

**Міністерство освіти і науки України**  
**Тернопільський національний економічний університет**

Факультет обліку і аудиту  
*Кафедра економіки, обліку та економічного аналізу  
в сфері соціальної інфраструктури*

**Фаріон І. Д., Романків І. Я.**

# **ОБЛІК ВИТРАТ І КАЛЬКУЛЮВАННЯ СОБІВАРТОСТІ ПОСЛУГ У ГАЛУЗЯХ СОЦІАЛЬНОЇ СФЕРИ**

**Навчальний посібник**

*для студентів спеціальності 7.050106 «Облік і аудит»  
освітньо-кваліфікаційного рівня «Спеціаліст»  
заочної форми навчання*

Тернопіль  
Економічна думка  
2007

**Фаріон І. Д., Романків І. Я. Облік витрат і калькулювання со-  
бівартості послуг у галузях соціальної сфери:** Навчальний посібник  
для студентів спеціальності 7.050106 «Облік і аудит» освітньо-  
кваліфікаційного рівня «Спеціаліст» заочної форми навчання / За ре-  
дакцією доктора економічних наук, професора Фаріона І. Д. – Терно-  
піль: Економічна думка, 2007. – 194 с.

**Розглянуто і схвалено**  
на засіданні кафедри економіки, обліку  
та економічного аналізу в сфері соціальної інфраструктури  
(протокол № 8 від 22 січня 2007 р.)

**Укладачі:**

**Фаріон І. Д.,**

доктор економічних наук, професор, завідувач ка-  
федри економіки, обліку та економічного аналізу в  
сфері соціальної інфраструктури Тернопільського  
національного економічного університету

**Романків І. Я.,**

кандидат економічних наук, доцент кафедри еко-  
номіки, обліку та економічного аналізу в сфері со-  
ціальної інфраструктури Тернопільського націона-  
льного економічного університету

**Рецензенти:**

**Литвин Б. М.,**

доктор економічних наук, професор, заслужений  
діяч науки і техніки України, завідувач кафедри  
економіки і управління інвестиціями Тернопільсь-  
кого національного економічного університету

**Корецький Б. М.,**

доцент, кандидат економічних наук, завідувач ка-  
федри комерційної діяльності Тернопільського ко-  
мерційного інституту.

**Літературний  
редактор:**

**Мельничук Б. І.**

**Відповідальний  
за випуск:**

**Фаріон І. Д.,**

доктор економічних наук, професор

## ВСТУП

Кожне підприємство в сучасних ринкових умовах господарювання намагається максимізувати свій дохід і, відповідно, мінімізувати витрати, адже прибуток – це те, заради чого здійснюється будь-який бізнес. Для успішного функціонування своєї фірми кожен підприємець має навчитись ефективно управляти витратами, а для цього треба розуміти їх суть, класифікувати витрати за такими ознаками, що давали б змогу отримувати найповнішу інформацію як для прийняття правильних управлінських рішень, так і для задоволення потреб зовнішніх користувачів, котрі безпосередньо пов'язані з даним суб'єктом ринкових відносин.

Інформаційні ресурси про витрати та собівартість продукції (робіт, послуг) підприємства формують за плановими показниками і фактичними даними щодо здійснених господарських операцій, відображених у фінансовому, внутрішньогосподарському (управлінському) і статистичному обліках.

Бухгалтерський облік – одне з основних джерел інформації про виробничу й фінансово-господарську діяльність підприємств і об'єднань, необхідної для прийняття та реалізації управлінських рішень. Облік має забезпечувати повсякденний контроль за правильним і цільовим використанням коштів, матеріальних, енергетичних та трудових ресурсів, їх збереженням, а також на базі аналізу сприяти поліпшенню фінансово-господарської діяльності підприємств й організацій.

У процесі господарювання на підприємстві виникають витрати щодо використаних виробничих запасів (сировини, матеріалів, робіт, послуг), на зарплату працівників, здійснення соціальних заходів, знос необоротних матеріальних і нематеріальних активів. Сукупні витрати живої та уречевленої праці на виробництво продукції (виконання робіт, надання послуг) становлять витрати господарської діяльності суб'єктів підприємництва. В такому найбільш абстрактному розумінні витрати виробництва однаково притаманні всім суспільно-економічним формаціям.

Собівартість продукції (робіт, послуг) – центральний об'єкт управління і якісний показник, що характеризує ефективність діяль-

ності підприємства. Калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) – одна з важливих функцій обліку, яка, крім основного призначення, є інформаційною базою для вибору виробничої стратегії та ціноутворення підприємства.

Вивчення витрат підприємств різних галузей, у т. ч. сфери послуг, закладає основу найважливішого комплексу практичних економічних знань, необхідних кожному спеціалістові, незалежно від його спеціалізації та місця роботи.

Draft Only

# КОРОТКИЙ ЗМІСТ ЛЕКЦІЙНОГО МАТЕРІАЛУ

## **Тема 1. ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ ФОРМУВАННЯ ВИТРАТ НА ПІДПРИЄМСТВІ**

1. *Економічна політика підприємства у сфері формування витрат.*
2. *Визнання та класифікація витрат.*
3. *Групування витрат за економічними елементами.*
4. *Групування витрат за статтями калькуляції.*
5. *Витрати підприємств, не пов'язані з виробничою діяльністю.*

### **1.1. Економічна політика підприємства у сфері формування витрат**

Перехід до ринкової системи господарювання потребує перегляду економічної суті багатьох категорій та уточнення їх ролі та функцій у роботі підприємств. Це стосується такої категорії, як витрати підприємства. Проблема в тому, що в умовах ринкової економіки не тільки підвищується роль витрат виробництва у забезпеченні ефективної роботи підприємств будь-якої форми власності, а й збільшуються можливості адміністрації та менеджерів в управлінні витратами, у т. ч. вирішенні таких питань, як визначення прибутків та прибутковості роботи підприємств, цін на продукцію й послуги.

У ринковій ситуації завищені витрати виробництва є фактором, що знижує конкурентоспроможність продукції, гальмує вихід підприємства в ринковий простір, а отже, роблять цей об'єкт непривабливим для інвестора.

Таким чином, розглядаючи витрати виробництва як економічну категорію в умовах ринкової економіки, необхідно визначити не тільки її суть, а й функції, завдання та місце у розв'язанні проблеми підвищення ефективності господарювання та управління ними. Враховуючи викладене, важливо звернути увагу на наступні вихідні положення [31, с. 26–27].

1. Під витратами виробництва необхідно розуміти сукупність витрат, пов'язаних із виготовленням і реалізацією продукції або наданням послуг.
2. Як економічна категорія витрати виробництва характеризують суспільні відносини у сфері ефективності господарювання.
3. Ефективність господарювання доцільно визначати й оцінювати за спільним для всіх ланок економіки принципом і єдиним критерієм – зіставлення результатів та витрат виробництва.
4. У забезпеченні ефективності господарювання витрати виробництва мають виконувати наступні функції: облікову, нормативно-регулюючу, оцінюючу, керівну.

Організаційно-правовою основою формування витрат підприємства та визначення собівартості продукції (товарів, робіт, послуг) є нормативні документи законодавчої і виконавчої влади держави, зокрема: Закони України «Про підприємство», «Про підприємства в Україні», «Про господарські товариства», «Про власність», «Про оплату праці», «Про відпустки», «Про оподаткування прибутку підприємств», «Про податок на додану вартість», «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», «Про порядок погашення зобов'язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами»; Положення (стандарти) бухгалтерського обліку; Методичні рекомендації з формування собівартості продукції (робіт, послуг) у різних галузях.

Водночас, кожний господарюючий суб'єкт визначає власні правила економічної політики у сфері формування витрат через систему внутрішніх документів.

Закон України «Про підприємства в Україні» надає право підприємству за його внутрішніми нормативними документами самостійно визначати витрати.

Важливе місце у сфері формування витрат підприємства належить бухгалтерському обліку. Суттєвість Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» в тому, що він надає право підприємству самостійно:

- ◆ визначати облікову політику підприємства – сукупність принципів, методів і процедур, що використовує підприємство для узагальнення інформації про свої витрати та собівартість продукції (робіт, послуг);
- ◆ обирати форму бухгалтерського обліку;
- ◆ розробляти систему і форми внутрішнього господарського (управлінського) обліку, звітності та контролю господарських операцій, визначати права працівників на підписання бухгалтерських документів;
- ◆ затверджувати правила документообігу і технологію опрацювання облікової інформації, додаткову систему рахунків та реєстрів аналітичного обліку;
- ◆ виділяти на окремий баланс філії, представництва, відділення та інші відокремлені структурні підрозділи, зобов'язані вести бухгалтерський облік витрат.

