 138, 156, 190, 242, 252, 331
Активи з розвідки запасів корисних копалин — 219, 220, 222
Амортизація — 25, 27, 58, 91, 92, 104, 108, 118, 119, 147, 155, 192, 211, 213—
216, 219, 222, 244, 247, 252, 255, 270, 290, 293, 313
Баланс — 21, 22, 25, 80, 119, 207, 239, 242, 246, 252, 351—356
Біологічний актив — 74, 75, 79—82, 86, 87, 89, 90, 91, 358, 359
Біологічні перетворення — 76, 79, 91
Будівельний контракт — 55, 56, 57, 59, 62—64, 67
Будівництво — 13, 55, 56—60, 306, 311
Букмекерська діяльність — 189
Букмекерська контора — 195, 206
Бухгалтерський облік — 14, 18, 19, 20, 49, 78, 119, 134, 138, 139, 176, 192, 197,
213, 218, 230, 245, 249, 270, 313,
Валовий дохід — 30, 57, 102, 110, 117, 122, 123, 135, 169, 247, 268, 270, 275,
290—292,
Валові витрати — 22, 36, 102, 104, 118, 122, 134, 139, 148, 151, 157—159, 192,
197, 244, 247, 268, 270, 274, 275, 290—292, 301
Видавець — 165—167, 178, 181
Видавництво — 165—169, 171, 172, 178, 179, 181, 182
Видавнича діяльність — 165, 166, 168—170
Видавнича продукція — 165—168, 182
Видавнича справа — 164—167, 177, 178, 179
Видавничої продукції виготовлювач — 166, 167
Витрати — 19, 21, 26—28, 46, 58—60, 62, 63, 92, 93, 95, 105, 114—117, 134—
136, 140, 147, 154, 155, 158, 160, 168, 170, 177—179, 181, 182, 192, 195,
198, 199, 213, 214, 218, 219, 230, 236, 246—248, 252, 268, 270, 274, 275,
308, 310, 311, 313
Витрати на розвідку запасів корисних копалин — 211, 213, 215, 219, 220, 222,
Галузь — 11, 13, 14
Гірничодобувна промисловість — 211, 212, 213, 214, 218
Гірниче підприємство — 212
Готель — 130, 131, 132, 133, 134—138, 140

Готельна послуга — 130, 131, 133, 134—138, 140
Гральний бізнес — 187, 188, 190, 193, 195, 196, 198, 199, 207
Давальницька сировина — 164, 168, 172, 176,
Довгострокові біологічні активи — 79, 80, 81, 89, 90
Додаткові біологічні активи — 79, 80, 90, 91
Документ первинний — 22, 34, 46, 47, 55, 58, 70, 81, 83, 109, 136, 181, 255, 274,
Дотація — 76, 77, 101—103, 105, 107—109, 110, 122, 228, 242, 246, 247
Доходи — 9, 57, 58, 62, 67, 82, 103—110, 113, 114, 140, 160, 195, 197, 198, 218,
228, 231, 236, 243, 244, 246, 247, 254, 255, 270, 301, 306, 308, 310, 313,
378
Економічна діяльність — 11, 12, 14, 44, 326
Житлово-комунальні послуги — 98—101, 104, 114, 119, 243, 244
Заклад ресторанного господарства — 43—45, 49
Запаси — 20—23, 32, 49, 158, 170, 252, 255,
Запасні частини — 158, 159
Засоби розміщення — 131, 133
Зобов'язання — 103, 105, 110, 123, 274
Інвентаризація — 15, 23, 26, 71, 159
Калькулювання — 47, 74, 94, 99, 114, 116, 154, 155, 177—179, 181
Корисні копалини — 211—222, 226
Ліцензія — 132, 133, 134, 146, 190—192, 196, 218, 221, 222, 285, 287
Ліцензійні умови — 99, 132, 145, 187, 285
Ліцензування — 16, 56, 130—133, 146, 187, 190, 191, 213, 264, 287
Лотерея — 187, 188—191, 195—198, 203, 207, 226
Надра — 211, 212, 214, 216, 217
Неприбуткова організація — 14, 224, 225, 227—232, 235, 236, 238, 239, 242,
244, 245, 252, 369—375
Об'єднання співвласників багатоквартирного будинку (ОСББ) — 14, 101, 228,
241, 242, 244—249, 252, 255, 256
Операційна оренда — 27, 246
Підрядник — 55, 56, 62, 67, 70
Побутові послуги — 35, 43, 305—310, 312
Поточні біологічні активи — 79, 81, 86, 87, 89
Прибуток — 9, 57, 62, 71, 78, 106, 168
Призовий фонд — 189, 192, 203, 206, 207
Реклама — 68, 263, 264, 265, 266, 267, 268, 270, 274, 275
Реклами виробник — 264, 268, 274
Реклами розповсюджувач — 264
Реклами споживачі — 264, 266
Рекламодавець — 264, 268, 274
Ресторанне господарство — 43—47, 49, 50, 274
Розвідка запасів корисних копалин — 211, 213, 219, 222,
Сільське господарство (сільськогосподарське виробництво) — 13, 74—76, 78,
79, 92, 94
Сільськогосподарська продукція — 47, 75, 76, 78, 79, 80, 81, 82, 85, 358
Субвенція — 102, 107, 111
Субсидія — 102, 103, 105—108, 110, 244, 246, 247
Товар — 16—20, 22, 23, 26, 29, 30, 33, 44—46, 49, 50, 169, 244, 279, 281

Торгівля — 15, 16, 17, 18, 19, 20, 26, 45, 49, 83
Торгівля оптова — 16, 17, 20, 22, 29, 31
Торгівля роздрібна — 16, 17, 18, 20, 22, 30, 31, 46
Туризм — 130, 131, 185, 286—288, 293, 299
Турист (мандрівник) — 286—291, 296, 297
Туристична діяльність — 132, 133, 285, 286, 288—290, 292, 293
Туристичний продукт — 286, 291, 293, 296
Туристичної діяльності суб'єкти — 286—288, 290—292
Фінансова звітність — 74, 121, 207
Фінансова оренда — 334, 341
Фінансовий результат — 19, 56, 62, 63, 82, 118, 119, 198, 199, 203, 207, 254,
294, 295, 297—299, 308
Цільове фінансування — 101—108, 111, 112, 218, 231—233, 247, 252

НАВЧАЛЬНЕ ВИДАННЯ

ГУРА Надія Олександрівна

ОБЛІК ВИДІВ ЕКОНОМІЧНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ

ПІДРУЧНИК

Оригінал-макет підготовлено
ТОВ «Центр учбової літератури»

Підписано до друку 12.06.2010. Формат 60x84^{1/16}
Друк офсетний. Папір офсетний. Гарнітура PetersburgCTT.
Умовн. друк. арк. 22. Наклад – 600 прим.

Видавництво «Центр учбової літератури»
вул. Електриків, 23 м. Київ 04176
тел./факс 044-425-01-34
тел.: 044-425-20-63; 425-04-47; 451-65-95
800-501-68-00 (безкоштовно в межах України)
e-mail: office@uabook.com
сайт: www.cul.com.ua

Свідоцтво суб'єкта видавничої справи ДК № 2458 від 30.03.2006