

МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
НАЦІОНАЛЬНИЙ УНІВЕРСИТЕТ «ЗАПОРІЗЬКА ПОЛІТЕХНІКА»

С.В. Гресь-Євреїнова, Т.В. Шелеметьева, Д.Ю. Мамотенко

БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК ТУРИСТИЧНИХ ТА ГОТЕЛЬНО-РЕСТОРАННИХ ПІДПРИЄМСТВ

НАВЧАЛЬНИЙ ПОСІБНИК

Запоріжжя
2023

УДК 657:338.488.2 (075.8)
Г79

*Рекомендовано до друку Вченою радою НУ «Запорізька політехніка»,
протокол №10 від 29.06.2022 р*

Рецензенти:

Меліхова Т.О. – д.е.н., проф., зав каф обліку, аналізу, оподаткування та аудиту Інженерного навчально-наукового інституту ім. Ю.М. Потебні Запорізького національного університету;

Салига К.С. – д.е.н., проф., зав каф. фінансів, обліку та оподаткування Інституту економіки і права Класичного приватного університету;

Шереметинська О.В. – к.е.н., доцент кафедри економіки праці та менеджменту Національного університету харчових технологій м. Київ.

Г79 **Гресь-Євреїнова С.В.**

Бухгалтерський облік туристичних та готельно-ресторанних підприємств: Навчальний посібник. / С. В. Гресь-Євреїнова, Т. В. Шелеметьєва, Д. Ю. Мамотенко. – Запоріжжя : НУ «Запорізька політехніка», 2023. – 233 с.

ISBN 978-617-529-417-8

У навчальному посібнику надано матеріал для студентів спеціальностей «242 Туризм» та «241 Готельно-ресторанна справа» присвячений базовим принципам бухгалтерського обліку на підприємствах сфери послуг. Розглянуто особливості бухгалтерського обліку витрат, доходів, фінансових результатів та оподаткування туроператорів, турагентів, готелів та ресторанів.

УДК 657:338.488.2 (075.8)

ISBN 978-617-529-417-8

© Гресь-Євреїнова С. В., Шелеметьєва Т. В., Мамотенко Д. Ю., 2023

© Національний університет
«Запорізька політехніка», 2023

ЗМІСТ

ПЕРЕДМОВА.....	6
РОЗДІЛ 1. БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК ТУРИСТИЧНИХ ПІДПРИЄМСТВ.....	8
Тема 1. Загальна характеристика бухгалтерського обліку.....	8
1.1. Сутність, предмет, принципи бухгалтерського обліку...	8
1.2. Об'єкти бухгалтерського обліку.....	12
1.3. Метод бухгалтерського обліку та його елементи.....	14
Контрольні питання.....	16
Тести.....	16
Тема 2. Бухгалтерський баланс, система рахунків та подвійний запис.....	20
2.1. Сутність бухгалтерського балансу та його побудова.....	20
2.2. Рахунки бухгалтерського обліку. Їх призначення і будова. Подвійний запис, його сутність і значення.....	25
2.3. Класифікація рахунків бухгалтерського обліку. План рахунків бухгалтерського обліку.....	29
Контрольні питання.....	33
Тести.....	34
Тема 3. Характерні риси бухгалтерського обліку тур підприємств.....	38
3.1. Суб'єкти та об'єкти бухгалтерського обліку туристичної діяльності.....	38
3.2. Передумови для здійснення туристичної діяльності. Бухгалтерський облік оприбуткування та списання ліцензії. Фінансове забезпечення.....	45
3.3 Особливості туристичної діяльності, які враховуються в бухгалтерському обліку.....	53
Контрольні питання.....	58
Тести.....	58
Тема 4. Бухгалтерський облік витрат, доходів, фінансових результатів туроператора.....	61
4.1. Бухгалтерський облік витрат туроператора.....	61

4.2. Бухгалтерський облік зовнішньоекономічних операцій..	78
4.3. Бухгалтерський облік доходів та фінансових результатів туроператора.....	82
Контрольні питання.....	91
Тести.....	91
Тема 5. Бухгалтерський облік витрат, доходів, фінансових результатів турагента	96
5.1 Бухгалтерський облік розрахунків туристичного агента з туроператором.....	96
5.2. Бухгалтерський облік доходів і витрат туристичного агента.....	98
5.3. Бухгалтерський облік реалізації туристичного продукту турагентом.....	100
Контрольні питання.....	103
Тести.....	103
Тема 6. Податковий облік туроператора і тур агента.....	105
6.1. Облік податку на додану вартість, податку на прибуток та єдиного податку у туроператора.....	105
6.2. Туристичний збір та його бухгалтерський облік.....	109
6.3. Податковий облік тур агента.....	110
Контрольні питання.....	115
Тести.....	116
РОЗДІЛ 2. БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК ГОТЕЛЬНО-РЕСТОРАННИХ ПІДПРИЄМСТВ.....	119
Тема 7 . Основи бухгалтерсько обліку в готелі.....	119
7.1. Особливості бухгалтерського обліку готельного господарства та передумови для здійснення його діяльності	119
7.2. Документальне оформлення готельних послуг.....	128
7.3. Бухгалтерський облік матеріально-технічної бази на підприємстві готельного господарства.....	136
Контрольні питання.....	142
Тести.....	143
Тема 8. Бухгалтерський облік витрат, доходів та фінансових	146

результатів готельних підприємств.....	
8.1. Бухгалтерський облік виробництва та надання готельних послуг.....	146
8.2. Бухгалтерський облік доходів готельних підприємств	149
8.3. Бухгалтерський облік податків і зборів готельних підприємств.....	152
Контрольні питання.....	160
Тести.....	161
Тема 9. Основи бухгалтерського обліку в ресторані.....	163
9.1. Передумови для діяльності ресторанів та здійснення бухгалтерського обліку.....	163
9.2. Особливості бухгалтерського обліку в закладах ресторанного господарства.....	170
9.3. Послідовність бухгалтерського обліку виробничих операцій у ресторанному господарстві.....	174
Контрольні питання.....	182
Тести.....	182
Тема 10. Бухгалтерський облік виробництва, надання ресторанних послуг та отримання доходів.....	187
10.1. Бухгалтерський облік запасів в підрозділах підприємств ресторанного господарства, їх оцінка та класифікація.....	187
10.2. Ціноутворення та облік товарів в ресторанах і кафе.....	191
10.3. Основні принципи бухгалтерського обліку доходів на підприємствах ресторанного господарства.....	195
Контрольні питання.....	197
Тести.....	197
ТЕРМІНОЛОГІЧНИЙ СЛОВНИК.....	201
ДОДАТОК «План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій».....	210
ТЕМАТИКА РЕФЕРАТІВ.....	226
ЛІТЕРАТУРА.....	228

ПЕРЕДМОВА

Бухгалтерський облік використовується в усіх видах підприємницької діяльності – виробничій, комерційній, грошово-кредитній, банківській, страховій, усіх галузях та підгалузях господарювання (промисловості, сільському господарстві, будівництві тощо). В кожному виді діяльності, в кожній галузі господарювання бухгалтерський облік має певні особливості. Проте вихідні положення бухгалтерського обліку є єдиними (спільними) для всіх видів діяльності і в усіх галузях господарювання. Інтерес і підходи до бухгалтерського обліку в останні роки розширилися. Бухгалтерський облік відіграє істотну роль в успіху досягнення цілей бізнесу, в тому числі туристичного та готельно-ресторанного.

В контексті діяльності туристичного та готельно-ресторанного бізнесу бухгалтерський облік не тільки традиційно відіграє важливу роль у визначенні витрат і внутрішніх доходів, але також надає фінансову інформацію, яка фокусується на аспектах стратегічного планування. Процес здійснення бухгалтерського обліку вважається подушкою безпеки бізнесу для уникнення мимовільного чи навмисного розкриття інформації, а також уникнення втрати доходу від будь-яких помилок в роботі. Ведення бухгалтерського обліку на туристичних та готельно-ресторанних підприємствах не має єдиного підходу, оскільки ці підприємства мають специфічні види діяльності, які складаються з торгівлі, виробництва та надання послуг. Цим і зумовлена необхідність уточнення певних особливостей бухгалтерського обліку туристичних та готельно-ресторанних підприємств.

У навчальному посібнику надано матеріал для студентів спеціальностей «242 Туризм» та «241 Готельно-ресторанна справа», який присвячений базовим принципам сутності бухгалтерського на підприємствах сфери послуг.

Навчальний посібник має за мету сформулювати знання у студентів стосовно наукової системи бухгалтерського обліку діяльності підприємств туристичної та готельно-ресторанної сфери в сучасних умовах, ведення бухгалтерського обліку, грошового обігу та фінансової звітності на підприємствах сфери обслуговування в Україні, а також оперування обліковою

інформацією для ефективного управління туристичним та готельно-ресторанним бізнесом.

Головна увага приділена дослідженню принципів, процесів і методів ведення бухгалтерського обліку на туристичних та готельно-ресторанних підприємствах, а саме: обліку необоротних активів, запасів, дебіторської заборгованості, грошових коштів, витрат, доходів і фінансових результатів з метою складання фінансової звітності та надання користувачам повної правдивої неупередженої інформації про майно, джерела його формування, фінансовий стан, рух грошових коштів, власний капітал та результати діяльності.

Очікувані програмні результати навчання з посібником:

1. Знання теоретичних основ та практичних аспектів ведення бухгалтерського обліку, принципи побудови бухгалтерських рахунків, подвійного запису, балансу підприємства, фінансів, грошового обігу на підприємствах, класифікації та поведінки витрат, обліку основних та накладних витрат, методів і способів калькуляції туристичної продукції, варіантів реалізації та підрахунку фінансових результатів, формування фінансової звітності і особливостей розрахунку податків для туристичних та готельно-ресторанних підприємств.

2. Вміння проводити аналіз документообігу туристичного та готельно-ресторанного підприємства, оцінку їх господарських об'єктів та їх калькуляцію, оцінку результатів діяльності підприємств, а також використовувати систему знань про принципи бухгалтерського обліку для обґрунтування облікової, фінансової та податкової політики підприємства.

РОЗДІЛ 1

БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК

ТУРИСТИЧНИХ ПІДПРИЄМСТВ

ТЕМА 1. ЗАГАЛЬНА ХАРАКТЕРИСТИКА

БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ

- 1.1. Сутність, предмет, принципи бухгалтерського обліку.
- 1.2. Об'єкти бухгалтерського обліку
- 1.3. Метод бухгалтерського обліку та його елементи

1.1. Сутність, предмет, принципи бухгалтерського обліку

Бухгалтерський облік використовується в усіх видах підприємницької діяльності – виробничій, комерційній, грошово-кредитній, банківській, страховій, усіх галузях та підгалузях господарювання (промисловості, сільському господарстві, будівництві тощо). В кожному виді діяльності, в кожній галузі господарювання бухгалтерський облік має певні особливості. Проте вихідні положення бухгалтерського обліку є єдиними (спільними) для всіх видів діяльності і в усіх галузях господарювання. Інтерес і підходи до бухгалтерського обліку в останні роки розширилися. Бухгалтерський облік відіграє істотну роль в успіху досягнення цілей бізнесу, в тому числі туристичного та готельно-ресторанного.

Поняття облік у широкому розумінні означає спостереження, вимірювання та реєстрацію певних природних і суспільних явищ. Для людей важливим є облік того, що впливає на суспільство, й об'єктом особливої уваги є господарська діяльність, основу якої становить виробництво матеріальних благ.

Господарська діяльність це будь-яка діяльність, що пов'язана з виробництвом, обміном і споживанням матеріальних і нематеріальних благ.

Суб'єктами господарської діяльності є фізичні та юридичні особи. Фізичними особами є громадяни країни та інших держав, юридичними особами – підприємства, організації й установи. Їхня діяльність в Україні регулюється чинним законодавством.

Бухгалтерський облік відображає господарську діяльність підприємств, організацій і установ. Він охоплює всі засоби господарства, джерела їх формування, всі господарські процеси і результати діяльності. Бухгалтерський облік використовується в усіх видах підприємницької діяльності – виробничій, комерційній, грошово-кредитній, банківській, страховій, усіх галузях та підгалузях господарювання (промисловості, сільському господарстві, будівництві, туризмі, готельно-ресторанному господарстві тощо). В кожному виді діяльності, в кожній галузі господарювання бухгалтерський облік має певні особливості. Проте вихідні положення бухгалтерського обліку є спільними для всіх видів діяльності і в усіх галузях господарювання.

Бухгалтерський облік – це процес виявлення, вимірювання, реєстрації, накопичення, узагальнення, зберігання та передачі інформації про господарську діяльність підприємства зовнішнім та внутрішнім користувачам для прийняття рішень. Таке визначення дано в Законі України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні» від 16 липня 1999 р. № 996-XIV.

Важливі особливості бухгалтерського обліку полягають у тому, що він перш за все вартісний, суцільний і безперервний, документально обґрунтований, використовує властиві йому способи опрацювання інформації.

Всі юридичні особи, створені в Україні, незалежно від організаційних форм і форм власності, повинні вести бухгалтерський облік та подавати фінансову звітність. Це положення засвідчує стаття 29 (Облік і звітність) Закону України «Про підприємства в Україні» від 4 січня 1992 р. № 2032-XII.

Метою бухгалтерського обліку є надання користувачам для прийняття рішень повної, правдивої та неупередженої інформації про фінансовий стан і діяльність підприємства. Бухгалтерський облік забезпечує записи фінансових операцій підприємства за визначений період; точний облік вартості проданої продукції чи наданих послуг споживачам і вартості товарів, отриманих від

постачальників. Вся інформація, отримана в результаті безперервного процесу бухгалтерського обліку, надається керівництву підприємств з метою покращення фінансових результатів діяльності цих підприємств. Тобто ключова роль бухгалтерського обліку – надання інформації для прийняття економічних рішень на підтримку парадигми економічного зростання та розвитку підприємства.

Бухгалтерський облік, як і кожна наукова дисципліна, вимагає чіткого визначення предмета вивчення. Це необхідно для встановлення місця та ролі бухгалтерського обліку в системі управління.

Предметом бухгалтерського обліку є майно суб'єктів господарювання, їх рух у процесі діяльності – виробництва, обміну, розподілу і споживання суспільного продукту – та правові відносини (тобто зобов'язання), що виникають при цьому між суб'єктами господарювання стосовно майна. При цьому повинні дотримуватися основні принципи бухгалтерського обліку:

1. Автономності підприємства – кожне підприємство розглядається як юридична особа, відособлене від власників.

2. Безперервності діяльності – активи й зобов'язання підприємства оцінюються, виходячи із припущення, що діяльність підприємства буде продовжуватися.

3. Періодичності – допускає розподіл діяльності підприємства на певні періоди часу для складання фінансової звітності.

4. Історичної (фактичної) собівартості – оцінка активів здійснюється виходячи з витрат на їх виробництво й придбання.

5. Нарахування й відповідності доходів і витрат – для визначення фінансового результату звітного періоду слід зіставити доходи звітного періоду з витратами, які були здійснені для одержання цих доходів.

6. Повного висвітлення – фінансова звітність повинна містити всю інформацію про фактичні й потенційні наслідки операцій і подій.

7. Послідовності – постійне (рік у рік) застосування підприємством обраної облікової політики.

8. Обачності – методи оцінки повинні запобігати заниженню оцінки зобов'язань, витрат і завищення оцінки активів і доходів підприємства.

9. Превалювання сутності над формою – операції повинні обліковуватися відповідно до їх сутності, а не тільки виходячи з юридичної форми.

10. Єдиного грошового вимірника – вимір і узагальнення всіх операцій підприємства в його фінансовій звітності в єдиній грошовій одиниці.

Незважаючи на те, що бухгалтерський облік має загальнодержавне значення, об'єктом його застосування є відокремлена господарська одиниця – підприємство. Кожне підприємство має матеріальні складові своєї діяльності, тобто засоби господарства.

До засобів господарства відносяться:

а) засоби виробництва – майно, що одномоментно або багаторазово використовується у процесі виробництва;

б) засоби у сфері обігу – готова продукція або товари, готівкові кошти та їх еквіваленти, кошти у розрахунках;

в) засоби невиробничої сфери – об'єкти науки, культури, охорони здоров'я тощо.

Усі засоби господарства мають свої джерела утворення, які можна об'єднати у дві великі групи:

а) власні кошти,

б) позикові кошти.

У процесі діяльності підприємства відбуваються постійні зміни у складі господарських засобів: придбання нових засобів, використання їх для виготовлення продукції, випуск готової продукції, її реалізація. Ці зміни називаються господарськими процесами. Підприємства повинні забезпечити облік і засобів господарства, і господарських процесів. Таким чином, **предмет бухгалтерського обліку** складають господарські засоби і їх використання у ході господарських процесів.

1.2. Об'єкти бухгалтерського обліку

Поняття предмета обліку співзвучно з терміном «об'єкт обліку». **Об'єктом бухгалтерського обліку** є господарські засоби, які групуються за двома ознаками (див. рис. 1.1). Об'єкти бухгалтерського обліку дуже різноманітні. Їх можна об'єднати в групи:

- а) засоби господарств;
- б) джерела їхнього утворення;
- в) господарські процеси.

У свою чергу господарські засоби_кожного напрямку класифікуються в залежності від своєї функціональної ролі. Так, засоби виробництва поділяються на засоби праці та предмети праці.

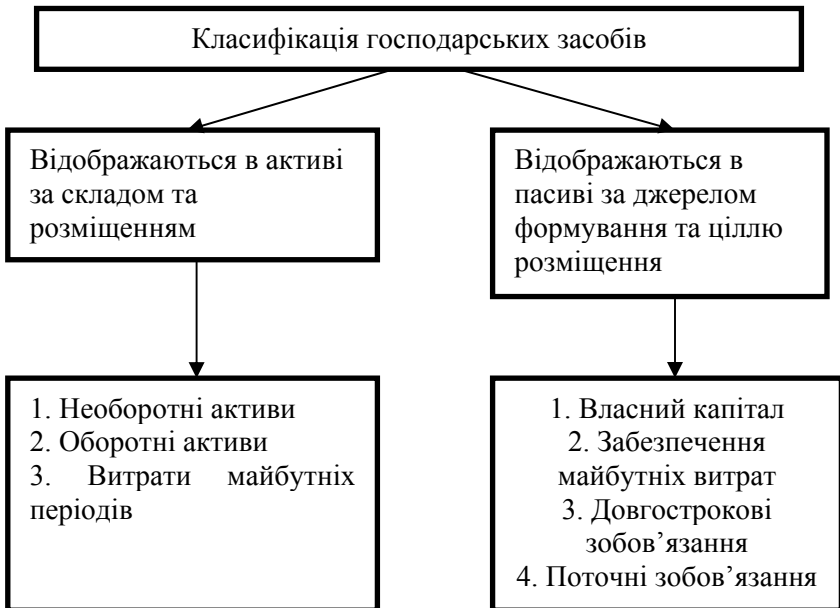


Рисунок 1.1. Об'єкти бухгалтерського обліку

Ознакою засобів праці виступають такі функції:

а) багаторазове використання їх людиною для виготовлення продукції (виконання робіт, надання послуг);

б) створення умов, без яких неможливий процес виробництва.

Засоби праці завдяки цим ознакам вважаються основними засобами господарства.

За видами засоби праці можна поділити на такі групи:

а) будівлі та споруди;

б) машини та устаткування;

в) інструменти;

г) транспортні засоби;

д) обчислювальна техніка;

ж) господарський інвентар.

На відміну від засобів праці ознакою предметів праці є їхня участь і повне використання лише в одному виробничому циклі.

За видами предмети праці поділяють на такі групи:

а) сировина та основні матеріали;

б) допоміжні матеріали;

в) паливо;

г) запасні частини;

д) напівфабрикати;

ж) тара і тарні матеріали;

з) незавершене виробництво.

Засоби у сфері обігу поділяються на:

а) предмети обігу (готова продукція, товари відвантажені та ін.);

б) грошові кошти та їх еквіваленти (каса, поточний рахунок тощо);

в) кошти в розрахунках (дебіторська заборгованість, векселі отримані і т. ін.);

г) засоби, що обслуговують обіг (торговельно-складські будівлі, устаткування та інвентар).

Засоби невиробничої сфери, як наприклад туристичні підприємства, включають будівлі, устаткування та інвентар культурного-побутового призначення та охорони здоров'я. За джерелами утворення засоби господарства поділяються на власний капітал та зобов'язання.

Власний капітал включає статутний капітал, резерви, додатковий вкладений капітал, нерозподілений прибуток тощо.

Зобов'язання складаються з кредитів, кредиторської заборгованості, зокрема перед постачальниками, та зобов'язань перед бюджетом, з оплати праці, страхування тощо.

1.3. Метод бухгалтерського обліку та його елементи

Науковий зміст методу бухгалтерського обліку визначається підходом до явищ господарської діяльності підприємств, розгляду всіх засобів і процесів у безперервному їх русі і розвитку, єдності, взаємозв'язку і взаємоузгодженості.

Грунтується бухгалтерський облік на наукових основах – діалектичному методі і економічній теорії. Разом з тим він має свої, властиві тільки йому способи дослідження.

У бухгалтерському обліку фіксуються не тільки суто економічні, але й господарсько-правові відносини, які виникають у зв'язку з рухом об'єктів бухгалтерського обліку та дією суб'єктів, які здійснюють господарську діяльність.

Для бухгалтерського обліку має значення юридичний доказ інформації. Це відбивається на характеристиці методу, на складі та змісту його способів. Отже, метод бухгалтерського обліку – це сукупність способів, що забезпечують отримання, обробку та видачу облікової інформації з метою використання її в процесі управління. Або **метод бухгалтерського обліку** – це система прийомів, що забезпечують отримання, обробку та надання облікової інформації.

Бухгалтерський облік вивчає свій предмет за допомогою таких методів:

- хронологічне і систематичне спостереження;
- вимірювання господарських засобів і процесів;
- реєстрація та класифікація даних з метою систематизації;
- узагальнення отриманої інформації з метою звітності.

При детальному вивченні в методі бухгалтерського обліку можна побачити його складові – елементи методу. Виділення елементів пов'язано з етапністю облікового процесу. Кожному з чотирьох етапів бухгалтерського обліку відповідає певний елемент його методу:

1 етап – хронологічне та постійне в часі та систематичне за об'єктами обліку спостереження;

2 етап – вимірювання об'єктами обліку – господарських засобів та капіталів, господарських процесів та їх результатів – через єдиний грошовий вимірник;

3 етап – реєстрація та класифікація даних про зміни об'єктами обліку з метою їх систематизації за видами;

4 етап – узагальнення інформації з метою складання звітності.

Для всіх названих елементів методу властиві свої прийоми або способи.

Основними прийомами бухгалтерського обліку є:

- 1) документація,
- 2) інвентаризація,
- 3) оцінка,
- 4) калькуляція,
- 5) система рахунків,
- 6) подвійний запис,
- 7) баланс;
- 8) звітність.

Всі елементи тісно пов'язані між собою.

Документація – спосіб первинної реєстрації об'єктів обліку. Документ – єдине обґрунтування відображення в обліку.

Інвентаризація – співставлення даних бухгалтерського обліку з фактичною наявністю об'єктів обліку для виявлення відхилень, виправлення помилок та контролю за збереженням цінностей.

Оцінка – відображення у грошовій формі об'єктів обліку для їх узагальнення.

Калькуляція – грошова оцінка об'єктів, вартість яких може бути визначена тільки після відображення всіх витрат.

Система рахунків – це спосіб групування господарських засобів та їх джерел за економічно однорідними ознаками та поточний облік їх змін у кількісному і вартісному параметрах. Для групування господарських засобів використовують активні рахунки, для обліку джерел – пасивні.

Подвійний запис – процес відображення господарських операцій та викликаних ними змін одночасно на двох рахунках бухгалтерського обліку в одній і тій самій сумі.

Баланс – метод групування й відображення в грошовій оцінці на певну дату господарських засобів та їхніх джерел, при якому сума господарських засобів дорівнює сумі їхніх джерел.

Звітність – система підсумкових показників, які всебічно характеризують господарську і фінансову діяльність підприємства, результати використання його активів та стан зобов'язань.

Контрольні питання

1. Сутність бухгалтерського обліку і його роль в системі управління підприємством.
2. Які принципи бухгалтерського обліку.
3. Предмет і об'єкти бухгалтерського обліку.
4. Сутність та елементи методу бухгалтерського обліку.

Ключові слова

БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК, ГОСПОДАРСЬКА ДІЯЛЬНІСТЬ, ПРЕДМЕТ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ, ОБ'ЄКТ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ, ПРИНЦИПИ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ, МЕТОД БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ, ГОСПОДАРСЬКІ ЗАСОБИ, ДОКУМЕНТАЦІЯ, ІНВЕНТАРИЗАЦІЯ, ОЦІНКА, КАЛЬКУЛЯЦІЯ, СИСТЕМА РАХУНКУІВ, ПОДВІЙНИЙ ЗАПМС, БАЛАНС, ЗВІТНІСТЬ.

Тести

1. Бухгалтерський облік є видом:
 - а) податкового обліку;
 - б) фінансового обліку;
 - в) господарського обліку;
 - г) статистичного обліку.
2. Не є етапами (стадіями) господарського обліку:

- а) спостереження;
- б) вимірювання;
- в) реєстрація;
- г) узагальнення.

3. Який з перелічених методичних прийомів не належить до елементів методу бухгалтерського обліку?

- а) оцінка;
- б) калькуляція;
- в) дисконтування;
- г) подвійний запис;
- д) баланс.

4. Обов'язковість ведення бухгалтерського обліку в Україні зазначена в:

- а) Цивільному кодексі України;
- б) Законі України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні»;
- в) Положеннях (стандартах) бухгалтерського обліку;
- г) Господарському кодексі України;
- д) Міжнародних стандартах фінансової звітності.

5. До джерел утворення господарських засобів відносять:

- а) додатковий капітал
- б) гроші на поточному рахунку
- в) кредит банку
- г) усе вищезгадане.

6. Майно підприємства формується за рахунок:

- а) власних коштів;
- б) власних і залучених джерел господарських засобів;
- в) прибутку;
- г) кредитів банків.

7. Який з елементів методу бухгалтерського обліку є способом групування, поточного обліку й контролю за наявністю і рухом засобів підприємства, джерел їх утворення і

господарських процесів у певній системі для систематичного контролю за ними

- а) оцінка
- б) рахунки
- в) баланс
- г) подвійний запис.

8. Спосіб узагальнення і групування господарських записів підприємства та їх джерел на певну дату – це:

- а) документування
- б) інвентаризація
- в) звітність
- г) баланс.

9. Спосіб первинного відображення об'єктів бухгалтерського обліку для проведення за ними безперервного спостереження – це:

- а) документація
- б) інвентаризація
- в) баланс
- г) звітність.

10. Спосіб економічного групування й відбиття в грошовій оцінці стану господарських засобів і джерел їх утворення – це:

- а) рахунок
- б) баланс
- в) подвійний запис
- г) калькуляція

11. Який елемент методу бухгалтерського обліку відображає взаємопов'язання та взаємообумовлення операцій?

- а) документування;
- б) оцінка;
- в) калькуляція;
- г) подвійний запис.

12. Який з наведених принципів бухгалтерського обліку полягає в тому, що фінансова звітність повинна містити всю

інформацію про фактичні та потенційні наслідки господарської діяльності:

- а) принцип автономності;
- б) принцип обачності;
- в) принцип послідовності;
- г) принцип безперервності;
- д) принцип повного висвітлення.

13. Не є об'єктами бухгалтерського обліку:

- а) господарські засоби і їхні джерела;
- б) господарські процеси;
- в) активи, зобов'язання і капітал;
- г) доходи, витрати, прибуток;
- д) немає правильної відповіді.

14. Засоби, що беруть участь у процесі виробництва один раз, як правило змінюють свою форму і свою вартість повністю переносять на вартість продукції, вони називаються:

- а) власними;
- б) оборотними;
- в) основними;
- г) необоротними;
- д) залученими.

15. Не належать до необоротних активів:

- а) земельні ділянки;
- б) грошові кошти;
- в) автотранспорт;
- г) дебіторська заборгованість;
- д) меблі.

ТЕМА 2. БУХГАЛТЕРСЬКИЙ БАЛАНС, СИСТЕМА РАХУНКІВ ТА ПОДВІЙНИЙ ЗАПИС

- 2.1. Сутність бухгалтерського балансу та його побудова
- 2.2. Рахунки бухгалтерського обліку. Їх призначення і будова. Подвійний запис, його сутність і значення
- 2.3. Класифікація рахунків бухгалтерського обліку. План рахунків бухгалтерського обліку

2.1. Сутність бухгалтерського балансу та його побудова

Важливим етапом ведення бухгалтерського обліку будь-якого підприємства є складання бухгалтерського балансу. Бухгалтерський баланс – це один з головних елементів методу бухгалтерського обліку. Він інформує користувачів про господарські засоби (економічні ресурси), які є в розпорядженні підприємства, а також про вимоги на них акціонерів і кредиторів.

Бухгалтерський баланс – це метод групування й відображення в грошовій оцінці на певну дату господарських засобів та їхніх джерел, при якому сума господарських засобів дорівнює сумі їхніх джерел. Мета балансу – дати узагальнену характеристику про господарські засоби та джерела їх формування на певний момент. Така інформація необхідна для прийняття управлінських рішень. Це пояснюється тим, що баланс є моделлю, за допомогою якої в інтересах користувачів подається інформація про фінансовий стан підприємства на певну дату.

Бухгалтерський баланс відображає співвідношення між економічними ресурсами підприємства та вимогами до них. Баланс подає інформацію про стан активів і пасивів у певний момент часу. Звітний баланс, що публікується, звичайно складається на кінець фінансового року, хоча він може бути підготовлений на будь-яку іншу дату, наприклад, на дату припинення діяльності підприємства. Баланс показує, скільки підприємство заборгувало постачальникам і скільки йому винні клієнти.

За даними балансу можна розрахувати:

- скільки капіталу використовується в бізнесі (яка вартість бізнесу);
- яка ліквідність бізнесу (як швидко запаси, основні засоби та інші активи можуть бути перетворені на грошові кошти);
- наскільки платоспроможний бізнес (яка ймовірність того, що бізнес може збанкрутувати);
- як фінансується бізнес (звідки засоби надходять і скільки з них складають залучені кошти) тощо.

Бухгалтерський баланс – це важлива складова фінансової звітності суб'єкта господарювання, а тому складається бухгалтерами всіх підприємств незалежно від форми власності та організаційно-правової форми господарювання. Він упорядковується на останній день звітного періоду. Звітним періодом для бухгалтерського балансу є календарний рік. Але він може складатися як проміжна звітність у кінці місяця або кварталу.

У світовій теорії та практиці бухгалтерського обліку баланс іноді називають балансовою формою звітності, або звітом про фінансову позицію компанії на визначений момент часу. При цьому виділяють дві форми його складання: горизонтальну та вертикальну. Перша – традиційна, в якій активи розміщені ліворуч, а зобов'язання та власний капітал – праворуч. Друга – звітна форма, де та ж сама інформація розміщується вертикально: спочатку активи, а нижче – власний капітал та зобов'язання, або навпаки: зобов'язання та власний капітал. В основі побудови горизонтальної та вертикальної форм бухгалтерського балансу знаходиться одне й те саме рівняння, яке в бухгалтерському обліку прийнято називати балансовим рівнянням. Воно має такий вигляд:

Активи = Власний капітал + Зобов'язання.

Це рівняння свідчить про те, що активи підприємства можуть формуватися як за рахунок власних коштів, так і залучених (коштів інших підприємств та фізичних осіб). Однак існують випадки, коли активи підприємства формуються тільки за рахунок власних коштів (власного капіталу). Така ситуація

можлива на початкових стадіях діяльності підприємства. Тоді **балансове рівняння** матиме такий вигляд:

$$\text{Активи} = \text{Власний капітал.}$$

Основними складовими балансу є активи, власний капітал та зобов'язання. **Активи** – це ресурси контролювані підприємством у результаті минулих подій, та використання яких, як очікується, приведе до надходження економічних вигод у майбутньому. За таким визначенням до активів належать не тільки активи, які мають фізичну (матеріальну) форму, наприклад, земля, будівлі, обладнання, але й ті, що є свідченням певних прав, контролюються суб'єктом господарювання і від використання яких у майбутньому воно очікує отримати вигоду (наприклад, патенти, ліцензії). Під економічною вигодою, що міститься в конкретному активі, слід розуміти його потенціал, який прямо або непрямо ввійде в грошовий потік суб'єкта господарювання. Майбутні економічні вигоди можуть надходити на підприємство різними шляхами. Наприклад, активи можна:

- обміняти на інші активи;
- використати для погашення зобов'язань;
- розподілити серед власників (акціонерів);
- використати окремо або у поєднанні з іншими активами у виробництві товарів та послуг, що виготовляються суб'єктом господарювання.

Зобов'язання – це заборгованість підприємства, яка виникла внаслідок минулих подій і погашення якої, як очікується, приведе до зменшення ресурсів підприємства, що втілюють у собі економічні вигоди. Підприємства можуть використовувати такі способи погашення зобов'язань:

- сплата деякої суми грошей;
- передача інших активів;
- надання послуг, виконання робіт, відвантаження продукції;
- заміна одного зобов'язання іншим.

Під **власним капіталом** розуміють частину в активах підприємства, що залишається після вирахування його зобов'язань. Тобто власний капітал характеризує частку майна підприємства, яка фінансується за рахунок власних коштів суб'єктів господарювання. При відображенні в бухгалтерському балансі активів, власного капіталу та зобов'язань необхідно

враховувати ймовірність отримання або втрат економічних вигод у майбутньому і можливість їх достовірної оцінки під час складання балансу, тобто:

1) актив відображається в балансі за умови, що оцінка його може бути достовірно визначена й очікується отримання в майбутньому економічних вигод, пов'язаних з його використанням;

2) зобов'язання відображається в балансі за умови, що їх оцінка може бути достовірно визначена та існує ймовірність зменшення економічних вигод у майбутньому внаслідок їх погашення;

3) власний капітал відображається в балансі одночасно з відображенням активів або зобов'язань, які призводять до його зміни.

У цілому в світі існує багато видів бухгалтерських балансів, зокрема:

– баланс-нетто. Особливість його полягає в тому, що показники активів та капіталу відображаються за їх чистою вартістю. Наприклад, до підсумку балансу включається не первісна вартість основних засобів та накопичений знос, а їх залишкова вартість.

– баланс-брутто. Цей вид балансу передбачає включення всіх показників балансу до його підсумку. Наприклад, основні засоби за первісною вартістю будуть відображатися в активі, а накопичений знос, як джерело утворення, – в пасиві балансу. Тому, чиста вартість основних засобів буде розраховуватися як різниця між первісною вартістю та накопиченим зносом.

– вступний баланс. Він складається на початку діяльності суб'єкта господарювання і відображає активи та джерела їх формування на дату створення підприємства.

– поточний баланс. Метою упорядкування такого балансу є забезпечення оперативного контролю за діяльністю підприємства, а також регулювання його розрахункових відносин із зовнішніми контрагентами (покупцями, постачальниками, дебіторами, кредиторами, комерційними банками). Він складається протягом календарного року за звітними періодами (місяць, квартал).

– заключний (річний) баланс. Цей вид балансу характеризує стан активів, власного капіталу та зобов'язань підприємства на останній день звітного року.

– об'єднувальний баланс. Такий баланс складається у випадку злиття кількох малих підприємств у одне на правах юридичної особи.

– зведений баланс. Він упорядковується підприємством, до складу якого входять реструктуризовані підприємства або окремі господарства, виділені на самостійний баланс (житлово-комунальні, оздоровчі та ін.).

– розподільчий баланс. Такий вид балансу складається при реструктуризації великих підприємств, поділу їх на менші підприємства з правами юридичної особи.

– ліквідаційний баланс. Даний вид балансу має місце у випадку ліквідації підприємства, яке має статус юридичної особи.

– консолідований баланс. Він відображає інформацію про стан активів, власного капіталу та зобов'язань юридичної особи та її дочірніх підприємств як єдиної економічної одиниці.

В Україні з набуттям чинності Національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку, в основу яких покладені вимоги Міжнародних стандартів фінансової звітності, під бухгалтерським балансом розуміють звіт підприємства про фінансовий стан, який відображає на певну дату його активи, зобов'язання та власний капітал. Метою, склад і принципи підготовки фінансової звітності та вимоги до визнання і розкриття її елементів визначає Наказ Міністерства фінансів України від 07.02.2013 №73 Про затвердження Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності». За цим положенням: **баланс (звіт про фінансовий стан)** – звіт про фінансовий стан підприємства, який відображає на певну дату його активи, зобов'язання і власний капітал.

Основним неподільним елементом бухгалтерського балансу є стаття. **Стаття балансу** – це показник, що відображає на звітну дату стан окремих видів активів, власного капіталу та зобов'язань. У бухгалтерському балансі статті розміщені за їх здатністю перетворюватися на грошові кошти. Так, в активі балансу вони розташовані в міру зростання їх ліквідності: від

нематеріальних активів до грошових коштів, а в пасиві – за ознакою часу, який потрібен для повернення боргу. Кожна стаття балансу має грошовий вираз, що називається оцінкою статті.

Статті бухгалтерського балансу поділяються на:

- активні та пасивні;
- основні та регулюючі.

Показники основних статей включаються в підсумки розділів та підсумок балансу. Регулюючі не мають значення без основних і їх суми в підсумок балансу не включаються. В активі балансу такими статтями є первісна вартість та знос нематеріальних активів і основних засобів, первісна вартість дебіторської заборгованості та резерв сумнівних боргів. У пасиві – неоплачений капітал та вилучений капітал. Активні статті балансу групуються у розділи активу, пасивні – у розділи пасиву балансу.

2.2. Рахунки бухгалтерського обліку. Їх призначення і будова. Подвійний запис, його сутність і значення

Рахунки бухгалтерського обліку – це спосіб поточного обліку, контролю та групування за економічно однорідними видами господарських засобів, їх джерел та операцій. Для обліку залишку і руху певного виду господарських засобів використовують окремий рахунок.

Рахунки бухгалтерського обліку мають вигляд двосторонніх таблиць, на яких окремо обліковуються збільшення і зменшення об'єктів обліку. Ліву частину рахунка називають дебетом, праву – кредитом. У міру здійснення господарських операцій їх реєструють за дебетом або кредитом рахунка. Підсумок сум операцій за дебетом рахунка називають дебетовим оборотом, а підсумок сум операцій за кредитом рахунка – кредитовим оборотом. Кінцевий залишок засобів на рахунку називають кінцевим сальдо, або залишком на кінець періоду.

Умовно всі рахунки бухгалтерського обліку поділяються на активні та пасивні. Рахунки, що призначені для обліку активів підприємства, називають **активними**. Рахунки, що відображують облік джерел формування активів, називають **пасивними**. При обчисленні кінцевого сальдо активних і

пасивних рахунків слід керуватися такими правилами:

– в активних рахунках початковий залишок (сальдо) і всі збільшення реєструють за дебетом рахунка, а всі зменшення – за кредитом;

– в пасивних рахунках – навпаки. Початковий залишок (сальдо) і всі збільшення показуються за кредитом рахунка, а всі зменшення – за дебетом.

Враховуючи це, періодично, після узагальнення даних за дебетом і кредитом рахунків, визначається кінцеве сальдо. В активних рахунках його визначають за таким алгоритмом: до початкового дебетового сальдо додають оборот за дебетом рахунка і віднімають оборот за кредитом рахунка.

$$C_{\text{до кінц.}}^A = C_{\text{до поч. деб.}} + \sum \text{обор. деб.} - \sum \text{обор. кред.}$$

У пасивних рахунках до кредитового сальдо додають кредитовий оборот і віднімають оборот за дебетом рахунка.

$$C_{\text{до кінц.}}^П = C_{\text{до поч. кред.}} + \sum \text{обор. кред.} - \sum \text{обор. деб.}$$

В активних рахунках сальдо може бути лише дебетовим або вони можуть зовсім не мати сальдо. У пасивних рахунках сальдо може бути лише кредитовим або вони можуть зовсім не мати сальдо. Міни у складі активів підприємства та джерел їх формування обумовлені безперервно здійснюваними господарськими операціями і тягнуть за собою такі самі зміни сум на відповідних рахунках бухгалтерського обліку.

Взаємозв'язок між рахунками бухгалтерського обліку, що встановлюється подвійним записом кожної господарської операції, називається кореспонденцією рахунків, а рахунки, за дебетом і кредитом яких реєструється ця операція, – **кореспондуючими рахунками.**

Запис, який розкриває назву рахунків, що дебетуються і кредитуються, суму господарської операції називають **бухгалтерською проводкою.** Порядок запису на рахунках бухгалтерського обліку більш наочно розглянемо на прикладі:

Перша операція: підприємство отримало з поточного рахунка в касу 6000 грн. На цю операцію необхідно зробити таку

проводку:

Дебет рахунка «Каса»

Кредит рахунка «Поточний рахунок»

– 6000 грн

На підставі даної бухгалтерської проводки роблять запис на рахунках бухгалтерського обліку. Для цього на основі залишків балансу відкривають рахунки на початок звітного періоду.

Відкриття рахунків полягає в тому, що за кожним з них записують сальдо на початок звітного періоду.

Друга операція: з каси підприємства виплачено зарплату робочим у сумі 20000 грн.

Дебет рахунка «Розрахунки з робітниками»

Кредит рахунка «Каса» – 20000 грн

Третя операція: підприємство погасило з поточного рахунка заборгованість перед постачальниками у сумі 50000 грн.

Дебет рахунка «Розрахунки з постачальниками»

Кредит рахунка «Поточний рахунок»

– 50000 грн

Четверта операція: від постачальників надійшли МШП (малоцінні та швидкозношувальні предмети) на суму 2400 грн.

Дебет рахунка «МШП»

Кредит рахунка «Розрахунки з постачальниками»

– 2400 грн

За ступенем узагальнення господарських засобів, джерел їхнього утворення та господарських процесів у поточному бухгалтерському обліку рахунки поділяються на:

а) синтетичні;

б) аналітичні.

Рахунки, що групують ресурси підприємства, джерела їхнього утворення в узагальненому грошовому вимірюванні за економічно-однаковими ознаками, називаються **синтетичними**, а облік на цих рахунках – синтетичним.

Інформацію поточного синтетичного і аналітичного обліку періодично узагальнюють по підприємству в цілому. Роблять це за допомогою оборотних відомостей. Узагальнення даних обліку починається з підрахунку оборотів та залишків з дебетом і кредитом з наступним обчисленням кінцевих сальдо синтетичних та аналітичних рахунків. **Оборотні відомості** є способом

періодичного узагальнення даних поточного бухгалтерського обліку, засобом перевірки записів в обліку, а також засобом перевірки правильності складання балансу.

Розрізняють два види оборотних відомостей:

- а) за синтетичними рахунками;
- б) за аналітичними рахунками.

Оборотна відомість характеризує кожен рахунок і показує сальдо на початок періоду, обороти за дебетом і кредитом за місяць і сальдо на кінець звітного періоду. Характерною особливістю оборотної відомості є те, що вона містить три пари однакових підсумків:

- а) початкових сальдо;
- б) оборотів;
- в) кінцевих сальдо.

Тотожність підсумків початкових сальдо впливає з балансового методу. Збіг підсумків дебетових оборотів з підсумком кредитових оборотів рахунків впливають із застосування методу подвійного запису в бухгалтерському обліку. Рівність підсумків кінцевих сальдо за дебетом і кредитом рахунків впливає з двох попередніх рівностей. Якщо підсумок по дебету всіх синтетичних рахунків не збігається з підсумками по кредиту рахунків, то це вказує на помилки в поточному бухгалтерському обліку, причинами яких можуть бути неправильні записи початкових сальдо на активних і пасивних рахунках. Таким чином, оборотна відомість за синтетичними рахунками дає можливість виявити в бухгалтерському обліку помилки, пов'язані з порушенням рівності підсумків.

Крім оборотної відомості за синтетичними рахунками складають також оборотну відомість за аналітичними рахунками. Ця відомість має інший вигляд, що обумовлено особливостями облічуваних об'єктів. Оборотну відомість наведеної форми застосовують для узагальнення даних аналітичного обліку розрахунків з дебіторами, кредиторами, підзвітними особами, робітниками та службовцями підприємства та ін., на яких аналітичний облік ведуть лише в грошовому виразі. За аналітичними рахунками, в яких обліковуються матеріальні цінності, початкові сальдо, обороти та кінцеві сальдо відображають як у грошовому так і в кількісному вимірюванні.

2.3. Класифікація рахунків бухгалтерського обліку. План рахунків бухгалтерського обліку

Усі рахунки класифікують за об'єктами відображення (активні, пасивні, активно-пасивні), рівнем узагальнення даних про господарську діяльність (синтетичні рахунки, субрахунки, аналітичні рахунки), за економічним змістом, призначенням та структурою.

За економічним змістом рахунки поділяють на три основні групи і одну доповнюючу (див. рис. 2.1):

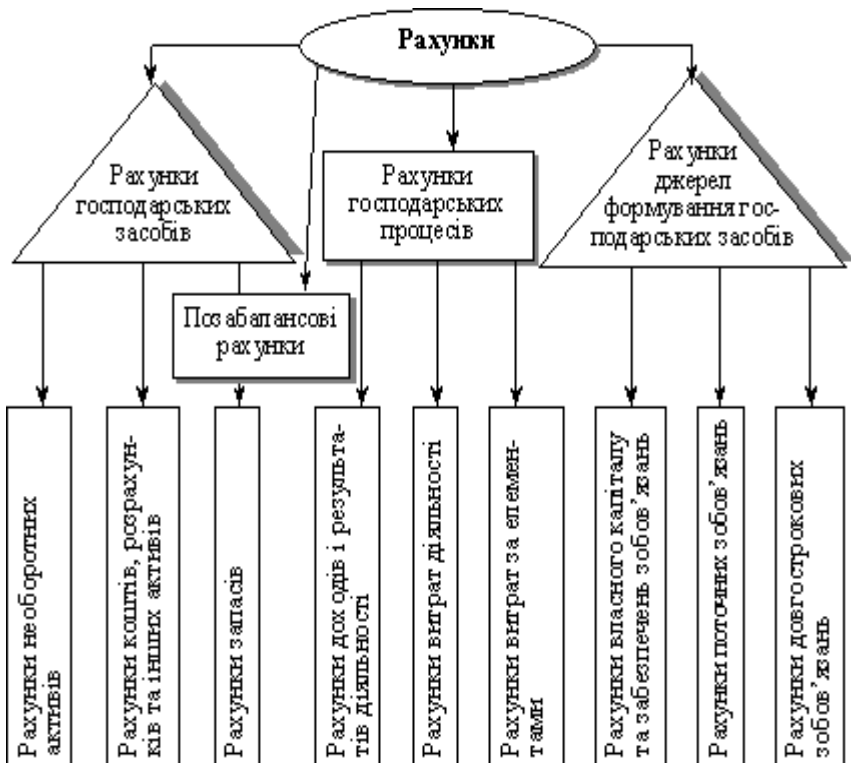


Рисунок 2. 1. Класифікація рахунків бухгалтерського обліку за економічним змістом

За структурою і призначенням рахунки поділяються на основні, регулюючі, операційні, фінансово-результативні та позабалансові. Таке групування дозволяє визначити порядок обліку господарських операцій на рахунках, забезпечує можливість більш раціонального уявлення про показники діяльності підприємства.

Основні рахунки у бухгалтерському обліку застосовуються перш за все для контролю за наявністю господарських засобів та джерел їх утворення, а також за їхніми змінами. Об'єкти, які обліковуються на цих рахунках, є основою господарської діяльності, дають повне уявлення про майновий стан підприємства, тому вони і називаються основними.

До основних рахунків відносяться:

- а) інвентарні;
- б) рахунки капіталу;
- в) рахунки розрахунків.

Інвентарні рахунки застосовують для обліку наявності та руху матеріальних цінностей і коштів. Головне їх призначення – контроль за наявністю господарських засобів підприємства. Рахунки цієї групи умовно поділяють на матеріальні та рахунки коштів (див. рис. 2.2).