Основним принципом формування витрат є відповідність їх доходам. Для визначення фінансового результату порівнюють доходи звітного періоду з витратами, що були здійснені для отримання згаданих доходів. При цьому доходи і витрати відображають у момент їх виникнення, незалежно від дати надходження активів.

Витрати підприємства формуються в процесі використання ресурсів при певній його діяльності. Вони мають різну цільову спрямованість, але найбільш загальним і принциповим є поділ їх на операційні, фінансові, інвестиційні та надзвичайні витрати, а також податок на прибуток та дивіденди.

У процесі господарської діяльності формуються витрати підприємства в цілому та його структурних підрозділів. Витрати підприємства в цілому визначають як суму зменшення вартості активів або зменшення власного капіталу (збиток). Джерелом покриття витрат підприємства є його доходи, що збільшують вартість активів на суму витрат, здійснених для отримання цих доходів, і суму одержаного чистого прибутку.

Витрати структурного підрозділу – це вартість ресурсів, використаних у технологічному процесі, яка становить виробничу собівартість створеної в структурному підрозділі продукції (робіт, послуг). У виробничих структурних підрозділах, які за технологічним процесом безпосередньо беруть участь у створенні об'єкта підприємницької діяльності (продукції, робіт, послуг), вартість використаних ресурсів формує виробничу собівартість, тобто ресурси перетворюються на об'єкти підприємницької діяльності (рис. 1.1) [40, с. 14].

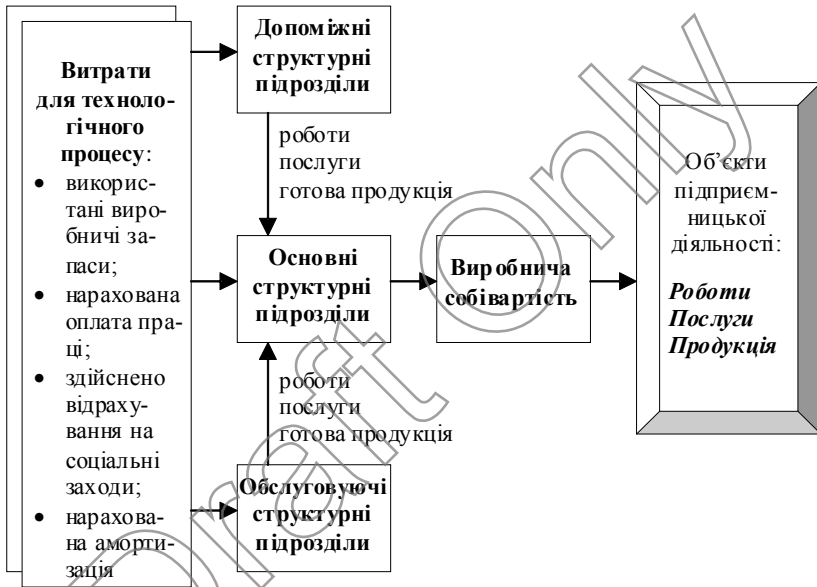


Рис. 1.1. Формування виробничої собівартості продукції (робіт, послуг) у структурних підрозділах підприємства.

Готова продукція (роботи, послуги) виробничих структурних підрозділів після її реалізації є джерелом покриття та відшкодування використаних ресурсів.

У структурних підрозділах підприємства, які виконують загальногосподарські управлінські функції, формуються адміністративні витрати. В цих підрозділах ресурси перетворюються на витрати, котрі покривають валовим прибутком, тобто різницею між одержаним чис-



тим доходом і виробничою собівартістю. В збутових структурних підрозділах підприємства, які виконують функцію просування об'єктів підприємницької діяльності до покупців, формуються витрати на збут продукції. В цих підрозділах ресурси перетворюються на витрати, які покривають валовим прибутком.

Окремі структурні підрозділи підприємства або його працівники можуть створювати витрати у сфері інвестиційної та фінансової діяльності. Витрати цих підрозділів покривають відповідними доходами, а коли їх нема – фінансовими результатами від операційної діяльності.

Невиробничі структурні підрозділи підприємства соціально-культурного характеру формують інші витрати операційної діяльності, які покривають доходами від їх діяльності, а також валовим прибутком від діяльності виробничих структурних підрозділів.

Створений прибуток підприємства є джерелом нарахування податку на прибуток. За рахунок чистого прибутку підприємства покривають витрати з виплати дивідендів.

Формування витрат підприємства та покриття їх доходами за діючими положеннями нормативних документів відображено на рис. 1.2 [40, с. 16].

## **1.2. Визнання та класифікація витрат**

**Витрати** – це зменшення економічних вигод у вигляді вибуття активів або збільшення зобов'язань, що призводять до зменшення власного капіталу підприємства (за винятком зменшення капіталу за рахунок його вилучення або розподілу між власниками) [7, с. 139].

Тобто, витратами звітного періоду визнають 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 визнають витратами певного періоду одночасно з визначенням доходу, для отримання якого вони здійснені.

Якщо витрати неможливо прямо пов'язати з доходом певного періоду, то їх відображають у витратах того звітного періоду, в якому вони були здійснені.

Draft Only

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

Не визнають витратами: платежі за договорами комісії, агентськими угодами та іншими аналогічними договорами на користь комітента, принципала тощо; попередню (авансову) оплату запасів, робіт, послуг; погашення отриманих позик; інші зменшення активів або збільшення зобов'язань, що не відповідають наведеним ознакам; витрати, що відображають зменшення власного капіталу.

Важливим питанням, на базі якого необхідно формувати методологію дослідження ефективності управління витратами на підприємстві, є їх класифікація за певними ознаками.

Класифікація витрат – це поділ витрат на класи на основі певних загальних ознак об'єктів і закономірних зв'язків між ними. При цьому чим більше виділено ознак класифікації, тим вищий ступінь пізнання об'єктів [31, с. 28].

Економічно обґрунтована класифікація витрат є важливою передумовою успішної організації планування, обліку, контролю, аналізу виробничих витрат, калькулювання собівартості продукції та ефективного управління витратами.

При класифікації витрат необхідно враховувати ряд чинників, що впливають на неї, а саме:

- ◆ науково обґрунтована класифікація витрат необхідна для вдосконалення всього господарського механізму, тобто механізму управління економікою, який поєднує не лише облік, контроль і аналіз, а й організацію виробництва, його стимулювання, вдосконалення виробничих відносин у самому підприємстві на основі ціноутворення та інше;
- ◆ зважаючи на те, що виробничі обставини, які виникають у процесі діяльності підприємства безмежні й непередбачувані в умовах ринкових відносин, то й кількість ознак класифікації витрат може бути безмежною. При цьому згадана класифікація витрат залежатиме від призначення інформації;
- ◆ оцінити існуючу класифікацію з точки істинності практично нереально, тому найправильніша та класифікація, яка зручна у використанні та яка вирішує завдання управлінського персоналу підприємства;

- ♦ система обліку є інформаційною системою, що має забезпечувати відповідною інформацією різні групи споживачів, кожна з яких має свою мету. Тобто, класифікація витрат для досягнення різних цілей не може бути однаковою [31, с. 28–29].

На основі узагальнення вітчизняного та закордонного досвіду з питань класифікації витрат підприємства можна виділити їх наступні **класифікаційні ознаки** [7, с. 139–140]:

1. *За центрами відповідальності* (місцем виникнення витрат) – витрати окремих виробництв, цехів, дільниць, технологічних підрозділів тощо, з розподілом на витрати:
  - ♦ **основного** виробництва (тобто тих, що беруть безпосередню участь у виготовленні продукції);
  - ♦ **допоміжного** (підсобного) виробництва – призначеного для обслуговування цехів основного виробництва (ремонтні цехи, експериментальні, енергетичні, транспортні підрозділи тощо).
2. *За видами продукції, робіт, послуг* – витрати **на окремі вироби, типові представники виробів, групи однорідних виробів, напівфабрикати, одноразові замовлення** тощо.
3. *За єдністю складу* – **однoeлементні** (в т. ч. економічно однорідні витрати, що не поділяють на різні компоненти, незалежно від їх місця та цільового призначення (сировина, матеріали, паливо, енергія, заробітна плата тощо) та **комплексні** (котрі складаються з кількох економічних елементів (наприклад, загальновиробничі витрати, до яких належать практично всі економічні елементи).
4. *За видами витрат* – **за економічними елементами, за статтями калькуляції**.
5. *За способами перенесення вартості на продукцію* – **прямі** (що можуть бути безпосередньо віднесені до конкретного об'єкта (сировина й основні матеріали, покупні вироби і напівфабрикати, основна заробітна плата виробничих робітників, паливо на технологічні потреби та силова електроенергія) і **непрямі** (що не можуть бути віднесені безпосередньо до певного об'єкта витрат економічно можливим шляхом і тому потребують розподілу (амортизація, витрати на опалення та освітлення тощо).
6. *За ступенем впливу обсягу виробництва на рівень витрат* – змінні та постійні:

- ◆ **змінні витрати** – це витрати, абсолютна величина яких зростає зі збільшенням обсягу випуску продукції і зменшується з його зниженням (витрати на сировину, матеріали, технологічне паливо та енергію, на оплату праці виробничого персоналу з відрахуваннями на соціальні заходи тощо);
  - ◆ **постійні витрати** – це витрати, абсолютна величина яких зі збільшенням (зменшенням) обсягу випуску продукції істотно не змінюється, тобто вони не залежать від динаміки обсягу виробництва і продажу продукції (це витрати, пов'язані з обслуговуванням і управлінням виробництвом, а також витрати на забезпечення господарських потреб виробництва, зокрема амортизація, орендна плата, заробітна плата персоналу з обслуговування на погодинній оплаті).
7. *За календарними періодами:*
- ◆ **поточні** – в яких періодичність менша місяця;
  - ◆ **довготермінові** – пов'язані з використанням довготермінового договору (контракту), тобто контракту, що не планується завершити раніше, ніж через 9 місяців з моменту перших витрат або отримання авансу (передоплати);
  - ◆ **одноразові** – здійснюються раз (із періодичністю більше місяця) і спрямовують на забезпечення процесу виробництва протягом тривалого часу.
8. *За доцільністю витрачання:*
- ◆ **продуктивні** – передбачені технологією та організацією виробництва;
  - ◆ **непродуктивні** – необов'язкові, що виникають у результаті недоліків у організації виробництва, порушення технології тощо (брак продукції, втрати від простоїв, оплата понадурочних робіт тощо).
9. *За визначенням причетності до собівартості:*
- ◆ **витрати на продукцію** – прямі й загальновиробничі витрати, з них складається виробнича собівартість продукції (робіт, послуг);
  - ◆ **витрати періоду** – витрати, які не вводять до виробничої собівартості й розглядають як витрати того періоду, в якому вони були здійснені (адміністративні витрати, ви-

трати на збут та інші операційні витрати). На торговельних підприємствах витратами періоду є витрати обігу.

Зазначена класифікація витрат далеко не бездоганна. Кожне підприємство в сучасних ринкових умовах господарювання намагається максимізувати свій дохід і, відповідно, мінімізувати витрати, адже прибуток – це те, заради чого здійснюють будь-який бізнес. Для успішного функціонування своєї фірми кожен підприємець має навчитися ефективно управляти витратами, а для цього треба розуміти їх суть, класифікувати витрати за такими ознаками, що давали б змогу отримувати найповнішу інформацію як для прийняття правильних управлінських рішень, так і для задоволення потреб зовнішніх користувачів, котрі безпосередньо пов'язані з даним суб'єктом ринкових відносин.

### 1.3. Групування витрат за економічними елементами

**Елементи витрат** – це сукупність економічно однорідних витрат незалежно від специфіки виробництва продукції.

Групування за економічними елементами стосується лише операційної діяльності підприємств і дає змогу проаналізувати склад, структуру та ефективність витрат. При цьому можна встановити залежність витрат від технічного рівня розвитку та ефективності використання матеріальних, трудових ресурсів, визначити пріоритетні напрямки їх раціоналізації. Поелементне групування використовують при визначенні граничного рівня витрат, для складання кошторисів та формування їх нормативної бази. Відповідно до П(С)БО 16 «Витрати», групування витрат за економічними елементами має типову структуру (рис. 1.3) [28, с. 414]. Це групування – єдине для всіх видів економічної діяльності.

При визначенні собівартості продукції до кожного з елементів витрат вводять описані нижче витрати.

1. **Матеріальні витрати** – витрати на сировину, матеріали, купівельні напівфабрикати та комплектуючі вироби, придбані у сторонніх організацій паливе і енергію, тару, будівельні матеріали, запасні частини, МШП, використані в операційній діяльності підприємства.

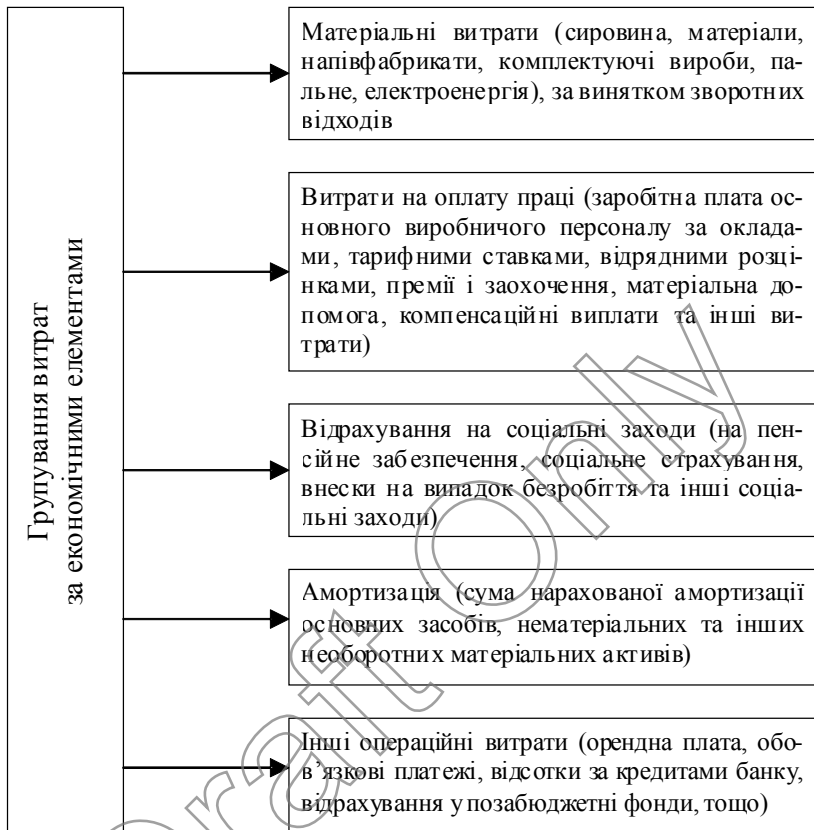


Рис. 1.3. Класифікація витрат підприємства за економічними елементами.

Не вводять до матеріальних витрат:

- ◆ куповані матеріали, пальне, енергію, які реалізують без додаткової обробки на даному підприємстві;
- ◆ зворотні відходи – це залишки сировини, матеріалів, напівфабрикатів, теплоносіїв та інших матеріальних цінностей, що утворилися в процесі виробництва продукції, втратили повністю чи частково споживчу вартість, і через це їх використовують із підвищеними витратами або зовсім не використовують.

Матеріали при їх придбанні та витрачанні оцінюють згідно з П(С)БО 9 «Запаси».

2. **Витрати на оплату праці** – нарахована основна, додаткова заробітна плата за окладами і тарифами, премії та інші заохочувальні й компенсаційні виплати, матеріальна допомога, оплата відпусток, інші витрати на оплату праці.
3. **Відрахування на соціальні заходи** – відрахування на обов'язкове пенсійне страхування; відрахування на загальнообов'язкове державне соціальне страхування у зв'язку з тимчасовою втратою працездатності; відрахування на загальнообов'язкове державне соціальне страхування на випадок безробіття; відрахування на загальнообов'язкове державне соціальне страхування від нещасного випадку; відрахування на індивідуальне страхування персоналу на підприємстві; відрахування на інші соціальні заходи.
4. **До елементу «Амортизація»** вводять суму нарахованої амортизації основних засобів, нематеріальних активів та інших необоротних матеріальних активів з використанням методів, визначених П(С)БО 7 та 8.
5. **До інших операційних витрат** належать:
  - ◆ витрати на відрядження;
  - ◆ оплата послуг банків;
  - ◆ податки, збори та інші обов'язкові платежі;
  - ◆ витрати на рекламу, на організацію прийомів, репрезентацій і свят;
  - ◆ витрати на зв'язок;
  - ◆ витрати на оплату послуг транспортних, страхових та посередницьких організацій;
  - ◆ оплата участі в семінарах, витрати на професійну підготовку та перепідготовку працівників;
  - ◆ витрати на здійснення аудиту;
  - ◆ сплачена орендна плата (за оперативну оренду);
  - ◆ оплата мита та митних зборів при експорті;
  - ◆ витрати на охорону праці, на перевезення працівників тощо.