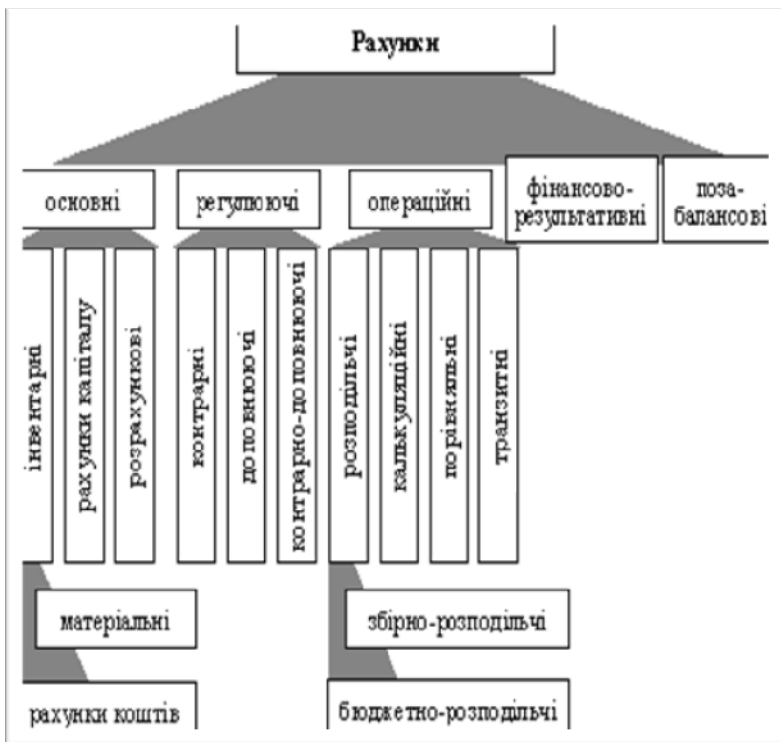


Рисунок 2. 2. Класифікація рахунків за призначенням і структурою

Матеріальні рахунки призначені для обліку наявності та руху основних засобів, товарно-матеріальних цінностей і контролю за їх збереженням. По відношенню до балансу вони є активними (рахунки № 10, 11, 20, 22, 26, 28).

Рахунки коштів призначені для обліку грошових коштів. Вони також є активними (рахунки № 30, 31, 33).

Рахунки капіталу використовуються для обліку джерел утворення власних засобів. Вони є пасивними (рахунки № 40, 41, 42, 43).

Рахунки розрахунків призначені для відображення дебіторської та кредиторської заборгованості.

Рахунки, на яких обліковується дебіторська заборгованість, є активними (рахунки 36, 37). Рахунки, на яких обліковується

кредиторська заборгованість, є пасивними (рахунки № 66, 50, 55, 51, 52, 53, 54, 68).

Окремі рахунки цієї групи є активно-пасивними (рахунки № 327, 64, 65, 377), на них одночасно обліковується дебіторська і кредиторська заборгованість. Ці рахунки можуть мати два залишки за дебетом (дебіторська заборгованість) і за кредитом (кредиторська заборгованість).

Операційні рахунки призначені для відображення в обліку окремих господарських операцій і процесів, а саме для обліку витрат, доходів і результатів діяльності підприємства.

Вони поділяються на:

- а) розподільчі;
- б) калькуляційні;
- в) порівняльні;
- г) транзитні.

Фінансово-результативні рахунки використовуються для відображення фінансових результатів діяльності підприємства за певний період (рахунок № 44). Ці рахунки активно-пасивні, оскільки результат може бути позитивним (прибуток) і негативним (збиток).

Усі ці групи рахунків (основні, регулюючі, операційні та фінансово-результативні) обліковують балансові об'єкти і мають назву балансові рахунки.

Позабалансові рахунки призначені для обліку об'єктів, які не є власністю підприємства, але перебувають у його користуванні. Для цих рахунків притаманна проста форма запису, тобто на них відсутній подвійний запис, і вони не кореспондують між собою і балансовими рахунками.

Оскільки бухгалтерський рахунок є основною одиницею зберігання інформації в бухгалтерському обліку, то для групування цієї інформації використовується система рахунків бухгалтерського обліку. Ця система є єдиною для всіх підприємств і організацій, крім банків та бюджетних організацій, і називається **«План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій»**.

Інструкцією про застосування Плану рахунків визначено: «План рахунків є переліком рахунків і схем реєстрації та

групування на них фактів фінансово-господарської діяльності (кореспонденція рахунків) у бухгалтерському обліку». Головною метою його є забезпечення інформацію для контролю та прийняття управлінських рішень, складання фінансової звітності.

Залишки рахунків класів 1–3 відображаються у розділах активу, класів 4–6 – у розділах пасиву балансу. За даними рахунків класів 7–9 без додаткових вибірок може бути складений Звіт про фінансові результати. Рахунки класу 0 надають інформацію, розкриття якої передбачено у примітках до фінансових звітів. Крім того, аналітичний облік у межах рахунків запасів, витрат і доходів дасть можливість здійснювати калькуляцію собівартості продукції (товарів), контроль витрат і визначати результати діяльності за центрами відповідальності.

Отже, кожен клас рахунків має конкретне призначення та тісно пов'язаний з інформаційними потребами зовнішніх і внутрішніх користувачів. Кожен клас рахунків поділяється на синтетичні рахунки (рахунки першого порядку), а вони, в свою чергу, – на субрахунки (рахунки другого порядку). Кожен рахунок має назву і код.

Синтетичні рахунки мають двозначний код: перша цифра показує номер класу рахунків, друга порядковий номер у класі, починаючи з 0 до 9. Субрахунки мають тризначний код, в якому перші дві цифри збігаються з цифрами відповідного синтетичного рахунка, а третя показує порядковий номер субрахунка, починаючи з 1 до 9.

Кожне підприємство також може відкривати необхідну кількість аналітичних рахунків, зберігаючи при цьому перші три цифри кодів згідно з Планом рахунків. Отже, План рахунків бухгалтерського обліку є систематизованим переліком рахунків, який забезпечує єдність накопичення та групування облікової інформації для складання звітності та зрозумілості її всіма зовнішніми та внутрішніми користувачами.

Контрольні питання

1. Сутність та структура бухгалтерського балансу. Активи і пасиви балансу.
2. Сутність та типи господарських операцій.

3. Рахунки бухгалтерського обліку. Їх призначення і будова.
4. Подвійний запис, його сутність і значення.
5. Синтетичні та аналітичні рахунки. Їх взаємозв'язок. Узагальнення даних поточного обліку.
6. Класифікація рахунків бухгалтерського обліку. План рахунків бухгалтерського обліку.

Ключові слова

БУХГАЛТЕРСЬКИЙ БАЛАНС, АКТИВИ, ПАСИВИ, ВЛАСНИЙ КАПІТАЛ, ЗОБОВ'ЯЗАННЯ, БУХГАЛТЕРСЬКИЙ РАХУНОК, САЛЬДО БУХГАЛТЕРСЬКОГО РАХУНКУ, СИНТЕТИЧНІ І АНАЛІТИЧНІ БУХГАЛТЕРСЬКІ РАХУНКИ, АКТИВНІ І ПАСИВНІ БУХГАЛТЕРСЬКІ РАХУНКИ, БУХГАЛТЕРСЬКА ПРОВІДКА, ПОДВІЙНИЙ ЗАПИС, ПЛАН БУХГАЛТЕРСЬКИХ РАХУНКІВ.

Тести

1. До активів підприємства відносять:
 - а) кредит банку
 - б) зареєстрований капітал
 - в) гроші
 - г) сировина та матеріали.
2. До необоротних активів відносять:
 - а) будівлі
 - б) папір
 - в) комп'ютерна програма
 - г) кредит банку.
3. До нематеріальних активів відносять:
 - а) зареєстрований капітал
 - б) прибуток
 - в) ліцензія
 - г) гудвіл.
4. Діючий План рахунків складається з:

- а) 10 класів;
- б) 9 класів;
- в) 11 класів;
- г) 8 класів.

5. План рахунків бухгалтерського обліку – це:

- а) класифікація загальної номенклатури синтетичних рахунків бухгалтерського обліку;
- б) перелік аналітичних рахунків, що використовуються в обліку;
- в) сукупність синтетичних і аналітичних рахунків;
- г) перелік рахунків, які рекомендовані Міністерством фінансів України.

6. Рахунки, призначені для руху коштів:

- а) пасивні;
- б) активні;
- в) за балансові;
- г) активно-пасивні.

7. Рахунки, призначені для обліку виробничих запасів:

- а) пасивні;
- б) активні;
- в) забалансові;
- г) активно-пасивні;

8. Кредитовий оборот по пасивному рахунку показує:

- а) збільшення майна;
- б) зменшення зобов'язань;
- в) зменшення капіталу;
- г) збільшення джерел майна.

9. Взаємозв'язок рахунків, що виникає в результаті відображення на них господарських операцій подвійним записом, називається:

- а) оцінка рахунків;
- б) оборот рахунків;
- в) кореспонденція рахунків;

г) таксування рахунків.

10. Активні рахунки – це рахунки, призначені:

- а) для обліку капіталу;
- б) для обліку зобов'язань перед кредиторами;
- в) для обліку майна;
- г) для обліку доходів та фінансових результатів.

11. По дебету активного рахунка відбивається:

- а) залишок господарських засобів на початок місяця і їхнє збільшення;
- б) залишок джерел господарських засобів на початок місяця і їх збільшення;
- в) залишок господарських засобів на початок місяця і їхнє зменшення;
- г) залишок джерел господарських засобів на початок місяця і їх зменшення?

12. Зменшення виробничих запасів підприємства записується:

- а) у кредит пасивного рахунка;
- б) у дебет активного рахунка;
- в) у дебет пасивного рахунка;
- г) у кредит активного рахунка.

13. Елемент балансу, який відповідає критеріям, встановленим П(С)БО, називається:

- а) розділом;
- б) активом;
- в) статтею;
- г) пасивом;
- д) немає правильної відповіді.

14. Баланс відображає інформацію про підприємство:

- а) станом на певну дату;
- б) за певний період;
- в) станом на певну дату і за період;
- г) за весь період діяльності;

д) немає правильної відповіді.

15. Вкажіть тип змін в балансі внаслідок операції: отримані матеріали від постачальників, які ще не оплатили:

- 1) А+А-;
- 2) П+П-;
- 3) А+П+;
- 4) А-П-;
- 5) А+П-.

16. Вкажіть тип змін в балансі внаслідок операції: погашено кредит банку:

- а) А+П-;
- б) А+П+;
- в) А-П-;
- г) П+П-;
- д) правильної відповіді немає.

ТЕМА 3. ХАРАКТЕРНІ РИСИ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ ТУРПІДПРИЄМСТВ

3.1. Суб'єкти та об'єкти бухгалтерського обліку туристичної діяльності

3.2. Передумови для здійснення туристичної діяльності. Бухгалтерський облік оприбуткування та списання ліцензії. Фінансове забезпечення.

3.3. Особливості туристичної діяльності, які враховуються в бухгалтерському обліку

3.1. Суб'єкти та об'єкти бухгалтерського обліку туристичної діяльності

Поняття «**туризм**» визначається в законі України «Про туризм» як тимчасовий виїзд особи з місця постійного проживання в оздоровчих, пізнавальних, професійно-ділових чи інших цілях без здійснення оплачуваної діяльності в місці перебування (стаття 1) [5]. Головною метою підприємництва в туризмі є розроблення маршрутів, формуванні туристичних потоків за обраними маршрутами, у виробництві туристичних товарів і наданні туристичних послуг, комплектуванні туристичного продукту відповідно до попиту споживачів з вигодою (прибутком) для себе [5, с. 29].

Законом України «Про туризм» наступним чином визначено **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)» [5]. Суб'єктами туристичної діяльності є споживачі і виробники туристичного продукту.

Якщо розглядати туристичні послуги більш детально, то їх можна поділити на дві групи:

1) характерні туристичні послуги та товари – послуги та товари, призначені для задоволення потреб споживачів, надання та виробництво яких суттєво скоротиться без їх реалізації туристам.

2) супутні туристичні послуги та товари – послуги та товари, призначені для задоволення потреб споживачів, надання та виробництво яких несуттєво скоротиться без їх реалізації туристам. Це залишкова категорія, що містить товари й послуги, котрі в окремих країнах визначені як специфічні для туризму, але заміжнародною класифікацією не ввійшли до цієї категорії. Саме зазначені послуги формують вартість туристичного продукту і вираховуються під час визначення бази оподаткування ПДВ у туроператора.

Виробниками туристичного продукту є туроператор, який веде облік і складає звітність відповідно до існуючої нормативно-законодавчої бази для нефінансового сектора економіки.

Згідно зі ст. 5 Закону України «Про туризм» «...суб'єктами, що здійснюють та/або забезпечують туристичну діяльність, є:

– **туристичні оператори** – юридичні особи, створені згідно із законодавством України, для яких виключною діяльністю є організація та забезпечення створення туристичного продукту, реалізація та надання туристичних послуг, а також посередницька діяльність із надання характерних та супутніх послуг і які в установленому порядку отримали ліцензію на туроператорську діяльність;

– **туристичні агенти** – юридичні особи, створені згідно із законодавством України, а також фізичні особи – суб'єкти підприємницької діяльності, які здійснюють посередницьку діяльність з реалізації туристичного продукту туроператорів і туристичних послуг інших суб'єктів туристичної діяльності, а також посередницьку діяльність щодо реалізації характерних та супутніх послуг;

– інші суб'єкти підприємницької діяльності, що надають послуги з тимчасового розміщення (проживання), харчування, екскурсійних, розважальних та інших туристичних послуг;

– гіді-перекладачі, екскурсоводи, спортивні інструктори, провідники та інші фахівці туристичного супроводу – фізичні особи, які проводять діяльність, пов'язану з туристичним

супроводом, крім осіб, які працюють на відповідних посадах підприємств, установ, організацій, яким належать чи які обслуговують об'єкти відвідування;

– фізичні особи, які не є суб'єктами підприємницької діяльності та надають послуги з тимчасового розміщення (проживання), харчування тощо..." [5].

Терміни "туроператор" і "турагент" визначають напрям підприємницької діяльності турфірми. Туроператор займається формуванням турпродукту з набору послуг постачальників відповідно до потреб кінцевих споживачів, його просуванням – переважно туроператор виступає продавцем свого турпродукту посередникам – продавцям (турагентам) та реалізацією путівки споживачам туристичного продукту (туристам). В останньому випадку він виступає туроператором і турагентом одночасно [29].

Зазвичай туроператор – це велика фірма, що структурно має головний туроператорський офіс та філії у вигляді агентської мережі по всьому світу. Попри це туроператор може продавати свої тури незалежним турагентствам. Формування турпродукту туроператором охоплює розроблення туристичних маршрутів та наповнення їх послугами постачальників. Туроператор забезпечує функціонування турів і надання послуг, готує рекламно-інформаційні видання по своїх турах, розраховує ціни на тури. Турагент займається просуванням сформованих туроператором турів – купує їх у туроператора на підставі укладеного між ними договору і реалізує за певну винагороду споживачу. Окрім реалізації турів клієнтам, турагент забезпечує рекламу турів, надає інформаційні послуги, доставку клієнтів до місця початку подорожі і назад, здійснює контроль якості обслуговування, збирає зауваження та побажання клієнтів [29]. Турагент реалізує туристичний продукт клієнту у вигляді комплексів чи вільного набору послуг. Спільні та відмінні характеристики туроператора і турагента впливають на особливості здійснення кожним із суб'єктів туристичної діяльності обліку своєї діяльності. Організація обліку у туроператорів та турагентів залежить від багатьох чинників, зокрема: особливостей документального оформлення господарських операцій, форми здійснення розрахунків, можливості застосування спрощеної форми обліку та ін. [31].

Всі суб'єкти туристичної діяльності, незважаючи на те, який вид туризму вони представляють, ведуть бухгалтерський облік, в якому існують чіткі відмінності від суб'єктів інших видів економічної діяльності. Існують також відмінності обліку у туроператорів і турагентів, що обумовлено їхньою діяльністю.

Об'єктами бухгалтерського обліку туроператора виступають такі процеси, господарські засоби та джерела їхнього формування: організація та здійснення туристичних подорожей, рекламна діяльність, реалізація путівок, туристичних подорожей, посередницька діяльність щодо надання послуг туристам під час подорожей.

Також суб'єктами обліку є фірми-турагенти, які продають за певну винагороду тури фірмитуроператора на підставі агентської угоди. **Об'єктами бухгалтерського обліку турагента** є реалізація турів, доставка туристів до місця початку подорожі, контроль якості обслуговування, рекламна діяльність.

Бухгалтерська служба суб'єкта туристичної діяльності виконує по суті функції трьох підрозділів, а саме фінансового, економічного та бухгалтерського, та здійснює такі основні операції:

- 1) ведення касових операцій;
- 2) заповнення звітних документів;
- 3) ведення обліку доходів та витрат;
- 4) ведення обліку оплати праці та заробітної плати;
- 5) обчислення податків та інших платежів;
- 6) розрахунки з туристами та постачальниками туристичних послуг, туроператорами (агентами), страховими компаніями тощо.

При веденні бухгалтерського обліку використовуються національні ПСБО [8, с. 345] До першої групи суб'єктів туристичної діяльності віднесено споживачів туристичного продукту, до яких належать фізичні та юридичні особи. Відображення операцій з придбання туристичного продукту в бухгалтерському обліку здійснюється тільки у суб'єктів, які є юридичними особами. Туристичний продукт зараховується на баланс за вартістю придбання (без урахування ПДВ) та відображається на рахунку 331 —Грошові документи в національній валюті.

Туристичну документацію оформляють як туроператор, так і турагент. Взаємовідносини між ними оформляються договором комісії (доручення) або агентською угодою. При укладенні договору комісії (доручення) туроператор доручає, а турагент реалізує туристичну послугу від свого імені і за винагороду туроператора. При укладенні агентської угоди з туроператором на придбання турпродукту турагент купує його за винагороду і кошти покупця [5]. Взаємовідносини суб'єкта туристичної діяльності як продавця (виконавця) і туриста як покупця (замовника) туристичної послуги оформляються туристичним ваучером (путівкою). Останній є документом, що для туриста – підтверджує його статус та гарантує отримання оплачених ним послуг, для продавця – гарантує оплату послуг, для виконавця послуг – гарантує отримання від продавця туристичних послуг коштів, сплачених йому туристом.

Реалізація туристичного продукту туроператором починається з оформлення договірних взаємовідносин між замовником (у випадку прямого продажу) та туристичним агентом (у випадку продажу через посередника). У залежності від способу реалізації туристичного продукту використовуються різні первинні документи. Так, якщо замовником є юридична особа, то у разі попередньої оплати туроператор оформляє рахунок-фактуру. Підтвердженням оплати є банківська виписка (при безготівковому розрахунку), фіскальний чек, прибутковий касовий ордер (при готівковому розрахунку). Перед початком подорожі туроператор передає замовнику ваучер, транспортні квитки, страхові поліси та інші документи, необхідні для споживання туристичного продукту. Підставою для нарахування доходу є підписаний обома сторонами акт про туристичне обслуговування, який оформляється після завершення туристичного обслуговування. Розглянемо порядок документального оформлення реалізації туристичного продукту у залежності від договірних відносин туроператора. При цьому існує можливість організації договірних відносин безпосередньо з клієнтом (див. табл. 3.1) та за участю партнерів (див. табл. 3.2).

Таблиця 3. 1. Документальне оформлення реалізації туристичного продукту у залежності від договірних відносин туроператора безпосередньо з клієнтом

Види договорів	Договір про надання послуг	Посередницький договір на продаж туристичних послуг	Посередницький договір на придбання туристичних послуг
Документ для проведення попередньої оплати	Рахунок-фактура	Рахунок-фактура з визначеним у ньому розміром винагороди туроператора	Рахунок - фактура з визначеними у ньому розміром винагороди туроператора
Підтвердження оплати	Фіскальний чек, банківська виписка, прибутковий касовий ордер		
Надання документів для споживання туристичних послуг	Ваучер, страховий поліс, транспортні квитки тощо		
Отримання туристичних послуг (товарів)	Акт наданих послуг (за відсутності – бухгалтерська довідка)	Акт-звіт турагента про реалізацію послуг через туроператора	Акт-звіт туроператора про придбання послуг на користь довірителя

З метою формування туристичного продукту туроператор з партнерами укладає договір, у залежності від цивільно-правової форми якого й визначається порядок документального оформлення розрахунків з формування туристичного продукту. Слід звернути увагу, що окремі туристичні послуги (наприклад, екскурсійні) можуть надаватися фізичними особами - не підприємцями. У такому разі туроператор укладає з ними договір підряду на надання послуг.

Таблиця 3. 2. Документальне оформлення реалізації туристичного продукту у залежності від договірних відносин туроператора безпосередньо з партнерами

Види договорів	Договір надання послуг	Посередницький договір на продаж туристичних послуг	Договір підряду	Договір куплі-продажу (для товарів)
Документ для проведення попередньої оплати	Рахунок-фактура	Рахунок-фактура з визначенням у ньому розміру винагороди туроператора	Договір	Рахунок-фактура
Підтвердження оплати	Безготівковий розрахунок- платіжне доручення, банківська виписка			
	Готівковий рахунок-звіт про використання коштів, виданих на відрядження або під звіт з підтверджуючим документом на оплату (фіскальний чек, квитанція з банку, корінець прибуткового касового ордеру). За договором підряду оплата проводиться видатковим касовим ордером			
Отримання документів на споживання туристичних послуг	Санаторно-курортна путівка ,транспортний квиток тощо		Не надають	
Отримання послуг (товарів)	Акт наданих послуг	Акт-звіт туроператора про реалізацію послуг	Акт наданих послуг	накладна

Підсумовуючи викладене вище, треба зазначити, що організація бухгалтерського обліку діяльності туроператора і турагента має деякі відмінності, що зумовлені видом діяльності, яку вони здійснюють, формою обліку, зокрема можливістю застосування спрощеної форми обліку, особливостями документального оформлення господарських операцій, формою

здійснення розрахунків та ін. Врахування особливостей здійснення обліку кожним з суб'єктів туристичної діяльності дасть змогу правильно вести бухгалтерський облік, підвищити ефективність туристичної діяльності та досягти максимальних прибутків.

3.2. Передумови для здійснення туристичної діяльності. Бухгалтерський облік оприбуткування та списання ліцензії. Фінансове забезпечення.

Відповідно до Закону про реєстрацію процедура державної реєстрації юридичних і фізичних осіб-підприємців здійснюється за принципом «єдиного вікна». *Для реєстрації суб'єкта господарської діяльності необхідно звернутися до державного реєстратора із встановленим пакетом документів.*

Юридичні особи подають державному реєстраторові:

– заповнену реєстраційну картку на проведення реєстрації юридичної особи. При цьому у випадку створення юридичної особи на основі модельного статуту в реєстраційній картці на проведення державної реєстрації юридичної особи ставиться відповідна відмітка із посиланням на типовий засновницький документ;

– екземпляр оригіналу (ксерокопія, нотаріально завірена копія) рішення засновників або уповноваженого ними органу про створення юридичної особи;

– два екземпляри (у випадку подачі електронних документів – один екземпляр) засновницьких документів (статуту / засновницького договору / засновницького акту / положення);

– документ, підтверджуючий внесення реєстраційного збору за проведення державної реєстрації юридичної особи;

– інформацію з документами, підтверджуючими структуру власності засновників-юридичних осіб, яка дає можливість встановити фізичні особи – власників вагової участі цих юридичних осіб;

– копію рішення органів Антимонопольного комітету України або Кабінету Міністрів України про надання рішення на погодження дій або на концентрацію суб'єктів господарювання (у випадках, передбачених законом);

– якщо засновником є іноземна юридична особа, тоді додатково подається: документ про підтвердження реєстрації іноземної особи в державі його місцезнаходження, витяг з торговельного, банківського або судового реєстру, легалізованого в установленому законом порядку;

– якщо документи на проведення державної реєстрації подаються засновником – паспорт;

– якщо документи на проведення державної реєстрації подаються уповноваженою особою – паспорт цієї особи і документ, що підтверджує уповноваження.

У свою чергу для реєстрації фізичної особи-підприємця подаються:

– заповнена реєстраційна картка встановленого зразка;

– копія документа про присвоєння реєстраційного номеру облікової картки (колишній ідентифікаційний номер платника податків, або копія паспорту про відмову від коду);

– документ, що підтверджує сплату реєстраційного збору за державну реєстрацію;

– нотаріально засвідчена письмова згода батьків (усиновлювачів) або опікунів, або органу опікунства, якщо заявником є фізична особа, яка досягнула шістнадцяти років і бажає займатися підприємницькою діяльністю,

–паспорт.

Щодо специфічних вимог, які варто враховувати при організації туристичної діяльності, то вони перераховані в розділі IV Закону про туризм і включають:

1) ліцензування (ст. 17), необхідність якого обумовлено законодавством тільки для туроператорів;

2) сертифікація і стандартизація (ст. 18).

Процедура сертифікації проводиться тільки для встановлення категорії готелям і іншим об'єктам, які надають послуги з тимчасового розміщення (проживання);

3) інформування споживачів про умови надання туристичних послуг;

4) договір на туристичне обслуговування (ст. 20, ст. 21-23).

Туроператори і турагенти повинні дотримуватися і інших загальних організаційних вимог до своєї діяльності, зокрема:

- виконувати умови законодавства щодо забезпечення охорони туристів та охорони навколишнього середовища (розділ III Закону України «Про туризм»);
- дотримуватись вимог щодо фінансового забезпечення відповідальності (ст. 15 Закону України «Про туризм»);
- зберігати у відповідності з законодавством документи, пов'язані з здійсненням туристичної діяльності;
- вести бухгалтерську та іншу документацію і звітність, встановлені законодавством.

Ліцензуванню підлягає туроператорська діяльність. Суб'єкт підприємницької діяльності, який отримав ліцензію на туроператорську діяльність, має виключне право на надання послуг з оформлення документів для виїзду за межі України. Туроператор може здійснювати також і турагентську діяльність.
Ліцензія на здійснення діяльності, пов'язаної з наданням туристичних послуг – це спеціальний дозвіл, що підтверджує право його власника на здійснення відповідного виду або комплексу видів діяльності, визначених Законом України «Про туризм» та іншими актами законодавства України.

Ліцензія – документ державного зразка, який засвідчує право ліцензіата на провадження зазначеного в ньому виду господарської діяльності протягом визначеного строку у разі його встановлення Кабінетом Міністрів України за умови виконання ліцензійних умов.

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.

Ліцензійні умови – встановлений з урахуванням вимог законів вичерпний перелік організаційних, кваліфікаційних та інших спеціальних вимог, обов'язкових для виконання при провадженні видів господарської діяльності, що підлягають ліцензуванню. Ліцензійні умови є нормативно-правовим актом, положення якого встановлюють кваліфікаційні, організаційні, технологічні та інші вимоги для провадження певного виду господарської діяльності. Суб'єкт господарювання зобов'язаний

провадити певний вид господарської діяльності, що підлягає ліцензуванню, відповідно до встановлених для цього виду діяльності ліцензійних умов. Для туроператорів діють Ліцензійні умови провадження туроператорської діяльності, затверджені наказом Міністерства інфраструктури України від 10.07.2013 р. № 465. У ліцензійні умови включаються організаційні вимоги, кваліфікаційні вимоги до керівника та персоналу туроператора, вимоги щодо службового приміщення (офісу), вимоги щодо укладання договорів на туристичне обслуговування та агентських договорів, забезпечення страхового захисту. Ліцензія на туроператорську діяльність видається *Державним агентством розвитку туризму в Україні ДАРТ*, яке встановлює порядок їх видачі, умови і правила здійснення туристичної діяльності та контроль за їх дотриманням.

Необхідні документи:

- заява про отримання ліцензії на право провадження туроператорської діяльності;
- копії документів (їх витягів), що підтверджують освітньо-кваліфікаційний рівень, стаж роботи керівника здобувача ліцензії, необхідний для провадження туроператорської діяльності;
- копія документа, що підтверджує фінансове забезпечення цивільної відповідальності перед туристами;
- копія договору, укладеного зі страховою компанією, про обов'язкове (медичне та від нещасних випадків) страхування туристів, що здійснюють туристичні подорожі;
- опис документів, що подаються для одержання ліцензії на правопровадження туроператорської діяльності.

У заяві про видачу ліцензії повинні міститися такі дані: відомості про суб'єкта господарювання – заявника: - найменування, місцезнаходження, банківські реквізити, ідентифікаційний код – для юридичної особи; - прізвище, ім'я, по батькові, дані паспорта громадянина України (серія, номер паспорта, ким і коли виданий, місце проживання), ідентифікаційний номер фізичної особи – платника податків та інших обов'язкових платежів – для фізичної особи; У разі наявності у заявника – юридичної особи філій, інших відокремлених підрозділів, за місцем яких буде провадитися

заявлена діяльність, а у заявника – фізичної особи-підприємця місце провадження заявленої діяльності у заяві зазначається їх місцезнаходження. Порядок отримання і анулювання ліцензії (копії дублікатів) на здійснення туроператорської діяльності представлено у додатку. Оскільки ліцензуванню підлягає саме туроператорська діяльність, можна констатувати, що якщо підприємство, яке має на балансі базу відпочинку, надає послуги тільки на розміщення, а не зі створення туристичного продукту, то в такому разі цьому підприємству не потрібно отримувати ліцензію на здійснення туроператорської діяльності. Крім того, відповідно до листа Держтуризму від 10.10.2007 року № 3-Д, готелі, пансіонати, бази відпочинку, дитячі оздоровчі табори віднесені до інших суб'єктів підприємницької діяльності, що надають послуги з тимчасового розміщення (проживання), харчування, а також екскурсійні та розважальні туристичні послуги. Оскільки такі заклади не забезпечують попередню розробку і комплексне надання туристичних послуг (туроператорська діяльність), то їх діяльність не підлягає ліцензуванню.

Фінансове забезпечення відповідальності. Ст. 15 Закону про туризм зобов'язує всіх туроператорів та турагентів здійснити фінансове забезпечення своєї цивільної відповідальності перед туристами гарантією банку або іншої кредитної установи. Ця вимога зумовлена бажанням законодавців захистити права та законні інтереси туриста у випадку, якщо туроператор чи турагент причинять йому збитки, які можуть бути заподіяні туристу в разі неплатоспроможності чи внаслідок порушення процесу про визнання туроператора чи турагента банкрутом. Такі збитки пов'язані з невиконанням туроператором чи турагентом зобов'язань перед туристом у вигляді ненадання або неналежного надання туристичних послуг у відповідності з умовами договору на туристичне обслуговування. У таких випадках банки чи інші кредитні установи, що видали гарантію, зобов'язані при представленні туристом всіх передбачених законодавством документів, відшкодувати йому - витрати на повернення до місця постійного проживання (перебування), вартість ненаданих послуг, передбачених договором. Запровадження механізму фінансових гарантій та встановлення туроператорського виду

діяльності як виключного проведено з метою досудового захисту прав туриста як споживача в багатьох країнах світу, у тому числі і в Україні. Це пов'язано з тим, що замовлення, оплата та користування туристичними послугами можуть бути розірвані за місцем і в часі – як правило, місце продажу та місце надання туристичних послуг не співпадають і спочатку відбувається оплата, а потім споживання туристичних послуг. Тобто турист виступає своєрідним кредитором туроператора. А така специфіка діяльності потребує певного законодавчого захисту туриста.

Мінімальний розмір фінансового забезпечення цивільної відповідальності (гарантії банку або іншого кредитного закладу) перед туристами для туроператора ставить суму не менше суми 20 000 євро, а якщо туроператор надає послуги виключно з внутрішнього і виїзного туризму – не менше суми еквіваленту 10 000 євро, а для турагента – не менше 2 000 євро.

Впровадження механізмів ліцензування туроператорської діяльності, отримання банківських гарантії та значної відмінності розмірів фінансової відповідальності туроператора та турагента пояснюється різною межею їх відповідальності перед туристами. Адже туроператор за договором на туристичне обслуговування несе відповідальність перед туристом незалежно від того, надані послуги безпосередньо туроператором чи іншими особами, які перебувають з ними у договірних засадах.

Турагент несе відповідальність виключно за власні дії і не несе відповідальності за якість турпродукту туроператора, туристичних послуг інших суб'єктів туристичної діяльності та правовідносини під час безпосереднього надання послуг.

Як правило, суб'єкти туристичної діяльності отримують так звані «*бланкові*» *гарантії* на підставі договорів з банківськими установами, за що сплачують банку комісію. Також поширеним є отримання від банку гарантії під заставу депозиту у відповідній сумі (20 000, 10 000 або 2 000 євро). Отримання «бланкової» гарантії є дорожчим, однак не відволікає з обігу туроператора або турагента грошові кошти. Сертифікація. Відповідно до ст. 18 Закону України «Про туризм» перелік туристичних послуг, що підлягають обов'язковій сертифікації стосовно безпеки для життя і здоров'я людей, захисту їх майна та охорони навколишнього середовища, порядок проведення сертифікації послуг у сфері

туристичної діяльності визначаються Кабінетом Міністрів України у відповідності з законом. Однак, наразі такий перелік не затверджено. З 08.10.2012 р. набрав чинності наказ Міністерства економічного розвитку і торгівлі України від 30.07.2012 р. № 876 «Щодо скасування обов'язкової сертифікації готельних послуг та послуг харчування». Названим вище наказом внесені зміни до Переліку продукції, що підлягає обов'язковій сертифікації в Україні, затверджений наказом Державного комітету України з питань технічного регулювання та споживчої політики від 01.02.2005 р. № 28, зокрема, з Переліку виключено розділ 30 «Готельні послуги і послуги харчування, що надаються суб'єктами туристичної діяльності». Постановою КМУ від 05.09.2012 р. № 830 внесені зміни до Порядку встановлення категорій готелям та іншим об'єктам, які належать для надання послуг з тимчасового розміщення (проживання), затвердженого постановою від 29.07.2009 р. № 803, згідно з якою категорії готелям та іншим об'єктам, які застосовуються для надання послуг з тимчасового розміщення (проживання), встановлюються за результатами добровільної сертифікації послуг з тимчасового розміщення (проживання) стосовно безпеки для життя і здоров'я людей, захисту їх майна та охорони навколишнього середовища відповідно до договору між органом сертифікації та власником або уповноваженим ним особою й оцінювання відповідності готелів вимогам певної категорії. Добровільну сертифікацію готелів здійснюють органи сертифікації, що призначаються Мінекономрозвитком для виконання в державній системі сертифікації.

Скасування ліцензування турагентської діяльності є підставою для виключення раніше отриманої ліцензії з числа нематеріальних активів. Вартість ліцензії необхідно амортизували в бухгалтерському обліку як нематеріальний акт. Цей актив потрібно списати, оскільки він більше не приносить економічних вигод. А в п. 34 П(С)БО 8 «Нематеріальні активи» прямо зазначено: нематеріальний актив списують із балансу, якщо він вибуває або ж його подальше використання не передбачає одержання економічних вигод. Коли економічних вигід від активу більше не очікується – актив списують із балансу, у тому числі й нематеріальний. Як списувати ліцензію

турагенту, якими документами оформити списання. Типова форма № НА-3 «Акт вибуття (ліквідації) об'єкта права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів», – 22 – затверджена наказом Мінфіну України від 22.11.04 р. № 732, як свідчить назва, призначена тільки для списання об'єктів права інтелектуальної власності, що значаться у складі нематеріальних активів. Типової чи спеціалізованої форми для списання інших видів нематеріальних активів, у тому числі ліцензій, не існує. Тому підприємство вправі розробити свою форму, не забуваючи про обов'язкові реквізити первинки (ч. 2 ст. 9 Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16.07.99 р. № 996-XIV п. 2.4 Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку, затвердженого наказом Мінфіну України від 24.05.95 р. № 88). За основу можна взяти ту ж саму форму №НА-3. На підставі первинного документа про списання нематеріального активу в бухгалтерському обліку роблять записи. Пункт 35 П(С)БО 8, а також п. 6.2 Методичних рекомендацій з бухгалтерського обліку нематеріальних активів, затверджених наказом Мінфіну України від 16.11.2009 р. № 1327, наказує визнавати фінансовий результат як різницю між доходом від вибуття нематеріальних активів (за вирахуванням непрямих податків і витрат, пов'язаних із вибуттям) та їхньою залишковою вартістю. Залишкова вартість викристалізовується, коли списують накопичену амортизацію: Д-т 133 «Накопичена амортизація нематеріальних активів» К-т 127 «Інші нематеріальні активи». Оскільки списання активу доходів не дає, фінансовий результат сформуєть лише інші витрати звичайної діяльності: Д-т 976 «Списання необоротних активів» К-т 127; Д-т 793 «Результат від іншої звичайної діяльності» К-т 976. Однак, якщо вартість ліцензії в бухгалтерському обліку не амортизували, тоді її списання обмежитья проводкою: Д-т 976 К-т 127 із закриттям видаткового рахунку на фінансові результати. Таке можливо, якщо її одержали в 2010 році, після того, як ліцензії на туроператорську діяльність стали безстроковими (завдяки змінам, унесеним до постанови КМУ від 29.11.2000 р. № 1755 «Про строк дії ліцензії на провадження певних видів господарської діяльності, розміри й порядок зарахування плати за її видачу»). Згідно з абз. 2 п. 25 П(С)БО 8 нематеріальні активи з невизначеним строком корисного використання амортизації не підлягають. До таких

нематеріальних активів належать ті з них, для яких підприємство не встановило строку корисного використання. Іншими словами: це питання в компетенції самого підприємства.

3.3. Особливості туристичної діяльності, які враховуються в бухгалтерському обліку

У процесі реалізації туристичного продукту виникають взаємовідносини туроператора з туристами або турагентами. У процесі формування туристичного продукту виникають взаємовідносини туроператора з суб'єктами, що здійснюють безпосереднє обслуговування туристів. Специфіка бухгалтерського обліку туроператорської діяльності зумовлена особливостями взаємовідносин, які виникають у туроператора з клієнтами та постачальниками в процесі формування та реалізації туристичного продукту, який можна представити у такій послідовності:

- 1) бронювання та оплата;
- 2) отримання та передача документів, що надають право на споживання туристичного продукту;
- 3) надання туристичного обслуговування (споживання туристами туристичних послуг);
- 4) проведення остаточних розрахунків після завершення туробслуговування. На кожному такому етапі відбуваються господарські операції, які повинні бути відображеними в бухгалтерському обліку (див. табл. 3.1).

Таблиця 3.3. Господарські операції, які повинні бути відображені на етапах реалізації та формування туристичного продукту

Етапи формування та реалізації турпродукту	Операції, які відображаються в бухгалтерському обліку	
	При реалізації турпродукту	При формуванні турпродукту
I. Бронювання та оплата	– розрахунки за одержаними авансами; – розрахунки з турагентами	– розрахунки за виданими авансами – розрахунки з довірителями, комітентами -

Продовження таблиці 3.3.

II. Забезпечення документами, що надають право на отримання турпослуг	–списання документів	–оприбуткування документів
III. Надання туробслуговування	–визнання доходу від реалізації турпродукту, турпослуг –у випадку реалізації через турагента нарахування витрат на збут у сумі належної йому винагороди	–формування виробничої собівартості турпродукту; –вирахування з доходу сум, що належать довірителям, комітентам та визнання доходу від реалізації посередницьких послуг; –формування собівартості реалізованого турпродукту
IV. Проведення остаточних розрахунків	–погашення заборгованості замовника або турагента	–погашення заборгованості постачальника, довірителя, комітента

Основними особливостями туристичної діяльності, які потрібно враховувати при бухгалтерському обліку, є:

1) невід’ємність процесів виробництва та споживання туристичних послуг, нездатність їх до зберігання зумовлює те, що турпослугу неможливо оприбуткувати як готову продукцію, а тому облік на рахунку 26 «Готова продукція» не ведеться;

2) посередницький характер надання турпослуг зумовлює виникнення багатьох посередницьких операцій, що бувають як при реалізації, так і при формуванні турпродукту, турпослуг. У зв’язку з цим виникає необхідність обліку розрахунків з посередниками;

3) нематеріальний характер послуг зумовлює необхідність контролю за своєчасним відображенням доходів від реалізації, що дозволяє ведення аналітичного обліку замовлень за датами фактичного надання послуг. Також ця властивість зумовлює необхідність оперативного контролю своєчасності надходження первинних документів від постачальників щодо наданих туристичних послуг туристам туроператора;

4) суб'єктами туристичної діяльності, що здійснюють безпосереднє обслуговування туристів, часто виступають фізичні особи-підприємці на спрощеній системі оподаткування. В силу небов'язковості ведення бухгалтерського обліку такими особами, тягар оформлення актів наданих послуг часто лягає на плечі туроператора;

5) реалізація туристичного продукту, туристичних послуг супроводжується оприбуткуванням та передачею документів, що надають право на їх споживання. У зв'язку з цим такі документи посідають важливе місце в обліку туроператора;

6) при організації в'їзного та виїзного туризму здійснюються операції з іноземною валютою;

7) діючий план рахунків не враховує особливості обліку в туризмі. Тому виникає необхідність ведення спеціальних субрахунків. Наприклад, для документів, отриманих за посередницькими договорами на продаж та придбання, доцільними є субрахунки 026 та 027 відповідно, для розрахунків з турагентами доцільним є субрахунок 378, для розрахунків з довірителями та комітентами – субрахунок 686.

Особливості бухгалтерського обліку туристичної діяльності, можна також згрупувати за такими ознаками:

1) пов'язані з розміром підприємств (і можливістю застосування спрощеної форми обліку);

2) пов'язані з особливостями визнання доходу (на дату надходження коштів або за датою закінчення туру);

3) пов'язані з особливостями обліку витрат (невеликі туристичні фірми можуть вести облік тільки на рахунку 23 або лише на рахунках класу 8, а турбази, будинки відпочинку використовують рахунки 92 і 93

4) обумовлені особливостями оподаткування тощо.

Особливості та відмінності в організації обліку діяльності туроператора і турагента можна згрупувати за такими ознаками: напрям підприємницької діяльності, приналежність туристичного продукту, форма обліку, документообіг, рахунки обліку витрат, умови визнання доходу, формування прибутку (див. табл. 3.4).

Таблиця 3.4. Характерні ознаки організації обліку діяльності туроператора і турагента

Ознаки	Туроператор	Турагент
Напрямок підприємницької діяльності	Формування, просування та реалізація турпродукту	Просування сформованого туроператором турпродукту, рекламно-інформаційні та інші послуги
Приналежність туристичного продукту	Наявність запасу турпродукту для продажу	Придбання турпродукту у туроператора за наявності купівельного інтересу
Форма обліку	Автоматизована, журнальна або спрощена форма	Спрощена форма
Документообіг	Чіткий порядок передачі документів між під-розділами підприємства та від зовнішніх суб'єктів	Складається з документів, які фіксують господарські операції з перепродажу готового турпродукту
Рахунки обліку витрат	Рахунок 23, рахунки класу 9 або рахунки класу 9 і 8	Рахунок 23, рахунки класу 8
Умови визнання доходу	Дохід визнається, виходячи зі ступеня завершеності операції з надання послуг на дату балансу, якщо результат цієї операції може бути достовірно оцінено	Немає потреби визначати ступінь завершеності, бо послуги відносять до посередницьких, надаються відразу в повному обсязі

Продовження таблиці 3.4.

Формування продукту	Визначається як різниця між ціною придбання послуг у постачальників і ціною реалізації сформованої путівки згідно з встановленим механізмом ціноутворення	Визначається як комісійна винагорода, яку виплачує туроператор за реалізацію свого туристичного продукту
---------------------	---	--

Враховуючи викладене вище, треба зазначити, що організація бухгалтерського обліку діяльності туроператора і турагента має деякі відмінності, що зумовлені видом діяльності, яку вони здійснюють, формою обліку, зокрема можливістю застосування спрощеної форми обліку, особливостями документального оформлення господарських операцій, формою здійснення розрахунків та ін. Врахування особливостей здійснення обліку кожним з суб'єктів туристичної діяльності дасть змогу правильно організувати бухгалтерський облік, підвищити ефективність туристичної діяльності та досягти максимальних прибутків.

Особливість обліку туристичної діяльності формується своєрідною винятковістю суб'єкта туристичної діяльності. Одні можуть мати свою основу, а інші просто організують подорож. Кошти, що були отримані туристами - доходи від надання таких послуг.

Організація обліку у турагентів певною мірою залежить від особливостей оформлення документів господарських операцій та здійснення розрахунків, можливості застосування спрощеної форми обліку у туристичних агентів, що не мають своєї власної матеріальної бази [31].

Отже особливості обліку туристичної діяльності можна розглядати, об'єднавши їх за трьома ознаками: пов'язані з показником визнання доходу; пов'язані з розміром підприємства; обумовлені особливостями оподаткування тощо.

Контрольні питання

1. Визначіть сутність понять туризм, турпродукт та туристична діяльність
2. Об'єкти бухгалтерського обліку турагента та туроператора.
3. Яка специфіка бухгалтерського обліку туроператорської діяльності?
4. У чому специфіка бухгалтерського обліку турагента?
5. Які господарські операції, які повинні бути відображені на етапах реалізації та формування туристичного продукту?
6. Які особливості туристичної діяльності потрібно враховувати при бухгалтерському обліку туристичних підприємств?
7. Чи підлягає туристична діяльність ліцензуванню? Які види туристичної діяльності підлягають ліцензуванню?
8. Як відбувається організація туристичної діяльності?
9. Як відбувається порядок ліцензування та сертифікації в туристичному господарстві?
10. За яких умов відбувається отримання і анулювання ліцензії (копії дублікатів) на здійснення туроператорської діяльності?

Ключові слова

ТУРИЗМ, ТУРОПЕРАТОР, ТУРАГЕНТ, ТУРПРОДУКТ, БУХГАЛТЕРСЬКА СЛУЖБА, ТУРИСТИЧНА ДІЯЛЬНІСТЬ, СУБ'ЄКТИ ТУРИСТИЧНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ, ГОСПОДАРСЬКІ ОПЕРАЦІЇ, ТУРИСТИЧНА ДОКУМЕНТАЦІЯ, ДОГОВІР КОМІСІЇ, АГЕНТСЬКИЙ ДОГОВІР, ЛІЦЕНЗІЯ, ЛІЦЕНЗУВАННЯ, СЕРТИФІКАТ.

Тести

1. До суб'єктів туристичної діяльності не належать:
 - а) туроператори;
 - б) екскурсоводи, спортивні інструктори та інші фахівці туристичного супроводу;

- в) туристи;
- г) турагенти;
- д) фізичні особи-підприємці.

2. Згідно з Законом про ліцензування ліцензія може бути анульована на підставі:

- а) заяви ліцензіата про анулювання ліцензії;
- б) акту про повторне порушення ліцензіатом Ліцензійних умов;
- в) недотримання умов щодо надання туристичних послуг;
- г) надходження скарг від туристів про порушення умов надання туристичних послуг.

3. Суб'єктами, що здійснюють і забезпечують туристичну діяльність є:

- а) туроператор, турагент;
- б) особи, які працюють на відповідних посадах підприємств, установ, організацій, що обслуговують об'єкти відвідування;
- в) суб'єкти підприємницької діяльності, що надають послуги з тимчасового розміщення, проживання, харчування, а також екскурсійні, розважальні та інші туристичні послуги;
- г) туроператор, турагент, гіді-перекладачі, екскурсіводи, спортивні інструктори та інші фахівці туристичного супроводу, фізичні особи, які здійснюють діяльність, пов'язану з туристичним супроводом, і які в установленому порядку отримали дозвіл на право здійснення туристичного супроводу, інші суб'єкти підприємницької діяльності, що надають послуги з тимчасового розміщення, проживання, харчування, а також екскурсійні, розважальні та інші туристичні послуги.

4. У склад туристичного продукту включаються:

- а) послуги перевезення, не пов'язані з перевезенням, розміщенням, реалізацією сувенірної продукції;
- б) послуги розміщення та інші туристичні послуги, не пов'язані з перевезенням, розміщенням, реалізацією сувенірної продукції;

в) послуги перевезення, розміщення та інші туристичні послуги, пов'язані з перевезенням, розміщенням, реалізацією сувенірної продукції;

г) послуги перевезення, розміщення та інші туристичні послуги;

д) послуги перевезення, розміщення та інші туристичні послуги, непов'язані з перевезенням, розміщенням, реалізацією комп'ютерної продукції.

5. Туристичний продукт – це:

а) послуги пасажирського транспорту;

б) туристичні послуги, які надаються у комплексі;

в) набір послуг, що надається туристам в одному пакеті;

г) послуги готелів та аналогічних засобів розміщення.

6. Неспецифічні для туризму товари і послуги це:

а) товари і послуги, які мають прямий стосунок до туризму і становить інтерес для туристичної діяльності;

б) товари, які не мають прямого стосунку до туризму і не становить інтересу для туристичної діяльності;

в) товари і послуги, викликані потребою ринку і які майже не становлять інтересу для туристичної діяльності;

г) послуги, які не мають прямого стосунку до туризму і не становлять інтересу для туристичної діяльності;

д) товари, які не мають прямого стосунку до туризму.