За економічними елементами витрати групують у всіх галузях господарства. Це дає змогу встановити потребу в основних та оборотних засобах, показує, скільки і яких засобів використано, незалежно від того, де вони вироблені та на які потреби використані, й характе-



ризує структуру витрат. Однак класифікація за економічними елементами не дає змоги визначити собівартість окремих видів продукції і встановити обсяг витрат конкретних підрозділів підприємства. Для цього використовують класифікацію витрат за статтями калькуляції залежно від їх призначення та місця виникнення.

## **1.4. Групування витрат за статтями калькуляції**

Витрати, пов'язані з виробництвом продукції (робіт, послуг) групують за статтями калькуляції. Перелік і склад статей калькулювання виробничої собівартості продукції (робіт, послуг) установлює підприємство.

З урахуванням вимог П(С)БО 16 підприємства можуть витрати, пов'язані з виробництвом продукції (робіт, послуг), групувати за наступними статтями калькуляції [31, с. 47]:

- ◆ сировина і матеріали;
- ◆ купівельні напівфабрикати та комплектуючі вироби, виробничі роботи й послуги сторонніх підприємств і організацій;
- ◆ паливо й енергія на технологічні потреби;
- ◆ зворотні відходи (вираховують);
- ◆ основна заробітна плата;
- ◆ додаткова заробітна плата;
- ◆ відрахування на соціальне страхування;
- ◆ витрати на утримання та експлуатацію устаткування;
- ◆ загальновиробничі витрати;
- ◆ втрати від браку;
- ◆ інші виробничі витрати;
- ◆ попутна продукція (вираховують).

До статті калькуляції «Сировина та матеріали» вводять вартість:

- ◆ сировини та основних матеріалів, що належать до продукції, яку виготовляють, утворюючи її основу, або є необхідними компонентами при виготовленні продукції (робіт, послуг);
- ◆ допоміжних матеріалів, що використовують при виготовленні продукції (робіт, послуг), для сприяння виробничому процесу й пакування продукції;

- ◆ малоцінних та швидкозношуваних предметів, термін експлуатації яких менше року (або нормального операційного циклу, якщо він становить більше року), які використовують у процесі виробництва продукції.

До статті калькуляції «Купівельні напівфабрикати та комплектуючі вироби, роботи і послуги виробничого характеру сторонніх підприємств і організацій» вводять вартість:

- ◆ придбаних напівфабрикатів та готових комплектуючих виробів, придбаних для комплектування продукції, що випускають, які потребують додаткових витрат праці з їх обробки або збирання;
- ◆ робіт і послуг виробничого характеру, що виконують сторонні підприємства.

До статті калькуляції «Пальне й енергія на технологічні потреби» відносять витрати на всі види пального й енергії (як отримані від сторонніх підприємств та організацій, так і виготовлені на підприємстві), що безпосередньо використовують у процесі виробництва продукції.

До статті калькуляції «Основна заробітна плата» відносять витрати на виплату основної заробітної плати, обчисленої згідно з прийнятими на підприємстві системами оплати праці у вигляді тарифних ставок (окладів) і в ідрядних розцінок для робітників, зайнятих виробництвом продукції.

До статті калькуляції «Додаткова заробітна плата» відносять витрати на виплату виробничому персоналові підприємства додаткової заробітної плати, нарахованої за роботу понад установлені норми, за трудові успіхи та винахідливість, за особливі умови праці. Сюди належать доплати, надбавки, гарантійні та компенсаційні виплати, передбачені законодавством, премії, пов'язані з виконанням виробничих завдань і функцій.

До статті калькуляції «Відрахування на соціальне страхування» належать:

- ◆ відрахування на обов'язкове пенсійне страхування;
- ◆ відрахування на соціальне страхування у зв'язку з тимчасовою втратою працездатності;
- ◆ відрахування на загальнообов'язкове державне соціальне страхування на випадок безробіття;
- ◆ відрахування на соціальне страхування від нещасного випадку.

До статті калькуляції «Витрати на утримання та експлуатацію устаткування» належать:

- ◆ амортизаційні відрахування від вартості виробничого та підйомно-транспортного устаткування, цехового транспорту й інструментів, приладів зі складу основних виробничих засобів, інших необоротних матеріальних і нематеріальних активів;
- ◆ витрати на утримання й експлуатацію виробничого та підйомно-транспортного устаткування, цехового транспорту та інструментів, приладів зі складу основних виробничих засобів (технічний огляд, технічне обслуговування);
- ◆ витрати на ремонти, що здійснюються для підтримання об'єкта в робочому стані та отримання первинно визначеної суми майбутніх економічних вигод від використання виробничого та підйомно-транспортного устаткування, цехового транспорту та інструментів, приладів зі складу основних виробничих засобів;
- ◆ сума сплачених орендарем платежів за користування наданими в оперативний лізинг (оренду) основними засобами, іншими необоротними матеріальними активами, нематеріальними активами;
- ◆ витрати на утримання цехових транспортних засобів;
- ◆ інші витрати, пов'язані з утриманням та експлуатацією устаткування, інших необоротних матеріальних активів, нематеріальних активів.

До статті калькуляції «Загальновиробничі витрати» належать:

- ◆ витрати на управління виробництвом;
- ◆ амортизація основних засобів, інших необоротних матеріальних активів, нематеріальних активів загальновиробничого (цехового, дільничного, лінійного) призначення;
- ◆ витрати на утримання, експлуатацію та ремонт, страхування, операційну оренду основних засобів, інших необоротних активів загальновиробничого призначення;
- ◆ витрати на вдосконалення технології й організації виробництва;
- ◆ витрати на опалення, освітлення, водопостачання, водовідведення та інше утримання виробничих приміщень;
- ◆ витрати на охорону праці;
- ◆ витрати на пожежну та сторожову охорону;

- ◆ податки, збори й інші передбачені законодавством обов'язкові платежі, безпосередньо пов'язані з виробничим процесом та кількістю продукції, що випускають;
- ◆ місцеві податки і збори (податок з власників транспортних засобів, які мають виробниче призначення; плата за землю, якщо виробничий підрозділ має права на земельну ділянку, засвідчені актом; комунальний податок, нарахований на основі середньоспискової чисельності працівників виробничого підрозділу тощо).
- ◆ інші витрати цеху, дільниці.

До статті калькуляції «Втрати від браку» належать:

- ◆ вартість остаточно забракованої продукції (виробів, напівфабрикатів) із технологічних причин;
- ◆ витрати на усунення браку;
- ◆ витрати, що перевищують установлені норми на гарантійний ремонт;
- ◆ технологічні втрати.

До статті калькуляції «Попутна продукція» вводять вартість попутної продукції, отриманої одночасно з основним (цільовим продуктом), тобто в єдиному технологічному процесі. Ця продукція за якістю відповідає стандартам або технічним умовам, її приймає відділ технічного контролю і призначена для подальшої переробки або відпущення стороннім підприємствам. Вартість попутної продукції, обчислена за встановленими цінами, вираховують із собівартості основної продукції.

До наведеної типової номенклатури статей калькуляції підприємства можуть вносити зміни з урахуванням особливостей техніки, технології та організації виробництва відповідної галузі й питомої ваги окремих видів витрат у собівартості продукції, а також об'єднувати кілька типових статей калькуляції в одну або виділяти з однієї типової статті кілька статей калькуляції [31, с. 52].

Групування витрат за статтями калькуляції дає змогу встановити цільове здійснення витрат, узагальнити їх за місцем виникнення, відповідно до виготовленої продукції, виконаних робіт, стосовно до видів діяльності та у зв'язку зі здійсненням організаційно-технічних заходів.

## 1.5. Витрати підприємств, не пов'язані з виробничою діяльністю

Накладні витрати – це витрати на управління та обслуговування виробництва і збут продукції, що впливають на фінансовий результат діяльності підприємства. До накладних витрат належать: загальновиробничі витрати, адміністративні витрати, витрати на збут, інші операційні витрати.

**Загальновиробничі витрати** як складова частина виробничої собівартості продукції (робіт, послуг) безпосередньо не пов'язані з технологічним процесом основних і допоміжних структурних підрозділів підприємства, а мають зв'язок лише з його організацією й обслуговуванням і створенням для підрозділів необхідних умов виробництва та здійсненням управління [40, с. 62].

До **адміністративних витрат** належать загальногосподарські витрати, спрямовані на обслуговування та управління підприємством [40, с. 90]:

- 1) витрати, пов'язані з управлінням підприємством (на оплату праці працівників апарату управління; витрати, пов'язані з матеріально-технічним забезпеченням апарату управління; витрати на оплату службових відряджень працівників апарату управління; витрати на оплату послуг за участь у семінарах, що проводять із метою підвищення професійного рівня працівників апарату управління; витрати на оплату за використання та обслуговування технічних засобів управління: обчислювальних центрів, засобів сигналізації і засобів зв'язку (поштові, телеграфні, телефонні, телекс, факс тощо); витрати на організацію прийомів, репрезентацій і свят, придбання та розповсюдження подарунків, у т. ч. безоплатне роздавання зразків товарів або безоплатне надання послуг (виконання робіт) із рекламною метою; представницькі витрати – витрати підприємства на прийом та обслуговування іноземних представників і делегацій тощо);
- 2) витрати на утримання та обслуговування основних засобів, інших необоротних матеріальних активів загальногосподарського призначення (витрати на утримання та експлуатацію основних засобів та інших необоротних матеріальних активів загальногосподарського призначення, в т. ч. взятих у тимча-

- сове користування на умовах лізингу (оренди); витрати на ремонт; витрати на пожежну і сторожову охорону об'єктів загальногосподарського призначення; витрати на забезпечення працівників іншого загальногосподарського персоналу спеціальним одягом, взуттям, обмундируванням, форменим одягом, захисними пристроями, необхідними для виконання професійних обов'язків; витрати зі страхування ризиків цивільної відповідальності; витрати зі страхування майна підприємства загальногосподарського призначення тощо);
- 3) витрати на обслуговування виробничого процесу (витрати на придбання сировини, матеріалів, пального, енергії, інструментів, пристроїв та інших засобів і предметів праці; витрати, пов'язані зі забезпеченням контролю за виробничими процесами і якістю продукції (робіт, послуг) працівниками апарату управління підприємства; витрати на забезпечення правил техніки безпеки праці, охорони праці, санітарно – гігієнічних та інших спеціальних вимог, витрати, пов'язані з набором робочої сили, передбачені законодавством, й інші);
  - 4) податки, збори та інші передбачені законодавством обов'язкові платежі (крім податків, зборів та обов'язкових платежів, що вводять у виробничу собівартість продукції (робіт, послуг): (плата за землю; податок із власників транспортних засобів та інших самохідних машин і механізмів загальногосподарського призначення; збір за геологорозвідувальні роботи, виконані за рахунок державного бюджету; збір за спеціальне використання водних ресурсів; збори на обов'язкове державне пенсійне страхування з вартості послуг мобільного зв'язку, якщо ці послуги використовують працівники апарату управління підприємства; готельний збір; збір за паркування автотранспорту; портові збори; комунальний податок);
  - 5) витрати, пов'язані з професійною підготовкою або перепідготовкою працівників апарату управління та іншого загальногосподарського персоналу;
  - 6) інші витрати загальногосподарського призначення, зокрема виплати на відшкодування заробітку та інших витрат у випадках заподіяного каліцтва або іншого ушкодження здоров'я працівників апарату управління й іншого загальногосподар-

ського персоналу, виплата звільненим працівниками вихідної допомоги тощо.

Адміністративні витрати не формують собівартості виробленої і реалізованої продукції, їх покривають за рахунок валового прибутку підприємства або збільшують валовий збиток.

До **витрат на збут** належать витрати, пов'язані з реалізацією (збутом) продукції (товарів, робіт, послуг) [40, с. 96], зокрема:

- 1) витрати на утримання підрозділів підприємства, пов'язаних зі збутом продукції: на оплату праці та комісійні винагороди працівникам підрозділів, продавцям та торговим агентам, які забезпечують збут продукції; відрахування на соціальні заходи; витрати на оплату службових відряджень; витрати на матеріали, канцелярські товари тощо.
- 2) витрати на утримання, ремонт та експлуатацію основних засобів, інших необоротних матеріальних активів та нематеріальних активів, пов'язаних зі збутом продукції;
- 3) витрати, пов'язані з транспортуванням, перевалкою і страхуванням готової продукції;
- 4) витрати, пов'язані зі забезпеченням правил техніки безпеки та охорони праці;
- 5) фактичні витрати на гарантійний ремонт і гарантійне обслуговування продукції або гарантійні заміни проданих товарів, якщо на підприємстві не створений резервний фонд;
- 6) витрати на передпродажні та рекламні заходи і на дослідження ринку (маркетингу) стосовно товарів (робіт, послуг), що продає підприємство: на розроблення і видання рекламних виробів, зокрема каталогів, брошур, плакатів, альбомів, проспектів, афіш тощо; на рекламу в засобах масової інформації; на оформлення вітрин, виставок-продажу, кімнат-зразків; на організацію прийомів, репрезентацій і свят, придбання і розповсюдження подарунків, у т. ч. безоплатне роздавання зразків товарів або безоплатне надання послуг з рекламною метою; інші витрати;
- 7) витрати на зберігання, навантаження, розвантажування й пакування продукції: на відшкодування складських, вантажно-розвантажувальних витрат постачальника, що вводять до ціни продукції згідно з базисом поставки передбаченим угодою сторін; на пакувальні матеріали для загарювання готової продукції на складах; на ремонт тари й операції зі склянню та-

рою; на пожежну, сторожову охорону, використання та обслуговування засобів сигналізації та телефонного зв'язку (в т. ч. оплату послуг сторонніх підприємств щодо зберігання та збуту продукції тощо);

8) податки та збори:

- ◆ на сплату експортного (вивізного) мита та митних зборів;
- ◆ єдиний збір, що справляють у пунктах пропуску через державний кордон України при вивезенні вантажу;
- ◆ портові збори.
- ◆ збори на обов'язкове державне пенсійне страхування з вартості послуг мобільного зв'язку, якщо ці послуги пов'язані з реалізацією (збутом) продукції;
- ◆ збір на паркування і стоянку вантажних автомобілів, пов'язаних зі збутом продукції;
- ◆ податок із реклами;
- ◆ комунальний податок (якщо підрозділи збуту відокремлені й розташовані в інших містах),
- ◆ готельний збір;

9) інші витрати, пов'язані зі збутом продукції.

Витрати на збут не формують собівартості виробленої і реалізованої продукції, їх покривають за рахунок валового прибутку підприємства або збільшують валовий збиток

У процесі виробничої діяльності на підприємстві виникають витрати, що формуються собівартістю реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг), виробничою собівартістю виготовленої продукції, адміністративними витратами та витратами на збут. Окрім цих витрат, на підприємствах формуються інші операційні витрати, безпосередньо не пов'язані з операційною діяльністю [40, с. 100].

До **інших операційних витрат** вводять:

- ◆ витрати на дослідження та розробки;
- ◆ собівартість реалізованої іноземної валюти, що для потреб бухгалтерського обліку визначається шляхом перерахунку іноземної валюти в грошову одиницю за еквівалентом, виражена в грошовій одиниці України за курсом Національного банку України на дату продажу іноземної валюти, плюс витрати, пов'язані з продажем іноземної валюти;
- ◆ собівартість реалізованих виробничих запасів складається з їх облікової вартості та витрат, пов'язаних із їх реалізацією;



- ◆ сума безнадійної дебіторської заборгованості та відрахування до резерву сумнівних боргів;
- ◆ втрати від операційної курсової різниці (тобто від зміни курсу валюти за операціями, активами і зобов'язаннями, пов'язані з операційною діяльністю підприємства);
- ◆ втрати від знецінення запасів, нестачі й втрати від псування цінностей. Суму, на яку первісна вартість запасів перевищує чисту вартість їх реалізації, і вартість повністю втрачених (зіпсованих або тих, що не вистачає) запасів списують на витрати. Після встановлення осіб, котрі мають відшкодувати втрати, належну до відшкодування суму зараховують до доходів;
- ◆ визнані штрафи, пені, неустойки;
- ◆ витрати на утримання соціально-культурних об'єктів;
- ◆ інші витрати операційної діяльності.

Витрати, безпосередньо не пов'язані з виробничою діяльністю, покривають за рахунок інших операційних доходів і валового прибутку, або збільшують збиток від операційної діяльності.

Витрати підприємства, крім операційної діяльності, формуються також у процесі фінансової та інвестиційної діяльності, надзвичайних подій, внаслідок сплати податку на прибуток, дивідендів і податку на додану вартість [40, с. 101].

До фінансових витрат належать витрати на відсотки (за користування кредитами, за облигаціями випущеними, за фінансовою орендою тощо) та інші витрати підприємства, пов'язані зі залученням позикового капіталу.