7. Туристичний продукт — це:

а) послуги пасажирського транспорту;

б) туристичні послуги, які надаються у комплексі;

в) набір послуг, що надається туристам в одному пакеті;

г) послуги готелів та аналогічних засобів розміщення.

8. Діюче законодавство висуває єдині вимоги до туроператорів і турагентів щодо:

а) страхування туристів;

б) харчування і проживання;

в) інформаційно-рекламної діяльності;

г) транспортування.

ТЕМА 4. БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК ВИТРАТ, ДОХОДІВ, ФІНАНСОВИХ РЕЗУЛЬТАТІВ ТУРОПЕРАТОРА

4.1. Бухгалтерський облік витрат туроператора

4.2. Бухгалтерський облік зовнішньоекономічних операцій турпідприємств

4.3. Бухгалтерський облік доходів та фінансових результатів туроператора

4.1. Бухгалтерського обліку витрат туроператора

Для багатьох видів діяльності розроблено методичні рекомендації щодо обліку та формування витрат. Для підприємств туристичної галузі такий документ відсутній. Тому туроператор самостійно визначає перелік прямих виробничих витрат, постійних та змінних загальновиробничих витрат, базу розподілу для загальновиробничих витрат, методику калькулювання собівартості туристичного продукту, враховуючи конкретні особливості витрат на підприємстві. При цьому туроператору необхідно враховувати норми П(С)БО 16 «Витрати».

Бухгалтерський облік діяльності туроператора та турагента здійснюється згідно зі Законом України "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність. Під час організації бухгалтерського обліку витрат туристичні підприємства використовують норми П(С)БО 16 "**Витрати**", згідно з п. 6 якого «...витратами звітного періоду визнаються або зменшення активів, або збільшення зобов'язань, що призводить до зменшення власного капіталу підприємства (за винятком зменшення капіталу внаслідок його вилучення або розподілу власниками), за умови, що ці витрати можуть бути достовірно оцінені». Витрати визнаються витратами певного періоду одночасно з визнанням доходу, для отримання якого вони здійснені.

Витрати, які неможливо прямо пов'язати з доходом певного періоду, відображаються у складі витрат того звітного періоду, в якому вони були здійснені. Якщо актив забезпечує одержання

економічних вигод протягом кількох звітних періодів, то витрати визнаються шляхом систематичного розподілу його вартості (наприклад, у вигляді амортизації) між відповідними звітними періодами.

Витратами не визнаються:

а) платежі за договорами комісії, агентськими угодами та іншими аналогічними договорами на користь клієнта, принципала, тощо;

б) попередня (авансова) оплата запасів, робіт, послуг;

в) погашення одержаних позик;

г) зменшення власного капіталу підприємства в результаті його вилучення або розподілу власниками.

Бухгалтерський облік витрат підприємства здійснюється у двох напрямках: за видами діяльності та за елементами.

Облік витрат за видами діяльності відображає, на що, на які цілі витрачені активи підприємства. Облік витрат за елементами показує, що конкретно, які ресурси витрачені.

Класифікація видів діяльності, яка використовується для обліку витрат, наведена на рис. 4.1.

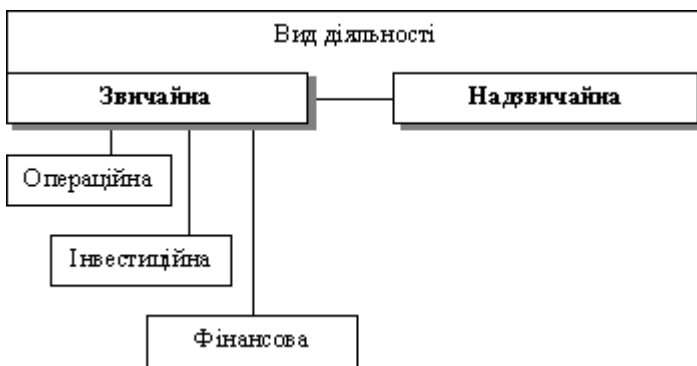


Рисунок 4. 1. Класифікація видів діяльності

Звичайна діяльність – будь-яка діяльність підприємства, а також операції, які забезпечують її або виникають внаслідок здійснення такої діяльності.

Операційна діяльність – основна діяльність підприємства, а також інші види діяльності, які не є інвестиційною або фінансовою діяльністю.

Основна діяльність – операції, пов’язані з виробництвом або реалізацією продукції (товарів, послуг), що є визначальною метою створення підприємства та забезпечують основну частину його доходу.

Інвестиційна діяльність – придбання та реалізація тих необоротних активів, а також фінансових інвестицій, які є складовою еквівалентів грошових коштів.

Фінансова діяльність – діяльність, яка призводить до змін розміру і складу власного та позикового капіталу підприємства.

Надзвичайна діяльність – операції або події, які відрізняються від звичайних і не відбуваються часто або регулярно.

Витрати, пов’язані зі здійсненням операційної діяльності (операційні витрати), включають: собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг), адміністративні витрати, витрати на збут, інші операційні витрати.

Елемент витрат представляє собою сукупність економічно однорідних витрат.

За елементами операційні витрати поділяються на матеріальні, витрати на оплату праці, відрахування на соціальні заходи, амортизація, інші операційні витрати.

На рис. 4.2 представлений взаємозв’язок розглянутих класифікацій витрат операційної діяльності.

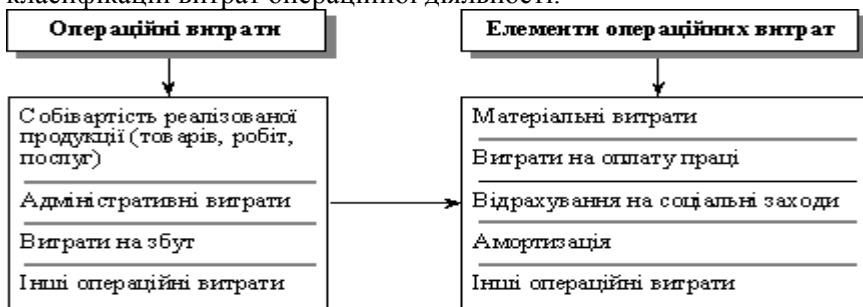


Рисунок 4.2. Структура операційних витрат і їх склад за елементами

Облік витрат за елементами передбачає групування витрат за ознакою їх однорідності, незалежно від того, на які конкретно цілі витрати здійснені.

Для обліку витрат за елементами у плані рахунків бухгалтерського обліку передбачені рахунки класу 8 «Витрати за елементами». За дебетом цих рахунків протягом звітного періоду здійснюється відображення витрат по мірі їх виникнення, а за кредитом списання у кінці звітного періоду на дебет рахунка 79 «Фінансові результати», або на дебет рахунків класу 9 «Витрати діяльності», якщо облік витрат на підприємстві ведеться за схемою розгорнутого обліку. Рахунки класу 8 залишків не мають.

Облік витрат лише на рахунках класу 8 без використання рахунків класу 9, тобто облік витрат за елементами без групування їх за видами діяльності, широко застосовується на підприємствах малого бізнесу, що оподатковуються єдиним податком. На рис. 4.3. наведена схема кореспонденції рахунків з обліку витрат і доходів без використання рахунків класу 9.

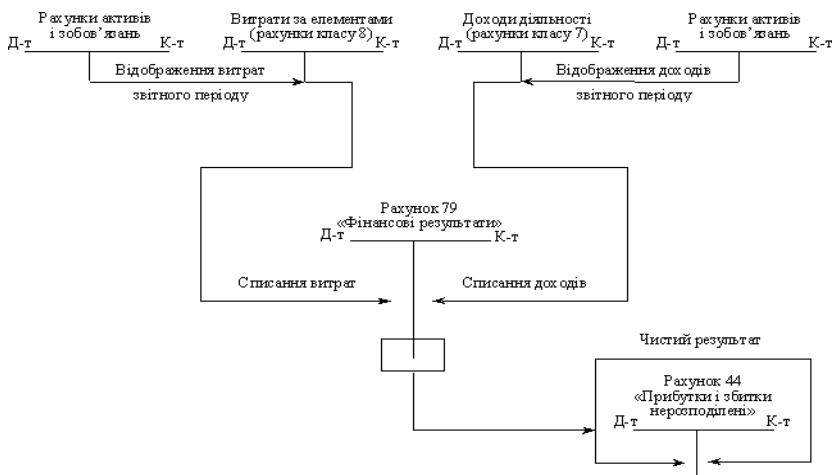


Рисунок 4.3. – Спрощена схема обліку витрат і доходів

Облік витрат за видами діяльності передбачає групування витрат за їх призначенням на рахунках класу 9 «Витрати діяльності».

В основі організації обліку витрат є їх класифікація на прямі і непрямі, виробничі і невиробничі. Під час віднесення витрат туроператора до певної категорії потрібно враховувати структуру турпродукту, договірні умови його формування та реалізації, організаційно-виробничу структуру підприємства та інші фактори.

У вітчизняній теорії і практиці витрати туристичної діяльності класифікуються за видами продуктів (послуг) і пов'язані з технологією туристичної діяльності. Остання складається з кількох процесів щодо формування (організація та забезпечення створення туристичного продукту), просування, продажу та надання туристичних послуг. Сукупність господарських операцій, пов'язаних із організацією та забезпеченням створення туристичного продукту (розробка туристичного маршруту, визначення структури туристичних послуг, досягнення домовленостей із підприємствами, які надають відповідні послуги, супроводження туристів під час туру і контроль надання послуг), у бухгалтерському обліку відносять до процесу виробництва. Відповідні витрати є **виробничими**.

По відношенню до об'єкта обліку серед виробничих витрат виокремлюють *прямі та непрямі витрати*. Залежно від структури, чисельності та інших характеристик туристичних продуктів туристичне підприємство може обрати об'єктом обліку, наприклад, окремий туристичний продукт (при індивідуальному туризмі), туристичну групу (при інсентив-туризмі) або туристичний напрямок (при масовому туризмі). При формуванні туристичного продукту витрати на основні види туристичних послуг, як правило, є прямими виробничими витратами. Необхідно зважати, що туристичний продукт представляє собою комплекс не менше двох туристичних послуг щодо перевезення, розміщення, харчування, а також оформлення віз, організації відвідування об'єктів культури, відпочинку та розваг, користування рекреаційними ресурсами тощо. Склад і вартість таких туристичних послуг є основними чинниками, що визначають загальну суму витрат на туристичний продукт.

Оскільки туристичний продукт здебільшого складається з послуг сторонніх організацій, умови визнання та обсяг витрат, порядок їх включення до собівартості туристичного продукту визначаються формою та умовами договорів.

Усі взаємовідносини з партнерами-постачальниками послуг щодо обслуговування туристів на маршруті туру оформляються договорами. Вони можуть мати типову форму договору купівлі-продажу, комісії, доручення, обміну (при безоплатному обміні туристичними групами) або агентської угоди. Конкретна форма та умови договору визначають порядок відображення в обліку вартості туристичних послуг у складі витрат підприємства. Наприклад, взаємовідносини туроператора з готельними підприємствами регулюються договором купівлі-продажу, який відповідно до міжнародної практики має такі види:

- договір про поточне бронювання (витрати турфірми змінні, складаються з вартості бронювання місць та проживання за звичайними тарифами);

- договір про квоту місць без гарантії заповнення (витрати турфірми змінні, дорівнюють вартості фактично заповнених місць за звичайними цінами);

- договір про квоту місць із гарантією заповнення 30–80 % (витрати турфірми мають постійну і змінну частини. Сума постійних витрат буде дорівнювати нижній межі витрат, а саме – вартості 30–80 % місць, виділених за квотою. Сума змінних витрат розраховується, як частка від ділення суми перевищення вартості фактично використаних місць над вартістю гарантованої квоти на фактичну кількість використаних місць. Розрахунок із готелем проводиться за зниженими цінами);

- договір про тверду закупівлю місць із повною оплатою (витрати турфірми постійні, дорівнюють вартості виділеної квоти місць за зниженими цінами).

Таким чином, за умовами договору витрати на проживання туристів по відношенню до обсягів надання послуг можуть бути змінні та постійні, а при калькулюванні собівартості туристичного продукту слід рахувати вартість проживання у готелі відповідно до умов договору з готелем. Крім розглянутих прямих виробничих витрат, у процесі формування туристичного продукту виникають непрямі виробничі витрати, а саме:

- витрати на оплату праці виробничого персоналу, що формує туристичні продукти, якщо розрахунок проводиться за погодинною системою оплати праці або штатним розписом;
- нарахування єдиного соціального внеску на фонд оплати праці виробничого персоналу;
- амортизація офісної техніки, меблів, предметів інтер'єру та інших основних засобів виробничого призначення;
- амортизація нематеріальних активів виробничого призначення, зокрема спеціального програмного забезпечення, ліцензії на туристичну діяльність тощо;
- вартість канцелярських товарів, візиток, витратних матеріалів для ксероксів, принтерів та інших матеріалів, що використовуються за виробничим призначенням;
- вартість послуг сторонніх організацій, пов'язаних із забезпеченням виробничого процесу;
- інші непрямі виробничі витрати. За певних обставин витрати на оплату праці виробничого персоналу та єдиний соціальний внесок можуть бути віднесені до складу прямих витрат. Наприклад, якщо працівник займається формуванням та обслуговуванням лише одного туру або якщо оплата праці йому нараховується у відсотках від вартості реалізованого туру

Витрати операційної діяльності поділяються на такі, що безпосередньо пов'язані з виготовленням продукції, наданням послуг чи виконанням робіт, і витрати, що пов'язані з організацією, управлінням, обслуговуванням і забезпеченням основної діяльності. Перша група витрат включається до собівартості реалізованої продукції (робіт, послуг), а друга обліковується відокремлено. До неї відносяться адміністративні витрати, витрати на збут та інші операційні витрати.

До прямих матеріальних витрат відносяться: вартість сировини та основних матеріалів; вартість купівельних напівфабрикатів та комплектуючих виробів; вартість допоміжних та інших матеріалів.

Прямі витрати на оплату праці включають:

- а) заробітну плату робітників, зайнятих у виробництві продукції, виконанні робіт або наданні послуг;
- б) інші виплати, які можуть бути безпосередньо віднесені до конкретного об'єкта витрат.

Прямі витрати включаються до виробничої собівартості окремих видів продукції (робіт, послуг) на підставі первинних документів про витрати матеріалів, сировини та інших виробничих запасів, документів про виробітку робітників, розрахунків бухгалтера про відрахування на соціальні заходи та інші. Особливістю прямих витрат є те, що вони включаються у собівартість окремих видів продукції, робіт та послуг без попереднього розподілу.

До прямих витрат на виробництво туристичного продукту належать:

1) витрати на придбання туристичних послуг для формування туристичного продукту, зокрема:

- витрати на розміщення та проживання туристів;
- вартість транспортного обслуговування;
- вартість харчування туристів;
- вартість екскурсійного обслуговування;
- вартість обслуговування гідами-перекладачами;
- вартість оформлення візових документів тощо.

2) матеріальні витрати (картографічне, сувенірне забезпечення тощо).

3) витрати на оплату праці супроводжуючих, керівників групи, витрати на їх відрядження.

4) відрахування від заробітної плати на соціальні заходи супроводжуючих, керівників групи.

5) амортизація виробничих основних засобів (наприклад автобусу, що здійснює транспортні перевезення туристів).

6) інші прямі витрати, які безпосередньо пов'язані з формуванням туристичного продукту.

Загальновиробничі витрати, як частина виробничої собівартості, мають непрямий характер, оскільки пов'язані з виготовленням групи або всієї продукції, виконанням усіх послуг чи робіт. Загальновиробничі витрати поділяються на змінні і постійні.

Змінні загальновиробничі витрати – витрати на обслуговування та управління виробництвом (цехів, дільниць), що змінюються прямо (або майже прямо) пропорційно до зміни обсягу діяльності.

Постійні загальновиробничі витрати – витрати на обслуговування і управління виробництвом, що залишаються незмінними (або майже незмінними) при зміні обсягу діяльності.

Змінні та постійні загальновиробничі витрати розподіляються на кожен об'єкт витрат (вид продукції, робіт, послуг) із використанням бази розподілу. Базою для розподілу загальновиробничих витрат можуть бути:

- а) години праці;
- б) заробітна плата;
- в) обсяг діяльності;
- г) прямі витрати.

Загальновиробничі витрати розподіляються пропорційно обраної туроператором бази розподілу. Наприклад, такою базою можна обрати кількість відпрацьованих людино-днів загальновиробничим персоналом, нормативна вартість прямих виробничих витрат, норматив туристичних днів, або інше.

За дебетом рахунку 23 «Виробництво» відображаються нарахування витрат, включених до виробничої собівартості туристичного продукту, зокрема:

- вартість грошових документів, придбаних за прямими угодами: д-т 23 «Виробництво», к-т 39 «Витрати майбутніх періодів»;

- вартість послуг сторонніх організацій, придбаних за прямим договорами: д-т 23 «Виробництво», к-т 63 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками» або 685 «Розрахунки з іншими кредиторами»;

- вартість бланків ваучерів, переданих туристам або турагентам: д-т 23 «Виробництво», к-т 209 «Інші матеріали»;

- заробітна плата супроводжуючих д-т 23 «Виробництво», к-т 66 «Розрахунки за виплатами працівникам»,

- витрати на відрядження супроводжуючих д-т 23 «Виробництво», к-т 372 «Розрахунки з підзвітними особами»,

- нарахування плати за екскурсійні послуги згідно з договором підряду д-т 23 «Виробництво», к-т 685 «Розрахунки з іншими кредиторами»,

- витрати на соціальне страхування д-т 23 «Виробництво», к-т 65 «Розрахунки за соціальним страхуванням»,

– амортизація виробничих основних засобів д-т 23 «Виробництво», к-т 13 «Знос необоротних активів (амортизація)»,

– розподілені постійні та змінні загальновиробничі витрати: д-т 23 «Виробництво», к-т 91 «Загальновиробничі витрати».

До витрат на виробництво туристичного продукту не включається вартість туристичних послуг, що надаються сторонніми організаціями або підприємцями на основі укладених посередницьких договорів, оскільки їх вартість вираховується з доходу від реалізації.

Таким чином, для отримання інформації про реальні «витрати» необхідно, крім дебетового обороту по рахунку 23 «Виробництво», врахувати й обороти по рахунку 704 «Вирахування з доходів». Для цього доцільним є однаковий аналітичний облік на цих рахунках, наприклад, за замовленнями, за турами, за країнами тощо.

На основі принципу бухгалтерського обліку «відповідності доходів і витрат» списання витрат виробництва до собівартості реалізованого туристичного продукту відбувається в день визнання доходів від реалізації туристичного продукту, тобто в останній день туристичного обслуговування: д-т 903 «Собівартість реалізації послуг», к-т 23 «Виробництво». Як правило бухгалтерські проведення по кредиту рахунку 703 «Доходи від реалізації робіт і послуг» та по дебету 903 «Собівартість реалізованих робіт і послуг» відображаються в один і той же день. Виключення може бути, якщо документи, що підтверджують надання туристичних послуг постачальниками туристам (акти наданих послуг), надійшли із запізненням.

Сальдо рахунку «Виробництво» на дату балансу становить незавершене виробництво. Незавершене виробництво стосується «перехідних» турів, коли початок та завершення обслуговування відбувається в різних місяцях. Витрати на виробництво туристичного продукту формуються у туроператора у міру надання сторонніми організаціями туристичних послуг. Таким чином, незавершене виробництво складається з витрат на формування туристичного продукту, понесених до початку або під час туристичного обслуговування, але дохід від реалізації якого буде визнано в наступному звітному періоді. Наприклад,

такими витратами можуть стати витрати на сплату консульського збору при оформленні віз, за надання готельних, екскурсійних послуг, послуг харчування тощо.

Облік адміністративних витрат, витрат на збут та інших витрат суттєво не відрізняється від підприємств інших галузей. Туроператорам в'їзного та виїзного туризму потрібно враховувати, що витрати на оплату комісій банку за купівлю-продаж та переказ іноземної валюти відносяться до адміністративних витрат. Витрати на організацію та проведення «інфо-турів» для працівників інших туроператорів або турагентів, нарахування винагороди турагентам, відрядження працівників відділу продажу є витратами на збут.

Для обліку загальновиробничих витрат у плані рахунків бухгалтерського обліку передбачено рахунок 91 «Загальновиробничі витрати», зміст записів за яким відображено на рис. 4.4.

Дебет	91 «Загальновиробничі витрати»	Кредит
* Витрати за статтями, здійснені протягом місяця		* Щомісячні списання накопичених витрат на рахунок 23 «Виробництво»

Рисунок 4.4. Зміст записів за рахунком 91 «Загальновиробничі витрати»

Реалізована протягом звітного періоду продукція, надані послуги, виконані роботи накопичуються на рахунку 90 «Собівартість реалізованої продукції». Зміст записів за цим рахунком відображено на рис. 4.5.

Дебет	90 «Собівартість реалізованої продукції»	Кредит
* Виробнича собівартість реалізованої протягом року продукції, робіт, послуг		* Списана у кінці звітного року виробнича собівартість реалізованої продукції, робіт, послуг на рахунок 79 «Фінансові результати»

Рисунок 4.5. Зміст записів за рахунком 90 «Собівартість реалізованої продукції»

До собівартості реалізованої продукції не включаються адміністративні витрати, витрати на збут, інші операційні витрати.

Для обліку вказаних витрат у плані рахунків бухгалтерського обліку передбачені рахунки 92 «Адміністративні витрати», 93 «Витрати на збут», 94 «Інші операційні витрати». Зміст записів за цими рахунками наведено на рис. 4.6.

92 «Адміністративні витрати», 93 «Витрати на збут», 94 «Інші операційні витрати»	
Дебет	Кредит
<ul style="list-style-type: none"> • Витрати за статтями, здійснені протягом року 	<ul style="list-style-type: none"> • Списання накопичених витрат у кінці звітного року на рахунок 79 «Фінансові результати»

Рисунок 4.6. Зміст записів за рахунками 92, 93, 94.

На рис.4.7 наведена схема обліку витрат і доходів операційної діяльності підприємств виробничої сфери.

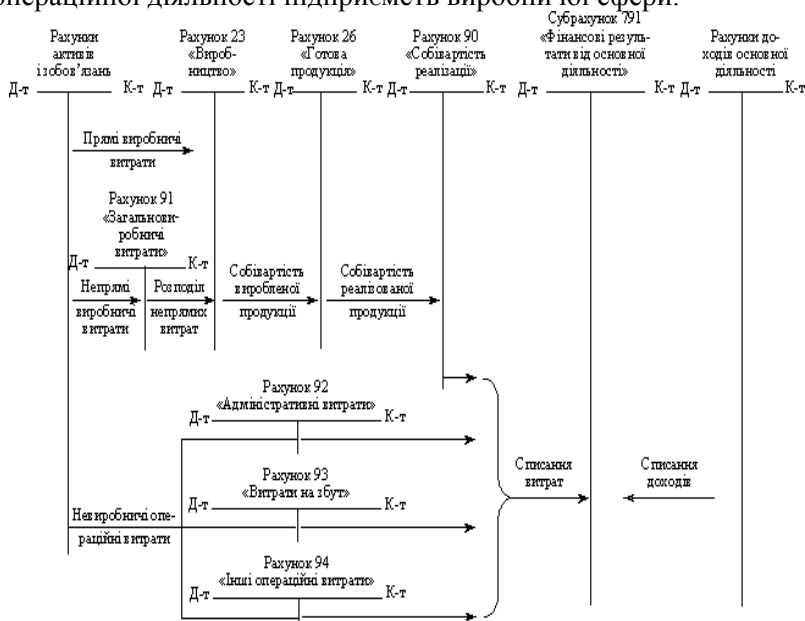


Рисунок 4.7. Наведена схема обліку витрат і доходів операційної діяльності підприємств виробничої сфери.

До витрат фінансової діяльності відносяться витрати на проценти за користування кредитами отриманими, за облігаціями випущеними, за фінансовою орендою, а також витрати, пов'язані із залученням позикового капіталу. Для обліку цих витрат у плані рахунків бухгалтерського обліку передбачено рахунок 95 «Фінансові витрати». Зміст записів за дебетом і кредитом рахунка 95 наведений на рис. 4.8.

95 «Фінансові витрати»	
Дебет	Кредит
<ul style="list-style-type: none"> • Витрати з їх видами, накопичені протягом року 	<ul style="list-style-type: none"> • Списання накопичених витрат в кінці звітнього року на рахунок 79 «Фінансові результати»

Рисунок 4.8. Зміст записів за рахунком 95 «Фінансові витрати»

Витрати інвестиційної діяльності включаються в себе витрати на капітальне будівництво, придбання та виготовлення основних засобів, нематеріальних активів, придбання довгострокових та поточних фінансових інвестицій, а також витрати, пов'язані з реалізацією необоротних активів і фінансових інвестицій. Облік витрат на капітальні та фінансові інвестиції ведеться на рахунках класів 1 і 3, а саме на рахунках 14 «Довгострокові фінансові інвестиції», 15 «Капітальні інвестиції», 35«Поточні фінансові інвестиції». Зміст та порядок обліку на цих рахунках розглянуто у попередніх розділах.

96 «Втрати від участі в капіталі»	
Дебет	Кредит
<ul style="list-style-type: none"> • Накопичені втрати за рік 	<ul style="list-style-type: none"> • Списання накопичених втрат у кінці звітнього року на рахунок 79 «Фінансові результати»

Рисунок 4.9. Зміст записів за рахунком 96 «Втрати від участі в капіталі»

На рахунках класу 9 ведеться облік лише втрат від участі в капіталі і витрат від реалізації необоротних активів і фінансових

інвестицій. Втрати від участі в капіталі є збитками від інвестицій в асоційовані, дочірні.

Облік витрат, пов'язаних з реалізацією необоротних активів і фінансових інвестицій, ведеться на рахунку 97 «Інші витрати». Цей же рахунок призначений для обліку витрат звичайної діяльності, що не знайшли відображення на інших рахунках класу 9. До таких витрат, зокрема, відносяться: втрати від неопераційних курсових різниць, уцінка необоротних активів і фінансових інвестицій, списання необоротних активів тощо.

Зміст записів за дебетом і кредитом рахунка 97 «Інші витрати», як і інших рахунків класу 9: за дебетом здійснюється накопичення витрат за рік, а за кредитом – їх списання у кінці звітного періоду на рахунок 79 «Фінансові результати».

Сучасна система бухгалтерського обліку розглядає витрати підприємства на сплату податку на прибуток як витрати діяльності. Для обліку податку на прибуток, нарахованого протягом року, використовується рахунок 98 «Податки на прибуток». Зміст записів за дебетом і кредитом рахунка 98 відображено на рис.4.10.

Дебет	98 «Податки на прибуток»	Кредит
<ul style="list-style-type: none"> • Податки на прибуток, нараховані протягом року 		<ul style="list-style-type: none"> • Списання суми нарахованих за рік податків на рахунок 79 «Фінансові результати»

Рисунок 4.10. –Зміст записів за рахунком 98 «Податки на прибуток»

Кореспонденція рахунків з формування витрат на сплату податку на прибуток відображена на рис.4.11.

641 «Розрахунки за податками» Д-т	К-т	98 «Податки на прибуток» Д-т	К-т	79 «Фінансовий результат» Д-т	К-т
	(1)				
54 «Відстрочені податкові активи» Д-т	К-т	Д-т	(3)		
	(2)				

Рисунок 4.11. Облік витрат на сплату податку на прибуток

Одже до витрат туроператорів відносять витрати на формування турпродукту, транспортні витрати на проїзд до місця відпочинку і назад, вартість окремих видів послуг, які входять у вартість турпродукту, страхові витрати, витрати на трансферт, витрати на екскурсійне обслуговування. Умови визнання та обсяг цих витрат прямо залежать від виду договору: купівлі-продажу, комісії, доручення, обміну або агентської угоди.

Створення туроператором туру зумовлює виникнення витрат, облік яких ведеться на рахунках 23 «Виробництво», субрахунок «Виробництво туристичних послуг», 91 «Загальновиробничі витрати», субрахунок «Загальновиробничі витрати туристичних послуг», 92 «Адміністративні витрати», 93 «Витрати на збут», 94 «Інші витрати операційної діяльності», 95 «Фінансові витрати», субрахунку 903 «Собівартість реалізованих робіт та послуг», субрахунок другого порядку «Собівартість реалізованих туристичних послуг». Іноді туроператор може використовувати рахунки класу 8 «Витрати за елементами» з щомісячним списанням сальдо цих рахунків у кореспонденції з рахунком 23 «Виробництво» і рахунками класу 9 «Витрати діяльності».

Неоднозначним є питання обліку загальновиробничих витрат – можуть у момент їх появи відразу відноситися в дебет рахунка 23 або обліковуватись на рахунку 91. У другому варіанті вони списуються з кредиту рахунка 91 в дебет рахунка 23 або в повному обсязі, або в сумі розподілених постійних загальновиробничих витрат. Нерозподілені постійні загальновиробничі витрати списуються з кредиту рахунка 91 безпосередньо в дебет субрахунка 903.

Говорячи про облік туристичної діяльності, важливо правильно формувати собівартість туристичного продукту. Собівартість реалізованого туристичного продукту включає виробничу собівартість, нерозподілені постійні загальновиробничі витрати та наднормативні витрати (рисунок 5). Слід відмітити, що для обліку виробничої собівартості продукції використовують активні рахунки 23 «Виробництво» та 91 «Загальновиробничі витрати». Разом з тим загальновиробничі витрати розподіляються на кожен об'єкт витрат з використання

бази розподілу (заробітної плати, обсягу діяльності тощо). Перелік і склад змінних і постійних загальновиробничих витрат установлюються підприємством. По відношенню до діючих норм всі витрати, які не включаються до собівартості турпродукту, групуються в розрізі встановлених норм, що діють на початок поточного місяця, і за відхиленнями від діючих норм, що виникли в процесі формування турпродукту. Такий розподіл витрат лежить в основі нормативного обліку і є найважливішим засобом поточного оперативного контролю за рівнем витрат туристської організації.

Бухгалтерський облік витрат суб'єкта туристичної діяльності, які виникають у ході його основної діяльності, здійснюється на рахунках, поданих у таблиці 4.

Таблиця 4.1. Облік видів витрат суб'єкта туристичної діяльності

Види витрат	Рахунок обліку	Обороти по дебету в кореспонденції з кредитом рахунків	Обороти по кредиту в кореспонденції з дебетом рахунків
Прямі виробничі витрати	23 «Виробництво»	20, 22, 661, 13, 37, 63, 64, 65, 68, 91 та інші	903 - собівартість турпродукту по факту реалізації туристичного продукту
Загальновиробничі витрати	91 «Загальновиробничі витрати»	20, 22, 661, 13, 37, 63, 64, 65, 68 та інші	23 – розподілені загальновиробничі витрати 903 - нерозподілені загальновиробничі витрати
Адміністративні витрати	92 «Адміністративні витрати»	13, 20, 22, 30, 31, 33, 37, 39, 47, 63, 64, 65, 66, 68 та інші	791 - списання на фінансові результати наприкінці звітного періоду

Продовження таблиці 4.1.

Витрати на збут	93 «Витрати на збут»	13, 20, 22, 30, 31, 33, 37, 39, 47, 63, 64, 65, 66, 68 та інші	791 - списання на фінансові результати наприкінці звітнього періоду
Інші операційні витрати	94 «Інші операційні витрати»	13, 20, 22, 30, 31, 33, 37, 39, 47, 63, 64, 65, 66, 68 та інші	791 - списання на фінансові результати наприкінці звітнього періоду

Найбільшу питому вагу у собівартості туристичного продукту займають саме прямі витрати, тому можна розглянути їх класифікацію більш детально. Так, до прямих витрат на виробництво туристичного продукту належать:

1) витрати на придбання туристичних послуг для формування туристичного продукту, зокрема:

- витрати на розміщення та проживання туристів;
- вартість транспортного обслуговування;
- вартість харчування туристів;
- вартість екскурсійного обслуговування;
- вартість обслуговування гідами-перекладачами;
- вартість оформлення візових документів тощо.

2) матеріальні витрати (картографічне, сувенірне забезпечення тощо).

3) витрати на оплату праці супроводжуючих, керівників групи, витрати на їх відрядження.

4) відрахування від заробітної плати на соціальні заходи супроводжуючих, керівників групи.

5) амортизація виробничих основних засобів (наприклад автобусу, що здійснює транспортні перевезення туристів).

6) інші прямі витрати, які безпосередньо пов'язані з формуванням туристичного продукту.

4.2. Бухгалтерський облік зовнішньоекономічних операцій турпідприємств

При організації в'їзного та виїзного туризму туроператор здійснює зовнішньоекономічні операції з контрагентами. При цьому проводяться розрахунки з використанням іноземної валюти. Облік реалізації туристичного продукту нерезиденту залежить від того, коли був проведений розрахунок – до чи після туристичного обслуговування. При цьому в обліку виникають заборгованості покупців, що обліковуються на рахунку 362 «Розрахунки з покупцями та замовниками в іноземній валюті». У момент передачі ваучера виникає дебіторська заборгованість покупців за курсом НБУ на дату її виникнення. В останній день туробслуговування визнаються доходи від реалізації турпродукту також за курсом НБУ, що діє на цю дату. Порядок проведення перерахунку дебіторської заборгованості на дату балансу та на дату її погашення визначено П(С)БО 21 «Вплив змін валютних курсів», згідно з яким монетарні статті в іноземній валюті на кожну дату балансу відображаються з використанням валютного курсу на дату балансу.

Дебіторську заборгованість покупців та замовників визнають монетарною статтею, якщо в результаті її погашення передбачається одержання грошових коштів або їх еквівалентів. Таким чином, у випадку зменшення курсу іноземної валюти стосовно національної курсова різниця відображається за дебетом рахунку 945 «Втрати від операційної курсової різниці», а у випадку збільшення – за кредитом рахунку 714 «Дохід від операційної курсової різниці».

Таблиця 4.2. Облік розрахунків туроператора з іноземними замовниками щодо реалізації послуг в'їзного туризму за умови подальшої оплати

№ з/п	Зміст господарської операції	Бухгалтерський облік	
		д-т	к-т
1.	Передано ваучер іноземному замовнику	362	69
2.	Надано послуги в'їзного туризму	69	703

Продовження таблиці 4.2.

3.	Відображено курсову різницю на момент надання послуг	362	69
4.	Здійснено перерахунок вартості дебіторської заборгованості на дату балансу	362	714
5.	Отримано оплату за надані туристичні послуги	312	362
6.	Відображено курсову різницю на момент погашення дебіторської заборгованості	362	945

Звичайно, що авансові платежі від іноземних покупців та замовників надають більше гарантій туроператору. Облік надання туристичних послуг в'їзного туризму за умов попередньої оплати представлено в табл. 4.3.

Таблиця 4.3. Облік розрахунків туроператора з іноземними замовниками щодо послуг в'їзного туризму на умови попередньої оплати

№ з/п	Зміст господарської операції	Бухгалтерський облік	
		д-т	к-т
1.	Зараховано на валютний рахунок попередню оплату за туристичні послуги	123	681
2.	Надано туристичні послуги	362	703
3.	Відображено взаємозалік заборгованості	681	362

Оскільки оплата надходить в іноземній валюті, туроператору потрібно врахувати вимоги п.5 П(С)БО 21 «Вплив змін валютних курсів». Згідно з ним усі операції в іноземній валюті спочатку відображаються у гривнях за курсом НБУ на дату здійснення операцій. Тому суму отриманого авансу в іноземній валюті й кредиторську заборгованість переводять у гривневий еквівалент за курсом НБУ на дату їх зарахування. Кредиторська заборгованість, що виникла в туроператора після одержання авансу— немонетарна стаття балансу, тому курсових різниць за

нею не визначають. А от сама іноземна валюта – монетарна стаття (п. 4 П(С)БО 21). Тому, на дату балансу або на дату її списання з балансу вона підлягає перерахунку для визначення курсових різниць (п.п. 7, 8 П(С)БО 21).

Таким чином за умови 100% попередньої оплати дохід від реалізації турпродукту визнається у гривнях за курсом НБУ, що діяв на момент отримання попередньої оплати від нерезидента. Якщо підприємство реалізувало туристичний продукт нерезидента, воно отримує від нього виручку в іноземній валюті. У зв'язку з тим, що іноземна валюта реалізується за біржовим курсом, а на поточному рахунку обліковується за курсом НБУ, у підприємства при її реалізації можуть виникнути втрати або доходи від курсових різниць.

Для відображення операцій продажу іноземної валюти у бухгалтерському обліку використовується субрахунок 334 *«Грошові кошти в дорозі в іноземній валюті»*. Для обліку доходу або втрат, що виникають при продажі іноземної валюти, призначено 2 субрахунки: - субрахунок 711 – *«Дохід від купівлі-продажу іноземної валюти»*, на якому узагальнюється інформація про доходи від купівлі-продажу іноземної валюти, зокрема додатна різниця між ціною продажу іноземної валюти та її балансовою вартістю; - субрахунок 942 – *«Витрати на купівлю-продаж іноземної валюти»*, на якому узагальнюється інформація про витрати на купівлю-продаж іноземної валюти, зокрема від'ємна різниця між ціною продажу іноземної валюти та її балансовою вартістю. Якщо курс міжбанку, за яким продали валюту, буде більший від курсу НБУ в день продажу валюти, то як результат операції буде додатна різниця, яку підприємство обліковуватиме на субрахунку 711. Тобто фактично від операції продажу отримано дохід (отримано більше гривень від продажу валюти, ніж гривневий еквівалент проданих валютних коштів за офіційним курсом). Якщо курс міжбанку, за яким продали валюту, буде менший від курсу НБУ в день продажу валюти, то як результат операції буде від'ємна різниця, яку підприємство обліковуватиме на субрахунку 942. Тобто підприємство отримає збитки від операції продажу (отримали менше гривень від продажу валюти, ніж гривневий еквівалент проданих валютних коштів за офіційним курсом).

Облік розрахунків з імпорту туристичних послуг ведеться на субрахунку 632 «Розрахунки з іноземними постачальниками». За кредитом цього рахунку відображається заборгованість за одержані від постачальників туристичні послуги, за дебетом – її погашення. Облік на рахунку 632 «Розрахунки з іноземними постачальниками» ведеться паралельно в національній та іноземній валюті. Аналітичний облік ведеться окремо за кожним постачальником та підрядником у розрізі кожного документа (рахунка) на сплату.

Розрахунок за надані туристичні послуги нерезидентом може здійснюватися двома шляхами: 1) перерахування авансу нерезиденту (перша подія), надання туристам послуг (друга подія); 2) надання нерезидентом туристичних послуг туристам (перша подія), перерахування коштів нерезиденту (друга подія). У першому випадку на дату переказу авансу нерезиденту виникає немонетарний актив (дебіторська заборгованість по рахунку 371), і в подальшому його вартість не перераховується на дату балансу чи на дату надання туристичних послуг. У іншому випадку на дату отримання послуг виникає кредиторська заборгованість перед постачальником по рахунку 632, ця заборгованість є монетарною і підлягає перерахуванню на дату балансу та на дату її погашення. За умови зростання курсу іноземної валюти така курсова різниця відображується на рахунку 945 «Втрати від операційної курсової різниці», а за умови зменшення курсу іноземної валюти, в якій обліковується заборгованість, – на рахунку 714 «Дохід від операційної курсової різниці» з подальшим відображенням у складі фінансових результатів на рахунку 791 «Результат основної діяльності».

Для оплати коштів нерезиденту необхідно придбати іноземну валюту на міжбанківській валютній біржі. Для відображення операцій купівлі іноземної валюти у бухгалтерському обліку використовується субрахунок 333 «Грошові кошти в дорозі в національній валюті». Таким чином, у разі придбання на міжбанку валюти за курсом нижчим, ніж на цей день курс НБУ (фактично витрачено менше гривень на придбання валюти, ніж є гривневого еквівалента на валютному рахунку від придбаної валюти), різниця між курсом МВБ та НБУ (від'ємна різниця, бо курс НБУ вищий), помножена на кількість

придбаної валюти, відобразатиметься на субрахунку 711 «Дохід від купівлі-продажу іноземної валюти», бо отримано своєрідний дохід від операції придбання валюти. Якщо ж курс МВБ вищий, ніж курс НБУ, додатну різницю між курсами перемножену на кількість валюти відображаємо на субрахунку 942 «Витрати на купівлю-продаж іноземної валюти», бо фактично заподіяно втрати – витрачено гривень більше, ніж є гривневого еквівалента придбаної валюти.

4.3. Бухгалтерський облік доходів та фінансових результатів туроператора

Під час організації бухгалтерського обліку доходів туристичні підприємства використовують норми П(С)БО 15 "Дохід", згідно з п. 5 якого "...дохід визнається під час збільшення активу або зменшення зобов'язання, що зумовлює зростання власного капіталу (за винятком зростання капіталу за рахунок внесків учасників підприємства), за умови, що оцінка доходу може бути достовірно визначена...". Для того, щоб відобразити в бухгалтерському обліку і складанні фінансової звітності зокрема, Звіту про фінансові результати, події, пов'язані з отриманням доходів, вони поділяються за видами діяльності.

До складу туристичного продукту включаються різноманітні туристичні послуги відповідно до Закону України «Про туризм». Частина туристичних послуг, які входять до туристичного продукту, сформованого туроператором, може надаватися туроператором самостійно (екскурсійні, послуги супроводжуючого тощо). Інша частина туристичних послуг (проживання, харчування, транспортне обслуговування, послуги страхування тощо) можуть надаватися сторонніми організаціями, з якими туроператор може укладати як прямі договори (купівлі-продажу, надання послуг), так і посередницькі договори (агентський, договір комісії, договір доручення). Бухгалтерський облік доходу від реалізації туристичного продукту туроператором залежить від того, на основі яких угод з постачальниками працює туроператор та від того, як продається туристичний продукт (безпосередньо туристу чи через турагента).

Дохід визнається в разі додержання таких умов:

а) при збільшенні активу або погашенні зобов'язань, які приводять до збільшення власного капіталу підприємства (за винятком зростання капіталу за рахунок внесків засновників підприємства);

б) оцінка доходу може бути достовірно визначена.

Доходи, достовірну оцінку яких здійснити неможливо, у звітності не відображаються, що відповідає принципу обачливості, який передбачає відображення у фінансовій звітності всіх елементів за вартістю, яка має запобігати заниженню зобов'язань і витрат та завищенню активів і доходів підприємства. Цей принцип передбачає вибір методу оцінки.

Можливість достовірної оцінки – основна умова визнання доходів. У бухгалтерському обліку дохід відображається в сумі грошових коштів або їх еквівалентів, які були отримані або підлягають одержанню.

Не визнаються доходами, оскільки не є економічними вигодами, які надходять на підприємство і не приводять до збільшення власного капіталу, суми, одержані від імені третіх осіб, такі як:

а) податок на додану вартість, акцизи, інші податки і обов'язкові платежі, що підлягають перерахуванню до бюджету і позабюджетних фондів;

б) надходження за договорами комісії, агентськими та іншими аналогічними договорами на користь комітента, принципала тощо;

в) попередня оплата (аванс у рахунок оплати) продукції (товарів, робіт, послуг);

г) завдаток під заставу або в погашення позики, якщо це передбачено відповідним договором;

д) надходження, що належать іншим особам.

Разом із тим вищезазвані суми не включаються тільки до суми чистого доходу підприємства.

Таким чином, на дати отримання попередньої оплати та передачі ваучера дохід відповідно до цих вимог не визнається. Якщо початок та завершення туристичного обслуговування припадають на один звітний період, то зрозуміло, що датою

визнання доходу від реалізації турпродукту (туру) є дата завершення туробслуговування (туру).

У випадку, коли дата початку та завершення туру припадають на різні дати балансу, на практиці досить складно визначити достовірну суму доходу, узгодити її з замовником та оформити це первинними документами. Це пов'язано з тим, що ціна туру, як правило, є загальною без визначення окремої вартості усіх складових туристичного продукту. Туристи споживають туристичний продукт (туристичну послугу) цілісно і визнати в процесі самого туробслуговування, що послуги їм надані у повному обсязі і претензій до туроператора вони не мають, не хочуть. Тому, в такому випадку вимоги п. 10 ПСБО 15 «Дохід» виконуються повністю тільки після завершення туробслуговування.

У бухгалтерському обліку для обліку доходів Планом рахунків передбачено 7 клас рахунків – «Доходи і результати діяльності». Цей клас рахунків можна вважати тимчасовим, оскільки він закривається в кінці кожного звітного періоду. Тимчасові рахунки починають новий звітний період із нульового сальдо, на яких накопичується інформація про доходи за даний період, що дає змогу використовувати накопичену інформацію при складанні проміжної звітності (квартальної, за півроку, за дев'ять місяців).

У кінці періоду рахунки доходів (як, до речі і рахунки витрат) закриваються через списання їх сальдо на рахунок 79 «Фінансові результати». Інструкція до нового Плану рахунків дозволяє закривати рахунки доходів та витрат щомісяця або по закінченні звітного року.

Схематично взаємозв'язок рахунків обліку доходів і витрат має наступний вигляд:

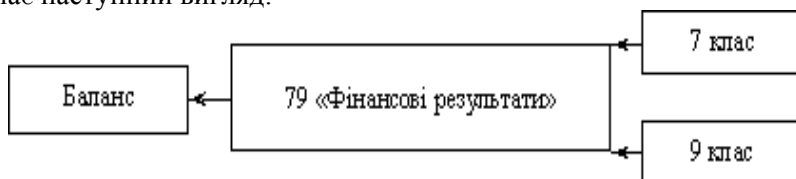


Рисунок 4.12. Взаємозв'язок рахунків обліку доходів і витрат

Рахунки 7 класу «Доходи і результати діяльності» застосовуються для обліку доходів наступним чином:

За кредитом рахунків 7 класу – валовий дохід.

За дебетом рахунків 7 класу (крім рахунка 76 «Страхові платежі»):

а) ПДВ;

б) акцизний збір;

в) інші непрямі платежі, включені до ціни продажу.

Після чого на фінансовий результат діяльності підприємства відноситься сума чистого доходу.

Планом рахунків для відображення доходів у бухгалтерському обліку передбачені рахунки;

70 «Дохід від реалізації»

71 «Інший операційний дохід»

72 «Дохід від участі в капіталі»

73 «Інші фінансові доходи»

74 «Інші доходи»

75 «Надзвичайні доходи»

76 «Страхові платежі»

79 «Фінансові результати»

Закінчується 7 клас рахунків рахунком 79 «Фінансові результати». Цей рахунок призначений для обліку і узагальнення інформації про фінансові результати підприємства від звичайної діяльності та надзвичайних подій.

Фінансовий результат визначається за кожним видом діяльності шляхом зіставлення доходів і витрат звітного періоду.

За кредитом рахунка 79 «Фінансові результати» відображаються суми в порядку закриття рахунків обліку доходів, за дебетом — суми в порядку закриття рахунків обліку витрат, а також належна сума нарахованого податку на прибуток.

Сальдо рахунка при його закритті списується на рахунок 44 «Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)» і потрапляє до бухгалтерського балансу.

Складена згідно з принципом нарахування фінансова звітність інформує користувача не лише про проведені операції, які супроводжувались виплатою або одержанням грошових коштів, але й про зобов'язання сплатити грошові кошти в майбутньому, та про ресурси, наведені у грошовому вираженні,

які будуть отримані у майбутньому. Визнані в бухгалтерському обліку доходи класифікуються за такою схемою (див. рис. 4.13):

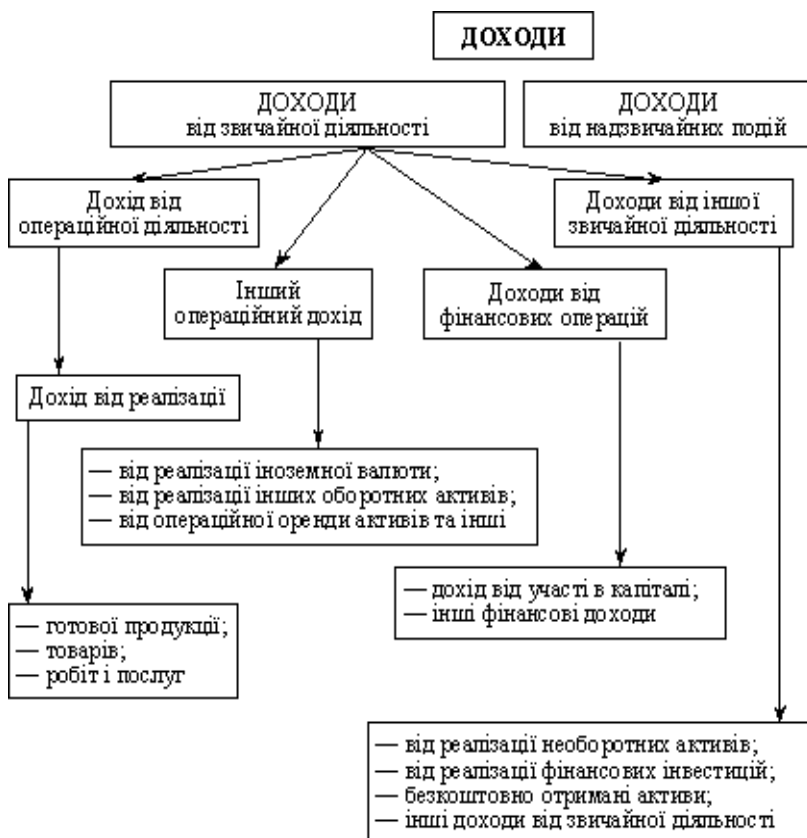


Рисунок 4.13. Класифікація доходів підприємства

Дохід (виручка) від реалізації продукції (товарів, інших активів) визнається в разі наявності всіх наведених нижче умов:

а) покупцеві передані ризики й вигоди, пов'язані з правом власності на продукцію (товар, інший актив);

б) підприємство не здійснює надалі управління та контроль за реалізованою продукцією (товарами, іншими активами);

в) сума доходу може бути достовірно визначена;

г) є впевненість, що в результаті операції відбудеться збільшення економічних вигод підприємства, а витрати, пов'язані з цією операцією, можуть бути достовірно визначені.

Не визнаються доходами такі надходження:

а) за договором комісії, агентським та іншим аналогічним договором на користь комітента, принципала, тощо;

б) сума попередньої оплати продукції (товарів, робіт, послуг);

в) сума авансу в рахунок оплати продукції (товарів, робіт, послуг);

г) сума завдатку: під заставу, якщо договором передбачена передача заставленого майна заставоодержувачу; одержана позикодавцем від постачальника в погашення позики;

д) надходження, що належать іншим особам.

Подібні надходження у бухгалтерському обліку відображаються як зобов'язання і на рахунках доходів ці суми не відображаються.

Щодо обліку доходів від туристичної діяльності, то існує два підходи до дати визнання доходу туроператора і турагента в бухгалтерському обліку. Перший підхід передбачає виникнення доходу на дату надходження коштів на поточний рахунок або до каси туристичної фірми як оплата за турпродукт. Правильнішим вважають другий підхід, згідно з яким дохід визнається за датою закінчення туру. Щодо умов визнання доходу, то у туроператора дохід визнається, виходячи зі ступеня завершеності операції з надання послуг на дату балансу, якщо результат цієї операції може бути достовірно оцінено, у турагента, послуги якого відносять до посередницьких, надаються відразу в повному обсязі, визначати ступінь завершеності не треба.

Для обліку доходів від реалізації туристичних послуг використовують субрахунок 703 «Дохід від реалізації робіт і послуг», субрахунок другого порядку «Дохід від реалізації туристичних послуг» (у туроператора), «Дохід від реалізації турагентських послуг» (у турагента). Понесені витрати туристичної фірми та отримані доходи списуються на фінансові результати – рахунок 79 «Фінансові результати».

По-різному формується прибуток туроператора і турагента: у туроператора – це різниця між ціною придбання послуг у

постачальників і ціною реалізації сформованої путівки згідно із встановленим механізмом ціноутворення, у турагента – це комісійна винагорода, яку виплачує туроператор за реалізацію свого туристичного продукту. Туроператор закладає комісійну винагороду як відсоток у ціну турпакета або комісійна винагорода дорівнює відсотку знижки з роздрібною ціною реалізації турпродукту. Іноді турагент робить власні нарахунки на ціну, за якою турпродукт придбаний у туроператора.

Як правило, реалізація туристичного продукту відбувається за попередньою оплатою, тому в момент отримання попередньої оплати туроператор формує проводки:

а) д-т 30 «Каса», 31 «Поточні рахунки в банках», к-т 681 «Розрахунки за авансами одержаними» – на суму отриманих коштів;

б) д-т 643 «Податкові зобов'язання», к-т 641 «Розрахунки за податками» – на суму ПДВ (сума ПДВ розраховується з вартості винагороди туроператора з тих послуг, які реалізовано на підставі посередницького договору з постачальником).

Перед початком туробслуговування туроператор надає туристу ваучер як документ, що надає право туристам отримати замовлені та оплачені туристичні послуги (туристичний продукт), а також інші документи, що надають право на отримання окремих туристичних послуг (поліс страхування, транспортний квиток тощо). У цей момент необхідно відобразити заборгованість покупців та доходи майбутніх періодів (дохід від реалізації визнається після завершення туробслуговування): д-т 36 «Розрахунки з покупцями та замовниками», к-т 69 «Доходи майбутніх періодів» – на вартість туристичного продукту; д-т 681 «Розрахунки за авансами одержаними», к-т 36 «Розрахунки з покупцями та замовниками». Після закінчення туробслуговування визнається дохід від реалізації турпродукту та нараховуються податкові зобов'язання з ПДВ: д-т 69 «Доходи майбутніх періодів», к-т 703 «Дохід від реалізації послуг» – на вартість туристичного продукту; д-т 703 «Дохід від реалізації послуг», к-т 641 «Розрахунки за податками» – сума ПДВ розраховується, виходячи з вартості турпослуг, які реалізовано за прямими договорами з постачальниками (стаття 207 ПКУ).

Якщо з постачальником окремої туристичної послуги, яка входить до складу реалізованого туристичного продукту, укладено посередницьку угоду, то кошти, отримані від реалізації таких туристичних послуг, є транзитними. Відповідно до П(С)БО 15 «Дохід» суми, належні таким постачальникам, у дохід від реалізації туристичного продукту не включаються. Тому вартість туристичних послуг, отриманих від постачальника за посередницькою угодою, вираховується з доходу від реалізації на підставі звіту туроператора перед такими постачальниками. При цьому в обліку ця реалізація відображається таким чином: д-т 704 «Вирахування з доходу», к-т 686 «Розрахунки з довірителями, комітентами» (на суму наданих послуг такого довірителя, комітента). За реалізацію туристичних послуг такі постачальники на підставі звітів (актів) туроператора нараховують комісійну (агентську) винагороду туроператору. На дату оформлення такого звіту чи акта в обліку відображають нарахування доходу від надання посередницьких послуг: д-т 686 «Розрахунки з довірителями, комітентами», к-т 703 «Дохід від реалізації послуг» – на суму винагороди з ПДВ; д-т 703 «Дохід від реалізації послуг», к-т 641 «Розрахунки за податками» (або 643 «Податкове зобов'язання») – на суму ПДВ.

Передоплата, яка надійшла від туристів в оплату турів, дохід туроператора не збільшує (п. 6.3 П(С)БО 15). Натомість бухобліковий дохід (Кт 703) туроператор визнає: (1) за кожним укладеним турдоговором; (2) **за фактом надання послуг** (тобто з урахуванням ступеня завершеності операцій – у момент закінчення їх надання згідно з п. 10 П(С)БО 15). Іншими словами, туроператор формує дохід на дату закінчення туру, тобто надання туристам обіцяної послуги.

Реалізація туристичного продукту через туристичного агента на основі агентської угоди. У цьому варіанті турагент згідно з агентським договором після виконання взятих на себе зобов'язань, повинен скласти звіт перед туроператором. Останнім часом у практиці оформлення договірних відносин предметом агентського договору є не тільки укладення договору на туристичне обслуговування з туристом, а й інші фактичні дії, пов'язані з виконанням такого договору. Очевидно, що це є і отримання оплати за турпродукт, і передача ваучера та інших

документів, і контроль за ходом обслуговування (вирішення поточних претензій, що виникають при поселенні) тощо. Тому такий акт-звіт турагента можна оформляти після завершення обслуговування. Адже тільки після того, як туристу надано все, що він замовив, турагент має право на винагороду. У момент отримання коштів від турагента формуються проводки:

а) д-т 31 «Поточні рахунки в банках», к-т 378 «Розрахунки з турагентами» – на фактично отриману суму коштів;

б) д-т 643 «Податкові зобов'язання», к-т 641 «Розрахунки за податками і платежами» на суму ПДВ, яка розраховується з вартості винагороди туроператора за тими послугами, які реалізовано на підставі посередницького договору з постачальником.

У момент передачі ваучера турагенту робиться запис: д-т 378 «Розрахунки з турагентами», к-т 69 «Доходи майбутніх періодів» – на продажну вартість туристичного продукту.

Після завершення туробслуговування нараховується дохід від реалізації туристичного продукту: д-т 69 «Доходи майбутніх періодів», к-т 703 «Дохід від реалізації послуг» – на продажну вартість туристичного продукту; д-т 703 «Дохід від реалізації послуг», к-т 641 «Податкові зобов'язання» – на суму ПДВ. Сума ПДВ розраховується, виходячи з вартості турпослуг, які реалізовано за прямими договорами з постачальниками (стаття 207 ПКУ). На підставі акта-звіту турагента туроператор визнає витрати на збут та складає такі проводки: а) д-т 93 «Витрати на збут», к-т 378 «Розрахунки з турагентами» – на суму винагороди без ПДВ; б) д-т 641 «Розрахунки за податками і платежами», к-т 378 «Розрахунки з турагентами» – на суму ПДВ.

У більшості випадків акт наданих послуг з туристами після закінчення туру не оформляється. Тому документальним підтвердженням доходу у туроператора може стати бухгалтерська довідка. Дохід відображаємо проводкою Дт 361 – Кт 703. Одночасно з доходами туроператор визнає і «пов'язані» з наданням турпослуг витрати – собівартість реалізованого турпродукту (Дт 903 — Кт 23). Собівартість визначають за кожним турпродуктом, і вона потрапляє до витрат у періоді визнання доходу, тобто за фактом надання турпослуг.

Така винагорода відображається у складі доходів за датою акта наданих туристичних послуг. Адже кошти, що надходять від туристів на оплату турів, є транзитними: посереднику-турагенту вони не належать, а будуть перераховані далі «за призначенням» – туроператору.

Контрольні питання

1. Як оформляється документально реалізація туристичного продукту?
2. Порядок включення до доходів у туроператора.
9. Який порядок ведення обліку туроператором документів, що надають право на отримання туристичних послуг?
3. У чому полягає методика формування туроператором виробничої собівартості туристичного продукту?
4. Дати характеристику обліку витрат туроператора.
5. Який порядок формування фінансових результатів діяльності підприємства?
6. Як відображають формування фінансових результатів підприємства в обліку?
7. Що відображають на дебеті і кредиті рахунка 79?
8. Як складають примітки до річної фінансової звітності?
9. Особливості бухгалтерського обліку туроператора: облік доходів і витрат діяльності.

Ключові слова

ВИТРАТИ, ДОХОДИ, ФІНАНСОВИЙ РЕЗУЛЬТАТ, ЗВИЧАЙНА ДІЯЛЬНІСТЬ, ОПЕРАЦІЙНА ДІЯЛЬНІСТЬ, ОСНОВНА ДІЯЛЬНІСТЬ, ІНВЕСТИЦІЙНА ДІЯЛЬНІСТЬ, ФІНАНСОВА ДІЯЛЬНІСТЬ, НАДЗВИЧАЙНА ДІЯЛЬНІСТЬ.ТРАНЗИТНІ КОШТИ, ІНОЗЕМНИЙ КОНТРАГЕНТ

Тести

1. Які з перелічених витрат не належать до виробничої собівартості продукції:
 - а) на гарантійний ремонт;

- б) на утримання адміністративних будівель;
- в) на аудиторські послуги;
- д) курсові різниці;
- є) відповіді 1, 2, 3?

2. Які витрати не включаються до первісної вартості придбаного об'єкта основних засобів виробничого призначення:

- а) мито;
- б) оплата праці робітників, які налагоджують об'єкт;
- в) витрати на сплату відсотків за кредит, який було отримано для придбання цього об'єкта;
- г) відповіді 1 і 3;
- д) немає правильної відповіді?

3. Реалізація туристичного продукту відбувається за попередньою оплатою, тому в момент отримання попередньої оплати туроператор формує проводки:

- а) д-т 30 «Каса», 31 «Поточні рахунки в банках»,
к-т 681 «Розрахунки за авансами одержаними»,
д-т 643 «Податкові зобов'язання»,
к-т 641 «Розрахунки за податками»;
- б) д-т 23 «Виробництво»,
к-т 39 «Витрати майбутніх періодів»,
д-т 643 «Податкові зобов'язання»,
к-т 641 «Розрахунки за податками»;
- в) д-т 23 «Виробництво»,
к-т 63 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками»
або 685 «Розрахунки з іншими кредиторами»,
д-т 643 «Податкові зобов'язання»,
к-т 641 «Розрахунки за податками».

4. Як відображається собівартість реалізованих туристичних послуг?

- а) д-т 703, к-т 69;
- б) д-т 903, к-т 23;
- в) д-т 92, к-т 209;
- г) д-т 301, к-т 631.

5. Якщо туроператор виконує роль посередника за агентським договором або договором доручення на продаж, то в бухгалтерському обліку дохід відображається ?

- а) д-т 703, к-т 704;
- б) д-т 704, к-т 703;
- в) д-т 23, к-т 703;
- г) д-т 903, к-т 23.

6. Собівартість реалізованого туристичного продукту складається з:

а) виробничої собівартості продукції, яка була реалізована протягом звітного періоду;

б) нерозподілених постійних загальновиробничих витрат та наднормативних виробничих витрат;

в) обсягу реалізованого туристичного продукту та доходів від його реалізації;

г) асортименту наданих туристичних послуг, масштабів продажу, ціни, продуктивності праці, якості туристичного продукту, собівартості, адміністративних витрат, витрат на збут, каналів збуту й витрат на їх функціонування та інших показників, необхідних для управління процесом реалізації.

8. Дохід і податкові зобов'язання з ПДВ у туроператора виникають:

а) на дату надходження на розрахунковий рахунок;

б) на дату надходження до каси коштів в оплату туристичного продукту;

в) як собівартість реалізованого туристичного продукту;

г) на дату реалізації туристичного продукту.

9. Який документ у туроператора підтверджує факт надання туристичних послуг?

а) накладна;

б) акт виконаних робіт;

в) податкова накладна;

г) рахунок.

10. Облік документів, отриманих від постачальників турпослуг на основі прямих договорів обліковуються на рахунках:

- а) 331 «Грошові документи в національній валюті»;
- б) 23 «Виробництво»;
- в) 332 «Грошові документи в іноземній валюті»;
- г) на позабалансових рахунках;
- д) 209 «Інші виробничі запаси».

11. Отримані ваучери від туроператора обліковуються на рахунку:

- а) 024 «Товари, прийняті на комісію»;
- б) 025 «Матеріальні цінності довірителя»;
- в) 03 «Непередбачені активи»;
- г) 08 «Бланки суворого обліку».

7. У дохід турагента відноситься:

- а) тільки сума комісійної винагороди, без ПДВ;
- б) сума за датою оформлення звіту перед туроператором;
- в) сума всіх витрат, понесених туристичними організаціями;
- г) банківські відсотки за кредитом у туроперат

12. Залежно від впливу обсягів виробництва на зміну витрат розрізняють:

- а) змінні та постійні витрати;
- б) прямі та непрямі витрати;
- в) прості та комплексні витрати;
- г) прямі, накладні

13. Яка бухгалтерська проводка складається при відображенні доходу від реалізації товарів?

- а) Д-т 631 Кт 703;
- б) Д-т 703 Кт 361;
- в) Д-т 361 Кт 702;
- г) Д-т 361 Кт 704.

14. Списання витрат на збут відображається в обліку кореспонденцією рахунків:

- а) Д-т 23 К-т 93;
- б) Д-т 93 К-т 70;
- в) Д-т 70 К-т 93;
- г) Д-т 79 К-т 93.

15. Витрати відображаються в бухгалтерському обліку:

- а) одночасно зі зменшенням активів або збільшенням зобов'язань;
- б) одночасно зі збільшенням активів або збільшенням зобов'язань;
- в) одночасно зі збільшенням активів або зменшенням зобов'язань.
- г) одночасно із зменшенням власного капіталу.

25. За цільовим призначенням витрати поділяються на:

- а) поточні, витрати майбутніх періодів;
- б) прямі, накладні;
- в) виробничі, позавиробничі;
- г) постійні, змінні.

ТЕМА 5. БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК ВИТРАТ, ДОХОДІВ, ФІНАНСОВИХ РЕЗУЛЬТАТІВ ТУРАГЕНТА

5.1. Бухгалтерський облік розрахунків туристичного агента з туроператором

5.2. Бухгалтерський облік доходів і витрат туристичного агента

5.3. Бухгалтерський облік реалізації туристичного продукту турагентом

5.1. Бухгалтерський облік розрахунків туристичного агента з туроператором

Турагент здійснює посередницьку діяльність з реалізації туристичного продукту туроператора або туристичних послуг інших суб'єктів туристичної діяльності кінцевому споживачу (туристу). Таку посередницьку діяльність можна здійснювати двома шляхами:

1) реалізація туристичного продукту, туристичних послуг на основі агентської угоди, договору комісії або доручення на продаж, укладеної з туроператором, готелем, транспортною організацією тощо;

2) придбання туристичного продукту для туриста на основі договору, доручення або комісії на придбання, укладеного з туристом.

Що стосується бухгалтерського та податкового обліку, то у разі, якщо відносини між суб'єктами туристичної діяльності будуються за агентськими договорами, орієнтуються на правила, встановлені для посередництва. У той же час з клієнтами турагент укладає, як правило, договір на туристичне обслуговування, в рідкісних випадках – договір на надання консультаційних послуг або договори доручення на покупку.

Таким чином, реалізація туристичного продукту з використанням агентського договору відрізняється від звичайного договору надання послуг тим, що право власності на туристичний продукт (туристичні послуги) залишається в суб'єкта, якого представляє комерційний агент. Аналіз норм

Господарського та Цивільного кодексів України дозволяє зробити такі висновки:

1) турагент зобов'язується укладати договори на туристичне обслуговування з туристами на користь туроператора або іншого суб'єкта туристичної діяльності;

2) у момент укладання договору на туристичне обслуговування туроператор або інший суб'єкт туристичної діяльності набуває відповідних прав та обов'язків, пов'язаних з наданням туристичного продукту, турпослуг; 3) посередницький характер діяльності турагента передбачає складання звіту перед туроператором чи іншим суб'єктом туристичної діяльності.

Окремої уваги заслуговує питання визначення дати оформлення звіту турагента перед туроператором чи іншим суб'єктом туристичної діяльності. Якщо розглядати процедуру посередницьких відносин з продажу товарів, то очевидно, що спочатку довіритель, комітент передає товари довірентній особі, комісіонеру і тільки після фактичного їх продажу (відвантаження) останні зможуть оформити звіт, на підставі якого пізніше провести фінансові розрахунки. Тобто довіритель, комітент до моменту оформлення звіту не володіє інформацією про обсяги реалізованих товарів довіреною особою, комітентом. Тобто повірений або комісіонер з товарних операцій оформляє звіт після фактичної реалізації товарів. На відміну від товарних операцій продаж туристичного продукту неможливий без попереднього підтвердження туроператора.

На практиці поставка туристичного продукту турагентом проходить у кілька етапів:

1) турагент надає інформацію потенційному туристу про туристичний продукт туроператора, туристичні послуги іншого суб'єкта туристичної діяльності;

2) турист при бажанні придбати туристичний продукт, туристичні послуги оформляє заявку на туристичне обслуговування;

3) турагент на підставі заявки робить запит про можливість бронювання туристичного продукту, туристичних послуг у туроператора чи іншого суб'єкта туристичної діяльності;

4) у разі можливості бронювання туроператор (або інший суб'єкт туристичної діяльності) оформляє підтвердження

бронювання та виставляє рахунок на оплату, як правило в сумі за вирахуванням винагороди турагента;

5) турагент на підставі підтвердження туроператора укладає договір з туристом;

6) турист у відповідності з умовами договору здійснює попередню оплату за турпродукт;

7) турагент перераховує гроші туроператору;

8) після фактичного обслуговування туроператор оформляє акт наданих послуг (на практиці саме його розглядають як звіт турагента).

Облік реалізації туристичного продукту від імені туроператора. Оскільки турагент здійснює посередницьку діяльність з реалізації туристичного продукту, туристичних послуг, то фактично кошти, отримані від реалізації цих туристичних послуг, є транзитними. Розрахунки за посередницькими договорами посідають вагоме місце в розрахунках турагента з кредиторами. Тому для обліку розрахунків турагента з туроператором (або іншим суб'єктом туристичної діяльності), з якими укладено посередницькі договори, використовується окремий субрахунок 686 «Розрахунки з довірителями, комітентами». Використання єдиного субрахунку з розрахунків з туроператором (або іншим постачальником), з яким укладено посередницьку угоду, дозволяє уникнути додаткових взаємозаліків заборгованостей (між рахунками 361, 681, 685, 377).

5.2. Бухгалтерський облік доходів і витрат туристичного агента

До **витрат турагентів** відносять вартість турпродукту, сформованого туроператором, витрати на маркетингові дослідження, оплата праці працівників турагентства, витрати на соціальні заходи, витрати на рекламу, витрати на збут, оренда офісу, амортизаційні відрахування, комунальні послуги, банківські послуги та ін. Турагенти можуть вести облік витрат тільки на рахунку 23, субрахунок "Виробництво турагентських послуг" або, як суб'єкт малого підприємництва, тільки на рахунках класу 8, тобто за елементами витрат. Відтак, ані до

«чистих» доходів (п. 6.2 П(С)БО 15), ані до витрат (п. 9.1 П(С)БО 16) турагента такі «наскрізь прохідні» суми не включаються. Але це не означає, що вони в бухгалтерії узагалі не відобразяться. Відобразяться, але з нульовими наслідками для фінрезультату. Тобто транзитні суми в турагента потраплять до доходу (проводка Дт 361– Кт 703), але одразу ж з доходу будуть виключені (проводка Дт 704 – Кт 685).

Що ж до своєї винагороди, то її турагент, який виступає посередником, включає до доходу (проводкою Дт 377 – Кт 703) на підставі акта наданих послуг. Цей акт також складається на дату, коли турагент виконав зобов'язання за агентським договором.

Вартість туристичних послуг, отриманих від постачальника за посередницькою угодою, у відповідності з вимогами П(С) БО 15 «Дохід» вираховується з доходу від реалізації туристичного продукту. Такі суми повинні відобразитися на рахунку 704 «Вирахування з доходів» у момент нарахування доходу від реалізації - туристичного продукту, турпослуг (передачі документів туристу). Заборгованість перед туроператором (або іншим суб'єктом туристичної діяльності), з яким укладено посередницьку угоду, відображається на підставі звіту турагента.

У момент складання звіту вартість реалізованого туристичного продукту відображають кореспонденцією д-т 704 «Вирахування з доходів», к-т 686 «Розрахунки з довірителями, комітентами». За виконання посередницької угоди турагент має право на винагороду, нарахування якої відображається проводками: д-т 686 «Розрахунки з довірителями, комітентами», к-т 703 «Дохід від реалізації послуг» на суму винагороди турагента, враховуючи ПДВ. На суму ПДВ виникає податкове зобов'язання проведенням д-т 703 «Дохід від реалізації послуг», к-т 643 «Податкове зобов'язання» (якщо туристом здійснювалася попередня оплата) або 641 «Розрахунки за податками» (якщо попередня оплата туристом не здійснювалася). Для обліку документів, що надають право на отримання туристичного продукту, туристичних послуг, оприбуткованих від туроператора (або іншого постачальника), з яким укладено посередницьку угоду на продаж, пропонуємо відкрити субрахунок 026

«Документи, отримані за посередницькими договорами на продаж».

5.3. Бухгалтерський облік реалізації туристичного продукту турагентом

Облік реалізації турпродукту за договором доручення на придбання. У випадку придбання туристичного продукту за дорученням туриста транзитне визнання доходу (на рахунках 703 та 704) не відбувається, дохід відображається тільки в сумі винагороди турагента в момент підписання акта з туристом, де зазначається, що зобов'язання турагента з підписання угоди з туроператором, іншим постачальником виконано. Розрахунки з туристом доцільно обліковувати на рахунку 377 «Розрахунки з іншими дебіторами», а розрахунки з туроператором або іншим суб'єктом туристичної діяльності – на рахунку 685 «Розрахунки з іншими кредиторами». Послуги, надані постачальниками на користь туриста, у сумі витрат не відображаються, а заборгованість перед постачальником списується в рахунок заборгованості туриста (д-т 377, к-т 685). Ваучер туроператора або документи, отримані від інших суб'єктів туристичної діяльності, обліковуються на рахунку 027 «Документи, прийняті за посередницькими договорами на придбання».

При відображенні в бухгалтерському обліку турагента операцій з продажу турпродукту не має значення, коли саме відбувається споживання покупцем туристичної послуги, оскільки турагент є тільки посередником і надає послуги з реалізації «чужого» турпродукту, за що й отримує агентську винагороду. При виконанні агентського договору у турагента виникає оборот з реалізації на суму його агентської винагороди, яка є доходом від надання послуг. У бухгалтерському обліку доходи посередника визнаються за фактом виконання агентом договірних зобов'язань перед поручником. Виконання зобов'язань підтверджується звітом агента. Відображається дохід агента по кредиту субрахунка 703 «Дохід від реалізації робіт і послуг».

Вартість реалізованого туристичного продукту відображається у складі виручки від надання послуг (по кредиту субрахунка 703 «Дохід від реалізації робіт і послуг»). Потім сума

коштів, що належить туроператору, відображається у складі коштів, які підлягають вирахуванню з доходу (по дебету субрахунка 704 «Вирахування з доходу»).

Розглянемо порядок відображення в бухгалтерському обліку операцій по наданню туристичних послуг. Для початку відобразимо кореспонденцію рахунків у туристичного агента (див. табл. 5.1).

Турагентство на підставі агентської угоди з туроператором реалізувало туристу путівку (ваучер) на тур по Україні вартістю 15000 грн. З оплати, що надійшла від туриста, турагентство згідно з умовами агентського договору утримало свою винагороду в розмірі 8% (1200 грн, у т.ч. ПДВ– 200 грн). Решту коштів за тур перерахувало туроператорові. Також турагентство від свого імені попередньо надало туристові інформаційно-консультаційні послуги з підбору туру вартістю 300 грн, у т.ч. ПДВ – 50 грн. Припустімо, собівартість таких послуг становила 70 грн.

Таблиця 5.1. Кореспонденція рахунків по наданню туристичних послуг у турагента

Зміст операції	Дт	Кт	Сума
Надано туристові інформаційно-консультаційні послуги з підбору туру	361	703	300
Нараховано податкові зобов'язання з ПДВ	703	641	50
Списано собівартість інформаційно-консультаційних послуг із підбору туру	903	23	70
Отримано від туриста готівкою оплату за інформаційно-консультаційні послуги з підбору туру	301	361	300
Отримано від туриста передоплату за тур (путівку) на поточний рахунок у банку	311	681	15000
Нараховано податкові зобов'язання з ПДВ на суму посередницької (агентської) винагороди турагента	643	641	200

Продовження таблиці 5.1.

Перераховано туроператорові оплату за турпродукт (за вирахуванням винагороди турагента) (15000 грн – 1200 грн = 13800 грн)	377	311	13800
Отримано ваучер від туроператора	25	-	15000
Передано ваучер туристові	-	25	15000
Відображено дохід від реалізації ваучера (на дату завершення туру)	361	703	15000
Відображено вирахування з доходу та заборгованість перед туроператором	704	685	15000
Відображено залік заборгованості з туристом	681	361	15000
Визнано дохід від надання посередницьких послуг (підписано з туроператором акт наданих послуг)	361	703	1200
Списано нараховані за передоплатою податкові зобов'язання з ПДВ	703	643	200
Відображено залік заборгованості з туроператором на суму агентської винагороди	685	361	1200
Відображено залік заборгованості на суму заборгованості перед туроператором	685	377	13800

Отже, якщо турагент здійснює посередницьку діяльність з реалізації туристичного продукту, туристичних послуг, то фактично кошти, отримані від реалізації цих туристичних послуг, є транзитними. Розрахунки за посередницькими договорами посідають вагоме місце в розрахунках турагента з кредиторами.

Контрольні питання

1. У чому полягають особливості обліку турагента?
2. Коли у тур визнається дохід?
3. Коли у туроператора визнаються доходи?
4. Назвати основні нормативні акти, які регулюють ведення бухгалтерського обліку у турагента.
5. Згідно з податковим законодавством, які податки і збори буде сплачувати турагент?

Ключові слова

ТУРАГЕНТ, ВИТРАТИ ТУРАГЕНТА, ДОХОДИ ТУРАГЕНТА, ВАУЧЕР ТУРОПЕРАТОРА, АГЕНТСЬКА УГОДА, ДОГОВІР КОМІСІЇ, ДОРУЧЕННЯ НА ПРОДАЖ, КОМІСІЙНА ВИНАГОРОДА.

Тести

1. Яким бухгалтерським проведенням турагент списує номінальну вартість путівки?
 - а) д-т 704, к-т 33;
 - б) д-т 903, к-т 23;
 - в) д-т 903, к-т 33;
 - г) д-т 901, к-т 23.
2. На підставі звіту турагент відображає дохід від реалізації посередницьких послуг таким чином:
 - а) д-т 685, к-т 703; д-т 703, к-т 641 (643);
 - б) д-т 311, к-т 703; д-т 703, к-т 641 (643);
 - в) д-т 631, к-т 703; д-т 703, к-т 641 (643);
 - г) д-т 201, к-т 703; д-т 703, к-т 641 (643).
3. Визначити правильно кореспонденцію рахунків за змістом господарської операції: «Передано ваучер туристу та підписано з ним акт про надання послуг»
 - а) д-т 23, к-т 79;
 - б) д-т 26, к-т 31;
 - в) д-т 31, к-т 30.

4. Яким бухгалтерським проведенням відображається господарська операція про отримання коштів від туриста:

- а) д-т 311, к-т 671;
- б) д-т 311, к-т 681;
- в) д-т 681, к-т 311;
- г) д-т 671, к-т 311.

5. Посередницька (турагентська) діяльність здійснюється таким чином:

- а) реалізація туристичного продукту на основі агентської угоди (договору комісії, доручення);
- б) на основі прямих угод з постачальниками туристичних послуг;
- в) придбання туристичного продукту для туриста на основі договору доручення, комісії;
- г) перепродаж туристичного пакету іноземцям.

6. Як відображається на підприємстві турагента заборгованість перед туроператором?

- а) д-т 703, к-т 704;
- б) д-т 704, к-т 685;
- в) д-т 23, к-т 703;
- г) д-т 903, к-т 23.

7. У дохід турагента відноситься:

- а) тільки сума комісійної винагороди, без ПДВ;
- б) сума за датою оформлення звіту перед туроператором;
- в) сума всіх витрат, понесених туристичними організаціями;
- г) банківські відсотки за кредитом у туроператора.

ТЕМА 6. ПОДАТКОВИЙ ОБЛІК ТУРОПЕРАТОРА І ТУРАГЕНТА

- 6.1. Облік податку на додану вартість, податку на прибуток, та єдиного податку у туроператора
- 6.2. Туристичний збір та його бухгалтерський облік
- 6.3. Податковий облік у турагента

6.1. Облік податку на додану вартість, податку на прибуток, та єдиного податку у туроператора

При поставці туроператором туристичного продукту податкові зобов'язання з ПДВ визначаються ним за спеціальними правилами, встановленими у п. 207.6 ПКУ, на дату поставки туристичного продукту (туристичної послуги) споживачеві (тобто на дату оформлення документа, що підтверджує факт цієї поставки). База оподаткування ПДВ, незалежно від того, в якій області здійснюються операції внутрішнього, в'їзного або виїзного туризму, визнається, виходячи з винагорода.

Згідно з п. 207.2 ПКУ при проведенні туроператором операцій з поставки туристичного продукту (туристичної послуги), призначеного для його споживання (отримання) на території України (тобто внутрішній і в'їзний туризм), базою оподаткування ПДВ є винагорода, що визнається як різниця між вартістю поставленого ним туристичного продукту (туристичної послуги) та вартістю витрат, понесених таким туроператором у зв'язку з придбанням (створенням) такого туристичного продукту (туристичної послуги). Те ж стосується і туроператора, що здійснює операції з поставки на території України туристичного продукту (туристичної послуги), призначеного для його споживання (отримання) за межами території України, тобто у сфері виїзного туризму. У нього базою обкладання ПДВ також є винагорода, що визнається у тому ж порядку, що і при внутрішньому або в'їзному туризмі (п. 207.3 ПКУ). Сума ПДВ визнається шляхом множення бази оподаткування на ставку ПДВ.

Виходячи з наведених правил податкові зобов'язання з ПДВ визначаються за такою формулою:

$$ПДВ = (ВТ - РТ) : (100 \% + 20\%) \times 20 \%, \text{ де}$$

ВТ – вартість поставленого туроператором туристичного продукту (туристичної послуги);

РТ – витрати, понесені туроператором у зв'язку з придбанням (створенням) туристичного продукту (туристичної послуги).

Суму податкових зобов'язань з ПДВ можна розрахувати і по іншому методу – «втягати» із загальної суми винагороди як $1/6 * (\text{при ставці ПДВ } 20\%)$. Розглянемо детальніше «видаткову» частину наведеної формули.

При розрахунку винагороди туроператору дозволяється враховувати всі витрати, пов'язані з придбанням (створенням) туристичного продукту, в тому числі:

– придбані у платників ПДВ (причому такі витрати враховуються за повною вартістю, включаючи ПДВ);

– на придбання товарів (послуг) у неплатника ПДВ (наприклад, у готелі, закладах ресторанного господарства, перевізника);

– не обкладаються ПДВ (наприклад, згідно з п.п. 197.1.6 ПКУ від обкладення ПДВ звільняються операції з поставки путівок на санаторно-курортне лікування, оздоровлення та відпочинок на території України фізичних осіб віком до 18 років, а також інвалідів, дітей-інвалідів).

До витрат, що формує собівартість туристичного продукту, можуть бути віднесені лише витрати, здійснені у рамках діяльності за Законом про туризм, а саме у зв'язку з наданням послуг з перевезення, тимчасового розміщення (проживання), харчування, екскурсійного, курортного, спортивного, розважального та іншого обслуговування туристів, характерних і супутніх туристичних послуг. Порядок формування туристичних витрат у туроператора для цілей ПДВ не залежить і від того, на підставі яких договорів здійснені такі витрати – прямих (договори купівлі-продажу) або посередницьких (агентські договори, договори доручення або комісії). Таким чином, якщо

договір про туристичне обслуговування передбачає в якості складових туристичного продукту і туристичної послуги, сформованих туроператором і пов'язаних з характерними і супутніми послугами, у тому числі, які поставляються туристам на підставі агентських договорів з іншими суб'єктами туристичної діяльності, то ці туристичні послуги в загальній вартості туристичного продукту враховуються туроператором при визначенні бази оподаткування ПДВ за правилами «спецтуристичні» (ст. 207 ПКУ). Згідно п. 207.6 ПКУ суми ПДВ, сплачені (нараховані) при придбанні товарів/послуг, що включаються у вартість туристичного продукту (туристичної послуги), не відносяться до податкового кредиту та не включаються до бази оподаткування туристичного оператора. Зокрема, відзначається, що при розрахунку винагороди туроператора витрати на придбання товарів (послуг), які формують туристичний продукт, повинні визначатися з урахуванням сум «вхідного» ПДВ по них, оскільки туроператор не має права включати такі суми до складу свого податкового кредиту.

У Узагальнюючій податковій консультації № 126 уточнюється: суми ПДВ, сплачені туроператором у складі витрат на придбання товарів (послуг) для формування туристичного продукту, відповідно до ст. 7 39 ПКУ включаються до «податкових» витрат і не враховуються при визначенні бази оподаткування ПДВ, тобто не включаються до бази оподаткування. При цьому в Узагальнюючій податковій консультації № 126 також наголошується, що суми ПДВ, сплачені у вартості товарів (послуг), формують туристичний продукт і не беруть участі у формуванні об'єкта обкладення ПДВ, прирівнюються до витрат, пов'язаних із здійсненням операцій, що не є об'єктом оподаткування. Тому податкові накладні, отримані від постачальників товарів (послуг) формують туристичний продукт, повинні записуватися в розділі II «Отримані податкові накладні» Реєстру в порядку, передбаченому для відображення операцій, звільнених від оподаткування, бо не є об'єктами оподаткування, а саме:

– вартість товарів (послуг) без урахування ПДВ – у графі 11 «вартість без ПДВ»;

– сума ПДВ – у графі 12 «Сума ПДВ».

Відповідно в декларації з ПДВ такі придбання потрібно буде включити до рядка 10.2 ,хоча в назві цього рядка немає згадки про ст. 207 ПКУ і, як наслідок, у додаток 5 «Розшифровки податкових зобов'язань та податкового кредиту в розрізі контрагентів». Витрати туроператора, які не включаються у вартість туристичного продукту: адміністративні витрати (п.п. 138.10.2 ПКУ), витрати на збут (п.п. 138.10.3 ПКУ) або інші витрати діяльності (п.п. 138.10.4 – 138.10.6 ПКУ) включаються до податкового кредиту туроператора, але тільки за датою отримання таких товарів / послуг. До інших витрат , що не беруть участь у формуванні вартості туристичного продукту, належить і сума винагороди турагенту на підставі агентського договору у разі продажу туристичного продукту через турагента, оскільки ці витрати пов'язані не з придбанням (створенням) туристичного продукту, а з його продажем. Необхідно зупинитися на питанні про необхідність реєстрації туроператора платником ПДВ. Відповідно до п. 181.1 ПКУ, якщо загальна сума від здійснення операцій з постачання товарів/послуг, що підлягають оподаткуванню, нарахована (сплачена) такій особі протягом останніх 12 календарних місяців сукупно перевищує 300 тис. грн (без урахування ПДВ), то така особа зобов'язана зареєструватися як платник ПДВ. Тобто туроператор повинен враховувати вимоги п. 181.1 ПКУ і при досягненні за останні 12 календарних місяців обсягу операцій 300 тис. грн (без ПДВ) зареєструватися як платник ПДВ. У той же час, за бажанням, цей статус можна отримати і до досягнення обсягу 300 тис. грн, пройшовши добровільну реєстрацію (п. 182.1 ПКУ). У туроператора при проведенні операцій з поставки туристичного продукту (туристичної послуги), призначеного для його споживання (отримання) як на території України, так і за її межами, і при проведенні ним посередницької діяльності на території України з укладання договорів на туристичне обслуговування базою оподаткування ПДВ є винагорода, то при визначенні загального обсягу оподатковуваних операцій звітного періоду для реєстрації ПДВ (обов'язкової та добровільної) туроператором враховується тільки сума його винагороди.

6.2. Туристичний збір та його бухгалтерський облік

Туристичний збір – це місцевий збір, кошти від якого зараховуються до місцевого бюджету (п. 268.1 ПКУ). Туристичний збір стягується згідно з рішенням сільської, селищної або міської ради. Обов'язок щодо справляння туристичного збору (а саме обов'язок з його нарахування, утримання та сплату до місцевого бюджету) покладено на податкових агентів, перерахованих у п.п. 268.5.1 ПКУ:

- адміністрації готелів, кемпінгів, мотелів, гуртожитків для приїжджих та інших закладів готельного типу, санаторно-курортні заклади;

- квартирно-посередницькі організації, які направляють неорганізованих осіб на поселення у будинки (квартири), що належать фізичним особам на праві власності або на праві користування за договором найму;

- юридичних осіб або фізичних осіб-підприємців, які уповноважуються сільською, селищною або міською радою справляти збір на умовах договору, укладеного з відповідною радою.

Як впливає з п.п. 268.6.1 ПКУ, податкові агенти справляють збір під час надання послуг, пов'язаних з тимчасовим проживанням (ночівлею), і зазначають суму сплаченого збору окремим рядком у рахунку (квитанції) на проживання. Що стосується туроператорів, то для них, як впливає з абз. 2 ч. 2 ст. 5 Закону про туризм, виключною діяльністю є організація та забезпечення створення туристичного продукту, реалізація та надання туристичних послуг, а також посередницька діяльність із надання характерних та супутніх послуг. При цьому туристичний продукт, створюваний туроператором, визначений як комплекс туристичних послуг, до складу якого входять у тому числі і послуги з розміщення (абз. 4 ст. 1 Закону про туризм). З метою створення туристичного продукту Закон про туризм не вимагає від туроператора обов'язкового безпосереднього самостійного надання послуг, що входять в туристичний продукт. Такі послуги можуть надавати й інші суб'єкти господарювання, які здійснюють діяльність з переданням туристичних послуг. Відносно послуг з розміщення ними можуть бути готелі, пансіонати та інші, які не є

у своїй діяльності туроператорами, а надають свої послуги через туроператорів на підставі посередницьких договорів.

Туроператор є посередником у наданні послуг розміщення, що входять до туристичного продукту, або викуповує місця для проживання, тож сплачувати туристичний збір, природно, йому не

доведеться. Відповідальними за нарахування, утримання та сплату

туристичного збору будуть суб'єкти господарювання, з якими туроператор уклав посередницькі договори на надання послуг розміщення, або ж у яких викупив місця для проживання. Якщо туроператор надає туристам власні послуги тимчасового проживання (розміщення), тобто розміщує туристів у місцях тимчасового проживання, що належать безпосередньо йому (є посередником у наданні послуг тимчасового проживання), то він буде виступати податковим агентом зі сплати туристичного збору.

Згідно з п.п. 268.7.1 ПКУ сума туристичного збору, обрахована відповідно до податкової декларації за звітний податковий квартал, сплачується у строки, визначені для квартального звітного (податкового) періоду. Податкову декларацію туристичного збору, форма якої затверджена наказом Державної податкової адміністрації України від 21.12.2012 р. № 1402, потрібно подати до податкової адміністрації протягом 40 календарних днів, наступних за останнім календарним днем звітного податкового кварталу (п.п.49.18.2 ПКУ). Сплатити збір потрібно протягом 10 календарних днів після граничного строку подання декларації за звітний податковий квартал. Подавати податкову декларацію туристичного збору податковий агент зобов'язаний незалежно від наявності податкового зобов'язання у звітному кварталі.

6.3. Податковий облік турагента

У податковому обліку з метою визначення об'єкта оподаткування **податком на прибуток** кошти або вартість майна, що надходять посереднику (агенту) і проходять у рамках посередницьких договорів через посередника транзитом, до

складу «податкових» доходів і «податкових» витрат посередника не включаються. Згідно з п.п.136.1.19 ПКУ грошові кошти або вартість майна, що надходять комісіонеру (повіреному, агенту) у межах договорів комісії, доручення, консигнації інших аналогічних цивільно-правових договорів, не враховуються у складі податкових доходів для визначення об'єкта оподаткування, так само як платежі платника податку в сумі вартості товару, перераховані на виконання зазначених договорів на користь комітента, принципала тощо, не включаються згідно з п.п.139.1.2.ПКУ до податкових витрат такого платника-комісіонера (агента). Оскільки турагент працює за посередницькими договорами з туристами або туроператорами, то в доходи з метою нарахування податку на прибуток зараховується тільки сума винагороди турагента без ПДВ. При цьому дохід визнається за датою оформлення звіту перед туроператором або іншим постачальником (при реалізації за посередницьким договором на продаж) або за датою оформлення акта з туристом (при придбанні туристичного продукту за посередницьким договором на придбання).

Вартість послуг туроператора або іншого постачальника у сумі витрат з метою нарахування податку на прибуток не відображається. У турагента дохід виникає тільки в частині винагороди (без урахування ПДВ) за загальними правилами, передбаченими для визнання доходу від продажу результатів робіт (послуг), а саме: за датою складання акта про надання посередницької послуги (п.п.135.4.1, п .137.1 ПКУ (3)). П. 207.5 статті 207 Податкового кодексу України передбачено спеціальний порядок оподаткування **податком на додану вартість** турагентської діяльності. Базою оподаткування для операцій, які здійснюються туристичним агентом, є винагорода, яка нараховується (виплачується) туристичним оператором, іншими постачальниками послуг на користь такого туристичного агента, у тому числі за рахунок коштів, отриманих останнім від споживача туристичного продукту (туристичної послуги). Згідно з п. 207.7 ПКУ основну ставку ПДВ турагент застосовує до бази оподаткування, обрахованої відповідно до п. 207.5 ПК. Тобто для цілей оподаткування ПДВ базою у турагента служить сумавинагороди (без ПДВ).

Сума ПДВ вираховується шляхом множення бази оподаткування на ставку ПДВ. Суму податкових зобов'язань з ПДВ можна вирахувати і за іншим методом – «витягти» із загальної суми винагороди як 1/6. Оскільки для операцій, здійснюваних турагентом, базою оподаткування є його винагорода, то при визначенні загального обсягу оподатковуваних операцій звітного періоду для реєстрації ПДВ (обов'язкової та добровільної) турагентом враховується тільки сума його винагороди. Тобто, якщо сума винагороди, отримана суб'єктом туристичної діяльності – неплатником ПДВ за останні 12 календарних місяців, перевищує 300 тис. грн (без урахування ПДВ), такий суб'єкт підлягає обов'язковій реєстрації платником ПДВ. Нарахування податкових зобов'язань з ПДВ турагентом відбувається за правилом «першої події» та залежить від порядку виплати йому винагороди. Можливі два варіанти розрахунку туроператора з турагентом з виплати винагороди:

1) винагорода залишається в турагента з коштів, що надійшли від туристів. У такому разі, туроператор отримує на поточний рахунок кошти від турагента за вирахуванням винагороди останнього;

2) спочатку турагент перераховує всі кошти, отримані ним від реалізації турпродукту, потім туроператор розраховує винагороду турагента і перераховує її на його поточний рахунок. Виходячи з різних схем розрахунків між туроператором та турагентом, є два можливі варіанти визначення дати нарахування податкових зобов'язань з ПДВ турагентом, які наведені в таблиці 6.1.

Таблиця 6.1. Визначення дати нарахування податкових зобов'язань з ПДВ у залежності від умов розрахунків з туроператором або іншим постачальником туристичного продукту, туристичних послуг

Умови розрахунків з туроператором або іншим постачальником	Дата нарахування податкових зобов'язань з ПДВ
I варіант	

Продовження таблиці 6.1.

<p>Винагорода залишається в турагента з коштів, що надійшли від туристів</p>	<p>Подія, що відбулася раніше: – дата отримання оплати від туриста; – дата оформлення звіту перед туроператором про реалізовані туристичні продукти, туристичні послуги</p>
<p>I варіант</p>	
<p>Туроператор перераховує винагороду на поточний рахунок турагента</p>	<p>Подія, що відбулася раніше: – дата отримання коштів від туроператора; – дата підписання звіту турагента перед туроператором про реалізовані туристичні продукти, туристичні послуги</p>

У першому варіанті в сумі коштів, що надійшла від туристів, є частка, що належить туристичному агенту, а саме – розмір винагороди, яка є об’єктом оподаткування ПДВ. У другому варіанті суми коштів, що надійшли від туристів, належать у повному розмірі туристичному оператору, а тому таке надходження коштів не супроводжується виникненням податкових зобов’язань. Якщо турагент укладає посередницькі договори з туристами на купівлю для них туристичних продуктів або туристичних послуг у інших суб’єктів туристичної діяльності (тобто на підставі таких договорів турагент надає туристичні послуги не туроператору, а туристам), то норми ст. 207 ПКУ у цьому випадку не застосовуються. За таких обставин турагентам потрібно діяти відповідно до загальних правил нарахування та сплати ПДВ. Так, якщо турагент працює за замовленням туриста на основі договору доручення на придбання, то з метою оподаткування операцій з поставки таких турпродуктів (турпослуг) податком на додану вартість необхідно керуватися п.

189.4. статті 189 Податкового кодексу України у відповідності з яким базою оподаткування для товарів/послуг, що передаються/отримуються у межах договорів комісії (консигнації), поруки, довірчого управління, є вартість постачання цих товарів, визначена у порядку, встановленому статтею 188 цього Кодексу. Тобто базою оподаткування є договірна вартість постачання туристичного продукту, а не винагорода.

Дата збільшення податкових зобов'язань та податкового кредиту платників податку, що здійснюють постачання/отримання товарів/послуг у межах договорів комісії (консигнації), поруки, доручення, довірчого управління, інших цивільно-правових договорів та без права власності на такі товари/послуги, визначається за правилами, встановленими статтями 187 і 198 цього Кодексу. Тобто при придбанні турагентом туристичного продукту чи туристичних послуг за дорученням туриста для нарахування податкового зобов'язання та податкового кредиту з ПДВ діє правило «першої події». За такою схемою не вигідно працювати при реалізації туристичного продукту туроператора, оскільки в турагента не буде права на податковий кредит від туроператора повної вартості туристичного продукту.