Втрати від участі в капіталі є збитками від інвестицій в асоційовані, дочірні або спільні підприємства, які обліковують методом участі в капіталі.

До інших витрат належать витрати, що виникають під час звичайної діяльності (крім фінансових витрат), але не пов'язані безпосередньо з виробництвом та/або реалізацією продукції (товарів, робіт, послуг). Це, зокрема:

- ◆ собівартість реалізованих фінансових інвестицій (балансова вартість та витрати, пов'язані з реалізацією фінансових інвестицій);
- ◆ собівартість реалізованих необоротних активів (залишкова вартість та витрати, пов'язані з реалізацією необоротних активів);
- ◆ собівартість реалізованих майнових комплексів;

- ◆ втрати від неопераційних курсових різниць;
- ◆ сума уцінки необоротних активів та фінансових інвестицій;
- ◆ витрати на ліквідацію необоротних активів (розбирання, демонтаж тощо);
- ◆ залишкова вартість ліквідованих (списаних) необоротних активів;
- ◆ інші витрати звичайної діяльності.

Draft Only

## ПИТАННЯ ДЛЯ САМОПЕРЕВІРКИ

1. У чому сутність витрат як економічної категорії?
2. Які нормативні документи є організаційно-правовою основою формування витрат підприємств сфери послуг?
3. Визначте основний принцип формування витрат на підприємстві.
4. Наведіть загальну схему формування витрат на підприємствах сфери послуг.
5. Що таке витрати?
6. За якими класифікаційними ознаками виділяють витрати підприємства?
7. Як поділяють витрати за способом перенесення вартості на продукцію (роботи, послуги)?
8. Охарактеризуйте сутність поділу витрат на постійні та змінні.
9. Як поділяють витрати за доцільністю їх витрачання?
10. Визначте сутність витрат періоду.
11. Із якою метою групують витрати за економічними елементами?
12. Як групують витрати за економічними елементами?
13. Що таке стаття калькуляції?
14. Охарактеризуйте основні статті калькуляції згідно з П(С)БО 16 «Витрати»?
15. Які витрати вводять до статті калькуляції «Сировина і матеріали»?
16. Які витрати вводять до статті калькуляції «Витрати на утримання та експлуатацію устаткування»?
17. Які витрати вводять до статті калькуляції «Попутна продукція»?
18. Дайте визначення загальновиробничих витрат.
19. Які витрати підприємства належать до накладних витрат?
20. Охарактеризуйте адміністративні витрати підприємства.
21. Охарактеризуйте витрати на збут.
22. Які витрати вводять до інших операційних витрат підприємств сфери послуг?
23. Назвіть витрати, не пов'язані з операційною діяльністю підприємства.

## **Тема 2. ОБЛІК І КАЛЬКУЛЮВАННЯ ВИТРАТ НА ВИРОБНИЦТВО ТУРИСТИЧНОГО ПРОДУКТУ**

1. Структура і класифікація витрат на виробництво туристичного продукту.
2. Методи обліку витрат на виробництво і калькулювання собівартості туристичних послуг.
3. Система рахунків для обліку витрат на виробництво туристичних послуг.
4. Організація аналітичного і синтетичного обліку витрат на виробництво туристичного продукту.
5. Облік витрат за статтями калькуляції в туризмі.
6. Облік витрат операційної діяльності, що не вводять у собівартість туристичних послуг.

### **2.1. Структура і класифікація витрат на виробництво туристичного продукту**

**Туристичні послуги** – послуги суб'єктів туристичної діяльності щодо розміщення, харчування, транспортного, інформаційно-рекламного обслуговування, а також послуги закладів культури, спорту, побуту, розваг тощо, спрямовані на задоволення потреб туристів.

**Туристичний продукт** – комплекс туристичних послуг, необхідних для задоволення потреб туриста під час його подорожі; це комплекс товарів і послуг, що надає туристові туристична організація. Ін-

акше кажучи, туристичний продукт – це право на тур, призначене для реалізації громадянам [7, с. 408].

Організаційними формами суб'єктів туристичної діяльності є: фірма-туроператор (турорганізатор) та фірма-турагент, які мають право на реалізацію туристичного продукту.

*Туроператорська фірма (організація)* – це туристична оптова фірма, яка виступає посередником між підприємствами туристичної індустрії і турагентами. Вона організовує тури і реалізує їх від свого імені через туристичні агентства або безпосередньо клієнтам. У процесі організації турів туроператор встановлює зв'язки з підприємствами розміщення, харчування, транспорту, а також, залежно від характеру туру, з культурно-освітніми закладами та екскурсійними бюро, виступаючи як оптовий покупець туристичних послуг. Туроператори часто орендують на основі довготермінових контрактів чи угод готелі, мотелі, кемпінги, приватні квартири, туристичні бази, будинку відпочинку або інші засоби розміщення, літаки, пароплави, автобуси, автомобілі, забезпечуючи тим самим їхню максимальну завантаженість й отримуючи від виробників туристичних послуг значні скидки.

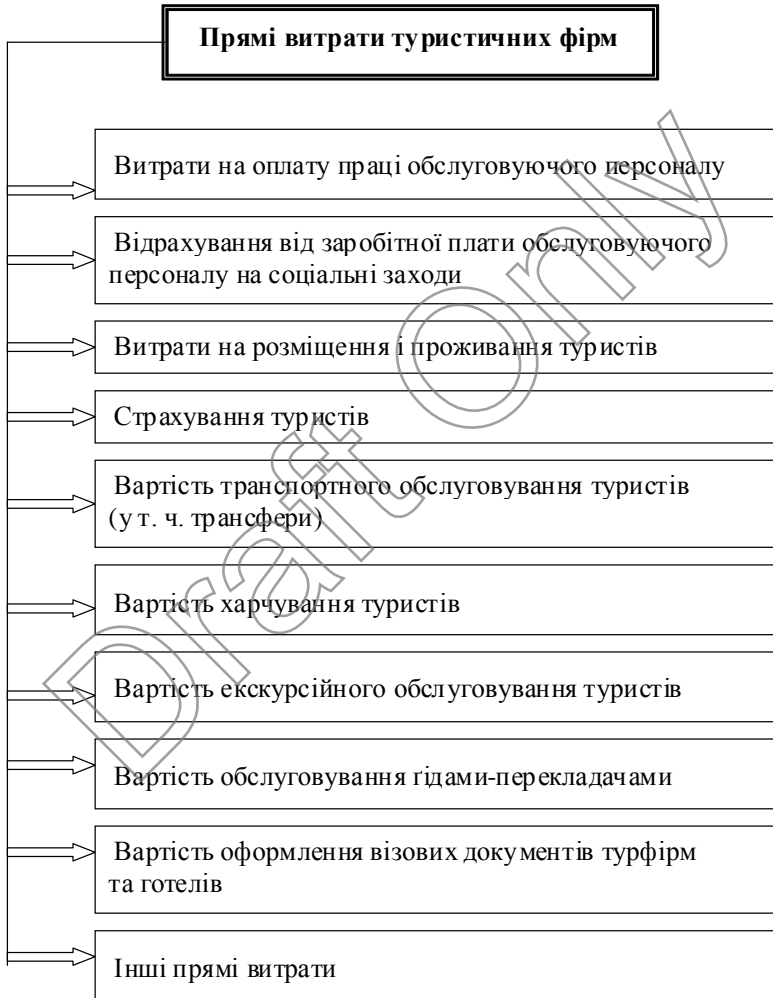
Туроператор може мати власну матеріальну базу і формувати туристичний продукт без залучення сторонніх організацій. Зокрема, це санаторії, туристичні бази, пансіонати, будинки відпочинку тощо.

*Турагент* – це роздрібна фірма, яка виступає посередником між обслуговуваними підприємствами або туроператорськими фірмами, з одного боку, і клієнтами-туристами – з іншого боку. Турагентство або реалізує тури, що пропонують туроператорські фірми, або надає окремі види послуг індивідуальним туристам чи організованим групам, встановлюючи безпосередні зв'язки з транспортними організаціями, готельними корпораціями, підприємствами харчування, екскурсійними бюро. Турагент, діючи на підставі договору-доручення, отримує як дохід від діяльності комісійну винагороду, яку відразу залишає собі. Кошти, що туристи оплатили за турпродукт, є, за вирахуванням комісійної винагороди, для турагента транзитними.

При організації бухгалтерського обліку виробничих затрат туристичні підприємства використовують Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати» та Положення про перелік і склад статей калькулювання собівартості туристичного продукту, яке складає саме підприємство.