Турагенти – юридичні особи мають право обрати спрощену систему оподаткування шляхом сплати **єдиного податку**, обравши 3 групу.

Якщо турагент укладає агентські договори **виключно з туроператорами – єдиноподатниками**, то він має право перебувати у 2 групі платників єдиного податку. У той же час така ситуація є швидше винятком, оскільки турагенти, як і будь-які інші господарюючі суб'єкти, керуються не самими лише податковими міркуваннями, у зв'язку з чим вступають у правовідносини з туроператорами незалежно від їх податкового статусу. У випадку, якщо хоча б один з них є загальносистемний, то діяльність турагента в групі 2 платників єдиного податку буде під питанням. Якщо ж турагент вже був у такій групі, то з наступного кварталу йому слід перейти на загальну систему, а сума агентської винагороди, отриманої від туроператора, який

знаходиться на загальній системі оподаткування, у тому числі шляхом утримання із виручки.

Якщо турагенту – платнику єдиного податку (або, якщо він бажає перейти на єдиний податок) все ж доводиться взаємодіяти з туроператорами, які знаходяться на загальній системі оподаткування, то оформити свої відносини з ними, не порушивши при цьому критерії «спрощенки», можна шляхом укладання посередницьких договорів з туристами на покупку для них туристичних продуктів і послуг. У такому випадку послуга буде надаватися не туроператору, а туристу, у зв'язку з чим умови для переходу/перебування на єдиному податку 2 групи не порушуються, навіть якщо туроператор, у якого набувається відповідний туристичний продукт/послуга, є загальносистемником.

При цьому слід відмітити, що цей підхід все ж містить у собі небезпеку, зокрема, якщо туристом є іноземець (або особа без громадянства, що мало ймовірно). Справа в тому, що в переліку можливих одержувачів послуг від платника єдиного податку 2 групи фігурують не фізичні особи, а населення. Виходячи з практики застосування цього поняття під населенням розуміється сукупність людей, що знаходяться на території держави та підлягають її юрисдикції, в тому числі громадяни, іноземці, що проживають в цій державі тривалий час, апатриди та особи з подвійним і більше громадянством. Водночас у законодавстві цей термін не закріплено. При цьому, на наш погляд, до категорії населення цілком можливо включити всіх фізичних осіб, які перебувають у момент надання послуги на території України, про що слід зауважити в документі (у якості місця його складання), що підтверджує факт надання такої послуги.

Контрольні питання

1. Згідно з податковим законодавством, які податки і збори буде сплачувати турагент?
2. Порядок сплати, нарахування та бухгалтерський облік податку на додану вартість.

3. Порядок сплати , нарахування та бухгалтерський облік податку на прибуток.

4. Порядок сплати та бухгалтерський облік туристичного збору.

5. Особливості оподаткування єдиним податком туроператора.

Ключові слова

ТУРОПЕРАТОР, ТУРАГЕНТ, ПОДАТКИ, ПОДАТОК НА ПРИБУТОК, ПОДАТКОВИЙ КРЕДИТ, ПДВ, ТУРИСТИЧНИЙ ЗБІР, ЄДИНИЙ ПОДАТОК

Тести

1. Дохід і податкові зобов'язання з ПДВ у туроператора виникають:

- а) на дату надходження на розрахунковий рахунок;
- б) на дату надходження до каси коштів в оплату туристичного продукту;
- в) як собівартість реалізованого туристичного продукту;
- г) на дату реалізації туристичного продукту.

2. Що є базою оподаткування для операцій, які здійснюються турагентом?

- а) вартість туристичного продукту (послуги);
- б) комісійна винагорода;
- в) витрати, пов'язані з виготовленням туристичного продукту;
- г) немає правильної відповіді.

3. Дохід від реалізації турпродукту визнається:

- а) у момент оплати ваучера;
- б) у момент передачі ваучера;
- в) після повного виконання договору на туристичне обслуговування;
- г) в останній день туристичного обслуговування;
- д) у момент оформлення ваучера.

4. Для обліку податкового зобов'язання з ПДВ призначено субрахунок:

- а) 641;
- б) 642;
- в) 643;
- г) 644;
- д) 645.

5. На скільки груп відповідно до Закону України «Про оподаткування прибутку підприємств» поділяються основні засоби:

- а) 2;
- б) 3;
- в) 4;
- г) 5;

д) кількість груп визначається індивідуально для кожного підприємства.

6. Обов'язкові платежі підприємств та окремих осіб у державний або місцеві бюджети – це:

- а) гудвіл;
- б) податки;
- в) зобов'язання;
- г) заборгованість;
- д) немає правильної відповіді.

7. Існують такі види податків:

- а) загальнодержавні, регіональні; прямі, пропорційні;
- б) регіональні, місцеві; зведені, непрямі;
- в) загальнодержавні, місцеві; прямі, непрямі;
- г) цілеспрямовані, місцеві; прямі, непрямі;
- д) немає правильної відповіді.

8. Податковий кредит – це:

а) сума, на яку платник податку має право збільшити податкове зобов'язання звітного періоду;

б) сума, на яку платник податку має право зменшити податкове зобов'язання звітного періоду;

в) загальна сума податку, нарахована платником податку у звітному періоді;

г) загальна сума податку, яка скоригована на величину податкового зобов'язання;

д) немає правильної відповіді.

9. ПДВ при придбанні відображається такою кореспонденцією:

а) Дт 371 – Кт 641;

б) Дт 641 – Кт 701;

в) Дт 631 – Кт 641;

г) Дт 641 – Кт 631;

д) немає правильної відповіді

10. Яка кореспонденція рахунків відображає зміст господарської операції: нараховано податок на прибуток підприємства?

а) Дт 641 – Кт 981;

б) Дт 981 – Кт 641;

в) Дт 981 – Кт 631;

г) Дт 971 – Кт 641;

д) немає правильної відповіді

РОЗДІЛ 2. БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК ГОТЕЛЬНО-РЕСТОРАННИХ ПІДПРИЄМСТВ

ТЕМА 7. ОСНОВИ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ В ГОТЕЛІ

7.1. Особливості бухгалтерського обліку готельного підприємства та передумови для здійснення його діяльності

7.2. Документальне оформлення готельних послуг

7.3. Бухгалтерський облік матеріально-технічної бази на підприємстві готельного господарства

7.1. Особливості бухгалтерського обліку готельного підприємства та передумови для здійснення його діяльності

Готельний та ресторанний бізнес – це складник туристичної сфери, який спрямований на задоволення туристичних потреб населення у вигляді житла, харчування, транспортного й екскурсійного обслуговування та іншого сервісу. Сучасні готелі, що обслуговують туристів, дедалі частіше стають повносервісними готелями, оскільки, крім обов'язкових послуг (або їх називають ще «основні послуги»), вони надають цілий комплекс різних послуг, які називають «додатковими послугами». До основних послуг належать послуги проживання, харчування, користування телевізором, холодильником, що включаються до ціни номера і надаються споживачу згідно з укладеним договором. До додаткових послуг відносяться послуги, що не належать до основних послуг готелю, замовляються та оплачуються споживачем додатково за окремим договором (послуги з прання і прасування, надання автостоянки, послуги перукарні, прокат спортивного та туристичного інвентарю тощо). Таким чином, послуги, що пропонуються, мають комплексний характер.

Ефективність діяльності будь-якого підприємства, у тому числі готельного, визначають групою чинників. З-поміж основних – розташування готелю та збут продукції [22].

Насамперед готелі орієнтуються на збут власного продукту, але розташування готелю також має важливе значення для збуту власного продукту. Порівняно з промисловими підприємствами, що постачають продукцію споживачам, у готельній сфері споживач послуг повинен вибрати готель та самостійно діставатися до нього, тому його розташування має значення для збуту продукту готельного бізнесу.

Організація готельно-ресторанного бізнесу вимагає також застосування нових підходів до управління та діяльності ресторанного бізнесу, які повинні бути орієнтовані на максимальне задоволення попиту споживачів і забезпечення високого рівня ефективності їх виробничо-економічної діяльності. Для досягнення поставлених цілей підприємства готельно-ресторанного бізнесу мають враховувати всі технічні, адміністративні і людські чинники, що випивають на якість послуг, продукції та їх безпеку. Однією з обов'язкових умов діяльності ресторанного-готельного бізнесу є ведення бухгалтерського обліку. Кожен бізнес, як і готельно-ресторанний, має свої особливості у веденні бухгалтерського обліку, свої проблеми і способи їх вирішення. Саме тому побудова бухгалтерського обліку залежить насамперед від ступеня складності бізнесу. Від того, наскільки грамотно організований облік на підприємстві, залежить і можливість грамотного планування бізнесу та адекватний облік усіх ризиків.

Бухгалтерський облік на підприємствах ресторанного-готельного бізнесу, як і на інших українських підприємствах, ведеться безперервно з дня реєстрації підприємства до його ліквідації. Ведення обліку базується на основних принципах бухгалтерського обліку. Правові засади регулювання, організації, ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності відображаються в Законі України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» [1]. Відповідно до Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» підприємству надається можливість самостійно вибирати форму організації бухгалтерського обліку. Обґрунтований вибір організаційної форми ведення бухгалтерського обліку має для підприємства важливе значення. Також підприємству надається можливість самостійного вибору

технології обробки облікових даних форм бухгалтерського обліку; визначати облікову політику підприємства; розробляти систему та форми управлінського обліку; затверджувати правила документообігу.

Основним завданням організації бухгалтерського обліку ресторанного-готельного бізнесу, як і будь якого бізнесу, є створення такої системи отримання інформації, яка б забезпечувала ефективне управління підприємством та примноження доходу від господарчої діяльності підприємства. Питання організації бухгалтерського обліку готельного-ресторанного господарства вирішується власником або уповноваженим органом (посадовою особою) відповідно до законодавства та установчих документів. Підприємство самостійно визначає облікову політику, форму бухгалтерського обліку, затверджує правила документообігу і технологію обробки облікової інформації, додаткову систему рахунків і реєстрів аналітичного обліку, об'єкти і періодичність проведення інвентаризації активів і зобов'язань [24]

Єдиного підходу до організації обліку в галузі готельно-ресторанного бізнесу немає, оскільки це специфічний вид діяльності, який складається з торгівлі, виробництва та надання послуг. Цим зумовлені особливості організації бухгалтерського обліку у сфері такого бізнесу.

Діяльність готелів регламентують Закон № 324/95, Правила № 19, Порядок № 297 і Порядок № 803.

Готель – підприємство будь-якої організаційно-правової форми та форми власності, що складається з шести і більше номерів та надає готельні послуги з тимчасового проживання з обов'язковим обслуговуванням.

Порядок встановлення категорій готелям визначається Кабінетом Міністрів України. Готелю встановлюється категорія на 5 років (ст. 1 Закону № 324/95).

До відома: хоч у наведеному визначенні готелю йдеться про підприємство, жодних обмежень щодо складу суб'єктів господарювання й організаційно-правової форми власників нормативні документи не містять. Тому власником готелю може бути як юридична особа, так і фізична особа підприємця.

Відповідно до ст. 19 Закону № 324/95 заборонено надавати послуги з розміщення без наявності свідоцтва про встановлення відповідної категорії. Тобто готелю обов'язково має бути присвоєно категорію, на що свого часу звернуло увагу Мінекономрозвитку України в листі від 22.11.2013 р. № 1462-07/06.

Категорії готелям встановлюють за результатами добровільної сертифікації послуг тимчасового розміщення (проживання) на предмет безпеки для життя і здоров'я людей, захисту їхнього майна й охорони довкілля відповідно до договору між органом із сертифікації та власником або вповноваженою ним особою й оцінювання відповідності готелів вимогам певної категорії (п. 3¹ Порядку № 803).

Сертифікацію та оцінювання готелю здійснюють органи із сертифікації, акредитовані для виконання робіт із сертифікації послуг тимчасового розміщення (проживання). Обов'язкову сертифікацію готелів скасовано (див. наказ Мінекономрозвитку від 30.07.2012 р. № 876).

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 відповідно до категорії готелю (ст. 1 Закону № 324/95).

Детальніше терміни, використовувані в готельному бізнесі, наведено в ДСТУ 4527:2006.

Готель може надавати (п. 1.3 Правил № 19):

– основні послуги – обсяг послуг готелю (проживання, харчування тощо), що входить до ціни номера (місця) і який надають споживачу згідно з укладеним договором;

– додаткові послуги – обсяг послуг, що не належать до основних послуг готелю та які споживач замовляє й оплачує додатково за окремим договором.

Готель самостійно визначає перелік і ціну основних (які входять до ціни номера) та додаткових послуг (п. 3.5 Правил № 19). Водночас така інформація повинна бути в кожному номері готелю (п. 2.3 Правил № 19).

Відповідно до Класифікатора ДК 009:2010 готельні послуги відповідають групі 55.10 «Діяльність готелів і подібних засобів тимчасового розміщування». Цей вид діяльності має бути зазначено у Єдиному державному реєстрі юридичних осіб, фізичних осіб – підприємців та громадських формувань.

Готельні послуги надають споживачу на підставі договору. Договір про надання основних готельних послуг споживачу вважають укладеним після оформлення документів на проживання (заповнення анкети, реєстрації) і засвідчують розрахунковою квитанцією або іншим розрахунковим документом, що підтверджує укладення договору й містить у собі (п. 3.6 Правил № 19):

- найменування готелю, його реквізити (для приватного підприємця – прізвище, ім'я по батькові, інформацію про державну реєстрацію);
- прізвище, ім'я та по батькові споживача;
- інформацію про номер (місце в номері), що надається;
- ціну номера (місця в номері);
- інші необхідні дані на розсуд готелю.

На цей час немає типової форми готельного рахунку та первинних документів, обов'язкових для застосування всіма суб'єктами господарювання. Відповідно до п. 12 Порядку № 297 зразки форм документів первинного обліку у сфері надання послуг тимчасового розміщення (проживання) розробляє й затверджує Міністерство культури і туризму України. На жаль, їх досі не затверджено. Згодом Міністерство культури і туризму було реорганізовано, і сьогодні діє Міністерство культури та інформаційної політики. Проте до Порядку № 297 змін не внесено, тож фактично немає ні форм, ні органу, який їх затверджує.

Після скасування бланків суворого обліку в частині оформлення готельних послуг (спільний наказ Держбуду, Держкомітету молодіжної політики, спорту і туризму України від 24.07.2000 р. № 160/1261) залишилися лише рекомендовані форми, розроблені для ДП "Укркомунобслуговування" (наказ Держбуду від 13.10.2000 р. № 230).

Ці форми рекомендували для застосування готельним підприємствам незалежно від підпорядкування та форм власності

Держбуд (лист від 06.03.2002 р. № 5/3-197) і Держтурадміністрація (лист від 27.03.2002 р. № 14/08-78). Але, оскільки зазначені документи саме рекомендовані, а не обов'язкові до використання, їх застосовують не всі готелі. Та хай там як, а готельному підприємству їх буде зручно взяти за основу й доробити на власний розсуд.

Надання послуг проживання постояльців ліцензуванню не підлягає. Водночас готелі можуть проводити деякі види діяльності, на які ліцензію мати потрібно. Зокрема, це стосується операцій продажу алкоголю, тютюнових виробів і рідин, що використовуються в електронних сигаретах, на роздрібну торгівлю якими необхідно отримати ліцензію (ст. 15 Закону № 481/95).

Основні вимоги до готелів встановлено Правилами № 19. Зокрема, готель повинен мати:

- внутрішні правила проживання в готелі, які не суперечать Правилам № 19, а також книгу відгуків та пропозицій (п. 1.12 Правил № 19);

- журнал реєстрації вступного інструктажу працівників із питань охорони праці та журнал реєстрації інструктажів із питань охорони праці (п. 1.13 Правил № 19).

Персонал, який бере безпосередню участь у прийманні та обслуговуванні споживачів, повинен мати відповідну професійну підготовку, володіти іноземними мовами в необхідному обсязі залежно від категорії готелю, дотримуватися правил службового етикету (п. 1.8 Правил № 19).

Також персонал, який бере безпосередню участь у прийманні та обслуговуванні споживачів, повинен проходити медичне обстеження, результати якого має бути відображено в особових медичних книжках (п. 1.9 Правил № 19).

Матеріально-технічне оснащення та мінімальний перелік послуг, які надають готелі, повинні відповідати вимогам, установленим стандартами та іншими нормативно-правовими документами для категорії "одна зірка" (п. 1.11 Правил № 19).

Вимоги до матеріального оснащення готелів залежать від категорії готелю та наведені в:

– ДСТУ 4269:2003 «Послуги туристичні. Класифікація готелів», затвердженому наказом Держспоживстандарту України від 23.12.2003 р. № 225,

– ДСТУ 4268:2003 «Послуги туристичні. Засоби розміщування», затвердженому наказом Держспоживстандарту України від 23.12.2003 р. № 225.

Водночас будь-який готель має бути оснащений інженерними системами й обладнанням, що забезпечують:

- постійне електропостачання;
- гаряче й холодне водопостачання (цілодобово);
- каналізацію;
- опалення, яке забезпечує температуру в межах від 18 °С до 22 °С у житлових і громадських приміщеннях;
- вентиляцію (природну чи примусову), що забезпечує нормальну циркуляцію повітря й запобігає проникненню сторонніх запахів до номерів і громадських приміщень;
- телебачення (підведене до всіх номерів);
- телефонний зв'язок;
- освітлення в номерах.

Обладнання й меблі в кожному готелі повинні відповідати функціональному призначенню приміщення. Наприклад, у найпоширенішій категорії готелів "три зірки" в номерах мають бути такі предмети:

- світильник біля кожного ліжка; лампа, що освітлює робоче місце (стіл);
- кольоровий телевізор у кожному номері;
- радіоприймачі чи інша можливість приймання радіопрограм у всіх номерах;
- холодильник у багатокімнатних та одномісних номерах;
- односпальне ліжко 90 см х 200 см, двоспальне 160 см х 200 см, дитяче або розкладне ліжко (на прохання);
- килимок біля кожного ліжка за відсутності килима або килимового покриття підлоги;
- тумбочка (столік) біля кожного спального місця;
- вішалка для верхнього одягу й головних уборів;
- шафа з полицками, вішалкою та плечиками (не менш як 5 шт./місце);

- стільці чи інші меблі для сидіння (один предмет на кожного гостя, але не менше ніж два на номер);
- стіл чи письмовий стіл;
- поличка (підставка) для багажу;
- щільні штори (або жалюзі), що затемнюють приміщення;
- прозорі штори (або жалюзі);
- дзеркало в кімнаті додатково до дзеркала у ванній кімнаті або над умивальником;
- швейний набір (голка, нитки);
- щітки: для одягу, для взуття;
- склянки на кожного гостя;
- попільниця;
- ключ комбінований (для відкривання пляшок);
- набір письмового приладдя (конверти, поштовий папір, ручка, олівець);
- пакети для пральні та хімчистки;
- реманент і предмети санітарно-гігієнічного оснащення санвузла: дзеркало над умивальником із бічним або верхнім освітленням; поличка для туалетних речей; штори для ванни чи душу; килимок на підлозі; тримач для рушників, гачки для одягу; склянка; рушники на кожного гостя (не менш як 3); окремо банний рушник; банна шапочка (на кожного гостя); туалетні речі на кожного гостя (замінюють у міру використання); туалетне мило; туалетний папір із тримачем; щітка для унітаза (у футлярі); кошик для сміття з вогнетривкого матеріалу.

Це мінімальний набір предметів, які повинні бути в номерах. На розсуд адміністрації готелю їх може бути доповнено іншими предметами.

Юридичні особи – готелі ведуть бухгалтерський облік у загальному порядку, установленому у відповідних НП(С)БО. Особливість полягає лише в тому, що для коректного ведення обліку готелям необхідно вести докладну аналітику, для чого є сенс відкрити субрахунки третього порядку, на яких деталізувати інформацію про доходи-витрати окремих підрозділів готельного господарства, наприклад: субрахунки 231 «Готель», 232 «Ресторан», 233 «Перукарня» тощо.

Таку саму аналітику доцільно вести й на дохідних субрахунках до рахунку 70. Крім того, на субрахунку 703 слід

виділити окремий субрахунок для відображення доходу з основних послуг, які включаються до ціни номера.

Отже, особливості бухгалтерського обліку готельних послуг наступні:

1. Сезонний характер споживання готельних послуг.
2. Практично неможливо оцінити витрати, здійснені для надання конкретної послуги, тому витрати визначають у момент їх виникнення, незалежно від строку оплати послуги.
3. Основний об'єкт обліку – номерний фонд. Усі прямі витрати списуються на нього; немає загальновиробничих витрат.
4. Велика частка амортизаційних відрахувань.
5. У готелях, які мають у своїй структурі ресторан, перукарню, магазин, автостоянку та інші об'єкти, облік витрат ведеться окремо за кожним із них з урахуванням специфіки і правил роботи об'єкта.

При цьому для кожного об'єкта відкривається окремий субрахунок рахунку **23** «Виробництво» або **93** «Витрати на збут».

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.

8. Окремими статтями витрат можна виділити витрати:

- на підготовку до осінньо-зимового періоду;
- утримання і ремонт основних засобів;
- ремонт і обслуговування побутових приладів;
- проведення протипожежних заходів;
- оплату комунальних послуг (опалення, освітлення, водопостачання, вивезення й утилізація побутових відходів, дезинфекція, дезинсекція, дератизація приміщень).

9. Є особливості обліку постільної білизни, форменого одягу та постільних речей, які обліковуються як МШП.

7.2. Документальне оформлення готельних послуг

Раціональна організація бухгалтерського обліку насамперед залежить від основного його елемента – документа, від правильного оформлення і своєчасного подання його до бухгалтерії підприємства. Немає документа – немає бухгалтерського запису, адже це – письмовий доказ фактичного здійснення господарської операції або письмове розпорядження на її здійснення.

На виконання доручення Кабінету Міністрів України від 05.11.99 р. №21705/4, керуючись Положенням про Державний комітет будівництва, архітектури та житлової політики, з метою упорядкування і спрощення документообігу при наданні готельних послуг Державним комітетом будівництва, архітектури та житлової політики розроблено форми документів первинного обліку в готелях України та Інструкцію про порядок ведення документообігу при наданні готельних послуг.

Інструкція визначає порядок використання і заповнення форм документів під час розрахунків з громадянами України, іноземцями та особами без громадянства, які проживають у готелі і користуються готельними послугами, та ведення первинного обліку у готелі. Затверджені форми документів первинного обігу та Інструкція про порядок ведення документообігу при наданні готельних послуг обов'язкові для застосування готельними підприємствами України незалежно від підпорядкування та форми власності.

Пунктом 1.3. Інструкції про порядок ведення документообігу при наданні готельних послуг визначено, що при застосуванні спеціалізованого програмного забезпечення для ведення документообігу готель може використовувати форми документів у електронному вигляді за умови збереження вхідних даних обліку.

А при використанні готелем сертифікованих і зареєстрованих комп'ютерних систем для розрахунків з громадянами за надані готельні послуги, відповідно до вимог

законодавства, про застосування електронних контрольно-касових апаратів (ЕККА) при розрахунках із споживачами в сфері послуг, порядок використання форм звітності визначається готелем самостійно. Інші додаткові відомості, необхідні для маркетингової роботи готелю, можуть бути внесені до загальних рекомендованих форм за рішенням адміністрації готелю.

Дизайн форм документів первинного обліку готель обирає індивідуально на власний розсуд. При цьому дизайн повинен враховувати прикмети особистого фірмового стилю готелю, елементи відомостей про мешканця та можливість як електронного, так і ручного заповнення документа. Якщо форма документа має, крім друкованого, ще й електронний варіант, обидва повинні бути витримані в єдиному стилі.

Таблиця 7.1. Перелік форм первинних документів

№	Назва документа форми
1-Г	Анкета мешканця
2-Г	Реєстраційна картка Registration card
3-Г	Візитна картка Hotel card
4-Г	Рахунок/Invoice
5-Г	пл 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	Відомості руху номерів у готелі
10-Г	Журнал осіб, які проживають на поверсі

Мета використання конкретної форми обумовлює процедуру виготовлення бланка цієї форми:

- форми документів, які використовують для оформлення реєстрації та розрахунків з мешканцем, повинні бути виготовлені спеціалізованим підприємством з урахуванням вимог щодо якості та дизайну;

- форми документів, які використовують тільки для внутрішнього обліку, можуть бути роздруковані безпосередньо на підприємстві.

Порядок оформлення проживання у готелі

Відповідно до п. 2.1 Наказу №77/44, номер (місце) в готелі надається громадянам за наявності паспорта чи документа, що його замінює (військового квитка, прав водія), та заповненої анкети мешканця. Громадянин, який прибув до готелю, заповнює анкету мешканця в одному примірнику на підставі документа, що засвідчує особу, та передає портъє (адміністратору) разом з цим документом для реєстрації. Після реєстрації документ повертають власнику, а анкету заносять до картотеки. Анкети зберігаються в службі приймання та розміщення готелю в період проживання громадянина у готелі та протягом місяця з моменту його вибуття з готелю, після чого їх передають до архіву, де зберігають протягом року, а потім знищують за актом. Анкети у картотеках розміщують в алфавітному порядку.

Для зберігання анкет і роботи з ними в службі приймання та обслуговування готелю бажано створити дві картотеки: у першій зберігати анкети на громадян, які проживають у готелі, у другій - анкети на громадян, які з готелю вибули.

Іноземних громадян та осіб без громадянства у готелях України поселяють на загальних підставах у разі пред'явлення національних паспортів іноземців або документів, що засвідчують їх особу (права водія тощо). Вони заповнюють **реєстраційну картку (форма №2-Г)** на підставі документа, що засвідчує особу, та передають портъє (адміністратору) разом з цим документом для реєстрації. Реєстраційна картка відображає відомості двома мовами: українською та англійською. Реєстраційні картки зберігають протягом двох років, після чого разом з **журналом обліку іноземців та осіб без громадянства (форма №6-Г)** знищують за актом.

Щоб посилити відповідальність, іноді у мешканців готелів вилучають паспорт. Однак, відповідно до п. 2.5 Наказу №77/44 та п. 23 Положення про паспорт громадянина України, затвердженого Постановою Верховної Ради України від 02.09.93 р., забороняється вилучення паспорта під заставу у громадян, що поселяються до готелю.

Після оформлення документів на проживання у готелі і оплати номера (місця) громадянину видають **візитну картку готелю (форма №3-Г)**, яка надає йому право на отримання ключів від номера та позачергове обслуговування в підприємствах сфери послуг, розміщених у готелі. У готелях, де такі картки не застосовуються, ключ від номера видають на підставі документа про оплату проживання. На картці зазначаються обов'язкові відомості, прізвище мешканця, номер кімнати і термін проживання. Інші необхідні відомості можуть бути внесені додатково за рішенням адміністрації готелю. Заповнюється візитна картка портьє (адміністратором) на підставі **анкети мешканця (форма №1-Г)** чи **реєстраційної картки (форма №2-Г)**.

Деякі готелі на зворотному боці візитної картки вміщують правила проживання в готелі та правила пожежної безпеки або ж використовують візитні картки різного кольору: окремо для чоловіків і жінок, що, на думку автора, не є порушенням.

Оперативний облік готельних послуг

Головним завданням оперативного обліку є швидке (оперативне, за короткий проміжок часу) видавання даних про кількість вільних номерів (місць), про кількість проживаючих у готелі тощо. Оперативний облік передбачає використання статистичних методів, головним чином, відслідковування операцій та їх реєстрація. Оперативний облік готельних послуг ведеться в Журналі обліку громадян, які проживають у готелі (форма №5-Г), Журналі обліку іноземців, які проживають у готелі (форма №6-Г), Відомості руху номерів у готелі (форма 9-Г), Журналі осіб, які проживають на поверсі (форма 10-Г). Всі записи в журналах і відомостях повинні робитися акуратно, виправлення мають бути чіткими.

Журнал обліку громадян, які проживають у готелі (форма №5-Г) застосовується для обліку усіх осіб, які проживають у номерах готелю. Ведеться він в одному примірнику адміністратором на підставі анкет (форма №1-Г) та реєстраційних карток (форма №2-Г).

Журнал обліку іноземців, які проживають у готелі (форма №6-Г), теж ведеться в одному примірнику адміністратором за формою, затвердженою МВС України, але на

підставі реєстраційних карток (форма №2-Г), паспортів та віз. По закінченні журнал передається на зберігання до архіву готелю. Журнал обліку іноземних громадян повинен бути пронумерований, прошнурований, скріплений печаткою і підписом керівника готелю та зареєстрований у канцелярії. Порядковий номер запису в журналі є номером реєстрації іноземного паспорта для готелів, яким надано право реєстрації національних документів, що посвідчують особу. Усі записи в журналі повинні робитися акуратно, виправлення мають бути чіткими.

Для оперативного обліку звільнення і заселення номерів (місць) та проведення ремонтних робіт у номерах черговим адміністратором щоденно станом на 9.00 заповнюється **Відомість обліку руху номерів у готелі (форма №9-Г).**

Для оперативного обліку осіб, які проживають на поверсі, черговий на поверсі складає **форму №10-Г.** Форма містить відомості, необхідні покоївкам для проведення поточних прибиральних робіт.

За наявності вільних місць та за бажанням громадянина йому може надаватися номер на два і більше місць з повною оплатою вартості номера.

Оплата готельних послуг

Відповідно до п. 3.5 Наказу №77/44, проживання і послуги в готелях оплачуються за цінами і тарифами, що встановлюються готелями самостійно відповідно до присвоєної готелю категорії та рівня обслуговування або на договірній підставі. Термін і форма оплати за проживання і послуги встановлюються адміністрацією готелю. У готелях, підпорядкованих підприємствам, установам та організаціям, ціни і тарифи за проживання і послуги, термін і форму їх оплати встановлює власник.

Плата за проживання справляється відповідно до єдиної розрахункової години - 12-ї години поточної доби за місцевим часом. Під час проживання в готелі менше доби плата стягується за повну добу незалежно від розрахункової години. Під час розміщення до розрахункової години (з 0 до 12 -ї години) плата за проживання не стягується. У разі виїзду протягом 12-ти годин після розрахункової години плата стягується за півдоби, а якщо

виїжджають пізніше ніж через 12 годин після розрахункової години - за повну добу. За проживання дітей віком до 12-ти років без надання місця плата не стягується. При розміщенні і проживанні у готелі дітей віком від 2-х до 12-ти років плата справляється у розмірі 50-ти відсотків від вартості одного місця у двомісному номері. Діти віком до 2-х років розміщуються у готелі безплатно.

Як правило, оплата готельних послуг здійснюється в перший день, тобто під час поселення мешканця, що відповідає вимогам пункту 2.4 Наказу №77/44. Оплата готельних послуг в останній день проживання також не є порушенням, оскільки, згідно з п.3.5 Наказу №77/44, термін і форма оплати за проживання встановлюються адміністрацією готелю.

Під час оплати готельних послуг виписують **рахунок (форма №4-Г)** у двох примірниках: перший примірник видається громадянину, який проживає у готелі, другий примірник здається до бухгалтерії. Форма №4-Г "Рахунок" застосовується при оформленні розрахунків з громадянами за основні та додаткові послуги, отримані у готелі, та використовується при будь-якій формі обробки документа (електронній, ручній) та при будь-якому виді розрахунку (готівковому, безготівковому). Графа форми "Послуга" містить перелік основних та додаткових послуг готелю, наданих мешканцю за звітний період, та податків на ці послуги. Сума до сплати розраховується щодобово згідно з переліком фактично отриманих послуг разом із сумами ПДВ та готельного збору та всього до сплати. У рахунку сума до сплати з ПДВ вписується в гривнях. Крім того, стягується готельний збір.

На підставі складених рахунків (форма №4-Г) касир (портсьє, який виконує розрахунки) в одному примірнику **складає касовий звіт (форма №8-Г)**. Графа форми "Вид платежу" містить перелік послуг готелю, наданих мешканцям за звітний період. Форма щоденно здається до бухгалтерії разом з іншими примірниками рахунків (форма №4-Г), контрольною касовою стрічкою ЕККА та контрольною стрічкою терміналу кредитних карток (у разі використання механізованого розрахунку).

Працівник бухгалтерії повинен звірити форму №9-Г з формою №4-Г.

Практично кожний готель сьогодні має у своєму арсеналі такий вид послуг, як «доставка в номер» (сніданків/обідів/вечерь, десертів, чаю/кави тощо). Як правило, такі послуги належать до додаткових послуг готелю і є платними (винятком, мабуть, є доставка в номер кореспонденції; згідно з п. 4.8 Правил № 19 така послуга надається клієнту без додаткової плати).

Перелік додаткових послуг із зазначенням їх вартості має бути наведено в прейскуранті додаткових послуг, що розміщується в кожному готельному номері. Порядок розрахунків за додаткові послуги встановлюється адміністрацією готелю. При цьому, ураховуючи вимоги до проведення готівкових розрахунків та оформлення розрахункових операцій, установлені

Законом про РРО, безпечніше, щоб оплата додаткових послуг здійснювалася або безпосередньо в момент їх надання (наприклад, у барі), або в момент остаточного розрахунку з клієнтом. У податковому обліку за першою подією (наданням додаткових послуг або їх оплатою) готель відображає валові доходи та податкові зобов'язання з ПДВ.

Оформлення операції «Повернення коштів»

Як уже зазначалося вище, оплата готельних послуг може здійснюватися як у перший день, тобто під час поселення мешканця, що відповідає вимогам пункту 2.4 Наказу №77/44, так і в останній день, оскільки, згідно з п. 3.5 цього ж Наказу, термін і форма оплати за проживання встановлюються адміністрацією готелю. У випадку оплати готельних послуг під час поселення в готель можуть виникати ситуації, коли сплачена сума авансу не використовується повністю (наприклад у випадку незапланованого від'їзду).

Під час проведення розрахункової операції «Повернення коштів» слід керуватися п. 3. Інструкції про порядок ведення документообігу при наданні готельних послуг, відповідно до якого схема повернення коштів така:

1) адміністратор отримує від мешканця попередні розрахункові документи;

2) мешканець готелю подає заяву про повернення невикористаних коштів на ім'я керівництва готелю у довільній формі. Заява є офіційною підставою для повернення коштів;

3) касир (портє, який виконує розрахунки) повертає після пред'явлення паспорта або іншого документа, що засвідчує особу, мешканцю кошти в сумі невикористаного авансу. Розрахунок оформляється розрахунково-касовим ордером;

4) мешканець готелю отримує розрахункові документи за фактично отримані послуги з відміткою про повернення невикористаного авансу.

Така операція відображається в обліку готелю як звичайне повернення грошових коштів клієнту через РРО або касу підприємства (проводка Дт 681 — Кт 301). При цьому в податковому обліку через те, що послуги (в частині вартості, що повертається клієнту) так і не було йому надано (тобто не відбулася їх поставка), готель, виходячи із суми грошових коштів, що повертається, коригує раніше відображені валові доходи та податкові зобов'язання з ПДВ.

Бронювання номерів

За наявності вільних місць адміністрація готелю приймає заявки на бронювання від юридичних та фізичних осіб у письмовій або усній формі. За бронювання під час поселення у готелі стягується плата в розмірі 50-ти відсотків вартості номера (місця) за добу незалежно від того, за договорами, індивідуальними чи груповими заявками воно здійснюється. Під час поселення на додаткове місце плата за бронювання не стягується. Заявки на бронювання номерів (місць) у готелях для розміщення учасників масових заходів подаються замовниками у термін, визначений адміністрацією готелю, згідно з укладеним договором (контрактом).

Якщо групи чи окремі громадяни запізнилися, крім плати за бронювання, стягується плата за фактичний час невикористання номера (місця), але не більше ніж за добу. У разі запізнення понад добу броня анулюється. Якщо заброньовані номери (місця) не були підготовлені вчасно та якісно до заселення, плата за їх бронювання не стягується.

Портє (адміністратор) на підставі телеграм, телефонних дзвінків, листів, що надійшли до готелю на бронювання номерів, заповнює **Журнал реєстрації заявок на бронювання номерів (місць) (форма №7-Г)**.

Юридичними особами заявка на бронювання номерів (місць) у готелі подається у вигляді гарантійного листа довільної форми, який підписує відповідальна особа та завіряє гербовою печаткою.

7.3. Бухгалтерський облік матеріально-технічної бази на підприємстві готельного господарства

Підприємства готельного бізнесу, як і більшість підприємств середнього та малого бізнесу, володіють значною кількістю об'єктів основних засобів (ОЗ). Існує ряд особливостей, якими характеризується бухгалтерський облік основних засобів готелів, навіть незважаючи на те, що чинне законодавство не висуває специфічних вимог щодо нього саме на таких підприємствах.

Основними будівлями готелів є готельні комплекси та окремо розташовані будівлі готелів, ресторани, спортивні комплекси з басейнами, кінотеатри тощо. Серед допоміжних будівель можна виділити пральні, інші ж види будівель, такі як склади, котельні, гаражі тощо часто зустрічаються на підприємствах інших галузей. Серед споруд відзначимо, наприклад, басейни, фонтани, артезіанські свердловини, берегозміцнювальні споруди, спортивні майданчики, тенісні корти, човнові станції, атракціони, паркові стежки, скульптури тощо. В сучасних умовах класифікація ОЗ може бути розширена. Наприклад, до складу будівель і споруд готелів можна додати аквапаркові комплекси та окремі споруди аквапарків, дитячі майданчики та розважальні центри для дітей, ігрові кімнати, у тому числі оснащені ігровими автоматами, комп'ютерами, телевізорами та телевізійними ігровими приставками, які, у свою чергу, також можуть бути об'єктами ОЗ. Також, готелі у складі своїх транспортних засобів часом можуть мати і ТЗ, не характерні для більшості інших видів бізнесу, такі як катери, човни, гвинтокрили і навіть літаки.

З огляду на специфіку, а інколи і екзотичність об'єктів ОЗ готелів, можуть виникати проблеми з їхнім обліком, такі як складності формування їхньої первісної вартості, особливо якщо такі об'єкти придбано у складі комплексів і треба визначати їхню

справедливу вартість, можуть виникнути питання і при визначенні строків корисного використання. Важливо також, що суттєва частка таких ОЗ, якби вони обліковувалися на балансі промислових підприємств, була б віднесена до складу не виробничих основних засобів, а отже, не могла б амортизуватися у податковому обліку. Для готелів же, з огляду на специфіку їхньої діяльності, справедливим було б вважати такі ОЗ виробничими, проте їх бухгалтери можуть бути змушені доводити це податковим органам, оскільки амортизація виробничих ОЗ впливає на фінансові результати, а отже, і на розмір податку на прибуток. Також варто зазначити, що крім фізичного, для багатьох ОЗ готелів може мати значення і моральний знос. Наприклад, може морально застаріти дизайн фасаду готелю, або телевізори у номерах та комп'ютери у ігрових кімнатах, що технічно знаходяться у справному стані. Це може призвести до необхідності проводити непланову реконструкцію фасаду і реалізації застарілої техніки з одночасним придбанням нової, що відповідним чином ускладнить облік таких ОЗ.

Для здійснення процесу виробництва та надання готельних послуг кожне підприємство повинно володіти певною масою різноманітних засобів праці. Сукупність усіх засобів і предметів праці, що використовуються в процесі створення та надання готельних послуг, являє собою **матеріально-технічну базу готельного господарства**.

Основні фонди готельного господарства складають головний зміст її матеріально-технічної бази. Поняття матеріально-технічної бази значно ширше, ніж її основні фонди тому, що готельне господарство користується частиною засобів праці й обладнання інших галузей господарювання. До матеріально-технічної бази належить також господарський інвентар, малоцінні та предмети, що швидко спрацьовуються, що застосовуються у виробничо-експлуатаційному процесі в якості засобів праці, але враховуються у складі обігових фондів. Цей елемент матеріально-технічної бази готельного господарства становить близько 10 відсотків від її основних фондів.

Таким чином, *поняття «матеріально-технічна база» та «основні фонди» хоча й характеризуються загальним економічним змістом, але не є ідентичними.*

Основними фондами готелів є та частина засобів праці, що багаторазово бере участь у виробничо-експлуатаційному процесі, повністю чи частково зберігає свою натуральну форму, переносить свою вартість на послуги частинами у міру спрацювання й відшкодовує свою вартість у міру реалізації послуг.

Відповідно до типової класифікації основні фонди за ознакою участі у виробничо-експлуатаційному процесі поділяються на дві економічні групи: *виробничі та невиробничі основні фонди*. До виробничих основних фондів належать засоби праці, що функціонують у виробничо-експлуатаційному процесі, створюють матеріальні умови для надання готельних послуг. До невиробничих основних фондів належать: житловий фонд, будівлі культурно-побутових установ, навчальних закладів та ін.

У залежності від призначення та натурально-речових ознак основні фонди поділяються на види: будівлі, споруди, передавальні пристрої, машини та механізми, обладнання, автотранспортні засоби, меблі та інвентар вартістю одиниці понад 15 мінімальних заробітних плат і з терміном служби понад рік.

Будівлі та споруди мають найбільшу питому вагу в складі основних фондів готельного господарства. Будівлі поділяються на основні та допоміжні. Основними будівлями вважаються готелі в комплексі та окремо розташовані, ресторани, спортивні комплекси з басейном, кінотеатри та ін. До допоміжних будівель належать котельні, пральні, склади, овочесховища, гаражі та інші окремо розташовані будівлі, що знаходяться на балансі готельного підприємства.

До споруд у готельних підприємствах та в їх допоміжних господарствах належать: водопідйомні станції, артезіанські свердловини прісної та мінеральної води; резервуари для мазуту, бензину та змащувальних матеріалів; басейни, включаючи їх фундамент, підігрівальний пристрій та арматуру; берегозміцнювальні споруди, підпірні стіни, фонтани, каналізаційні споруди та інші комунальні споруди; спортивні майданчики, тенісні корти, веслувальні, човнові станції, атракціони, стежки паркові, пам'ятки, скульптури, огорожі тощо; шляхи з усіма допоміжними пристроями та дорожніми знаками.

До передавальних пристроїв належать: передавачі електричної та теплової енергії, механічної енергії від двигунів до працюючих машин, трансмісії, трубопроводи та ін.

До передавальних пристроїв належать також трубопроводи для опалення, водопостачання, каналізації готельних та інших корпусів; телефонні мережі, радіо, мережі зовнішнього освітлення території.

Машини та обладнання. Це силові машини та обладнання до них, генератори, що виробляють теплову й електричну енергію; газові генератори, парові котли, електродвигуни; обладнання комунального господарства, пральних, телефонного зв'язку, пожежне обладнання та ін.

До основних фондів готелів належать меблі та інвентар вартістю понад 15 мінімальних заробітних плат і терміном служби понад 1 рік, а також побутові прилади та машини високої продуктивності (пилососи, кондиціонери та ін.); предмети господарського та культурного призначення: килими, картини, телевізори, холодильники, піаніно, магнітофони тощо.

Крім того, основні фонди поділяються на пасивні й активні. Пасивна частина основних фондів – готельні корпуси та споруди, активна – житлові номери з меблями та іншими предметами господарського та культурного призначення. Переважна частина основних фондів припадає на будівлі та споруди, тобто пасивні, що стримує підвищення культури та якості обслуговування туристів.

Впродовж часу будівлі, споруди, обладнання та всі основні фонди втрачають первісні якості та вартість. Розрізняють два види зносу – фізичний та моральний.

Під фізичним зносом основних фондів розуміють втрату ними своїх виробничо-технічних якостей у результаті їх використання в процесі праці, а також впливу природно-кліматичних умов. На фізичний знос будівель і споруд впливає цілий ряд факторів, пов'язаних із технічною експлуатацією й обслуговуванням. До них належать: якість будівельно-монтажних робіт і матеріалів, що використовуються під час ремонту будівель; використання будівлі за призначенням; період перебування будівлі в експлуатації; якість технічного нагляду за будівлею; якість і своєчасність поточного та капітального

ремонтів; дотримання норм і правил експлуатації будівлі; якість прибирання приміщень і території навколо будівлі.

Моральний знос основних фондів полягає у невідповідності їх сучасним вимогам. На моральний знос істотно впливає впровадження досягнень науково-технічного прогресу в сферу створення та будівництва готельних комплексів. Моральний знос можна ліквідувати у процесі капітального ремонту, реконструкції, модернізації та переобладнання готелів.

Основні фонди готельного господарства враховуються в натуральній та вартісній формах. Особливо важливе значення мають вартісні показники тому, що правильна оцінка основних фондів дозволяє вивчити їх об'єктивну та реальну динаміку, склад і структуру, розмір амортизації відрахувань, собівартість послуг та ефективність їх використання.

Тривала експлуатація основних фондів, поступове їх зношення викликає необхідність застосування кількох видів їх оцінки: за первісною, відновною; за первісною та відновною вартістю за винятком зносу; за змішаною (балансовою) вартістю й за балансовою вартістю за винятком зносу.

Оцінка за первісною вартістю показує вартість основних фондів за ціною їх будівництва, придбання чи виготовлення з урахуванням витрат на їх доставку та встановлення, тобто вона відображає фактичні витрати на створення основних фондів у цінах на період їх придбання чи будівництва. Первісна вартість не завжди дозволяє реально оцінити основні фонди тому, що однорідні основні фонди, придбані та встановлені у різний час рахуються на балансі підприємств у різних цінах. Це перешкоджає правильному визначенню вартості основних фондів, динаміки їх розвитку, розмірів амортизаційних відрахувань і собівартості готельних послуг. Звідси витікає необхідність оцінки основних фондів за відновною вартістю, що показує вартість у діючих цінах на момент їх переоцінки.

Змішана (балансова) вартість застосовується для обліку основних фондів у бухгалтерському балансі та складається з відновної вартості основних фондів, введених у дію до останньої переоцінки та первісної вартості фондів, введених у дію в наступні роки.

Однак, оцінка за первісною, відновною чи змішаною вартістю не дає уявлення про ступінь зносу основних фондів. Для обліку реальної вартості, з урахуванням ступеню зносу визначається залишкова вартість основних фондів, тобто первісна, відновна та змішана вартість за винятком зносу. Таким чином, це реальна, не перенесена на послуги, частина вартості основних фондів.

Вартість зносу основних фондів відображається в амортизаційних відрахуваннях. Амортизація характеризує процес планомірного накопичення грошових коштів для відшкодування зношених основних фондів. Амортизаційні відрахування проводяться щомісячно на основі встановлених норм амортизації. Правильно встановлені норми амортизаційних відрахувань дають можливість створити необхідний фонд, покращити їх використання та зберігання, сприяти розширеному відтворенню основних фондів. Побудова системи норм амортизації необхідна для планування відтворення основних фондів, складання плану витрат з експлуатації та фінансового плану.

Норми амортизаційних відрахувань, диференційовані за окремими видами основних фондів розділені на дві частини: для повного відновлення (на реновацію) та для капітального ремонту основних фондів.

Нарахування амортизації проводиться в готельних підприємствах за групами та видами основних фондів, передбаченими в збірнику єдиних норм відрахувань, на основі середньорічної вартості основних фондів і норм амортизації. Середньорічна вартість основних фондів розраховується з урахуваннями вартості нововведених і вибулих впродовж року основних фондів і термінів їх введення в дію та вибуття.

Номерний фонд готелю комплектують ліжками, постільними речами (матраци, подушки, ковдри), приліжковими килимками, стільцями, столами, шафами, дзеркалами, телевізорами, холодильниками тощо залежно від категорії готелю. При цьому, як зазначалося, є обов'язковий мінімальний набір постільних речей, постільної білизни (простирадла, підодіяльники, наволочки), 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, обліковуються на субрахунок 201.

Формений одяг обліковується на рахунок 22 або субрахунок 112 згідно з обліковою політикою готелю. Для три-, чотири- і п'ятизіркових готелів наявність форменого одягу в обслуговуючого персоналу є обов'язковою, і його вартість включається до валових витрат при придбанні (або через амортизаційні відрахування, якщо він віднесений до інших необоротних матеріальних активів). Для готелів нижчих категорій або без категорій витрати на придбання форменого одягу можна включати до складу валових витрат як складову частину витрат на оплату праці; при цьому вартість безоплатно виданого форменого одягу (або сума знижки в разі його пільгового продажу персоналу) додається до сукупного оподаткованого доходу працівника).

Контрольні питання

1. Документи, необхідні для первинного бухгалтерського обліку готельних підприємств.
2. Особливості бухгалтерського обліку готельних послуг.
3. Порядок оплати готельних послуг.
4. Поняття та склад матеріально-технічної бази готельного підприємства.
5. Бухгалтерський облік матеріально-технічної бази готелю.
6. Які особливості обліку постільних речей та постільної білизни?
7. Особливості обліку форменого одягу в готелях.

Ключові слова

ГОТЕЛЬНЕ ГОСПОДАРСТВО, ГОТЕЛЬНИЙ БІЗНЕС, ГОТЕЛЬНІ ПОСЛУГИ, МАТЕРІАЛЬНО-ТЕХНІЧНА БАЗА ГОТЕЛЬНОГО ГОСПОДАРСТВА, ОСНОВНІ ФОНДИ ГОТЕЛЮ, НОМЕРНИЙ ФОНД, ВИТРАТИ НОМЕРНОГО ФОНДУ, БАЛАНСОВА ВАРТІСТЬ НОМЕРНИХ ФОНДІВ.

Тести

1. Готельна послуга – це:

а) 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;

б) обсяг послуг готелю (проживання, харчування, користування телевізором, холодильником), що включаються до ціни номера (місця) і надаються споживачу згідно з укладеним договором;

в) обсяг послуг, що не належать до основних послуг готелю, замовляються та оплачуються споживачем додатково за окремим договором (послуги з прання і прасування, надання автостоянки, послуги перукарні, прокат спортивного та туристичного інвентарю тощо).

2. Відповідно до яких норм П(С)БО формуються витрати та доходи, пов'язані з наданням готельних послуг (у тому числі собівартість реалізованих готельних послуг)?

а) ПСБО 16 та ПСБО 15;

б) ПСБО 10 та ПСБО 16;

в) ПСБО 16 та ПСБО 9;

г) наказу керівника готелю «Про організацію бухгалтерського обліку».

3. Отримання від гостя передоплати за проживання в готелі, надання готельних послуг та харчування рестораном відображається в обліку кореспонденцією рахунків:

а) Д-т 371 К-т 685;

б) Д-т 301 К-т 681;

в) Д-т 312 К-т 632;

г) Д-т 311 К-т 371.

4. До складу доходів (виручки) від реалізації готелем своїх послуг входять доходи:

а) від здачі номерів, реалізації послуг громадського харчування (барами, кафе, ресторанами), магазинами, що належать готелю і знаходяться на його території;

б) підрозділів побутового обслуговування;

в) пасажирських перевезень, екскурсійної діяльності, бізнес-центрів, телекомунікаційних послуг;

г) усі відповіді правильні.

5. Якою кореспонденцією рахунків відображають суми, які готель повинен виплатити страховій компанії за медстрахування мешканців, відділу реєстрації іноземних громадян, за прокат окремих речей та інші послуги, надані іншими сторонніми організаціями?

а) Д-т 28 К-т 685;

б) Д-т 703 К-т 704;

в) Д-т 704 К-т 791;

г) Д-т 631 К-т 704.

6. Хто у процесі поселення в готель заповнює анкету проживаючого під час реєстрації?

а) іноземний громадянин;

в) особа з паспортом;

б) громадянин України;

г) особа, з візитною карткою.

7. До складу яких витрат включаються витрати на управління номерним фондом готелю?

а) прямих матеріальних;

в) адміністративних;

б) загальновиробничих;

г) витрат на збут.

8. На який підрозділ готелю припадає найбільша частка його доходів?

а) дохід від реалізації харчування;
б) дохід від продажу напоїв;
в) дохід від здавання приміщень в оренду; г) дохід від послуг перукаря.

9. На якому рахунку обліковуються миючі засоби для прибирання в готелях?

- а) 22;
- в) 28;
- б) 20;
- г) 26.

10. Яка тривалість операційного циклу в готельній діяльності?

- а) 1 рік;
- в) 1 тиждень;
- б) 1 місяць;
- г) 1 день.

ТЕМА 8. БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК ВИТРАТ, ДОХОДІВ ТА ФІНАНСОВИХ РЕЗУЛЬТАТІВ ГОТЕЛЬНИХ ПІДПРИЄМСТВ

8.1. Бухгалтерський облік виробництва та надання готельних послуг

8.2. Бухгалтерський облік доходів готельних підприємств

8.3. Бухгалтерський облік податків і зборів готельних підприємств

8.1. Бухгалтерський облік виробництва та надання готельних послуг

Витрати і собівартість готельних послуг формуються відповідно до норм П(С)БО 16, а доходи згідно з вимогами П(С)БО 15. При цьому калькулювання собівартості послуг здійснюється з урахуванням положень Методрекомедацій № 47.

Діяльність у сфері готельного бізнесу фактично пов'язана з наданням послуг, тому облік таких операцій аналогічний обліку звичайних послуг. У підприємств готельного господарства є виробничі витрати номерного фонду (наприклад, матеріальні витрати, витрати на оплату праці; витрати на соціальні заходи; амортизація основних засобів і т. ін.), адміністративні витрати (наприклад, витрати на оплату праці адміністративно-управлінського персоналу готелю; відрахування на соціальні заходи; винагорода за професійні послуги витрати на зв'язок), витрати на збут готелів та інші операційні витрати.

В основі бухгалтерського обліку поточних витрат, що виникають при наданні готельних послуг, лежить система їх класифікації з урахуванням особливостей діяльності підприємства. Готельне підприємство, крім готельних послуг може надавати послуги харчування, побутові, транспортні та орендні послуги, здійснювати роздрібну торгівлю. Побудова бухгалтерського обліку витрат готелю повинна відповідати вимогам їх аналізу та контролю, створювати інформаційну базу для планування витрат, розрахунку собівартості готельних послуг

за їх видами та періодами року (сезонами) та проведення зваженої цінової політики. Виходячи з вищезазначеного організується бухгалтерський облік поточних витрат підприємства в системі синтетичних та аналітичних рахунків. При цьому облік на синтетичних рахунках ведеться за центрами витрат, відповідно на аналітичних рахунках за статтями та/або елементами витрат. Порядок обліку загальновиробничих витрат на рахунках бухгалтерського обліку визначається обліковою політикою підприємства. Зокрема, облікова політика готелю повинна визначати: порядок обліку витрат допоміжних підрозділів підприємства, що забезпечують його роботу, а саме: пральні, котельні, ремонтної та ліфтової служб, служб телекомунікацій тощо [20].

Облік витрат діяльності таких підрозділів ведеться окремо й наприкінці звітного періоду повністю списується на витрати того підрозділу, роботу якого вони забезпечують. Якщо допоміжний підрозділ забезпечує роботу кількох підрозділів (наприклад, пральня обслуговує номерний фонд та ресторан готелю), його витрати підлягають розподілу. Метод розподілу витрат обирається кожним підприємством виходячи з його структурних особливостей, характеру послуг, що надаються, способу вимірювання та оцінки витрат.

Витрати готельних підприємств складаються в основному з витрат на: оснащення номерного фонду готелів (крім тих, що підлягають амортизації) та обслуговування клієнтів у номері; оплату праці обслуговуючого персоналу, включаючи відрахування до фондів соціального страхування; амортизацію номерного фонду; утримання приміщень номерного фонду (електро-, водо-, тепlopостачання, прання та прасування білизни, абонентська плата за телефон тощо); охорону праці, техніку безпеки; ремонт номерного фонду тощо.

Пунктом 11 ПБО 16 визначено, що перелік і склад статей калькулювання виробничої собівартості готельних послуг устанавлюються самим підприємством з урахуванням методичних рекомендацій з її формування у споріднених галузях, якими встановлено склад і класифікацію витрат (пп. 3.1.13 п. 3.1 Методичних рекомендацій № 157), наприклад Методичними рекомендаціями № 47.

У бухгалтерському обліку собівартість готельних послуг формується на рахунку 23 «Виробництво», звідки вона списується на субрахунок 903 «Собівартість реалізованих робіт і послуг». При цьому, якщо готель має окремі підрозділи (пральню, хімчистку, камеру схову тощо), то витрати їх діяльності можуть обліковуватися на окремих субрахунках, що відкриваються до рахунка 23.

Облік інших витрат операційної діяльності готелю ведеться на рахунках 91, 92, 93, 94. Витрати, пов'язані зі здачею в оперативну оренду площ готелю, обліковуються на рахунку 94 «Інші операційні витрати». Для розмежування поточних витрат за економічними видами діяльності до рахунків 23 «Виробництво» та 93 «Витрати на збут» необхідно відкрити відповідні субрахунки. Для забезпечення обліку витрат за економічними елементами підприємство готельного типу також як і туристичні підприємства може вести їх облік з використанням рахунків класу 8 «Витрати за елементами».

При використанні одночасно з рахунками 23 «Виробництво», 92 «Адміністративні витрати», 93 «Витрати на збут», 94 «Інші операційні витрати» рахунків класу 8 «Витрати» останні фактично є транзитними, тобто при відображенні витрати в бухгалтерському обліку за кожною господарською операцією послідовно записуються два проведення (один на дебет рахунка класу 8 «Витрати», другий – на кредит). Тоді субрахунок 231 «Номерний фонд» за дебетом буде кореспондувати з кредитом наступних рахунків. У загальному випадку порядок обліку витрат готелю може бути наведено в такому вигляді (див. табл. 8.1):

Таблиця 8.1. Облік витрат готелю

Зміст операції	Кореспонденція рахунків	
	дебет	кредит
1. Передано в експлуатацію виробничі запаси (миючі засоби, лампи для освітлення тощо)	23	20

Продовження таблиці 8.1.

2. Передано в експлуатацію МШП (постільна білизна, формений одяг тощо)	23	22
3. Нараховано амортизацію за основними засобами та МНМА	23	13
4. Нараховано заробітну плату (та соцвнески на неї) персоналу, який обслуговує номерний фонд	23	66, 65
5. Уключено до собівартості готельних послуг загальновиробничі витрати	23	91
6. Відображено собівартість наданих готельних послуг	903	23, 91
7. Відображено інші операційні витрати	91, 92, 93, 94	20, 22, 13, 66, 65, 64, 63, 68

8.2. Бухгалтерський облік доходів готельних підприємств

Загальні правила формування в обліку інформації про доходи встановлено ПБО 15, згідно з п. 10 якого дохід, пов'язаний з наданням послуг, визнається виходячи зі ступеня завершеності операції з надання послуг на дату балансу, якщо може бути достовірно оцінено результат цієї операції.

При цьому результат може бути достовірно оцінено за наявності таких умов:

- можливості достовірної оцінки доходу;
- імовірності надходження економічних вигід від надання послуг;
- можливості достовірної оцінки ступеня завершеності надання послуг на дату балансу;

– можливості достовірної оцінки витрат, здійснених для надання послуг та необхідних для їх завершення.

Очевидно, що всі перелічені вище умови можна вважати виконаними після того, як клієнт завершив своє перебування в готелі (тобто за фактом звільнення номера). Саме в такий момент послугу можна вважати фактично наданою постояльцю. А отже, з'являються всі підстави для відображення доходу.

Разом з тим готель має право вибрати й інший варіант обліку та вважати ступенем завершеності послуг, що надаються, добу. У цьому разі працює добовий «відлік» і послуга вважається фактично наданою в міру закінчення доби перебування постояльця в номері. А отже, суму доходу готелю за підсумками звітного періоду може бути визначено виходячи з вартості готельних послуг, реалізованих клієнтам за дні відповідного звітного періоду.

Застосовуваний порядок оцінки ступеня завершеності операцій з послуг, що надаються, готелю потрібно застерегти в наказі про облікову політику.

Доходи від реалізації готелем послуг в основному складаються з доходів від:

- здавання номерів;
- реалізації послуг громадського харчування магазинами, які розташовано на території готелю та належать йому;
- підрозділів побутового обслуговування (прання, прасування, хімчистка тощо);
- пасажирських перевезень;
- екскурсійної діяльності;
- інших послуг (телекомунікаційних, за користування телефоном тощо).

У зв'язку з тим, що на підприємствах готельного господарства формування доходу від надання готельних послуг за своєю економічною сутністю є безперервним процесом, то кожна фаза гостьового циклу здійснює свій вагомий внесок у загальний дохід готелю до моменту фактичного надходження грошових коштів чи зарахування заборгованості клієнтів за надані готельні послуги. Саме тому надзвичайно важливо достовірно визначити момент, коли дохід від реалізації готельних послуг може бути визнаний. Зосередження уваги на

першочергових джерелах доходів (центрах (зонах) дохідності) підприємств готельного господарства дозволяє ефективно оцінити структуру доходів загалом, а також розмір доходів від надання додаткових послуг у системі бухгалтерського обліку.

Важливо звернути увагу на те, що доходи таких зон дохідності, як: служба харчування та оздоровчий центр, розподіляються на два основних русла: доходи від реалізації послуг мешканцям готелю (inside); доходи від реалізації послуг стороннім відвідувачам (outside). Зазначені русла збуту послуг підприємств готельного господарства чинять суттєвий вплив на формування доходів та методика їх відображення в обліку. Адже такі умови необхідно враховувати під час організації аналітичного обліку доходів згаданих вище структурних підрозділів, шляхом відкриття відповідних субрахунків у розрізі внутрішньої та зовнішньої реалізації. Варто також враховувати, що під час внутрішньої реалізації послуг (СПА-центру, служби харчування) мешканцям готелю може надаватися система знижок; окрім того, їх послуги можуть бути вже заздалегідь внесені до вартості проживання (як складові “пакету послуг”), та відображатися в обліку за трансфертними цінами. Всі ці обставини обумовлюють формування тісного взаємозв'язку між зонами дохідності підприємств готельного господарства.

У кінцевому вигляді для визначення доходу від реалізації послуг проживання із одержаної виручки від реалізації комплексних послуг вираховується вартість “пакетних” послуг інших структурних підрозділів підприємства готельного господарства. Важливою складовою доходу служби харчування підприємств готельного господарства є дохід по меню a la carte, який розраховується на основі оцінки відвідування ресторанів, барів, буфетів та суми середнього замовлення (чека) клієнта, а його виокремлення суттєво залежить від місця розташування готелю. Для успішного функціонування на ринку підприємству готельного господарства необхідно оперувати інформацією про різноманітні групи споживачів та їх ставлення до готельного продукту, що в кінцевому вигляді сприяє збільшенню доходів. Згідно з Інструкцією по використанню Плану рахунків бухгалтерського обліку, активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, затв.

Постановою МФУ від 30. 11. 1999р. № 291., аналітичний облік доходів від реалізації може здійснюється за регіонами збуту. Для підприємств готельного господарства регіонами реалізації готельних послуг можуть стати сегменти ринку.

Для узагальнення інформації про дохід, одержаний від надання готельних послуг, використовують субрахунок 703 “Дохід від реалізації робіт і послуг”, до якого для обліку основних та додаткових послуг, що надаються готелем, можуть відкриватися субрахунки другого порядку. Облік доходів від надання послуг іншими підрозділами готелю також ведеться за субрахунком 703 “Дохід від реалізації робіт і послуг” з відкриттям окремих субрахунків другого порядку, а саме: “Ресторан”, “Транспорт”, “Автостоянка”, “Пральня” тощо.

За кредитом цього субрахунку відображається збільшення (одержання) доходу, за дебетом - належна сума непрямих податків (акцизного збору, податку на додану вартість та інших передбачених законодавством) і списання їх у порядку закриття на рахунок 79 “Фінансові результати”.

Облік доходів від реалізації готельних послуг ведеться на субрахунок 703 «Доходи від реалізації робіт і послуг», до якого для обліку основних та додаткових послуг, що надаються готелем, можуть відкриватися субрахунки другого порядку.

Кінцевим результатом діяльності підприємства готельноресторанного підприємства є отримання прибутку. Саме тому доцільне ввести до рахунків 7911 «Результат основної діяльності» та 7912 «Результат іншої операційної діяльності» відкрити аналітичні рахунки у розрізі наявних центрів відповідальності, а також за потреби відкрити аналітичні рахунки в розрізі наданих послуг та реалізованих товарів

8.3. Бухгалтерський облік податків і зборів готельних підприємств

Податок на прибуток

Готельний бізнес оподатковується податком на прибуток за загальними правилами, передбаченими в ПКУ. Зокрема, "малодохідні" платники податку на прибуток (у яких дохід за

минулий рік не перевищує 40 млн грн), які поставили в податковій декларації з податку на прибуток підприємств відмітку про непроведення коригування фінансового результату, відображають такі операції виключно на підставі даних бухгалтерського обліку (пп. 134.1.1 ПКУ).

"Високодохідні" платники податку на прибуток (із доходом за минулий рік понад 40 млн грн) та особи, які не поставили відповідну відмітку в "прибутковій" декларації, коригують фінансовий результат на різниці, передбачені в ПКУ. Зокрема, такі особи застосовують коригування, установлені ст. 138 ПКУ для необоротних активів. Адже в готелях має бути відповідне матеріально-технічне оснащення (див. з цього приводу статтю "Готелі: основні нормативні вимоги").

Єдиний податок

Насамперед звертаємо увагу на проблему з оподаткуванням власників готелів – фізичних осіб – підприємців, які є платниками єдиного податку другої групи.

Ця група є надто привабливою, оскільки у платників єдиного податку другої групи ставки податку визначено у відсотках (фіксовані ставки) до розміру мінімальної заробітної плати, установлені законом на 1 січня податкового (звітного) року (п. 293.1, пп. 2 п. 293.2 ПКУ).

При цьому для другої групи платників єдиного податку ставки встановлюють сільські, селищні, міські ради або ради об'єднаних територіальних громад, що створені згідно із законом та перспективним планом формування територій громад, у розмірі не більше 20 % розміру мінімальної заробітної плати (у 2021 р. – до 1200 грн).

Однак платники єдиного податку другої групи мають право надавати послуги лише платникам єдиного податку та/або населенню (пп. 2 п. 291.4 ПКУ). Між тим готелі можуть надавати послуги й відрядженим працівникам, оплату за яких вносить роботодавець, у тому числі платник податку на прибуток.

Наразі податківці висловлюють таку позицію з приводу вирішення аналогічної проблеми: якщо ФОП – платник єдиного податку другої групи надає послуги відповідно до договору, яким визначено, що замовником є фізична особа, яка підписує акт виконаних робіт, але вартість виконаних послуг для фізичної

особи оплачує юридична особа, яка не є платником єдиного податку, то такий

У 2021 році відбулися новації у сфері оподаткування готельних послуг, а саме: завдяки Закону № 962 з 01.01.2021 ставка ПДВ на ці послуги становить 7 %. Водночас застосування цієї зниженої ставки викликає низку питань, які активно роз'яснюють податківці. У цьому матеріалі видання БУХГАЛТЕР&ЗАКОН розповідь про особливості оподаткування ПДВ готельних послуг, зважаючи на останні консультації податківців.

З 01.01.2021 за нормами пп. "в" п. 193.1 ПКУ до операцій постачання послуг тимчасового розміщування (проживання), які надають готелі та подібні засоби тимчасового розміщування (клас 55.10 групи 55 КВЕД ДК 009:2010), застосуванню підлягає ставка ПДВ 7 %. Ця пільгова ставка діє тимчасово, до 1 січня 2023 року (п. 74 підрозд. 2 розд. XX ПКУ). Зазначені новації до ПКУ було внесено Законом № 962.

Водночас порядок застосування цієї пільгової ставки викликає чимало питань, на які відповідають податківці. Зокрема, контролери зазначили, що суб'єктам господарювання, які надають послуги тимчасового розміщування (проживання), для визначення правомірності застосування зниженої ставки ПДВ в розмірі 7 % до операцій постачання таких послуг потрібно керуватися: Класифікатором ДК 009:2010; Класифікацією № 396; Законом № 324/95 та Правилами № 19.

Зокрема, згідно з Класифікацією № 396 до класу 55.10 "Діяльність готелів і подібних засобів тимчасового розміщування" входить надання місць для переважно короткострокового проживання гостей і відвідувачів зазвичай на добовій або тижневій основі. Ця діяльність охоплює надання упорядженого житла в гостьових кімнатах або номерах люкс. До послуг входить щоденне прибирання та заміна постільної білизни. Також можливе надання широкого переліку додаткових послуг, як-от забезпечення харчуванням і напоями, паркування, послуги пралень, басейнів і тренажерних залів, місць для відпочинку та розваг, а також конференц-залів і місць для проведення нарад.

Цей клас охоплює діяльність із розміщування в:

- готелях;
- курортних готелях;
- готелях класу люкс;
- мотелях.

До цього класу не належить надання в оренду будинків, упоряджених або неупоряджених квартир чи апартаментів для постійного проживання зазвичай на місячний або річний термін.

ПДВ

Відповідно до п.п. 3.1.1 Закону про ПДВ операції платників податків з продажу товарів (робіт, послуг) є об'єктом обкладення ПДВ. Тому готельні послуги (як основні, так і додаткові) є об'єктом оподаткування і супроводжуються нарахуванням ПДВ (що підтверджують і податківці – лист ДПАУ від 19.01.2006 р. № 832/7/16-1517-05). При цьому ставка податку (відповідно до п.п. 6.1.1 Закону про ПДВ) складає 20 % бази оподаткування, визначеної ст. 4 цього Закону, а сума податку включається до ціни готельних послуг.

Дата виникнення податкових зобов'язань з ПДВ визначається за першою подією, тобто отриманням передоплати (якщо надходження грошових коштів є першою подією) або наданням послуг (якщо воно відбулося раніше) (п.п. 7.3.1 Закону про ПДВ). При цьому згідно з п. 8.4 Порядку № 165 у випадках виписування готельних рахунків або оплати кінцевими споживачами (неплатниками ПДВ) послуг готівкою на підтвердження податкових зобов'язань, що виникли, податкова накладна виписується за щоденними підсумками операцій (тобто за підсумками за день).

У свою чергу для покупця згідно з п.п. 7.2.6 Закону про ПДВ готельний рахунок (в якому зазначено загальну суму платежу, суму ПДВ та податковий номер у готелі) є підставою для включення сум «вхідного» ПДВ до податкового кредиту. Отже, відобразити податковий кредит користувачам готельних послуг у цьому випадку можна і без податкової накладної – для цього буде досить готельного рахунка.

Курортний збір

Підприємства готельного господарства, що знаходяться на території курортних міст, зобов'язані утримувати з проживаючих курортний збір. Згідно зі ст. 7 Декрету № 56-

93 платниками курортного збору є громадяни, які прибувають до курортної місцевості.

Оскільки курортний збір є місцевим збором, то порядок його справляння та розміри встановлюються органами місцевого самоврядування, проте граничний розмір збору не може перевищувати 10 % нмдг (1,70 грн.). При цьому ст. 18 Декрету № 56-93 зазначено, що органи місцевого самоврядування мають право впроваджувати пільгові ставки, повністю відмінити окремі місцеві податки та збори або звільняти від їх сплати деякі категорії ставок, повністю відмінити окремі місцеві податки та збори або звільняти від їх сплати деякі категорії платників, а також надавати відстрочення у сплаті місцевих податків та зборів.

Статтею 7 Декрету № 56-93 визначено перелік категорій громадян, які звільняються від сплати курортного збору. До них належать:

- діти віком до 16 років;
- інваліди та особи, які їх супроводжують;
- учасники Великої Вітчизняної війни;
- воїни-інтернаціоналісти;
- учасники ліквідації наслідків аварії на ЧАЕС;
- особи, які прибули за путівками та курсівками до санаторіїв, будинків відпочинку, пансіонатів, уключаючи містечка та бази відпочинку;
- особи, які прибули до курортної місцевості в службове відрядження, на навчання, постійне місце проживання, до батьків та близьких родичів;
- особи, які прибули за плановими туристичними маршрутами туристично-екскурсійних установ та організацій, а також які подорожують за маршрутними книжками;
- чоловіки віком 60 років і старше, жінки віком 55 років і старше.

Курортний збір справляється з платників адміністрацією готелю та іншими установами готельного типу під час реєстрації прибулих (але не пізніше, ніж у триденний строк із дня їх прибуття) та включається до ціни готельних послуг. При зміні платником місця проживання в межах курортної місцевості курортний збір повторно не справляється. Сплатений

постояльцями готелю курортний збір акумулюється на банківському рахунку та перераховується до місцевого бюджету адміністрацією готелю. Відповідальність за правильність обчислення та своєчасність перерахування курортного збору до бюджету покладено на адміністрацію готелів та установ готельного типу. Адміністрації готелів, розташованих у курортних зонах, зобов'язані подавати податковим органам за своїм місцезнаходженням Податковий розрахунок курортного збору за формою, затвердженою наказом ДПАУ від 24.12.2003 р. № 628.

У бухгалтерському обліку сума курортного збору обліковується на субрахунку 642 «Розрахунки за обов'язковими платежами». У податковому обліку сума курортного збору включається до валових доходів готелю (у складі виручки від реалізації готельних послуг), а також до складу валових витрат на підставі п.п. 5.2.5 Закону про податок на прибуток (як сума податків та зборів – обов'язкових платежів). При цьому курортний збір (оскільки є місцевим збором) не включається до бази обкладення ПДВ (лист ДПАУ від 08.02.99 р. № 1890/10/23-2217). В обліку готелю операції відобразяться так як у таблиці 8.2:

Таблиця 8.2. Бухгалтерські проводки готельних послуг

Зміст операції	Бухгалтерський облік		Сума, грн.	Податковий облік	
	дебет	кредит		ВД	ВВ
1	2	3	4	5	6
1. Отримано в момент поселення від постояльця плату за основні готельні послуги	301	681	636,70	530,87*	–

Продовження таблиці 8.2.

2. Нараховано податкові зобов'язання з ПДВ	643	641	105,83	—	—
3. Відображено суму курортного збору	645/ курортний збір**	642/ курортний збір	1,70	—	1,70*
4. Надано послуги, відображено дохід від наданих готельних послуг	361	703/ основні послуги* **	636,70	—	—
5. Списано суму раніше відображених податкових зобов'язань з ПДВ	703	643	105,83	—	—
6. Списано суму раніше відображеного курортного збору	703	645/ курортний збір**	1,70	—	—
7. Відображено залік заборгованості	681	361	636,70	—	—

Продовження таблиці 8.2.

8. Здано виручку до банку	311	301	636,70	–	–
9. Перераховано суму курортного збору до місцевого бюджету	642/ курортний збір	311	1,70	–	–
10. Отримано одяг для прання від постояльця	023	–	300 (умовно)	–	–
11. Повернено чистий одяг постояльцю	–	023	300	–	–
12. Проведено остаточний розрахунок з постояльцем за додаткову послугу (прання) при виселенні	301	703/ додаткові послуги	45	37,50	–
13. Нараховано податкові зобов'язання з ПДВ з вартості додаткових послуг	703	641	7,50	–	–

Продовження таблиці 8.2.

14. Списано собівартість наданих (основних та додаткових) готельних послуг	903	23, 91	380 (умовно)	–	–
--	-----	--------	-----------------	---	---

* Сума курортного збору включається до валових доходів та валових витрат готелю.

** Для відображення в обліку сум курортного збору готелем відкрито транзитний субрахунок 645/курортний збір до рахунка 64 «Розрахунки за податками й платежами».

*** Для окремого обліку послуг харчування та послуг проживання можуть відкриватися окремі субрахунки до субрахунку 703.

Контрольні питання

1. Як формуються витрати готельних послуг?
2. Собівартість готельних послуг, її склад та бухгалтерський облік.
3. Що входить до складу доходів від реалізації готельних послуг та порядок бухгалтерського обліку доходу готеля?
4. Бухгалтерський облік податку на прибуток готельних підприємств
5. Бухгалтерський облік НДС готельних підприємств
6. Бухгалтерський облік єдиного податку готельних підприємств
7. Бухгалтерський облік курортного збору

Ключові слова

ГОТЕЛЬ, ГОТЕЛЬНІ ПОСЛУГИ, СОБІВАРТІСТЬ ГОТЕЛЬНИХ ПОСЛУГ, ВИТРАТИ ГОТЕЛІВ, ДОХОДИ ГОТЕЛІВ, КУРОРТНИЙ ЗБІР, ПОДАТОК НА ПРИБУТОК, ЄДИНИЙ ПОДАТОК.

Тести

На якому рахунку визначається фінансовий результат?

- а) 70;
- б) 90;
- в) 79;
- г) 44.

2. На якому рахунку обліковується фінансовий результат?

- а) 70;
- б) 90;
- в) 79;
- г) 44.

3. Яке сальдо на початок року має рахунок 79 «Фінансові результати»?

- а) дебетове;
- б) пасивне;
- в) кредитове;
- г) сальдо немає.

4. Елементи операційних витрат наводяться:

- а) в Балансі (Звіт про фінансовий стан);
- б) у Звіті про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід);
- в) у Звіті про власний капітал;
- г) у Звіті про рух грошових коштів.

5. Сума нарахованого та сплаченого прибутку відображається:

- а) в Балансі (Звіт про фінансовий стан);
- б) у Звіті про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід);
- в) у Звіті про власний капітал;
- г) у Звіті про рух грошових коштів.

6. При визначенні чистого доходу (виручки) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) віднімають:

- а) собівартість реалізованої продукції;
- б) податок на додану вартість і собівартість реалізованої продукції;
- в) податок на додану вартість, акцизний збір та інші вирахування з доходу;
- г) суму операційних витрат.

7. Із наведеного переліку елементами витрат є:

- а) матеріальні затрати;
- б) загальновиробничі витрати;
- в) витрати на оплату праці;
- г) втрати від браку.

8) Доходи від надання послуг готелю відображаються на рахунку:

- а) 91;
- б) 70;
- в) 23;
- г) 74.9

9) Облік податкових доходів ведеться з використанням рахунку:

- а) на рахунку 70;
- б) 8 класу ранків;
- в) без використання рахунків;
- г) на рахунку 44.

ТЕМА 9.ОСНОВИ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ В РЕСТОРАНІ

9.1. Передумови для діяльності ресторанів та здійснення бухгалтерського обліку

9.2. Особливості бухгалтерського обліку в закладах ресторанного господарства

9.3. Послідовність бухгалтерського обліку виробничих операцій у ресторанному господарстві

9.1. Передумови для діяльності ресторанів та здійснення бухгалтерського обліку

Свою актуальність тема обліку в громадському харчуванні, мабуть, не втратить ніколи. Численності суб'єктів господарювання в цьому бізнесі може позаздрити будь-яка галузь. До того ж діяльність у сфері ресторанного господарства з боку законодавства «обслуговує» великий пакет нормативних актів. Таку увагу «від законодавства» зумовлено різними причинами: це і прямий зв'язок бізнесу щодо громадського харчування з життям, здоров'ям громадян; це й облікова специфічність, бо тут поєднано виробництво з торгівлею; це й особливий документообіг.

У будь-якому разі бухгалтеру закладу громадського харчування потрібно знати про ці нормативні акти, розбиратися в них.

При здійсненні ресторанної діяльності підприємствам необхідно керуватися такими законодавчими та нормативними документами: законами України «Про захист прав споживачів» від 12.05.1991 р. № 1023-ХІІ, «Про забезпечення санітарного і епідемічного благополуччя населення» від 24.02.1994 р. № 4004-234 ХІІ та «Про споживчу кооперацію» від 10.04.1992 р. № 2265-ХІІ; Податковим кодексом України від 02.12.2010 р. № 2755-VI; постановами Кабінету Міністрів України «Про затвердження порядку провадження торговельної діяльності та правил торговельного обслуговування на ринку споживчих товарів» від

15.06.2006 р. № 833 і «Про впровадження штрихового кодування товарів» від 29.05.1996 р. № 574; Правилами роботи закладів (підприємств) ресторанного господарства, затвердженими наказом Міністерства економіки та з питань європейської інтеграції України від 24.07.2002 р. № 219; Рекомендаціями щодо організації громадського харчування на території ринку (торговельного комплексу), затвердженими наказом Міністерства економіки України від 04.09.2001 р. № 198; Інструкцією про книгу відгуків і пропозицій на підприємствах роздрібно́ї торгівлі та у закладах ресторанного господарства, затвердженою наказом МЗЕЗ торгівлі України від 24.06.1996 р. № 349; Рекомендованими нормами технічного оснащення закладів громадського харчування, затвердженими наказом Міністерства економіки та з питань європейської інтеграції України від 03.01.2003 р. № 2; наказом Міністерства економіки та з питань європейської інтеграції України «Про затвердження Методичних рекомендацій з формування складу витрат та порядку їх планування в торговельній діяльності» від 22.05.2002 р. № 145; Методичними рекомендаціями щодо впровадження національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку у сфері громадського харчування і побутових послуг, гармонізованих з міжнародними стандартами, затвердженими наказом Міністерства економіки та

Для запуску ресторану в Україні обов'язково знадобляться документи на касовий реєстратор:

1. Паспорт реєстратора.
2. Свідоцтво про реєстрацію.
3. Договір на обслуговування у сервісному центрі.
4. Довідка про пломбування.
5. Технічний висновок.
6. КОРО (книга обліку розрахункових операцій).
7. Опломбовані квитанції.

Окремо йдуть усі договори з третіми особами (наприклад, якщо ви орендуєте приміщення під ресторан). Але на цьому організація бухгалтерського обліку та звітності у ресторані не закінчується.

Одним із актуальних питань характеристики діяльності ресторанного господарства виступає відсутність серед

дослідників єдиного підходу до трактування поняття «ресторанне господарство». В Україні цей термін було запроваджено замість існуючого «громадське харчування» з метою гармонізації чинних нормативних документів до вимог законодавства Європейського Союзу. Згідно ДСТУ 4281:2004 «Заклади ресторанного господарства. Класифікація» **ресторанне господарство** – це вид економічної діяльності суб'єктів господарської діяльності з надання послуг із задоволення потреб споживачів у харчуванні з організацією дозвілля чи без нього. Суб'єкти господарювання здійснюють діяльність у ресторанному господарстві через підприємства (заклади) ресторанного господарства. У свою чергу, **заклад ресторанного господарства** – це організаційно-структурна одиниця у сфері ресторанного господарства, яка здійснює виробничо-торговельну діяльність: виготовляє і (або) доготовляє, продає та організовує споживання продукції власного виробництва й закупних товарів, а також надає послуги з організації дозвілля споживачів.

До поняття «ресторанне господарство» входять не лише заклади громадського харчування основною метою яких є отримання прибутку (підприємства ресторанного бізнесу), але й заклади некомерційного типу, метою яких є задоволення соціальних потреб. До таких закладів харчування некомерційного типу належать їдальні на великих підприємствах чи установах, діяльність яких призначена лише для надання послуг з харчування за прийнятну для працівників ціну.

Бухгалтерський облік на підприємствах ресторанного-готельного бізнесу, як і на інших українських підприємствах, ведеться безперервно з дня реєстрації підприємства до його ліквідації. Ведення обліку базується на основних принципах бухгалтерського обліку. Правові засади регулювання, організації, ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності відображаються в законі України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні». відповідно до закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» підприємству надається можливість самостійно вибирати форму організації бухгалтерського обліку. обґрунтований вибір організаційної форми ведення бухгалтерського обліку має для підприємства важливе значення.

Також підприємству надається можливість самостійного вибору технології обробки облікових даних форм бухгалтерського обліку; визначати облікову політику підприємства; розробляти систему та форми управлінського обліку; затверджувати правила документообігу.

Документи, які потрібні для правильного бухгалтерського обліку:

1. План-меню.
 2. Калькуляція страв (калькуляційна карта), які знаходяться в меню.
 3. Норми природного збитку при списанні сировини та матеріалів (усушка/розсип тощо).
 4. Товарна книга.
 5. Первинні документи, що підтверджують придбання сировини та матеріалів (витратна накладна від постачальника).
 6. Накладна на відпустку товару - формується в момент переміщення сировини та матеріалів зі складу/кухні.
 7. Звіт про переміщення продуктів на кухні.
 8. Акт про передачу готової страви – готова стравна передається з кухні до зали закладу.
 9. Акт про псування сировини та матеріалів.
 10. Розрахункові документи під час продажу страв, напоїв, товарів - чеки РРО, квитанції.
 11. Акт про передачу товару матеріальним особам під час здачі зміни.
 12. Акт про бій посуду та псування приладів.
 13. Звіт про залишки сировини та матеріалів на складі – формується в останній день місяця.
 14. Звіт про залишки продуктів на кухні формується в останній день місяця.
 15. Журнал обліку столових приладів та посуду.
 16. Інші документи.
- Усі документи формуються в ході технологічного процесу та передаються до бухгалтерії для відображення в обліку та подальшого:
- розрахунку доходів;
 - визначення собівартості страв і товарів;
 - контролю за нормами природного збитку;

- контролю безпеки товарів та визначення МОЛ при витратах;

- визначення прибутковості закладу.

Багато підприємств практикують пропускати етап "виробництва" страв (не використовують бухгалтерський рахунок 23 "Виробництво"), а на практиці просто списують сировину та матеріали у витрати періоду (92 "Адміністративні витрати", 93 "Збутові витрати", 90 "Собівартість"). Такий принцип зменшує витрати на обслуговування документального процесу, але обходячи стандартну схему обліку процесу приготування страв на кухні, власник втрачає:

- контроль за переміщенням сировини та матеріалів (без фізичної присутності не зможе проконтролювати списалося більше продуктів у страви або ці продукти були вкрадені);

- можливість аналізувати реальну собівартість товару, що у свою чергу покаже чи потрібно підвищити ціну товару, чи знайти заміну постачальника на більш бюджетного;

- можливість керувати прибутком закладу;

- штрафні нарахування із боку контролюючих органів.

Основним завданням організації бухгалтерського обліку ресторанного-готельного бізнесу, як і будь якого бізнесу, є створення такої системи отримання інформації, яка б забезпечувала ефективне управління підприємством та примноження доходу від господарчої діяльності підприємства.

Питання організації бухгалтерського обліку готельного-ресторанного господарства вирішується власником або уповноваженим органом (посадовою особою) відповідно до законодавства та установчих документів. Підприємство самостійно визначає облікову політику, форму бухгалтерського обліку, затверджує правила документообігу і технологію обробки облікової інформації, додаткову систему рахунків і реєстрів аналітичного обліку, об'єкти і періодичність проведення інвентаризації активів і зобов'язань.

Бухгалтерський облік на підприємствах ресторанного-готельного бізнесу відбувається відповідно обраної облікової політики, яка представляє собою сукупність принципів, методів і процедур, що використовуються підприємством для складання та подання фінансової звітності, тобто це вибір самим

підприємством певних і конкретних методик ведення бухгалтерського обліку, виходячи з особливості діяльності підприємства.

Під час розроблення облікової політики слід враховувати вимоги до якісних характеристик бухгалтерського обліку та фінансової звітності, викладені в П(С)БО 1; методи та процедури, передбачені іншими П(С)БО; норми і нормативи, встановлені законодавчими актами України. Відповідно до Закону «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» право встановлення облікової політики підприємства цілком і повністю залишається на розсуд підприємства.

Підставою для бухгалтерського обліку господарських операцій є первинні документи, які фіксують факти здійснення господарських операцій. Інформація, що міститься у прийнятих до обліку первинних документах, систематизується на рахунках бухгалтерського обліку, у регістрах синтетичного та аналітичного обліку. Ресторанні підприємства також для узагальнення інформації ведуть облік на рахунках відповідно до Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, затвердженого наказом № 291, та Інструкції № 291. Первинний облік на підприємствах готельноресторанного бізнесу має бути пристосованим до організаційно-технологічних особливостей діяльності таких підприємств, з урахуванням їх специфіки та тривалості операційного циклу, способів і обсягів реалізації результатів його роботи.

Єдиного підходу до організації обліку в галузі готельно-ресторанного бізнесу немає, оскільки це специфічний вид діяльності, який складається з торгівлі, виробництва та надання послуг. Цим і зумовлені особливості бухгалтерського обліку у сфері цього бізнесу.

Діяльність ресторанів включає «діяльність з обслуговування їжею та напоями за умови, що їжу та напої споживають на місці у традиційних ресторанах, ресторанах самообслуговування або швидкого обслуговування, які працюють як постійно, так і тимчасово, з наданням місць для сидіння або без їх надання». Таким чином, виходить, що **ресторан** – це місце,

де відвідувачі можуть (їм дозволено) не лише купити їжу та напої, а й також спожити їх [5].

Ресторанний бізнес одночасно включає чисту роздрібну торгівлю купованими товарами та роздрібний продаж кухонної продукції для споживання її у ресторані. При цьому завжди має місце роздрібна ціна, структура якої містить два елементи: собівартість купованого товару (або продовольчої сировини) і торгіву націнку ресторану. Тобто відмінність ресторану від магазину, по суті, полягає тільки у наявності кухні. Промислове виробництво та ресторан поєднує лише спільна операція з переробки (або доробки) продовольчої сировини на кухні, але ця схожість є доволі поверховою. Оскільки кухня ресторану – це кулінарія, то тут здійснюється спрощене калькулювання собівартості страв, тобто враховується лише собівартість сировини. Адже після короткочасної та недорогої переробки така сировина стає товаром, призначеним для швидкого споживання. За мірою впливу на початковий продукт приготування страв та напоїв у ресторані є значно ближчим до передпродажної підготовки товарів у торгівлі, ніж до промислового виробництва на ринок.

Щодо реалізації, то ресторани укладають із клієнтами усний договір роздрібної купівліпродажу товарів, тимчасом як промислові підприємства – договір постачання. Адже промисловість належить до сфери матеріального виробництва, а ресторани – до сфери обігу [22]. Таким чином, ресторанний бізнес за своєю специфікою – це роздрібна торгівля продуктами харчування, як купованими, так і стравами власного приготування з наданням клієнтові можливості споживання на місці продажу [22]. З огляду на те, що ресторани діють у сфері роздрібної торгівлі, то для обліку продуктів харчування пропонується використовувати рахунок 28 «Товари».

Згідно з Інструкцією № 291 на рахунок 28 «Товари» ведеться облік руху товарноматеріальних цінностей, що надійшли на підприємство з метою продажу. Цей рахунок використовують, зокрема, торговельні підприємства й організації, а також підприємства громадського харчування. Для обліку сировини у коморах ресторанів використовується субрахунок 281. Тобто закуплена продовольча сировина, як і куповані товари,

обліковуються у коморах ресторанів на субрахунку 281 «Товари на складах». Під час надходження всіх продуктів до комори ресторану, згідно з П(С)БО 9, їх оцінка відбувається за первісною вартістю. Первісною вартістю запасів, придбаних за плату, є собівартість запасів, що складається з фактичних витрат, таких як сума, що сплачується постачальникові (без врахування непрямих податків); транспортно-заготівельні витрати тощо. Під час передавання продовольчої сировини з комори ресторану на кухню сировина також оцінюється за собівартістю.

Згідно з П(С)БО 9, під час відпуску запасів у виробництво їх оцінка здійснюється за одним із таких методів, як метод ідентифікованої собівартості відповідної одиниці запасів; метод середньозваженої собівартості; метод собівартості перших за часом надходження запасів (ФІФО); метод нормативних витрат та метод ціни продажу. Оскільки у ресторанному підприємстві має місце широкий асортимент сировини у коморі та часта зміна цін постачальників на сировину кожного виду, то доцільною під час їх списання буде оцінка запасів за середньозваженою собівартістю.

9.2. Особливості бухгалтерського обліку в закладах ресторанного господарства

Головною особливістю діяльності закладів ресторанного господарства є одночасне поєднання процесів виробництва, торгівлі та сфери послуг.

Безпосередньо така специфіка виду діяльності зумовлює певні особливості в системі бухгалтерського обліку, які полягають у поєднанні методики облікового відображення діяльності підприємств промисловості та торгівлі.

При побудові методики відображення їх діяльності слід враховувати не тільки загальні особливості галузі, але й особливості діяльності різних видів закладів ресторанного господарства. Порядок організації бухгалтерського обліку в закладах ресторанного господарства регламентується нормами Методичних рекомендацій щодо впровадження національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку у сфері громадського харчування і побутових послуг, гармонізованих з

міжнародними стандартами (наказ Міністерства економіки та з питань європейської інтеграції України від 17 червня 2003р. №157). Згідно цього наказу існують два підходи до обліку в закладах ресторанного господарства:

1. *Торговельний метод* – згідно якого бухгалтерський ведеться аналогічно до обліку на підприємствах торгівлі. В той же час, фахівці у галузі обліку закладів ресторанного господарства зауважують, що застосування цього методу не узгоджується з вимогами національних стандартів бухгалтерського обліку, а також з Інструкцією № 291 у частині правил застосування рахунків 23 «Виробництво» та 28 «Товари».

2. *Виробничий метод* – згідно з цим методом калькуляція собівартості готової продукції провадиться так, як на промислових підприємствах, тобто ґрунтується на використанні стандартних методів і прийомів бухгалтерського обліку, а саме ведення обліку запасів відповідно до П(С)БО 9 і витрат відповідно до П(С)БО 16. Підприємства ресторанного господарства можуть вибрати або торговельний метод обліку, або виробничий. Обидва методи схвалено листами Міністерства фінансів України та Міністерства економіки (відповідно, лист Міністерства фінансів України від 11.11.2004 р. № 31-04200-30-29/21009 та лист Міністерства економіки та з питань європейської інтеграції від 05.11.2004 р. № 54-51/741). Одночасно, МФУ у зазначеному листі № 21009 рекомендував як базовий метод бухгалтерського обліку в закладах ресторанного господарства застосовувати виробничий метод. У свою чергу, Мінекономіки в листі № 741 як базовий зазначило торговельний метод, а ведення бухгалтерського обліку згідно з виробничим методом рекомендувало, зокрема, для самостійних цехів з виробництва готової продукції, напівфабрикатів та кулінарних виробів.

Заклад ресторанного господарства має право на власний розсуд вибирати метод бухгалтерського обліку виготовлених продуктів харчування та закупних товарів, зазначивши його в наказі про облікову політику підприємства.

Фахівці у галузі бухгалтерського обліку рестораних закладів схиляються до точки зору, що *прогресивнішим є виробничий метод, оскільки він не тільки відповідає вимогам*

національних бухгалтерських стандартів, але й гарантує найбільш правильне відображення результатів діяльності. Але зважаючи на те, що виробничий метод порівняно з торговельним є трудомісткішим, більшість бухгалтерів надають перевагу торговельному методу.

Головна особливість ресторанного підприємства полягає в тому, що воно одночасно має ознаки виробництва, роздрібною торгівлі та сфери послуг.

Специфіка витрат ресторанного господарства полягає в тому, що вони включають витрати виробництва, витрати обігу (реалізації) і витрати з організації споживання [4], що не є характерною рисою для більшості підприємств інших галузей економіки (див. табл. 9.1).

Витратами виробництва ресторану є матеріальні витрати на виготовлення продукції власного виробництва (50-55% всіх витрат), а витрати обігу (10-15 % всіх витрат) – витрати матеріальних, грошових і трудових ресурсів, що пов'язані з процесом обігу (придбання, реалізації) готової продукції та товарів, виражених в грошовій одиниці. Проте ще є витрати грошових та трудових ресурсів, які забезпечують процес виробництва, а також витрати на організацію споживання, частка яких є значною у загальній кількості витрат підприємств ресторанного господарства.

На відміну від інших галузей економіки, в ресторанному господарстві вартість сировини та матеріалів у витрати виробництва не входить. Отже, витрати виробництва є не повною собівартістю готової продукції, а тільки затратами, що пов'язані з технологією її виготовлення.

Таблиця 9.1. Структура та зміст витрат ресторанного підприємства

Структура витрат ресторанного підприємства	Зміст витрат
Витрати виробництва	витрати на заробітну плату робітникам кухні, на амортизацію основних виробничих засобів, оренду й утримання виробничих приміщень, на газ і електроенергію для виробничих потреб й інші виробничі витрати.

Продовження таблиці 9.1.

Витрати обігу	витрати, пов'язані з реалізацією (збутом) продукції (товарів), як, зокрема, оплата праці продавців і працівників підрозділів, що забезпечують збут; витрати на передпродажну підготовку товарів та «інші витрати, пов'язані зі збутом товарів»
Витрати споживання	це витрати у грошовій формі, пов'язані з реалізацією товарів й доведення їх до конкретного споживача: на заробітну плату касирам і частково офіціантам, на амортизацію та утримання торговельного обладнання, витрати на рекламу тощо.