Витрати на виробництво туристичного продукту щодо собівартості поділяють на **прямі** (витрати, які на основі первинних документів

можна віднести на витрати визначеного виду туристичних послуг) та **загальновиробничі** (витрати, пов'язані з формуванням декількох видів туристичних продуктів). Склад прямих витрат наведено на рис. 2.1 [1, с. 51], структуру загальновиробничих витрат показано на рис. 2.2 [1, с. 52].



**Рис. 2.1. Склад прямих витрат туристичних фірм.**

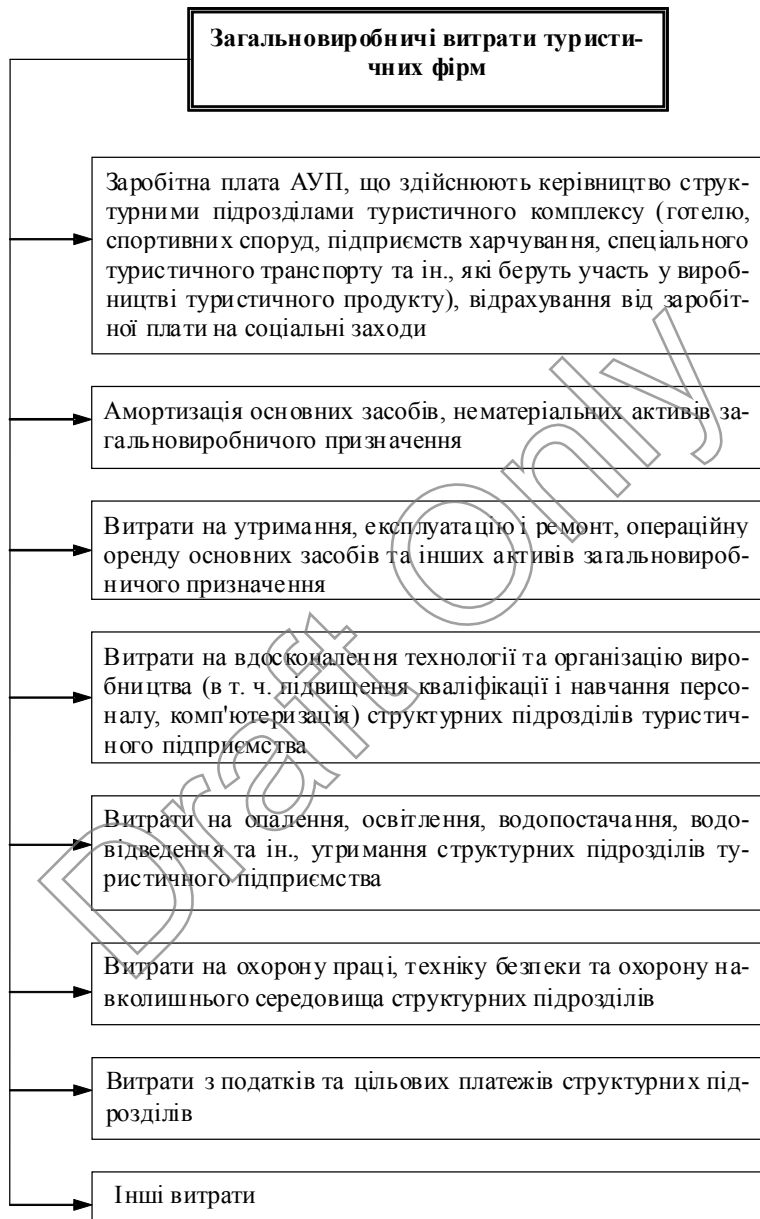


Рис. 2.2. Склад загальновиробничих витрат туристичних фірм.

Щодо обсягів наданих послуг загально-виробничі витрати поділяють на **постійні** (витрати, абсолютна величина яких із збільшенням (зменшенням) обсягів наданих послуг суттєво не змінюється. До них належать: амортизація основних засобів і нематеріальних активів, оплата праці персоналу турфірми, відрахування на соціальні заходи тощо) та **змінні** (змінюються разом із зміною обсягу наданих послуг. До них належать: витрати на опалення, освітлення, водопостачання, водовідведення, витрати на охорону праці тощо) витрати.

**Затрати за економічними елементами** на туристичних підприємствах включають: матеріальні затрати, витрати на оплату праці, відрахування на соціальні заходи, амортизацію основних та необоротних активів, інші операційні витрати.

До елемента **«Матеріальні витрати»** в туризмі вводять: опалення, електроенергію, водопостачання і каналізацію виробничих приміщень, поточний ремонт, витрати на придбання матеріалів, миючі засоби, транспортне обслуговування, виробничі роботи та послуги, що виконують сторонні підприємства або структурні підрозділи підприємства [1, с. 56]. До послуг виробничого призначення належать: транспортні послуги сторонніх організацій на перевезення туристів у межах певного туристського центру (доставка з вокзалу, аеропорту або до іншого пункту, з готелю до театру і назад тощо); послуги з харчування та екскурсійного обслуговування туристів; транспортні роботи, пов'язані з обслуговуванням туристів власним транспортом.

До інших елементів витрат вводять, як правило, витрати, передбачені типовою номенклатурою.

Інформацію про затрати щодо кожного елемента відображають на відповідних рахунках (субрахунках). Так, витрати на проживання, харчування та транспортування туристів відображають за кредитом субрахунку 685 «Розрахунки з іншими кредиторами» або 63 «Розрахунки з постачальниками і підрядниками» з назвою кореспондуючих із ними рахунків, які дебетують. Витрати на оплату праці – за кредитом субрахунку 661 «Розрахунки за заробітною платою» в розрізі кореспондуючих рахунків.

Суму відрахувань на соціальні заходи та в Пенсійний фонд показують за кредитом рахунку 65 «Розрахунки за страхуванням», суму амортизації необоротних активів – за кредитом рахунку 13 «Знос необоротних активів» та інші [1, с. 58].



Таким чином, система рахунків бухгалтерського обліку забезпечує облік усіх затрат за економічними елементами та їх розподіл між господарськими процесами.

Групування за елементами затрат показує, що використано на формування туристичного продукту, співвідношення окремих елементів затрат у загальній сумі витрат і використовують для вивчення їх структури.

Проте групування затрат за елементами відображає скільки здійснено тих чи інших видів затрат у цілому на підприємстві за звітний період незалежно від того, де вони виникли і на формування якого туристичного продукту використані. Таке групування застосовують при складанні річного Звіту про фінансові результати форми № 2, розділ 1 «Елементи операційних витрат». Тобто, згадане групування не дає змоги визначити собівартість окремих видів послуг.

Для організації аналітичного обліку затрат туристичного підприємства, калькулювання і контролю собівартості туристичних послуг використовують групування затрат за статтями калькуляції.

## **2.2. Методи обліку витрат на виробництво і калькулювання собівартості туристичних послуг**

**Калькуляція** – це спосіб розрахунку собівартості одиниці туристичних послуг. За її допомогою визначають собівартість різних об'єктів обліку. *Собівартість туристичного продукту* – це вартісна оцінка матеріальних та інших витрат, які використовують у процесі виробництва і продажу туристичного продукту, а також інших витрат на його просування та реалізацію.

Дані калькуляції застосовують для управління собівартістю туристичного продукту, контролю за її рівнем, виявленням резервів зниження затрат різних ресурсів, установленням цін на туристичні путівки. Дані, необхідні для складання калькуляції собівартості турпродукту, беруть із реєстрів бухгалтерського обліку.

**Основними етапами калькулювання собівартості турпродукту є [1, с. 74]:**

1. Збір та групування затрат у розрізі калькуляційних статей за об'єктами обліку затрат і калькулювання.
2. Визначення собівартості одиниці турпродукту.

*Основними принципами*, що забезпечують методологічну єдність визначення собівартості турпродукту і використання даних калькуляцій для аналізу й оцінки роботи туристичного підприємства в цілому та його окремих підрозділів, є:

1. Науково обґрунтована класифікація затрат на формування турпродукту.
2. Визначення об'єктів обліку затрат, об'єктів калькулювання та калькуляційних одиниць.
3. Визначення методів розподілу загальновиробничих витрат.
4. Розподіл витрат за періодами.
5. Вибір способів розрахунку собівартості калькуляційної одиниці та інше.

*Основні завдання процесу калькулювання в туризмі – це:*

1. Достовірне визначення фактичної собівартості одиниці окремих видів турпродукту.
2. Контроль за рівнем собівартості та дотриманням діючих норм і нормативів затрат.
3. Визначення рентабельності турпродукту і факторів, що впливають на її рівень.
4. Визначення ефективності роботи туристичного підприємства та його підрозділів.
5. Виявлення резервів зниження собівартості турпродукту.