Собівартість реалізованих купованих товарів та кухонної продукції (за собівартістю сировини) відображається за дебетом рахунку 902 «Собівартість реалізованих товарів». Витрати, пов'язані з приготуванням страв у ресторані (зарплата кухарів, амортизація кухонного обладнання тощо), жодним чином не вписуються у нормативні визначення загальновиробничих витрат, оскільки вони традиційно мають місце у галузях зі складнішою структурою витрат та організацією управління (наприклад, промисловість, будівництво тощо), ніж ресторанний бізнес. При цьому на рахунку 91 «Загальновиробничі витрати» ведеться облік виробничих накладних витрат на організацію виробництва й управління цехами, дільницями, бригадами й іншими підрозділами основного і допоміжного виробництва, а також витрати на утримання та експлуатацію машин і обладнання. Цей рахунок не застосовується підприємствами торгівлі, але якщо вважати, що ресторанне підприємство відноситься до торгово-виробничої сфери діяльності, то рахунок 91 «Загальновиробничі витрати» варто використовувати на підприємствах ресторанного господарства для обліку витрат на оплату праці шеф-поварів, кухарів, сушістів, піццайолів, нарахування єдиного соціального внеску, нарахування сум за отримані комунальні послуги, оренду виробничого устаткування для кейтерингу, амортизацію необоротних активів, ремонт кейтерингового обладнання тощо.

Для бухгалтерського обліку перерахованих загальновиробничих витрат пропонується застосовувати субрахунок 911 «Витрати обслуговування процесу виробництва». З метою отримання інформації про витрати послуг (послуги дизайнерів, аніматорів, флористів), витрати за послуги прокату столової білизни, спецодягу для обслуговуючого персоналу та інші витрати, пов'язані з обслуговуванням виїзних заходів, рекомендується використання субрахунку 912 «Витрати за наданими послугами», що в подальшому буде включено до собівартості кейтерингових послуг.

9.3. Послідовність бухгалтерського обліку виробничих операцій у ресторанному господарстві

Громадське харчування – різновид торговельно-виробничої діяльності із забезпечення населення харчуванням. До підприємств громадського харчування належать ресторани, бари, кав'ярні, кафе, їдальні, магазини кулінарії, фабрики-кухні, дрібнороздрібна мережа тощо.

Головною особливістю фінансово-господарської діяльності закладів громадського харчування є те, що вона поєднує елементи виробництва і торгівлі. Під час виготовлення власної продукції (напівфабрикатів, кондитерських виробів, продуктів харчування) водночас відбувається реалізація їх (торгівля) разом із придбаними на стороні товарами. Продукція, яку реалізують підприємства громадського харчування, може в них повністю виготовлятися, проходити часткове кулінарне оброблення або зовсім не піддаватися обробленню. Продукти харчування, які не пройшли гарячої або холодної технологічної обробки, називають купівельними товарами, а ті, що виготовлені із сировини і підлягали технологічній обробці — продукцією власного виробництва.

У кожному підрозділі підприємства громадського харчування створюють бригади матеріально відповідальних осіб, тому об'єктом бухгалтерського обліку є вартість сировини, продуктів і товарів, облік яких здійснюють окремо за кожною

матеріально відповідальною особою в натуральних і грошових вимірниках.

Діяльність підприємств громадського харчування складається із трьох взаємопов'язаних процесів: заготівля сировини для вироблення готової продукції, вироблення готової продукції, реалізація готової продукції. Вироблення готової продукції передбачає приготування окремих страв, кондитерських виробів тощо.

Під час надходження товарів і продуктів у комори підприємства громадського харчування їхню оцінку й облік здійснюють аналогічно до надходження товарів на склади торговельних підприємств роздрібної торгівлі.

Масу, обсяг і кількість одержаних від постачальника продуктів і товарів встановлюють шляхом зважування, обміру і перерахунку. За неможливості зважування продуктів без тари або коли відкриття тари спричинює зіпсування їх, масу нетто визначають вирахуванням із брутто маси тари за трафаретом на тарі. Фактичну масу тари перевіряють після її відкриття.

Послідовність обліку виробничих операцій у ресторанному господарстві (грунтуючись на виробничому методі) є наступною:

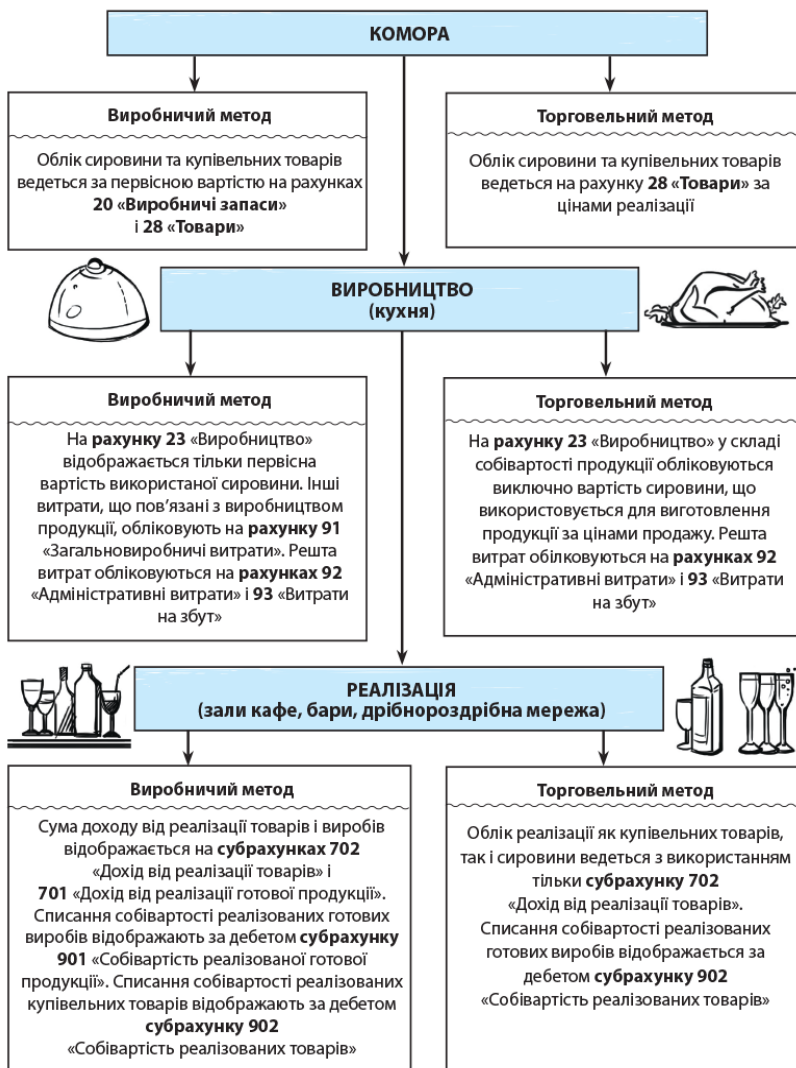
1) *Комора*: виробничий метод передбачає роздільне ведення обліку продовольчої сировини, призначеної для виготовлення власної продукції, та товарів, призначених для реалізації. Отже, облік сировини ведеться на субрах. 201 «Сировина й матеріали», а товарів на субрах. 281 «Товари на складі». Якщо підприємство придбаває також напівфабрикати, обліковувати їх слід на окремому субрах. 202 «Купівельні напівфабрикати та комплектуючі вироби». Продовольчу сировину, що надходить, оприбутковують за первісною вартістю (первісна вартість визначається відповідно до п. 9 П(С)БО №9). А товари обліковують або за первісною вартістю, або за продажною вартістю (з урахуванням націнки). Відпуск сировини з комори відображають проведенням: дебет 23 «Виробництво» кредит 201 «Сировина й матеріали».

Відпуск товарів з комори на реалізацію відображається проведенням: дебет 282 «Товари в торгівлі» кредит 281 «Товари на складі».

2) *Виробництво*: на рахунку 23 «Виробництво» відноситься тільки вартість сировини, що використовується на виробництво готової продукції, за її первісною вартістю, сформованою згідно з вимогами П(С)БО №9. Решта витрат, пов'язаних з виробництвом продукції (заробітна плата кухарів, інших виробничих працівників, нарахування на фонд оплати їх праці, амортизація кухонного устаткування, орендна плата виробничого приміщення тощо) обліковуються на рахунку 91 «Загальновиробничі витрати», оскільки вони не є прямими в розумінні П(С)БО №16.

3) *Реалізація*: дохід від реалізації кулінарних виробів власного виробництва відображають на рах. 701 «Дохід від реалізації готової продукції». Собівартість реалізованих кулінарних виробів власного виробництва списують на рах. 901 з урахуванням загальновиробничих витрат. Дохід від реалізації закупних товарів відображають на рах. 702 «Дохід від реалізації товарів». Суму націнки, що припадає на реалізований товар, списують методом сторно. Залишок вартості товарів відносять до дебету рах. 902 «Собівартість реалізованих товарів».

Підприємствам громадського харчування доцільно вести облік транспортно-заготівельних витрат на окремому рахунку із подальшим розподілом між реалізованими товарами та залишком їх на складі.



Принципи обліку при торговельному та виробничому підходах

Рисунок 9.1. Принципи обліку при торговельному та виробничому підходах

Підприємствам громадського харчування доцільно вести облік транспортно-заготівельних витрат на окремому рахунку із подальшим розподілом між реалізованими товарами та залишком їх на складі.

Оцінка за методом ціни продажу ґрунтується на застосуванні підприємствами роздрібною торгівлі й громадського харчування середнього відсотка торговельної націнки на товари (націнки громадського харчування). Торгова націнка в громадському харчуванні складається із торговельної націнки товарів, націнки і ПДВ громадського харчування.

Підприємство громадського харчування розробляє асортимент (перелік) страв, виробів, напоїв, які готують у суворій відповідності до рецептур, наведених у відповідних збірниках приготування їжі і напоїв. Порядок приготування продукції, крім рецептур, також регулюється санітарними правилами.

Завідувач виробництва щоденно складає план-меню, що є планом роботи кухні підприємства на день. План-меню містить перелік та кількість страв, їхню характеристику (норму виходу) і заміни окремих неосновних компонентів сировини. План-меню складають в одному примірнику, його підписують керівник підприємства і завідувач виробництва.

На підставі Плану-меню завідувач виробництва розраховує необхідну кількість сировини й виписує Вимогу в комору, яку після затвердження керівником передають комірнику. Комірник за даними Вимоги готує товарно-матеріальні цінності й на підставі накладної передає їх на виробництво. Відпуск товарів у буфети та в дрібнороздрібну мережу оформляють накладною. Наприкінці робочого дня всі прибуткові й видаткові документи групують у відповідній частині товарного звіту.

Відпуск продуктів у виробництво (на кухню) здійснюють у межах добової потреби, що відповідає Плану-меню, із врахуванням залишків на кухні. Продукти при цьому передають із підзвіту комірника в підзвіт завідувача виробництва.

Особливістю обліку виробництва на підприємствах громадського харчування є те, що надходження продуктів і товарів оприбутковують за вагою необробленої сировини (брутто), а списання здійснюють за обліковими даними випуску й реалізації готових страв, виробів, напівфабрикатів.

Вартість витраченої сировини визначають на підставі норм закладеної сировини згідно із рецептурами, кількістю переданих страв і виробів. Норми витрат сировини на виготовлення продукції, якщо вони не визначені в самій рецептурі, мають бути наведені у вступній частині відповідного розділу збірника рецептур.

Оцінка за нормативними затратами полягає у застосуванні норм витрат (зокрема й товарів) на одиницю продукції (робіт, послуг), встановлених підприємством з огляду на нормальні рівні використання запасів, праці, виробничих потужностей і діючих цін. Для забезпечення максимального наближення нормативних витрат до фактичних норми і ціни в нормативній базі слід регулярно перевіряти й переглядати. Такий метод оцінки доцільно використовувати на підприємствах громадського харчування в разі списання вартості продуктів на витрати приготування страв.

Калькулювання на підприємствах громадського харчування – це обчислення ціни страви. Ціна, відображена у калькуляції, – це роздрібна ціна підприємства громадського харчування (продажна ціна), яка складається із вартості сировинного набору й націнки громадського харчування, яку встановлюють залежно від націнної категорії підприємства у відсотках до роздрібно-середньозваженої ціни. Калькулювання здійснюють у **Калькуляційній картці**. Кожну Картку реєструють в окремому журналі.

Щодня завідувач виробництва складає Звіт про рух продуктів і тари на кухні, в якому документи групуються за надходженням продуктів і реалізацією продукції.

Витрати, пов'язані із виготовленням продукції власного виробництва, відображають на рахунку 23 «Виробництво» за статтями витрат: прямі матеріальні витрати, прямі витрати на оплату праці, інші прямі витрати. Сировина і продукти, що використовують для приготування їжі, під час надходження на підприємство обліковують на рахунку 20 «Запаси», а в разі використання у виробництві списують на рахунок 23 за статтею «Прямі матеріальні витрати». До статті «Прямі витрати на оплату праці», зокрема, відносять суми нарахованої заробітної плати кухарів і відповідних відрахувань тощо. Наприкінці звітнього періоду собівартість виготовленої готової продукції списують у дебет рахунка 26 «Готова продукція», а після реалізації продукції – у дебет субрахунка 901 «Собівартість реалізованої готової продукції» з кредиту рахунка 26.

Відпуск готової продукції з виробництва в реалізацію оформляють денними забірними листами, накладними, а в разі відпуску готової продукції стороннім організаціям – накладними на відпуск на сторону.

У бухгалтерському обліку реалізацію товарів відображають окремо від реалізації продуктів власного виробництва. Вартість товарів, реалізованих споживачам без обробки, облікують на рахунок 28 і списують після реалізації у дебет рахунка 902.

Інші витрати й доходи на підприємствах громадського харчування відображають в обліку за методикою, аналогічною до застосовуваної у роздрібній торгівлі.

Інформацію про обсяг реалізованих покупцям кулінарних виробів власного виробництва і придбаних товарів за місяць накопичують у реєстрі товарообігу, у якому щоденно фіксують загальну суму виручки від реалізації із суми звіту за касою.

В таблиці 9.2 приведено записи в синтетичному обліку окремих операцій в громадському харчуванні без торгової націнки та з використанням рахунка 23.

Таблиця 9.1. Відображення на рахунках бухгалтерського обліку операцій у громадському харчуванні

№	Зміст операції	Дебет	Кредит	Сума
1	Одержано на склад від постачальника:			
	сировину для приготування їжі	2011	63	1200
	товари	281	63	800
2	Сума податкового кредиту з ПДВ:	641	63	400
3	Перераховано постачальнику за сировину і товари	63	311	2400
4	Передано товари зі складу до буфету	282	281	800
5	Передано сировину зі складу на кухню	2012	2011	1200
6	Списано собівартість сировини, використаної для приготування їжі	23	2012	1200
7	Нараховано заробітну плату:			
	виробничому персоналу кухні	23	661	500
	адміністративному персоналу	92	661	300
	персоналу збуту продукції	93	661	100
8	Проведені нарахування на заробітну плату:			
	виробничого персоналу кухні	23	65	200
	адміністративного персоналу	92	65	120
	персоналу збуту продукції	93	65	40

Продовження таблиці 9.1.

9	Нараховано амортизацію виробничих необоротних активів:			
	обладнання кухні	23	13	250
	об'єктів загальногосподарського призначення	92	13	200
10	Інші витрати діяльності:			
	що відносяться до собівартості продукції	23	68	100
	адміністративного характеру	92	68	250
	на збут продукції	93	68	150
11	Списується собівартість готової продукції (страв)	26	23	2250
12	Отримано виручку від реалізації продукції (страв)	301	701	3600
13	Сума податкового зобов'язання з ПДВ	701	641	600
14	Списано фактичну собівартість реалізованої продукції	901	26	2250
15	Отримано виручку від реалізації товарів	301	702	1800
16	Сума податкового зобов'язання з ПДВ	702	641	300
17	Списано фактичну собівартість реалізованих товарів	902	282	800
18	Фінансовий результат від реалізації продукції	701	791	3000
19	Фінансовий результат від реалізації товарів	702	791	1500
20	Списано на фінансовий результат діяльності:			
	собівартість реалізованої продукції	791	901	2250
	собівартість реалізованих товарів	791	902	800
	суму адміністративних витрат	791	92	870
	суму витрат на збут	791	93	290
21	Списується прибуток від господарської діяльності	791	44	290

У громадському харчуванні використовують також інші варіанти обліку товарів і продукції власного виробництва.

За іншою методикою, зокрема за дебетом рахунка 28 «Товари» відображають не лише покупні товари, а й сировина, що використовується для приготування їжі. Після реалізації готових

страв вартість використаної для їх виготовлення сировини списується з кредиту рахунка 28 у дебет субрахунка 902 «Собівартість реалізованих товарів». Інші витрати підприємства громадського харчування відносять відповідно на рахунки 92 «Адміністративні витрати» та 93 «Витрати на збут».

Контрольні питання

1. Навести визначення сутності категорій «ресторанне господарство», «заклад ресторанного господарства».

2. Розкрити принципові відмінності методів обліку операцій закладів ресторанного господарства.

3. Наведіть основні особливості фінансово-господарської діяльності закладів громадського харчування, що відрізняють їх від роздрібних торговельних підприємств.

4. Якими законодавчими та нормативними документами регулюється торговельно-виробнича діяльність ресторанних підприємств?

5. Перелічіть особливості організації роботи ресторанного підприємства. Як вони впливають на побудову обліку виробництва?

Ключові слова

РЕСТОРАННЕ ГОСПОДАРСТВО, ГРОМАДСЬКЕ ХАРЧУВАННЯ, ЗАКЛАД РЕСТОРАННОГО ГОСПОДАРСТВА, ВИРОБНИЧИЙ МЕТОД, ТОРГОВЕЛЬНИЙ МЕТОД, КАЛЬКУЛЮВАННЯ НА ПІДПРИЄМСТВІ ГРОМАДСЬКОГО ХАРЧУВАННЯ.

Тести

1. При закупівлі продуктів у населення складається такий документ:

- а) накладна;
- б) товарно-транспортна накладна;
- в) сертифікат якості;
- г) акт закупівлі.

2. При калькулюванні ціни продажу продукції підприємства ресторанного господарства кількість сировини в розрахунок включається:

- а) за нормою нетто;
- б) за нормою бруто;
- в) за середнім значенням між нормою нетто і бруто;
- г) в залежності від вказівки повара.

3. При калькулюванні ціни продажу продукції підприємства готельно-ресторанного бізнесу в розрахунок включаються:

- а) витрати на оплату праці робітників виробництва і вартість сировини за цінами придбання;
- б) тільки вартість сировини за цінами придбання;
- в) тільки вартість сировини за цінами продажу;
- г) бухгалтер самостійно приймає рішення про склад витрат при визначенні ціни продажу продукції.

4. За якими цінами обліковуються товари в коморі?

- а) по цінам, що включають націнку харчування;
- б) по цінам без націнки харчування;
- в) по середньозваженим цінам;
- г) в залежності від облікової політики.

5. Мінімальна кількість рахунків, що відкриваються на підприємствах роздрібною торгівлі та громадського харчування, становить:

- а) один;
- б) два;
- в) три;
- г) чотири.

6. Підприємства громадського харчування є платниками ПДВ:

- а) лише ті, які перебувають на загальній системі оподаткування;
- б) ті, які обрали спрощену систему оподаткування;

в) усі підприємства громадського харчування незалежно від вибраної системи оподаткування;

г) суб'єкти підприємницької діяльності, на яких поширюється дія Закону України «Про патентування видів підприємницької діяльності».

7. Не застосовувати реєстратори розрахункових операцій мають право:

а) усі підприємства громадського харчування;

б) підприємства громадського харчування, що перейшли на спрощену систему оподаткування;

в) суб'єкти підприємницької діяльності – фізичні особи – платники єдиного податку.

8. Тип підприємства громадського харчування визначається:

а) в установчих документах;

б) наказом по підприємству;

в) залежно від відповідності вимогам, встановленим нормативними документами.

9. Облік витрат обігу на ресторанних підприємствах ведеться на рахунку:

а) 23;

б) 26;

в) 91;

г) 93.

10. Собівартість реалізованих готових страв списується бухгалтерською проводкою:

а) Д-т 23 К-т 26;

б) Д-т 901 К-т 26;

в) Д-т 93 К-т 282;

г) Д-т 282 К-т 26.

11. На підприємствах торгівлі та громадського харчування не застосовується такий рахунок бухгалтерського обліку:

а) 91;

- б) 92;
- в) 93;
- г) 94.

12. Для отримання товару на складі постачальника представнику торгового підприємства видається:

- а) рахунок-фактура;
- б) товарно-транспортна накладна;
- в) довіреність.

13. Облік витрат обігу на рестораних підприємствах ведеться на рахунку:

- а) 23;
- б) 26;
- в) 91;
- г) 93.

14. Яким бухгалтерським записом відображають списання фактичної собівартості випущеної продукції:

- а) Дт-23 Кт-26;
- б) Дт-26 Кт-25;
- в) Дт-26 Кт-23;
- г) Дт-90 Кт-26.

15. Виробнича собівартість продукції (робіт, послуг) складається з:

- а) прямих матеріальних витрат, прямих витрат на оплату праці, інших прямих витрат;
- б) прямих матеріальних витрат, прямих витрат на оплату праці, інших прямих витрат, змінних, розподілених та нерозподілених загально виробничих витрат;
- в) прямих матеріальних витрат, прямих витрат на оплату праці, загально виробничих витрат.
- г) прямих матеріальних витрат, прямих витрат на оплату праці, інших прямих витрат, змінних та постійних розподілених загально виробничих витрат.

16. Списання втрат (бою) непродовольчих товарів, що виникають при транспортуванні:

а) не дозволяється;

б) проводиться за фактичними втратами на підставі заяви матеріально відповідальної особи;

в) проводиться в сумі, що перевищує втрати в межах встановлених норм на підставі розпорядження керівника підприємства;

г) проводиться в межах встановлених норм при наявності актів приймання товарів і актів на знищення бою по кожній партії отриманих товарів.

17. Перевірка операцій руху сировини на кухні виготовляється на підставі:

а) даних журналу-ордеру по рахунку 281;

б) даних журналу-ордеру по рахунку 282;

в) даних журналу-ордеру по рахунку 26;

г) даних журналу-ордеру по рахунку 23.

ТЕМА 10. БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК ВИРОБНИЦТВА, НАДАННЯ РЕСТОРАННИХ ПОСЛУГ ТА ОТРИМАННЯ ДОХОДІВ

10.1. Бухгалтерський облік запасів в підрозділах підприємств ресторанного господарства, їх оцінка та класифікація

10.2. Ціноутворення та облік товарів в ресторанах і кафе

10.3. Основні принципи бухгалтерського обліку доходів на підприємствах ресторанного господарства

10.1. Бухгалтерський облік запасів в підрозділах підприємств ресторанного господарства, їх оцінка та класифікація

Бухгалтерський облік сировини й товарів ресторанних підприємств здійснюється на субрахунках 281 «Товари на складі», 282 «Товари в торгівлі», 283 «Товари на комісії», 284 «Тара під товарами», 285 «Торгова націнка», 289 «Транспортно-заготівельні витрати». Продукти, сировина й товари у громадському харчуванні належать до категорії запасів. Вони обліковуються як активи підприємства, якщо придбані з метою їх подальшої реалізації в умовах звичайної господарської діяльності або отримання економічних вигод та є можливість їх достовірної оцінки.

При оцінюванні продуктів необхідно також керуватись П(С)БО 9 «Запаси». Як і на всіх підприємствах оприбутковуються товари, сировина й напівфабрикати на підприємствах громадського харчування за їх первісною вартістю, яка визначається за П(С)БО 9 «Запаси». Відповідно до Методичних рекомендацій щодо впровадження національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку у сфері громадського харчування і побутових послуг, гармонізованих з міжнародними стандартами, облікова ціна товарів, рівень націнки й ціна продажу визначаються підприємством самостійно та обумовлюються в наказі про облікову політику підприємства.

Обліковою ціною товарів у коморах закладів (підприємств) громадського харчування може бути первісна вартість або ціна продажу. Якщо ресторан реалізує страви та напівфабрикати через структурні підрозділи та іншим підприємствам і для формування ціни продажу використовує єдиний рівень націнок, то в такому випадку облік товарів у коморах ведуть за цінами продажу.

Облік товарів у коморі за первісною вартістю ресторанного закладу ведуть за умови, що реалізація продукції й товарів у структурних підрозділах підприємства здійснюється за ціною продажу, до складу якої включено різні рівні націнки. Товари та продукти оприбутковують на підставі товарнотранспортних документів, рахунків, видатково-прибуткових накладних, а також документів, що підтверджують їх якість.

При закупівлі продуктів у постачальника, що є платником ПДВ, від нього крім цих документів вимагається податкова накладна. Наведені в документах і податковій накладній суми ПДВ за продукти відображають за дебетом рахунку 641. Продукти, що закуплені у населення, оприбутковуються на підставі актів закупівлі та приймаються в комору за накладною. З комори на кухню відпускаються продукти за видатковою накладною, підписаною керівником підприємства та головним бухгалтером. У населення сировина для приготування блюв купується через матеріально відповідальних осіб. На підтвердження витрат матеріально відповідальна особа повинна до авансового звіту додати акт за відповідною формою та передати за накладною закуплену продукцію в комору чи на виробництво. На сьогодні типова форма закупівельного акта не затверджена. Оскільки закупівельний акт є однією з форм документообігу на підприємстві, то форма цього документа повинна бути затверджена керівником підприємства й включена в перелік первинної документації, використовуваної на підприємстві.

З огляду на те, що закупівельні акти, поряд із прибутковими й видатковими касовими ордерами, являють собою один з видів первинних документів, що застосовуються при розрахунках між підприємством і фізичними особами, доцільно вести журнал їхньої реєстрації.

Якщо сільськогосподарська продукція закупається у фізичної особи, що має у власності для ведення особистого господарства чи для садівництва земельні ділянки, то до акта необхідно додати копію Державного акта на право власності або право постійного користування землею (за його наявності), а в разі відсутності такого акта – довідку місцевої ради про наявність зазначеної земельної ділянки. У довідці має бути зазначено: населений пункт; сільська, селищна, міська рада, на території якої розташована земельна ділянка; дата і номер рішення місцевої ради, на підставі якого передано (надано) таку земельну ділянку у власність (користування). Якщо сільськогосподарська продукція закупається безпосередньо за місцем вирощування, то у акті відображають відповідні дані з Державного акта (довідки) щодо права власності (користування) землею та ці документи до авансового звіту не прикладаються. При дотриманні названих умов податок з таких доходів фізичних осіб податковими агентами не утримується.

Вся сировина й товари, які надходять на підприємства громадського харчування, повинні супроводжуватись документами, що підтверджують їх якість і безпеку. Такими документами можуть бути:

- сертифікат відповідності;
- державний реєстр чи висновок державної санітарногігієнічної експертизи;
- ветеринарний дозвіл для харчових продуктів і продовольчої сировини тваринного походження;
- карантинний дозвіл для продукції рослинного походження.

У коморах і на складах матеріально відповідальні особи здійснюють облік наявності та руху продуктів і товарів як у натуральному, так і у вартісному вираженні. При цьому у книзі складського обліку вказується найменування, кількість та облікова

ціна товарів, що надійшли. Графи «Витрати» та «Надходження» у книзі складського обліку заповнюються тільки в натуральних показниках на підставі прибутково-видаткових документів. У кінці місяця комірник подає в бухгалтерію товарний звіт із прикладанням усіх первинних документів.

Звіт комори включає дані про залишки продуктів на початок місяця, дані прибуткововидаткових документів у хронологічному порядку й дані про залишки продуктів на кінець місяця. У бухгалтерії підприємства звіти перевіряються: визначається наявність і достовірність усіх первинних документів, відповідність даних накладних даним звіту і правильність арифметичних розрахунків. З комори на кухню сировина й товари надходять у межах добової потреби, яка визначається планом-меню з урахуванням наявних запасів.

Для одержання продуктів з комори завідуючий виробництвом складає меню-вимогу, де вказує найменування та кількість необхідних продуктів. На основі меню-вимоги оформлюється накладна (або може бути єдиний документ – вимога-накладна), за якою відпускаються продукти з комори. План-меню та вимога затверджуються керівником підприємства.

Якщо облікові ціни в коморі та виробництві не співпадають, то в цих документах відображаються обидві ціни. До складу підприємств харчування разом з коморами входять також цехи виробництва, виробництва напівфабрикатів і кондитерських виробів, буфети та дрібно-роздрібна торгівля. Готова продукція відпускається з кухні на роздачу (у буфет) за забірними картками (вони включають найменування блюд, ціну та кількість виробів) або за спеціальним журналом, де здійснюється облік відпущених виробів.

На підприємствах, де кухня не відділена від роздачі, обсяг реалізованої продукції визначається за сумою касової виручки. Сировина та готова продукція на виробництві оцінюються за собівартістю, а товари – за роздрібними цінами з націнкою. На малих підприємствах можливий також варіант оцінки сировини та готової продукції за обліковою ціною, що включає в себе собівартість, торгову надбавку та націнку підприємства громадського харчування. Матеріальна відповідальність покладається на завідуючого виробництвом чи його замісника або на бригаду.

10.2. Ціноутворення та облік товарів в ресторанах і кафе

Відправним моментом у діяльності підприємства громадського харчування, організації бухгалтерського обліку є дотримання порядку формування цін реалізації готової продукції (товарів). На всі продовольчі товари незалежно від джерела їх надходження ціна реалізації формується з доданням торгової надбавки до відпускнуої чи заготівельної ціни та націнки підприємства громадського харчування, які встановлюються для покриття витрат виробництва та обігу та отримання певного прибутку з урахуванням типу та класу підприємства.

Облік товарів в ресторанах і кафе може здійснюватись за купівельними (первісною вартістю) або за продажними (роздрібними) цінами. Якщо при ресторанах є комори, які обслуговують кілька підрозділів(кухня, кафе, бар, ресторан) підприємства, облік в них можуть вести за первісною вартістю, тому що такий порядок дозволить змінювати розмір торгової націнки в момент відпуску товарів з комори в інші підрозділи підприємства.

При формуванні первісної вартості, складовою її частиною відповідно до ПСБО 9 «Запаси» є транспортно-заготівельні витрати (ТЗВ), які включаються до первісної вартості двома способами.

1-й спосіб – метод простого розподілу, який передбачає включення ТЗВ до первісної вартості у момент оприбуткування товарів з визначенням вартості одиниці товару.

2-й спосіб – передбачає накопичення і облік ТЗВ впродовж звітного періоду на окремому аналітичному рахунку і розподіл накопиченої суми в кінці звітного періоду за середнім відсотком між залишками товарів на кінець та реалізованими товарами за цей період.

При другому способі бухгалтер в кінці місяця розподіляє ТЗВ між реалізованими товарами і їх залишком . Для цього складає спеціальний розрахунок ТЗВ за формулою:

$$\text{Сер. \% ТЗВ} = (\text{ТЗВ поч. міс.} + \text{ТЗВ нарах.}) / (\text{Товари поч. міс.} + \text{Товари над.}) * 100,$$

де *ТЗВ поч. міс.* – залишки транспортно-заготівельних витрат на початок звітний місяць;

ТЗВ нарах. – сума нарахованих транспортно-заготівельних витрат за звітний місяць;

Товари поч. міс. – сума залишку товарів за первісною вартістю на початок місяця;

Товари над. – товари, що надійшли за звітний місяць за первісною вартістю.

Сума ТЗВ, що відноситься до реалізованих товарів дорівнює:

$$ТЗВ \text{ реалізов.} = \text{сер.}\%ТЗВ * \text{Товари реалізовані} / 100\%$$

Сума ТЗВ, яка відноситься до реалізованих товарів, списується на собівартість реалізованих товарів.

Порядок формування цін на страви і на кулінарні вироби здійснюється відповідно до Закону «Про ціни і ціноутворення», за яким підприємства ресторанного господарства самостійно встановлюють ціни продажу на продукцію власного виробництва та купівельні товари.

Ціна товару складається із сукупності елементів, склад яких може змінюватися залежно від багатьох чинників: реєстрація підприємства платником ПДВ, продаж товарів зі знижкою або без неї, форма продажу товарів.

Продажна (роздрібна) ціна підприємств ресторанного бізнесу включає суми торгової націнки та податку на додану вартість (ПДВ), якщо підприємство зареєстроване платником ПДВ (сума ПДВ не додається до продажної вартості, якщо підприємство не зареєстроване платником ПДВ).

Націнка ресторанів та кафе передбачає покриття витрат на виробництво і збут (розмір націнки залежить від рівня цих витрат), а також для отримання прибутку.

Ресторани і кафе здійснюють продаж купованих товарів і страв власного виробництва.

Ціни на куповані товари визначаються виходячи з первісної вартості і націнки певної категорії підприємств і реєструються в книзі реєстрації продажних цін.

Ціни продажу на горілку , лікєро-горілчані вироби, що реалізуються в підприємствах ресторанного господарства, встановлюються за порцію 100 мл за цінами з надбавкою без вартості посуду. При цьому кожна партія таких виробів маркується штампом суб'єкта ресторанного господарства

Продажна ціна окремої страви власного виробництва визначається шляхом складання калькуляції, в якій вказується набір сировини (за Збірником рецептур страв і кулінарних виробів для підприємств ресторанного господарства) і продажна ціна на сировину, встановлену для даного підрозділу підприємства. Розрахунок роблять у калькуляційних картках на 100 порцій або на окрему порцію. Продажна вартість однієї страви (порції) визначається діленням вартості набору сировини на 100. При зміні набору сировини або її вартості складається нова калькуляція.

Ціни на основні та додаткові гарніри і соуси визначаються окремо.

Калькуляційні картки, затверджені завідувачем виробництва та керівником, реєструються у спеціальному реєстрі калькуляційних карток.

Журнали реєстрації продажних цін і реєстр калькуляційних карток використовуються для контролю за цінами.

Завідуючий виробництвом щоденно складає план – меню, на підставі якого визначається потреба у сировині і складається вимога до комори на її отримання.

Виробнича діяльність підприємств ресторанного господарства, які здійснюють одночасно виробничу і торговельну діяльність, складається з процесу закупівлі товарів, процесу виробництва власної готової продукції і процесу реалізації її власної готової продукції і купованих товарів.

На інші види продукції торгової надбавки та націнки ресторанні підприємства встановлюють самостійно виходячи з ціни можливої реалізації продукції. Ціну на вироби власного виробництва підприємства розраховують за допомогою калькуляції, яку складають на основі встановлених норм вкладання сировини, які беруть із збірників рецептур блюд та кулінарних виробів.

Вказані у рецептурах норми вкладень встановлені для основних кондицій (сортів) продуктів. Так, у рецептурах передбачена сировина таких кондицій: яловичина, баранина (без ніжок) першої категорії, свинина м'ясна, субпродукти заморожені, риба свіжа велика чи всіх розмірів та ін. Тому при використанні продуктів інших сортів норми витрат збільшуються або зменшуються залежно від норм відходів і втрат при її обробці. Норми коригуються за спеціальними таблицями, наведеними у збірниках рецептур.

На некондиційну чи нові види сировини нормивідходів та втрат і норми закладки у блюда визначаються безпосередньо на підприємствах громадського харчування. За відсутності неосновної сировини її можна замінити відповідно до таблиць взаємозамінності продуктів за збірниками рецептур.

У рецептурах окремих блюд витрати спецій, солі та зелені не вказуються. Їх витрачають за вказівками, що наводяться у вступній частині рецептур. Вартість блюд визначається виходячи з вартості сировини на 100 порцій чи на 10 кг (гарніри, соуси) з додаванням відповідної торгової надбавки та націнки підприємства громадського харчування. Торгова надбавка призначена для покриття витрат обігу та отримання визначеної норми прибутку від продажу товарів, які не підлягають переробці.

Націнка ресторанів призначена для покриття витрат з переробки продуктів у готові блюда чи кондитерські вироби та отримання прибутку за здійснені витрати з переробки. Ціни на основні та додаткові гарніри й соуси визначаються окремо. Продаж молочнокислої продукції, соків, напоїв на розлив стаканами здійснюється в розрахунку на ціну одного літра напою.

При формуванні ціни на продукцію власного виробництва, що реалізується на виробничих підприємствах, у школах та інших навчальних закладах ураховуються пільги, які надаються цими організаціями об'єкту громадського харчування на здешевлення продукції згідно з укладеними договорами чи рішеннями уряду. Калькуляція виробів оформлюється калькуляційними картками з такими графами: назва блюда; номер рецептури за збірником рецептур; найменування продуктів

і норми їх закладки; загальна вартість сировини та ціна реалізації виробу. Затверджує калькуляцію керівник підприємства. Обчислена в калькуляції ціна діє до зміни компонентів у сировинному наборі чи зміни ціни на компонент. За таких змін нова ціна блюда визначається в наступній вільній графі калькуляційної картки з вказівкою в заголовку графі дати зміни.

Обліковуються столовий посуд і набори, строк корисного використання яких не перевищує одного року на рахунку 22 «Малоцінні та швидкозношувані предмети». Столовий посуд і набори зі строком служби понад рік залежно від їх первісної вартості, обліковують або на субрахунку 112 «Малоцінні необоротні активи» або на субрахунку 109 «Інші основні засоби». У податковому обліку до основних фондів належать столовий посуд і набори вартістю понад 5000 грн. і строком служби понад рік.

При передачі зі складу в експлуатацію посуд і набори списують проводкою за дебетом рахунку 93 «Витрати на збут» і кредитом рахунку 22 «Малоцінні та швидкозношувані предмети». Для оперативного обліку руху посуду використовують журнал обліку столового посуду та наборів, що видаються підзвіт працівникам підприємства, періодичність заповнення якого встановлюється підприємством.

10.3. Основні принципи бухгалтерського обліку доходів на підприємствах ресторанного господарства

Дохід містить у собі лише валовий приплив економічної вигоди, що його одержало (або має одержати) підприємство громадського харчування. Суми, які утримуються у формі податків (акцизний збір, додана вартість тощо), не становлять економічної вигоди. Тому вони виключаються із доходу.

Відповідно до Плану рахунків бухгалтерського обліку, для обліку й узагальнення інформації про фінансові результати підприємства від основної діяльності призначено рахунок 79 "Фінансові результати". Цей рахунок пасивний, використовується для обліку господарських процесів. По кредиту рахунку 79 "Фінансові результати" відображаються суми в порядку закриття рахунків обліку доходів, по дебету – суми в порядку закриття

рахунків обліку витрат, а також належна сума нарахованого податку на прибуток.

Доходи враховуються касовим методом: все, що приходиться на розрахунковий рахунок від покупців, вважається доходом, за винятком деяких випадків, наприклад, при поверненні від підзвітної особи або від постачальника, коли ми заплатили якусь суму, а потім постачальник повертає нам гроші, тому що не зміг виконати постачання, але це вже не покупці чи гості, а інші люди, з якими ви співпрацюєте.

В Україні касовий метод застосовують, як правило, тільки для ФОПа на загальній системі, де потрібно стежити, щоб кожен місяць були оформлені та оплачені всі постачання, інакше підприємство втрачає витрати та збільшує собі податок на прибуток.

Зрештою завдання підприємця, ресторатора – вести лише облік доходів, що зробити досить просто, оскільки не потрібне якесь спеціалізоване програмне забезпечення, потрібно просто підрахувати суми за банківськими виписками та по касі.

Що ж до ТОВ в Україні, то тут доведеться вести також повноцінний бухгалтерський облік. Податковий облік ведеться, як і у ФОП.

- придбали товари у постачальника;
- продали товари;
- виплатили зарплату;
- сплатили податки;
- розраховали чи нараховали податки тощо.

На будь-який факт господарської діяльності потрібно формувати реєстри та показувати у відповідних звітах. Крім цього, здаються ще **бухгалтерський баланс та звіт про фінансові результати**. У цьому звіті показуються основні показники бізнесу на 31 грудня:

- стан активів: обладнання для виробництва та торгівлі, меблі тощо;
- скільки грошей у залишках, скільки вам винні покупці;
- інформація про пасиви: заборгованості та джерела доходу.

Контрольні питання

1. Які бухгалтерські проводки складаються при заготівлі сировини для приготування страв?
2. Які бухгалтерські проводки складаються при заготівлі товарів?
3. Які можливі варіанти обліку витрат на випуск продукції ресторанних підприємств?
4. Як відображається на рахунках бухгалтерського обліку придбання продуктів і відпуску їх на виробництво?
5. Як відображаються на рахунках бухгалтерського обліку витрати обігу на підприємствах громадського харчування?

Ключові слова

РЕСТОРАННЕ ГОСПОДАРСТВО, ГРОМАДСЬКЕ ХАРЧУВАННЯ, ЗАКЛАД РЕСТОРАННОГО ГОСПОДАРСТВА, ЦІНОЦТВОРЕННЯ, НАЦІНКА РЕСТОРАНІВ, ЗАПАСИ.

Тести

1. У ціну товару на підприємстві роздрібною торгівлі входять:
 - а) собівартість товару, акцизний податок, ПДВ;
 - б) собівартість товару, прибуток виробника, акцизний податок, ПДВ;
 - в) собівартість товару, акцизний податок, ПДВ, торгова надбавка.
2. Підставою для визначення норм вкладень продуктів у страву є такий документ:
 - а) наказ керівника підприємства;
 - б) розрахунки шеф-кухаря;
 - в) розрахунки економіста підприємства;
 - г) збірники рецептур.
3. У калькуляційних картках вартість страв визначається:

а) за фактичними нормами вкладень продуктів;
б) за затвердженими рецептурами норм вкладень продуктів;
в) за затвердженими керівником нормами вкладень продуктів.

4. Визначення собівартості страв є обов'язковим:
а) для всіх підприємств громадського харчування;
б) лише для суб'єктів малого підприємництва;
в) для суб'єктів підприємництва, що не підпадають під визначення малі;
г) для державних підприємств.

5. Норми природного убутку продуктів при зберіганні продуктів і товарів визначаються на підставі:
а) наказу керівника підприємства;
б) розрахунків, що враховують попередній досвід підприємства;
в) нормативних документів.

6. Створення резерву на покриття втрат товарів від природного убутку при реалізації відображається бухгалтерською проводкою:
а) Д-т 93 К-т 474;
б) Д-т 23 К-т 48;
в) Д-т 92 К-т 474;
г) Д-т 474 К-т 281.

7. Собівартість реалізованих готових блюд списується бухгалтерською проводкою:
а) Д-т 23 К-т 26;
б) Д-т 901 К-т 26;
в) Д-т 93 К-т 282;
г) Д-т 282 К-т 26.

8. Нестача товару понад норму природного убутку списується бухгалтерською проводкою:
а) Д-т 92 К-т 282;
б) Д-т 23 К-т 282;312

- в) Д-т 91 К-т 282;
- г) Д-т 947 К-т 282.

9. В акті закупівлі продуктів у населення обов'язково треба вказувати:

- а) сімейний стан фізичної особи;
- б) основне місце роботи фізичної особи;
- в) дату народження фізичної особи;
- г) ідентифікаційний код фізичної особи.

10. Продаж талонів відображається бухгалтерською проводкою:

- а) Д-т 301 К-т 701;
- б) Д-т 311 К-т 701;
- в) Д-т 311 К-т 681;
- г) Д-т 361 К-т 681

11. Вилучені з обігу перші страви з простроченим терміном придатності переведені у корми та використані для годівлі свиней у підсобному господарстві:

- а) витрати та податковий кредит за витраченими на приготування блюд продуктами коригуються;
- б) коригуються лише витрати;
- в) коригується лише податковий кредит;
- г) витрати та податковий кредит не коригуються.

12. Витрати на маркетингові заходи на підприємствах громадського харчування включаються до витрат:

- а) виробництва;
- б) загальновиробничих;
- в) адміністративних;
- г) на збут.

13. Вилучення з обігу страв з простроченим строком реалізації відображається проводкою:

- а) Д-т 281 К-т 282;
- б) Д-т 23 К-т 26;
- в) Д-т 93 К-т 26;

- г) Д-т 947 К-т 26;
- д) немає правильних проводок.

14. Торгові надбавки за реалізованими товарами роздрібногопідприємства списуються такими проводками:

- а) Д-т 281 К-т 285;
- б) Д-т 282 К-т 285;
- в) Д-т 902 К-т 285;
- г) Д-т 902 К-т 285

15. Придбані або вироблені запаси зараховуються на баланс підприємства за:

- а) справедливою вартістю
- б) первісною вартістю
- в) залишковою вартістю
- г) будь-якою з названих вартостей.

16. До первісної вартості запасів не включається?

- а) сума ввізного мита
- б) сума непрямих податків
- в) відсотки за користування позиками на придбання запасів
- г) правильні відповіді а) та б)
- д) немає правильних відповідей.

17. При оприбуткуванні товарів, що мають відходи при підготовці їх до продажу, вартість відходів:

- а) зменшує торгову націнку;
- б) збільшує операційні витрати підприємства;
- в) збільшує збитки поточного періоду;
- г) в обліку не відображається.

18. Вибуття запасів з підприємства відбувається таким чином:

- а) внесення до статутного капіталу;
- б) безоплатна передача юридичним або фізичним особам;
- в) реалізація покупцю;
- г) усі відповіді правильні.

ТЕРМІНОЛОГІЧНИЙ СЛОВНИК

Адміністративні витрати – витрати, пов'язані з управлінням і обслуговуванням підприємства (загальногосподарські витрати).

Активи – це ресурси контрольовані підприємством у результаті минулих подій, та використання яких, як очікується, приведе до надходження економічних вигод у майбутньому

Амортизація – систематичний розподіл вартості, яка амортизується, необоротних активів протягом строку їх корисного використання (експлуатації).

Аналітичні рахунки – рахунки, призначені для обліку окремих видів засобів, їх джерел і господарських процесів. Балансова вартість активу – вартість активу, за якою він включається до підсумку балансу.

Бухгалтерська звітність – звітність, що складається на підставі даних бухгалтерського обліку для задоволення потреб певних користувачів.

Бухгалтерський баланс – це метод групування й відображення в грошовій оцінці на певну дату господарських засобів та їхніх джерел, при якому сума господарських засобів дорівнює сумі їхніх джерел

Бухгалтерський облік – це процес виявлення, вимірювання, реєстрації, накопичення, узагальнення, зберігання та передачі інформації про господарську діяльність підприємства зовнішнім та внутрішнім користувачам для прийняття рішень..

Бухгалтерське проведення (запис) – запис, при якому вказується рахунок, що дебетується і рахунок, що кредитується і на яку суму.

Бюджетний контроль – процес зіставлення фактичних результатів з бюджетними, аналізу відхилень і внесення необхідних змін.

Бюджетування – процес планування майбутніх операцій підприємства та оформлення його результатів у вигляді системи бюджетів.

Валютний курс – встановлений Національним банком України курс грошової одиниці України до грошової одиниці іншої країни.

Вексель – письмово оформлене боргове зобов'язання встановленої форми, що засвідчує безумовне грошове зобов'язання векселедавця (боржника) сплатити після настання строку певну суму грошей власнику векселя (векселедержателю).

Вилучений капітал – фактична собівартість акцій власної емісії або часток, викуплених акціонерним товариством у його учасників з метою їх перепродажу, анулювання (зменшення статутного капіталу) тощо.

Витрати – зменшення економічних вигод у вигляді вибуття активів або збільшення зобов'язань, які призводять до зменшення власного капіталу (за винятком зменшення капіталу за рахунок його вилучення або розподілення власниками).

Відстрочене податкове зобов'язання – сума податку на прибуток, який сплачуватиметься в наступних періодах з тимчасових податкових різниць, що підлягають оподаткуванню.

Відстрочений податковий актив – сума податку на прибуток, що підлягає відшкодуванню у наступних періодах унаслідок: тимчасової податкової різниці, що підлягає вирахуванню; перенесення податкового збитку, не включеного до розрахунку зменшення податку на прибуток у звітному періоді; перенесення на майбутні періоди податкових пільг, якими скористатися у звітному періоді неможливо.

Власний капітал – частина в активах підприємства, що залишається після вирахування його зобов'язань.

Господарська діяльність це будь-яка діяльність, що пов'язана з виробництвом, обміном і споживанням матеріальних і нематеріальних благ.

Господарська операція – дія або подія, яка викликає зміни в структурі активів та зобов'язань, власному капіталі підприємства. Господарський сегмент – відокремлювана частина діяльності підприємства з виробництва та/або продажу певного виду (або групи) продукції (товарів, робіт, послуг), яка відрізняється від інших: видом продукції (товарів, робіт, послуг); способом отримання доходу (способом розповсюдження продукції, товарів, робіт, послуг); характером виробничого процесу; характерними для цієї діяльності ризиками; категорією покупців.

Готель – підприємство будь-якої організаційно-правової форми та форми власності, що складається з шести і більше номерів та надає готельні послуги з тимчасового проживання з обов'язковим обслуговуванням.

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.

Громадське харчування – різновид торговельно-виробничої діяльності із забезпечення населення харчуванням.

Грошові кошти (гроші) – готівка, кошти на рахунках у банках та депозити до запитання.

Гудвіл – перевищення вартості придбання над часткою покупця у справедливій вартості придбаних ідентифікованих активів, зобов'язань і непередбачених зобов'язань на дату придбання.

Дебітори – юридичні та фізичні особи, які внаслідок минулих подій заборгували підприємству певні суми грошових коштів, їх еквівалентів або інших активів.

Дебіторська заборгованість – сума заборгованості дебіторів підприємству на певну дату.

Документація – спосіб первинної реєстрації господарських операцій для забезпечення безперервного і суцільного відображення змін у складі об'єктів обліку.

Документооборот – рух документів від моменту складання або одержання їх від інших організацій до використання для бухгалтерських записів і передачі в архів.

Доходи – збільшення економічних вигод у вигляді надходження активів або зменшення зобов'язань, які призводять до зростання власного капіталу (за винятком зростання капіталу за рахунок внесків власників).

Забезпечення – зобов'язання з невизначеними сумою або часом погашення на дату балансу.

Загальновиробничі витрати – витрати на організацію виробництва та управління цехами, дільницями, відділеннями, бригадами та іншими підрозділами основного й допоміжних виробництв, а також витрати на утримання та експлуатацію машин і устаткування.

Залишкова вартість – різниця між первісною (переоціненою) вартістю необоротного активу і сумою його накопиченої амортизації (зносу).

Запаси – активи, які: утримуються для подальшого продажу за умов 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.

Збиток – перевищення суми витрат над сумою доходу, для отримання якого були здійснені ці витрати.

Звітність – система узагальнених і взаємопов'язаних показників, які всебічно характеризують господарську і фінансову діяльність підприємства за звітний період.

Зобов'язання – заборгованість підприємства, яка виникла внаслідок минулих подій і погашення якої в майбутньому, як очікується, призведе до зменшення ресурсів підприємства, що віділюють у собі економічні вигоди.

Інвентаризація – спосіб періодичної звірки даних бухгалтерського обліку з фактичною наявністю засобів підприємства (майна, коштів, фінансових зобов'язань).

Калькуляція – спосіб обчислення собівартості продукції, виконаних робіт, наданих послуг.

Калькулювання на підприємствах громадського харчування – це обчислення ціни страви.

Капітал – власність відповідної фізичної або юридичної особи на активи.

Класифікація рахунків – науково обґрунтоване групування рахунків за певними однорідними ознаками.

Кореспонденція рахунків – взаємозв'язок рахунків під впливом господарської операції.

Кредити – це кошти та матеріальні цінності, які надаються у користування юридичним або фізичним особам на визначений строк та під процент.

Ліцензія на здійснення діяльності, пов'язаної з наданням туристичних послуг – це спеціальний дозвіл, що підтверджує право його власника на здійснення відповідного

виду або комплексу видів діяльності, визначених Законом України «Про туризм» та іншими актами законодавства України.

Ліцензія – документ державного зразка, який засвідчує право ліцензіата на провадження зазначеного в ньому виду господарської діяльності протягом визначеного строку у разі його встановлення Кабінетом Міністрів України за умови виконання ліцензійних умов.

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.

Ліцензійні умови – встановлений з урахуванням вимог законів вичерпний перелік організаційних, кваліфікаційних та інших спеціальних вимог, обов'язкових для виконання при провадженні видів господарської діяльності, що підлягають ліцензуванню.

Метод бухгалтерського обліку – система способів і прийомів за допомогою яких забезпечується суцільне, безперервне і взаємопов'язане відображення і економічне узагальнення в грошовій оцінці об'єктів обліку з метою контролю за виконанням статутних вимог, ефективним використанням ресурсів підприємства і забезпечення збереження власності.

Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку – нормативно-правовий акт, затверджений центральним органом виконавчої влади, що забезпечує формування державної фінансової політики, що визначає принципи та методи ведення бухгалтерського обліку і складання фінансової звітності, що не суперечать міжнародним стандартам.

Необоротні активи – всі активи, що не є оборотними.

Нематеріальний актив – немонетарний актив, який не має матеріальної форми, і може бути ідентифікований.

Об'єктами бухгалтерського обліку туроператора виступають такі процеси, господарські засоби та джерела їхнього формування: організація та здійснення туристичних подорожей, рекламна діяльність, реалізація путівок, туристичних подорожей,

посередницька діяльність щодо надання послуг туристам під час подорожей.

Об'єктами бухгалтерського обліку турагента є реалізація турів, доставка туристів до місця початку подорожі, контроль якості обслуговування, рекламна діяльність.

Облікова оцінка – попередня оцінка, яка використовується підприємством з метою розподілу витрат і доходів між відповідними звітними періодами.

Облікова політика – сукупність принципів, методів і процедур, що використовуються підприємством для складання та подання фінансової звітності.

Оборотні активи – гроші та їх еквіваленти, що не обмежені у використанні, а також інші активи, призначені для реалізації чи споживання протягом операційного циклу чи протягом дванадцяти місяців з дати балансу.

Оборотні відомості є способом періодичного узагальнення даних поточного бухгалтерського обліку, засобом перевірки записів в обліку, а також засобом перевірки правильності складання балансу.

Операційний цикл – проміжок часу між придбанням запасів для здійснення діяльності та отриманням коштів (еквівалентів грошових коштів) від реалізації виробленої з них продукції або товарів і послуг.

Операційна діяльність – основна діяльність підприємства, а також інші види діяльності, які не є інвестиційною чи фінансовою.

Основна діяльність – операції, пов'язані з виробництвом або реалізацією продукції (товарів, робіт, послуг), що є головною метою створення підприємства і забезпечують основну частку його доходу.

Основні засоби – матеріальні активи, які підприємство утримує з метою використання їх у процесі виробництва або постачання товарів, надання послуг, здавання в оренду іншим особам або для здійснення адміністративних і соціально-культурних функцій, очікуваний строк корисного використання (експлуатації) яких більше одного року (або операційного циклу, якщо він довший за рік).

Оцінка – спосіб грошового вимірювання господарських засобів і джерел їх утворення, господарських процесів та їх результатів.

Пайовий капітал – сукупність коштів фізичних і юридичних осіб, добровільно розміщених у товаристві для здійснення його господарсько-фінансової діяльності.

Первинний бухгалтерський документ – письмове підтвердження (доказ, свідоцтво) певної форми та змісту про фактичне здійснення господарської операції або письмове розпорядження на право її здійснення.

Первісна вартість – історична (фактична) собівартість необоротних активів у сумі грошових коштів або справедливої вартості інших активів, сплачених (переданих), витрачених для придбання (створення) необоротних активів.

План рахунків – систематизований перелік рахунків, який визначає організацію всієї системи поточного бухгалтерського обліку на підприємствах і організаціях.

Подвійний запис – взаємопов'язане подвійне відображення господарських операцій на бухгалтерських рахунках. Кожна господарська операція записується два рази: один раз – на дебет одного рахунка, а другий раз – на кредит іншого взаємопов'язаного рахунка.

Поточні зобов'язання – зобов'язання, які будуть погашені протягом операційного циклу підприємства або повинні бути погашені протягом дванадцяти місяців, починаючи з дати балансу.

Предмет бухгалтерського обліку – процеси виробництва, розподілу, обміну і невиробничого споживання продукту, господарські засоби і джерела їх утворення, які беруть участь у цих процесах, а також розрахунково-кредитні відносини, що склались при цьому.

Прибуток – сума, на яку доходи перевищують пов'язані з ними витрати.

Принцип бухгалтерського обліку – правило, яким слід керуватися при вимірюванні, оцінці та реєстрації господарських операцій і при відображенні їх результатів у фінансовій звітності.

Прямі витрати – витрати, що можуть бути віднесені безпосередньо до конкретного об'єкта витрат економічно доцільним шляхом.

Рахунки бухгалтерського обліку – спосіб групування здійснюваних господарських операцій за економічно однорідними ознаками з метою поточного відображення наявності і руху окремих видів засобів, джерел їх утворення, господарських процесів і результатів діяльності.

Регістр бухгалтерського обліку (обліковий регістр) – носій інформації спеціального формату і будови (паперовий, машинний), призначений для реєстрації, групування й узагальнення господарських операцій, відображених у первинних носіях інформації.

Ресторанне господарство – це вид економічної діяльності суб'єктів господарської діяльності з надання послуг із задоволення потреб споживачів у харчуванні з організацією дозвілля чи без нього.

Сальдо на рахунку – стан засобів чи джерел на певний період.

Синтетичні рахунки – рахунки, які дають характеристику певних економічно однорідних груп засобів, їх джерел і господарських процесів в узагальненому грошовому виразі.

Стаття балансу – певний вид засобів або джерел, згрупованих за економічно однорідними ознаками.

Статутний капітал – сукупність вкладів (у грошовому виразі) учасників у майно при створенні підприємства для забезпечення його діяльності в розмірах, визначених установчими документами.

Сукупний дохід – зміни у власному капіталі протягом звітного періоду внаслідок господарських операцій та інших подій (за винятком змін капіталу за рахунок операцій з власниками).

Туризм – тимчасовий виїзд особи з місця постійного проживання в оздоровчих, пізнавальних, професійно-ділових чи інших цілях без здійснення оплачуваної діяльності в місці перебування.

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.

Туристичні оператори – юридичні особи, створені згідно із законодавством України, для яких виключною діяльністю є організація та забезпечення створення туристичного продукту, реалізація та надання туристичних послуг, а також посередницька діяльність із надання характерних та супутніх послуг і які в установленому порядку отримали ліцензію на туроператорську діяльність;

Туристичні агенти – юридичні особи, створені згідно із законодавством України, а також фізичні особи – суб'єкти підприємницької діяльності, які здійснюють посередницьку діяльність з реалізації туристичного продукту туроператорів і туристичних послуг інших суб'єктів туристичної діяльності, а також посередницьку діяльність щодо реалізації характерних та супутніх послуг;

Фінансова діяльність – діяльність, яка призводить до змін розміру і складу власного та позикового капіталу підприємства.

Фінансова звітність – бухгалтерська звітність, що містить інформацію про фінансовий стан, результати діяльності та рух грошових коштів підприємства за звітний період.

Форма бухгалтерського обліку – певне поєднання різних видів облікових регістрів, послідовність і способи облікових записів.

Шифр рахунку – умовне цифрове позначення (номер) рахунку бухгалтерського обліку, вказане в плані рахунків.

Чисті активи – активи підприємства за вирахуванням його зобов'язань.

ДОДАТОК
План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу,
зобов'язань і господарських операцій підприємств і
організацій

Синтетичні рахунки		Субрахунки*	Рахунки, з якими кореспондує	
Код	Назва		по дебету з кредитом рахунків	по кредиту з дебетом рахунків
10	Основні засоби	100 «Інвестиційна нерухомість» 101 «Земельні ділянки» 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»	13, 15, 18, 37, 40, 41, 42, 46, 47, 48, 53, 64, 68, 74	13, 18, 28, 37, 41, 42, 85, 94, 97
11	Інші необоротні матеріальні активи	111 «Бібліотечні фонди» 112 «Малоцінні необоротні матеріальні активи» 113 «Тимчасові (нетитульні) споруди» 114 «Природні ресурси» 115 «Інвентарна тара» 116 «Предмети прокату» 117 «Інші необоротні матеріальні активи»	13, 15, 18, 23, 37, 40, 41, 42, 46, 48, 53, 64, 68, 74	13, 18, 28, 37, 39, 41, 42, 85, 94, 97
12	Нематеріальні активи	121 «Права користування природними ресурсами» 122 «Права користування майном» 123 «Права на комерційні позначення» 124 «Права на об'єкти промислової власності» 125 «Авторське право та суміжні з ним права» 127 «Інші нематеріальні активи»	13, 14, 15, 18, 37, 40, 41, 42, 46, 48, 53, 74	
13	Знос	131 «Знос основних засобів»	10, 11, 12,	10, 11, 12,

	(амортизація) необоротних активів	132 “Знос інших необоротних матеріальних активів” 133 “Накопичена амортизація нематеріальних активів” 134 “Накопичена амортизація довгострокових біологічних активів” 135 “Знос інвестиційної нерухомості”	16, 41, 42, 74	15, 16, 23, 39, 41, 42, 83, 91, 92, 93, 94
14	Довгострокові фінансові інвестиції	141 “Інвестиції пов’язаним сторонам за методом участі в капіталі” 142 “Інші інвестиції пов’язаним сторонам” 143 “Інвестиції не пов’язаним сторонам”	14, 18, 19, 30, 31, 35, 37, 40, 41, 42, 46, 50, 60, 64, 68, 72, 73, 74	12, 14, 19, 28, 30, 31, 35, 37, 41, 42, 60, 68, 85, 96, 97
15	Капітальні інвестиції	151 “Капітальне будівництво” 152 “Придбання основних засобів (виготовлення)” 153 “Придбання інших необоротних матеріальних активів (виготовлення)” 154 “Придбання нематеріальних активів (створення)” 155 “Придбання довгострокових біологічних активів (вирощування)”	3, 20, 21, 22, 23, 28, 30, 31, 33, 37, 39, 40, 41, 42, 46, 47, 48, 50, 53, 60, 63, 64, 65, 66, 68, 74, 95	10, 11, 12, 16, 28, 30, 31, 42, 48, 50, 60, 64, 85, 97
16	Довгострокові біологічні активи	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”	13, 15, 18, 37, 40, 42, 46, 48, 53, 71, 74	13, 18, 21, 28, 42, 85, 94, 97
17	Відстроч	за видами активів	54, 64, 74,	54, 64, 85,

	ені податкові активи		98	98
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”	10, 11, 12, 31, 33, 35, 37, 69, 70, 73, 74	10, 11, 12, 14, 28, 30, 31, 33, 35, 37, 85, 97
19	Гудвіл	191 “Гудвіл при придбанні” 193 “Гудвіл при приватизації (корпоратизації)”	14, 37, 68	14, 37, 45, 68, 97
Клас 2. Запаси				
20	Виробничі запаси	201 “Сировина й матеріали” 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”	20, 23, 24, 26, 27, 28, 37, 40, 42, 46, 48, 63, 64, 68, 71, 74	15, 20, 23, 24, 28, 37, 39, 42, 47, 80, 84, 85, 91, 92, 93, 94
21	Поточні біологічні активи	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”	21, 23, 37, 40, 42, 46, 48, 63, 64, 68, 71, 74	15, 21, 23, 28, 37, 80, 84, 85, 90, 94
22	Малоцінні та швидкозношува	за видами предметів	23, 24, 26, 37, 40, 42, 46, 48, 63, 64, 68, 71,	15, 23, 28, 37, 39, 42, 80, 84, 85, 91, 92, 93,

	ні предмети		74	94
23	Виробництво ¹	за видами виробництв, за статтями витрат і видами або групами продукції, що виробляється	13, 20, 21, 22, 23, 24, 25, 26, 27, 28, 37, 39, 47, 63, 64, 65, 66, 68, 71, 80, 81, 82, 83, 84, 91, 95	11, 15, 21, 20, 22, 23, 24, 25, 26, 27, 28, 37, 47, 79, 80, 84, 85, 90, 91, 92, 93, 94
24	Брак у виробництві	за видами виробництва	20, 23, 25, 63, 65, 66, 68	20, 22, 23, 37, 47, 63, 66, 80, 84, 85, 94
25	Напівфабрикати	за видами напівфабрикатів	23, 37, 42, 71	23, 24, 26, 27, 28, 37, 47, 80, 84, 85, 93, 94
26	Готова продукція	за видами готової продукції	23, 25, 37, 42, 71	20, 22, 23, 28, 37, 79, 80, 84, 85, 90, 92, 93, 94
27	Продукція сільськогосподарського виробництва	за видами продукції	23, 25, 37, 42, 71	20, 23, 28, 37, 80, 84, 85, 90, 92, 93, 94
28	Товари	281 “Товари на складі” 282 “Товари в торгівлі” 283 “Товари на комісії” 284 “Тара під товарами” 285 “Торгова націнка” 286 “Необоротні активи та групи вибуття, утримувані для продажу”	10, 11, 12, 14, 15, 16, 18, 20, 21, 22, 23, 25, 26, 27, 28, 37, 40, 42, 46, 63, 64, 68, 71, 74	15, 20, 23, 28, 37, 42, 80, 84, 85, 90, 92, 93, 94
Клас 3. Кошти, розрахунки та інші активи				
30	Готівка	301 “Готівка в національній валюті”	14, 15, 18, 30, 31, 34,	14, 15, 30, 31, 33, 35,

		302 “Готівка в іноземній валюті”	36, 37, 40, 42, 45, 46, 48, 50, 52, 55, 60, 63, 66, 68, 69, 70, 71, 73, 74, 76	36, 37, 39, 40, 45, 46, 47, 48, 50, 51, 52, 53, 55, 60, 61, 62, 63, 65, 66, 67, 68, 69, 70, 76, 84, 85, 90, 91, 92, 93, 94, 95, 97
31	Рахунки в банках	311 “Поточні рахунки в національній валюті” 312 “Поточні рахунки в іноземній валюті” 313 “Інші рахунки в банку в національній валюті” 314 “Інші рахунки в банку в іноземній валюті” 315 “Спеціальні рахунки в національній валюті” 316 “Спеціальні рахунки в іноземній валюті”	14, 15, 18, 30, 31, 33, 34, 35, 36, 37, 40, 42, 45, 46, 48, 50, 52, 55, 60, 63, 64, 65, 66, 68, 69, 70, 71, 73, 74, 76	14, 15, 18, 30, 31, 33, 35, 36, 37, 39, 40, 45, 46, 47, 48, 50, 51, 52, 53, 55, 60, 61, 62, 63, 64, 65, 66, 67, 68, 69, 76, 84, 85, 90, 91, 92, 93, 94, 95, 97
33	Інші кошти	331 “Грошові документи в національній валюті” 332 “Грошові документи в іноземній валюті” 333 “Грошові кошти в дорозі в національній валюті” 334 “Грошові кошти в дорозі в іноземній валюті” 335 “Електронні гроші, номіновані в національній валюті”	18, 30, 31, 37, 50, 60, 68, 70, 71	15, 18, 31, 37, 50, 60, 66, 68, 84, 85, 92, 93, 94
34	Короткострокові векселі одержані	341 “Короткострокові векселі, одержані в національній валюті” 342 “Короткострокові векселі, одержані в іноземній валюті”	36, 37, 70, 71, 73, 74	30, 31, 45, 50, 60, 63, 64, 68, 84, 85, 94, 97
35	Поточні фінансові інвестиції	351 “Еквіваленти грошових коштів” 352 “Інші поточні фінансові інвестиції”	14, 18, 30, 31, 36, 37, 40, 41, 42, 46, 50, 60, 64, 68, 73, 74	14, 18, 31, 41, 42, 85, 97

36	Розрахунки з покупця ми та замовниками	361 “Розрахунки з вітчизняними покупцями” 362 “Розрахунки з іноземними покупцями” 363 “Розрахунки з учасниками ПФГ” 364 “Розрахунки за гарантійним забезпеченням”	30, 31, 37, 42, 48, 64, 70, 71, 76	30, 31, 34, 35, 37, 38, 42, 50, 51, 60, 62, 63, 64, 65, 68, 70, 76, 84, 85, 90, 93, 94
37	Розрахунки з різними дебіторами	371 “Розрахунки за виданими авансами” 372 “Розрахунки з підзвітними особами” 373 “Розрахунки за нарахованими доходами” 374 “Розрахунки за претензіями” 375 “Розрахунки за відшкодуванням завданих збитків” 376 “Розрахунки за позиками членам кредитних спілок” 377 “Розрахунки з іншими дебіторами” 378 “Розрахунки з державними цільовими фондами” 379 “Розрахунки за операціями з деривативами”	10, 11, 14, 18, 19, 20, 21, 22, 23, 24, 25, 26, 27, 28, 30, 31, 33, 36, 39, 42, 48, 50, 60, 64, 66, 68, 69, 70, 71, 73, 74	10, 11, 12, 14, 15, 18, 19, 20, 21, 22, 23, 25, 26, 27, 28, 30, 31, 33, 34, 35, 36, 39, 42, 48, 50, 51, 60, 61, 62, 63, 64, 65, 66, 67, 68, 80, 84, 85, 91, 82, 93, 94
38	Резерв сумнівних боргів	–	36, 71	84, 94
39	Витрати майбутніх періодів	за видами витрат	11, 13, 20, 22, 30, 31, 37, 47, 63, 64, 65, 66, 68, 91	15, 23, 37, 84, 85, 91, 92, 93, 94
Клас 4. Власний капітал та забезпечення зобов'язань				
40	Зареєстрований (пайовий) капітал	401 “Статутний капітал” 402 “Пайовий капітал” 403 “Інший зареєстрований капітал” 404 “Внески до незареєстрованого статутного капіталу”	30, 31, 42, 44, 45, 46, 67	10, 11, 12, 14, 15, 16, 20, 21, 22, 28, 30, 31, 35, 41, 42, 43, 44, 46, 50, 60, 63, 66, 67, 68
41	Капітал у дооцінках	411 “Дооцінка (уцінка) основних засобів” 412 “Дооцінка (уцінка)”	10, 11, 12, 13, 14, 15, 35, 40, 44,	10, 11, 12, 13, 14, 15, 35, 42

		нематеріальних активів” 413 “Дооцінка (уцінка) фінансових інструментів” 414 “Інший капітал у дооцінках”	45	
42	Додатковий капітал	421 “Емісійний дохід” 422 “Інший вкладений капітал” 423 “Накопичені курсові різниці” 424 “Безоплатно одержані необоротні активи” 425 “Інший додатковий капітал”	10, 11, 12, 13, 14, 15, 16, 20, 22, 28, 35, 36, 37, 40, 41, 43, 44, 45, 46, 50, 51, 52, 53, 54, 55, 60, 62, 63, 64, 68, 74	10, 11, 12, 13, 14, 15, 16, 20, 21, 22, 25, 26, 27, 28, 30, 31, 35, 36, 37, 40, 44, 45, 46, 48, 50, 51, 52, 53, 55, 60, 62, 63, 68, 97
43	Резервний капітал	за видами капіталу та напрямками використання	40, 44, 67	42, 44
44	Нерозподілені прибутки (непокріті збитки)	441 “Прибуток нерозподілений” 442 “Непокріті збитки” 443 “Прибуток, використаний у звітному періоді”	40, 42, 43, 44, 45, 67, 68, 79	40, 41, 42, 43, 44, 45, 79
45	Вилучений капітал	451 “Вилучені акції” 452 “Вилучені вклади й паї” 453 “Інший вилучений капітал”	19, 30, 31, 34, 42, 44, 50, 52, 60, 62	30, 31, 40, 41, 42, 44, 46
46	Неоплачений капітал	–	30, 31, 40, 42, 45, 74	10, 11, 12, 14, 15, 16, 20, 21, 22, 28, 30, 31, 35, 40, 42, 50, 51, 52, 60, 62, 63, 64, 66, 67, 68, 97
47	Забезпечення майбутніх витрат і платежів	471 “Забезпечення виплат відпусток” 472 “Додаткове пенсійне забезпечення” 473 “Забезпечення гарантійних зобов’язань” 474 “Забезпечення інших витрат і платежів” 475 “Забезпечення призового	20, 23, 24, 25, 30, 31, 63, 65, 66, 68, 71	10, 15, 23, 39, 68, 81, 82, 84, 90, 91, 92, 93, 94

		фонду (резерв виплат)” 476 “Резерв на виплату джекпоту, не забезпеченого сплатою участі у лотереї” 477 “Забезпечення матеріального заохочення” 478 “Забезпечення відновлення земельних ділянок”		
48	Цільове фінансування і цільові надходження ²	481 “Кошти, вивільнені від оподаткування” 482 “Кошти з бюджету та державних цільових фондів” 483 “Благодійна допомога” 484 “Інші кошти цільового фінансування і цільових надходжень”	15, 30, 31, 37, 42, 50, 60, 64, 66, 69, 71, 74	10, 11, 12, 15, 16, 20, 21, 22, 30, 31, 36, 37, 50, 60, 63, 64, 68, 98
49	Страхові резерви	491 “Технічні резерви” 492 “Резерви із страхування життя” 493 “Частка перестраховиків у технічних резервах” 494 “Частка перестраховиків у резервах із страхування життя” 495 “Результат зміни технічних резервів” 496 “Результат зміни резервів із страхування життя”	49, 70, 71	49, 70, 94
Клас 5. Довгострокові зобов’язання				
50	Довгострокові позики	501 “Довгострокові кредити банків у національній валюті” 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”	15, 30, 31, 33, 34, 36, 37, 40, 42, 46, 48, 50, 52, 55, 60, 61, 68, 71, 73, 74	14, 15, 30, 31, 33, 35, 37, 42, 45, 48, 50, 51, 52, 53, 60, 61, 62, 63, 64, 65, 68, 84, 85, 91, 92, 93, 94, 95
51	Довгострокові векселі видані	511 “Довгострокові векселі, видані в національній валюті” 512 “Довгострокові векселі, видані в іноземній валюті”	30, 31, 36, 37, 42, 46, 50, 60, 61, 74	42, 63, 64, 65, 68, 84, 94, 95

52	Довгострокові зобов'язання за облігаціями	521 “Зобов'язання за облігаціями” 522 “Премія за випущеними облігаціями” 523 “Дисконт за випущеними облігаціями”	30, 31, 42, 46, 50, 52, 61, 73, 74	30, 31, 42, 45, 50, 52, 63, 68, 95
53	Довгострокові зобов'язання з оренди	531 “Зобов'язання з фінансової оренди” 532 “Зобов'язання з оренди цілісних майнових комплексів”	30, 31, 42, 50, 60, 61, 74	10, 11, 12, 15, 16, 42, 64, 95
54	Відстрочені податкові зобов'язання	за видами активів або зобов'язань, між оцінками яких для відображення в балансі та цілей оподаткування виникла різниця	17, 64, 98	17, 42, 64, 85, 98
55	Інші довгострокові зобов'язання	за кожним кредитором і видами залучених коштів	30, 31, 42, 61, 74	30, 31, 42, 50, 60, 63, 64, 65, 68
Клас 6. Поточні зобов'язання				
60	Короткострокові позики	601 “Короткострокові кредити банків у національній валюті” 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”	14, 15, 30, 31, 33, 34, 36, 37, 40, 42, 46, 48, 50, 55, 60, 68, 71, 73	14, 15, 30, 31, 33, 35, 37, 42, 45, 48, 50, 51, 53, 60, 61, 62, 63, 64, 65, 68, 84, 91, 92, 93, 94, 95
61	Поточна заборгованість за довгостроковими зобов'язаннями	611 “Поточна заборгованість за довгостроковими зобов'язаннями в національній валюті” 612 “Поточна заборгованість за довгостроковими зобов'язаннями в іноземній валюті”	30, 31, 37, 50, 60, 62, 64, 71	50, 51, 52, 53, 55
62	Короткострокові	621 “Короткострокові векселі, видані в національній валюті”	30, 31, 36, 37, 42, 46,	42, 45, 61, 63, 64, 65,

	векселі видані	622 “Короткострокові векселі, видані в іноземній валюті”	50, 60, 64, 71	68, 84, 94
63	Розрахунки з постачальниками та підрядниками	631 “Розрахунки з вітчизняними постачальниками” 632 “Розрахунки з іноземними постачальниками” 633 “Розрахунки з учасниками ПФГ”	24, 30, 31, 34, 36, 37, 40, 42, 46, 48, 50, 51, 52, 55, 60, 62, 64, 68, 70, 71, 74	15, 20, 21, 22, 23, 24, 28, 30, 31, 39, 42, 47, 64, 68, 70, 80, 84, 85, 90, 91, 92, 93, 94
64	Розрахунки за податками й платежами	641 “Розрахунки за податками” 642 “Розрахунки за обов’язковими платежами” 643 “Податкові зобов’язання” 644 “Податковий кредит”	15, 17, 31, 34, 36, 37, 46, 48, 50, 51, 53, 54, 55, 60, 62, 63, 64, 65, 68, 74, 98	10, 11, 14, 15, 17, 20, 21, 22, 23, 28, 31, 35, 36, 37, 39, 42, 48, 54, 61, 62, 63, 64, 65, 66, 67, 68, 70, 71, 74, 84, 85, 91, 92, 93, 94, 95, 97, 98
65	Розрахунки за страхування	651 “За розрахунками із загальнообов’язкового державного соціального страхування” 652 “За соціальним страхуванням” 654 “За індивідуальним страхуванням” 655 “За страхуванням майна”	30, 31, 36, 37, 50, 51, 55, 60, 62, 64, 66, 68, 74	15, 23, 24, 31, 39, 47, 64, 66, 68, 70, 82, 84, 85, 91, 92, 93, 94, 97
66	Розрахунки за виплатами і працівникам	661 “Розрахунки за заробітною платою” 662 “Розрахунки з депонентами” 663 “Розрахунки за іншими виплатами”	24, 30, 31, 33, 37, 40, 46, 64, 65, 66, 68, 70, 71	15, 23, 24, 30, 31, 37, 39, 47, 48, 65, 66, 81, 85, 91, 92, 93, 94, 97
67	Розрахунки з учасниками	671 “Розрахунки за нарахованими дивідендами” 672 “Розрахунки за іншими виплатами”	30, 31, 37, 40, 46, 64, 70, 71, 73, 74	40, 43, 44
68	Розрахунки за іншими операціями	680 “Розрахунки, пов’язані з необоротними активами та групами вибуття, утримуваними для продажу”	14, 19, 30, 31, 33, 34, 36, 37, 40, 42, 46, 47,	10, 11, 14, 15, 19, 20, 21, 22, 23, 24, 28, 30,

	ми	681 “Розрахунки за авансами одержаними” 682 “Внутрішні розрахунки” 683 “Внутрішньогосподарські розрахунки” 684 “Розрахунки за нарахованими відсотками” 685 “Розрахунки з іншими кредиторами”	48, 50, 51, 52, 55, 60, 62, 63, 64, 65, 70, 71, 73, 74	31, 33, 35, 37, 39, 42, 44, 47, 50, 60, 63, 64, 65, 66, 70, 80, 84, 85, 91, 92, 93, 94, 95, 97
69	Доходи майбутніх періодів	За видами доходів, датами їх утворення і визнання доходами звітного періоду	30, 31, 70, 74	18, 30, 31, 37, 48
Клас 7. Доходи і результати діяльності				
70	Доходи від реалізації 3	701 “Дохід від реалізації готової продукції” 702 “Дохід від реалізації товарів” 703 “Дохід від реалізації робіт і послуг” 704 “Вирахування з доходу” 705 “Перестраховання”	30, 36, 49, 63, 64, 65, 68, 70, 76, 79	18, 30, 31, 33, 34, 36, 37, 49, 63, 66, 67, 68, 69, 70, 76, 79
70	Доходи від реалізації 3	701 “Дохід від реалізації готової продукції” 702 “Дохід від реалізації товарів” 703 “Дохід від реалізації робіт і послуг” 704 “Вирахування з доходу” 705 “Перестраховання”	30, 36, 49, 63, 64, 65, 68, 70, 76, 79	18, 30, 31, 33, 34, 36, 37, 49, 63, 66, 67, 68, 69, 70, 76, 79
71	Інший операційний дохід	710 “Дохід від первісного визнання та від зміни вартості активів, які обліковуються за справедливою вартістю” 711 “Дохід від купівлі/продажу 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” 717 “Дохід від списання кредиторської заборгованості”	64, 79	16, 20, 21, 22, 23, 25, 26, 27, 28, 30, 31, 33, 34, 36, 37, 38, 47, 48, 49, 50, 60, 61, 62, 63, 66, 67, 68

		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” 722 “Дохід від спільної діяльності” 723 “Дохід від інвестицій в дочірні підприємства”	79	14
73	Інші фінансові доходи	731 “Дивіденди одержані” 732 “Відсотки одержані” 733 “Інші доходи від фінансових операцій”	79	14, 18, 30, 31, 34, 35, 37, 50, 52, 60, 67, 68
74	Інші доходи	740 “Дохід від зміни вартості фінансових інструментів” 741 “Дохід від реалізації фінансових інвестицій” 742 “Дохід від відновлення корисності активів” 744 “Дохід від неопераційної курсової різниці” 745 “Дохід від безоплатно одержаних активів” 746 “Інші доходи”	64, 79	10, 11, 12, 13, 14, 15, 16, 17, 18, 20, 21, 22, 28, 30, 31, 34, 35, 37, 42, 46, 48, 50, 51, 52, 53, 55, 63, 64, 65, 67, 68, 69
76	Страхові платежі	–	30, 31, 36, 70	30, 31, 36, 70
79	Фінансові результати	791 “Результат операційної діяльності” 792 “Результат фінансових операцій” 793 “Результат іншої діяльності”	23, 26, 44, 70, 80, 81, 82, 83, 84, 85, 90, 92, 93, 94, 95, 96, 97, 98	44, 70, 71, 72, 73, 74, 98
Клас 8. Витрати за елементами				
80	Матеріальні витрати	801 “Витрати сировини й матеріалів” 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 сільсько-	20, 21, 22, 23, 24, 25, 26, 27, 28, 37, 63, 68	23, 79, 91, 92, 93, 94

		господарського призначення” 808 “Витрати товарів” 809 “Інші матеріальні витрати”		
81	Витрати на оплату праці	811 “Виплати за окладами й тарифами” 812 “Премії та заохочення” 813 “Компенсаційні виплати” 814 “Оплата відпусток” 815 “Оплата іншого невідпрацьованого часу” 816 “Інші витрати на оплату праці”	47, 66	23, 79, 91, 92, 93, 94
82	Відрахування на соціальні заходи	821 “Відрахування на загальнообов’язкове державне соціальне страхування” 824 “Відрахування на індивідуальне страхування”	47, 65	23, 79, 91, 92, 93, 94
83	Амортизація	831 “Амортизація основних засобів” 832 “Амортизація інших необоротних матеріальних активів” 833 “Амортизація нематеріальних активів”	13	23, 79, 91, 92, 93, 94
84	Інші операційні витрати	–	20, 21, 22, 23, 24, 25, 26, 27, 28, 30, 31, 33, 34, 36, 37, 38, 39, 47, 50, 51, 60, 62, 63, 64, 65, 68	23, 79, 91, 92, 93, 94
85	Інші затрати	–	10, 11, 12, 14, 15, 16, 17, 18, 20, 21, 22, 23, 24, 25, 26, 27, 28, 30, 31, 33, 34, 35, 36, 37, 39, 50, 54, 63, 64, 65, 66, 68	79
Клас 9. Витрати діяльності				
90	Собіварті	901 “Собівартість реалізованої	21, 23, 26,	79

	сть реалізації	готової продукції” 902 “Собівартість реалізованих товарів” 903 “Собівартість реалізованих робіт і послуг” 904 “Страхові виплати”	27, 28, 30, 31, 36, 47, 63, 91	
91	Загально-виробничі витрати	–	13, 20, 22, 23, 30, 31, 37, 39, 47, 50, 60, 63, 64, 65, 66, 68, 80, 81, 82, 83, 84	23, 39, 90
92	Адміністративні витрати	–	13, 20, 22, 23, 26, 27, 28, 30, 31, 33, 37, 39, 47, 50, 60, 63, 64, 65, 66, 68, 80, 81, 82, 83, 84	79
93	Витрати на збут	–	13, 20, 22, 23, 25, 26, 27, 28, 30, 31, 33, 36, 37, 39, 47, 50, 60, 63, 64, 65, 66, 68, 80, 81, 82, 83, 84	79
94	Інші витрати операційної діяльності	940 “Витрати від первісного визнання та від зміни вартості активів, які обліковуються за справедливою вартістю” 941 “Витрати на дослідження і розробки” 942 “Витрати на купівлю-продаж іноземної валюти” 943 “Собівартість реалізованих виробничих запасів” 944 “Сумнівні та безнадійні борги” 945 “Втрати від операційної курсової різниці” 946 “Втрати від знецінення	10, 11, 12, 13, 16, 20, 21, 22, 23, 24, 25, 26, 27, 28, 30, 31, 33, 34, 36, 37, 38, 39, 47, 49, 50, 51, 60, 62, 63, 64, 65, 66, 68, 80, 81, 82, 83, 84	79

		запасів” 947 “Нестачі і втрати від псування цінностей” 948 “Визнані штрафи, пені, неустойки” 949 “Інші витрати операційної діяльності”		
95	Фінансові витрати	951 “Відсотки за кредит” 952 “Інші фінансові витрати”	30, 31, 50, 51, 52, 53, 60, 64, 68	15, 23, 79
96	Втрати від участі в капіталі	961 “Втрати від інвестицій в асоційовані підприємства” 962 “Втрати від спільної діяльності” 963 “Втрати від інвестицій в дочірні підприємства”	14	79
97	Інші витрати	970 “Витрати від зміни вартості фінансових інструментів” 971 “Собівартість реалізованих фінансових інвестицій” 972 “Втрати від зменшення корисності активів” 974 “Втрати від неопераційних курсових різниць” 975 “Уцінка необоротних активів і фінансових інвестицій” 976 “Списання необоротних активів” 977 “Інші витрати діяльності”	10, 11, 12, 14, 15, 16, 18, 19, 23, 30, 31, 34, 35, 42, 46, 64, 65, 66, 68	79
98	Податок на прибуток	–	17, 48, 54, 64, 79	17, 54, 64, 79
Клас 0. Позабалансові рахунки				
01	Орендовані необоротні активи	за видами активів	–	–
02	Активи на відповідальному 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 кожною наданою гарантією та забезпеченням	–	–
06	Гарантії та забезпечення отримані	за кожною отриманою гарантією та забезпеченням	–	–
07	Списані активи	071 “Списана дебіторська заборгованість” 072 “Невідшкодовані нестачі і втрати від псування цінностей”	–	–
08	Бланки суворого обліку	за кожним бланком та місцями їх зберігання	–	–
09	Амортизаційні відрахування	за напрямками використання амортизацій	–	–

ТЕМАТИКА РЕФЕРАТІВ

1. Поняття туризму, організаційно-правові форми туризму.
2. Суб'єкти туристичної діяльності.
3. Поняття туристичного продукту, характеристики туристичного продукту.
4. Поняття туристичного імпорту та туристичного експорту, їх відмінності від товарного імпорту та експорту.
5. Послідовність ліцензування туристичних послуг.
6. Основні вимоги до інформаційно-рекламної діяльності туроператорів і турагентів.
7. Види діяльності, які можна здійснювати туроператору і турагенту.
8. Обов'язкова наявність ліцензії для здійснення діяльності туроператорів.
9. Основні вимоги до іноземних юридичних і фізичних осіб, які бажають здійснювати туроператорську і турагентську діяльність на території України
10. Особливості бухгалтерського обліку туроператора: облік доходів і витрат діяльності.
11. Особливості оподаткування податком на додану вартість: порядок нарахування та сплати.
12. Особливості оподаткування податком на прибуток: порядок нарахування та сплати.
13. Єдиний податок у туроператора: особливості оподаткування.
14. Характеристика туристичного збору: особливості оподаткування.
15. Порядок формування туроператором виробничої собівартості туристичного продукту.
16. Документальне оформлення реалізації туристичного продукту.
17. Облік доходів у туроператора.
18. Облік витрат у турагента.
19. Порядок сплати та нарахування податку на додану вартість.
20. Порядок сплати та нарахування податку на прибуток.

21. Особливості оподаткування єдиним податком туроператора
22. Форми податкової звітності, які складають суб'єкти туристичного і готельно-ресторанного бізнесу.
23. Бухгалтерський облік сировини й товарів ресторанних підприємств
24. Калькулювання на підприємствах громадського харчування
25. Структура та зміст витрат ресторанного підприємства
26. Ціноутворення та облік товарів в ресторанах і кафе
27. Облік витрат готелю
28. Документи, потрібні для бухгалтерського обліку готельного підприємства.
29. Облік і калькулювання собівартості готельного продукту
30. Бухгалтерський облік матеріально-технічної бази на підприємстві готельного господарства

ЛІТЕРАТУРА

1. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi> [Посилання дійсне на 15.06.2022 р.]
2. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi> [Посилання дійсне на 15.06.2022 р.]
3. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi> [Посилання дійсне на 15.06.2022 р.]
4. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi> [Посилання дійсне на 15.06.2019 р.]
5. Закон України "Про туризм" Закон від 15.09.1995 р., № 324/95-ВР. [Електронний ресурс]. – Доступний з <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/324/95>
6. Законодавство України про туризм і готельну справу: збірник офіційних текстів законів станом на 1 лютого 2012 р. – К.: «Центр учбової літератури». – 2012. – 242 с.
7. Про встановлення граничної суми розрахунків готівкою: Постанова Національного банку України від 06.06.2013 р. № 210 [Електронний ресурс] – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z1109-13> [Посилання дійсне на 15.06.2022 р.]
8. Про затвердження Положення про ведення касових операцій у національній валюті в Україні: Постанова Національного банку України від 15.12.2004 р. № 637 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0040-05> [Посилання дійсне на 15.06.2022 р.]
9. Про затвердження Положення про ведення касових операцій у національній валюті в Україні: Постанова Національного банку України від 12.11.2003 р. № 492 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z1172-03> [Посилання дійсне на 15.06.2022 р.]

10. Про затвердження Інструкції про порядок відкриття, використання і закриття рахунків у національній та іноземних, валютах: Закон України від 06.07.1995 р. № 265/95-ВР [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/265/95-%D0%B2%D1%80/page> [Посилання дійсне на 15.06.2019 р.]

11. Про затвердження Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку: Наказ Міністерства фінансів України від 24.05.1995 р. №88 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0168-95> [Посилання дійсне на 15.06.2022 р.]

12. Про платіжні системи та переказ коштів в Україні: Закон України від 05.04.2001 р. № 2346-III [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/2346-14> [Посилання дійсне на 15.06.2022р.]

13. Про затвердження Інструкції про безготівкові розрахунки в Україні в національній валюті: Постанова Національного банку України від 21.01.2004 р. № 22 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z03> [Посилання дійсне на 15.06.2022р.]

14. Бруханський Р.Ф. Бухгалтерський облік: підруч. / Р.Ф. Бруханський. – Тернопіль: ТНЕУ, 2016. – 480 с.

15. Виноградова М.О. Аудит: навчальний посібник / М.О. Виноградова. – К.: ЦУЛ, 2016. – 500 с.

16. Кім Ю.Г. Бухгалтерський та податковий облік: Первинні документи та порядок їх заповнення / Ю.Г. Кім. – К.: ЦУЛ, 2014. – 600 с.

17. Бухгалтерський облік: загальна теорія: навч. посіб. / Ю.С. Серпенінова, С.М. Гольцова, І.О. Макаренко; за заг. ред. Ю.С. Серпенінової. – Суми: Університетська книга, 2015. – 336 с.

18. Бухгалтерський фінансовий облік, оподаткування і звітність: підручник / Н. М. Ткаченко – 6-те видання, доповнене і перероблене – К.: Алерта, 2013. – 982 с.

19. Бухгалтерський облік: навч. посібник / Н.В. Гудзь, П.Н. Денчук, Р.В. Романів – 2-ге вид., перероб. і допов. – К.: Центр учбової літератури, 2016. – 424 с.

20. Облік та аудит витрат підприємств ресторанного господарства: монограф. / Л.М. Янчева, А.В. Янчев, Л.О. Кирильєва та ін. – Харків: ФОП Іванченко, 2017. – 262 с
21. Бухгалтерський облік: навчальний посібник / І.Б. Садовська, Т.В. Божидарнік, К.Є. Нагірська. – К.: Центр учбової літератури
22. Бухгалтерський облік у торгівлі та ресторанному господарстві: навч. посіб / за заг. ред. Л.В. Нападовської. – К.: Київ. нац. торг.-екон. ун-т, 2012. – 395 с.
23. Швець В.Г. Теорія бухгалтерського обліку: підручник / В.Г. Швець. – 4-те вид., переробл. і доповн. – К.: Знання, 2015. – 572 с.
24. Управління фінансами суб'єктів господарювання: практикум: навч. посіб. / А.П. Вожжов, С.В. Сорокіна, І.В. Колесова та ін.; за ред. А.П. Вожжова. – К.: Знання, 2014. – 324 с.
25. Гриценко Л.Л. Фінанси підприємств: практикум: навч. посіб. / Л.Л. Гриценко, О.В. Дейнека, І.М. Боярко. – Суми: Університетська книга, 2015. – 285 с.
26. Гриб С.В. Фінанси підприємств в таблицях та схемах: навч. посіб. / С.В. Гриб. – К.: Ліра-К, 2015. – 224 с.
27. Балченко З.А. Бухгалтерський облік в туризмі і готелях України: Навчальний посібник для ВНЗ (рек. МОН Ук.)/ З.А. Балченко. – К.: КУТЕП, 2011. – 232с.
28. Економіка туризму / Камушков О.С., Ткач В.О., Журавльова С.М., Шевченко О.В. – Дніпропетровськ: «Акцент ПП», 2012. – 132 с.
29. Пилипенко С.М. Особливості бухгалтерського обліку придбання (створення) та продажу путівок туристичними фірмами / С.М. Пилипенко, У.П. Новак // Бухгалтерський облік, контроль та аналіз в умовах інституціональних змін та сталого економічного розвитку: матер. II Міжнар. наук.-практ. Інтернет-конф., (ЛНТУ, Луцьк, 25 листопада 2016 р.) – Тернопіль: Вид-во "Крок". – 2016. – С. 70-72.
30. Височан О.С. Облік і калькулювання собівартості туристичного продукту: питання об'єкту та номенклатури витрат / О.С. Височан // Вісник Харківського національного технічного університету сільського господарства імені Петра Василенка. – 2014. – Вип. 150. – С. 110–119.

31. Момонт Т.В. Особливості організації бухгалтерського обліку підприємствами туристичної сфери / Т.В. Момонт // Вісник Житомирського державного технологічного університету. – Сер.: Економічні науки. – Житомир: Вид-во ЖДТУ. – 2014. – № 1(67). – С. 34-40.

32. Гончаренко О.М. Облік витрат та аналіз собівартості туристичного продукту: автореф. дис. к.е.н.: спец. 08.00.09 / О.М. Гончаренко; Київ. нац. торг.-екон. ун-т. – К., 2012.

33. Бондар М.І. Звітність підприємства: навч. посіб. / М.І. Бондар. – К.: ЦУЛ, 2015. – 570 с.

34. Верига Ю.А. Облік і звітність суб'єктів малого підприємництва: навч. посіб. / Ю. А. Верига. – К.: ЦУЛ, 2014. – 264 с.

35. Верига Ю.А. Облікова політика підприємства: навч. посіб. / Ю. А. Верига. – К.: ЦУЛ, 2015. – 315 с.

36. Мальська М.П. Економіка туризму: теорія та практика [текст]: підручник. / М.П. Мальська, М.Й. Рутинський, С.В. Білоус, Н.Л. Мандюк. – К.: Центр учбової літератури, 2016. – 544 с.

37. Сайт журналу «Баланс» [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.balance.dp.ua> [Посилання дійсне на 15.06.2022р.]

38. Сайт журналу «Бухгалтер» [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.buhgalter.kharkov.com> [Посилання дійсне на 15.06.2022р.]

39. Сайт журналу «Вісник податкової служби України» [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.visnuk.com.ua> [Посилання дійсне на 15.06.2022р.]

40. Сайт газети «Все про бухгалтерський облік» [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.voby.com.ua> [Посилання дійсне на 15.06.2022р.]

41. Сайт журналу «Головбух» [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.glavbuh.com.ua> [Посилання дійсне на 15.06.2022р.]

42. Сайт журналу «Дебет-Кредит» [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.dtk.com.ua> [Посилання дійсне на 15.06.2022р.]

43. Сайт журналу «Податки і бухгалтерській облік» [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.factor.kharkov.com> [Посилання дійсне на 15.06.2022р.]

44. Сайт газети «Урядовий кур'єр» [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.ukcc.com.kiev.ua> [Посилання дійсне на 15.06.2022р.]

НАВЧАЛЬНЕ ВИДАННЯ

ГРЕСЬ-ЄВРЕІНОВА Світлана Володимирівна
ШЕЛЕМЕТЬЄВА Тетяна Вячеславівна
МАМОТЕНКО Дар'я Юріївна

БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК ТУРИСТИЧНИХ ТА ГОТЕЛЬНО- РЕСТОРАННИХ ПІДПРИЄМСТВ

Навчальний посібник

Комп'ютерний набір *Гресь-Євреїнова С.В.*
Верстка *Дяченко О.О.*

Підписано до друку 04.07.2022. Формат 60×84/16. Ум. друк. арк. 13,60.
Тираж 100 прим. Зам. № 493.

Національний університет «Запорізька політехніка»
Україна, 69063, м. Запоріжжя, вул. Жуковського, 64
Тел.: (061) 769–82–96, 220–12–14

Свідоцтво суб'єкта видавничої справи ДК № 6952 від 22.10.2019.