*Об'єктами калькулювання в туризмі є* вартість обслуговування групи туристів при груповому типі туру і вартість обслуговування туриста – при індивідуальному типі туру.

Калькуляційна одиниця – туристична путівка (ваучер).

Методи калькулювання турпродукту класифікують за наступними ознаками [1, с. 75]:

1. Оперативності контролю затрат.
2. Стосовно до виробничого процесу.
3. Повноті їх введення у собівартість туристичного продукту.

За першою класифікаційною ознакою виділяють такі *методи*:

- ◆ фактичної собівартості;
- ◆ нормативної;
- ◆ планової.

При використанні методу **фактичної собівартості** – собівартість турпродукту складається з фактичних прямих затрат і загальновиробничих затрат, затрати вводять у собівартість за тарифами без ПДВ.

Фактичну калькуляцію складають за даними бухгалтерського обліку затрат у розрізі калькуляційних статей витрат за попередній період.

Завданням **нормативного методу** обліку затрат на формування турпродукту є своєчасне попередження нераціонального витрачання трудових та фінансових ресурсів, сприяння виявленню резервів на підприємстві. В основі його – діючі норми затрат із поправками на зміну технології формування турпродукту. Цей метод дає змогу визначити не тільки, якими були затрати, а й якими вони мали бути. Про нормативному методі облік затрат ведуть у межах установлених норм і за відхиленнями від них. При цьому методі фактичну собівартість турпродукту визначають шляхом додавання (вирахування) до нормативної собівартості відхилень від норм за кожною статтею.

В основі **планового методу** калькулювання – прогресивні норми витрат ресурсів з урахуванням передового досвіду технології та організації формування турпродукту, а також резервів, що є на підприємстві. Для планових норм можна використовувати стандарти, які поділяють на прогнозні (вони враховують реальні умови функціонування підприємства) та ідеальні (показують, якими мають бути затрати в оптимальних умовах (тобто, коли нема збитків)).

### **2.3. Система рахунків для обліку витрат на виробництво туристичних послуг**

Для забезпечення обліку затрат виробництва туристичних послуг за елементами і статтями калькуляції всі затрати групують за видами турів на рахунку 23 «Виробництво», до якого можна відкривати субрахунок другого порядку, наприклад, субрахунок 1 «Виробництво туристичних послуг». Таким чином, для обліку туристичних послуг можна застосовувати субрахунок 231 «Виробництво туристичних послуг». Субрахунки можуть бути і третього порядку. Їх можна відкривати за напрямками туристичної діяльності, що здійснює турфірма (віїзний туризм, в'їзний туризм і т. п.) або за видами туризму (водний, кінний, гірський і т. п.), за видами допоміжних підрозділів туристичної фірми (ремонтно-будівельна служба, служба безпеки, протипожежна служба, ліфтове господарство та ін.).

Наприклад, для обліку затрат в'їзного туризму можна застосовувати рахунок 23 і субрахунки 231.1 «Виробництво турпродукту при здійсненні в'їзного туризму».

Рахунок 23 «Виробництво» за призначенням калькуляційний, за економічним змістом характеризує стан господарських процесів, щодо балансу – активний. Як правило, цей рахунок у туризмі закривають наприкінці звітного періоду (щомісячно або в кінці року). Однак, якщо туристичний продукт не було реалізовано в даному звітному періоді, то суму затрат, що припадає на його виробництво, відносять до незавершеного виробництва і відображають як дебетове сальдо субрахунку 231, яке вказують в другому розділі активу балансу [1, с. 61].

У дебет субрахунку 231 та його аналітичних рахунків протягом звітного періоду записують купівельну (первісну) вартість прямих і загальновиробничих затрат, пов'язаних із виробництвом туристичного продукту, в кореспонденції з кредитом рахунків:

63 «Розрахунки з постачальниками» або 685 «Розрахунки з іншими кредиторами» (на купівельну вартість послуг (без ПДВ), одержаних від різних організацій для формування турпродукту: проживання, харчування, транспортування, екскурсійне обслуговування та ін).

Із урахуванням податкового обліку за умови отримання турфірмою послуг до оплати їх вартості в обліку одноразово роблять проводки на суму податкового кредиту з ПДВ [1, с. 62]:

- 1) Д-т субрахунку 644 «Податковий кредит»  
К-т рахунку 63 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками»
- 2) Д-т субрахунку 641 «Розрахунки за податками»  
К-т субрахунку 644 «Податковий кредит».
- 661 «Розрахунки за заробітною платою» (на суму основної і додаткової заробітної плати та інших виплат, нарахованих робітникам, які зайняті виробництвом турпродукту);
- 65 «Розрахунки за страхуванням» (на суму відрахувань на пенсійне забезпечення, соціальне страхування, соціальне страхування на випадок безробіття та інші соціальні заходи);
- 131 «Знос необоротних активів» (на суму нарахованого зносу необоротних активів виробничого призначення);
- 47 «Забезпечення майбутніх витрат і платежів» (на суму нарахованого резерву на оплату відпусток виробничому персоналу, пов'язаного з формуванням турпродукту).

Наприкінці звітної періоду на дебет субрахунку 231 «Виробництво туристичних послуг» списують із кредиту рахунку 91 «Загально-виробничі витрати», витрати в сумі, визначеній в установленому порядку, що підлягає введенню у собівартість послуг.

Таким чином, за дебетом субрахунку 231 «Виробництво туристичних послуг» та його субрахунках третього порядку або аналітичних рахунках у кінці звітної періоду отримують загальну суму усіх виробничих витрат – як прямих, так і загально-виробничих.

Із кредиту субрахунку 231 списують виробничу собівартість сформованого турпродукту в дебет субрахунку 903 «Собівартість реалізованих робіт і послуг» після того, як послуга буде надана.

Рахунок 90 «Собівартість реалізації» щодо балансу – активний, призначений для узагальнення інформації про собівартість реалізованих послуг. У дебет субрахунку 903 «Собівартість реалізованих робіт і послуг» записують виробничу собівартість реалізованих послуг. Наприкінці звітної періоду щомісячно або в кінці року субрахунок 903 закривають списанням дебетових оборотів на субрахунок 791 «Результат основної діяльності». В балансі не відображають. Суми, що характеризують виробничу собівартість реалізованих послуг, відображають у рядку 040 форми № 2 «Звіт про фінансові результати» і віднімають із показника рядка 035 «Чистий дохід (виручка) від реалізації послуг» для визначення валового прибутку.

До субрахунку 903 – можна відкривати субрахунки третього порядку. Наприклад, для обліку собівартості турпродукту «Зарваниця» підприємство може використовувати субрахунок 903.1, де рахунок 90 «Собівартість реалізації»; субрахунок другого порядку 3 «Собівартість реалізованих робіт і послуг»; субрахунок третього порядку 1 «Собівартість реалізованого турпродукту «Зарваниця».

Таким чином, за дебетом синтетичного субрахунку 231 відображають фактичну виробничу собівартість туристичних послуг, що складається із прямих та загально-виробничих витрат. Крім того, показники субрахунку 231 використовують для контролю за собівартістю і складання Звіту про фінансові результати (рядок 040 форми № 2).

Для обліку витрат, які турфірма здійснила в даному звітному періоді, але не підлягають введенню в собівартість послуг поточного періоду, використовують рахунок 39 «Витрати майбутніх періодів».

До таких витрат можуть відносити витрати на придбання прав сторонніх організацій, які передбачають використовувати для виробництва туристичного продукту як у поточному періоді, так і в наступ-

них звітних періодах, якщо названі права одержують комплексно на довгий термін використання. На цьому рахунку враховують витрати доти, доки наступить відповідний період, у собівартість туристичних послуг яких вони мають бути введені.

Витрати на придбання прав на послуги сторонніх організацій, що враховують на рахунку 39, списують у дебет субрахунку 231 при укладанні договору на виробництво туристичного продукту, який повинен формуватися з названих прав. Якщо нема змоги використовувати у виробництві туристичного продукту всі права, придбані нерозділними комплексами протягом терміну їх дії, турфірма може продавати їх окремо від туристичних продуктів.

Вартість невикористаних при виробництві туристичного продукту і нереалізованих окремо від туристичного продукту прав на послуги сторонніх організацій із тривалим терміном використання після його закінчення відображають на рахунку 91 «Загальновиробничі витрати», і він підлягає введенню в собівартість туристичного продукту як технологічні втрати.

До витрат майбутніх періодів також належать: витрати на освоєння нових видів турів, абонементна плата за телефон і радіо, сплачена наперед, орендна плата та інше [1, с. 66].

Зібрані за дебетом балансового рахунку 39 витрати рівномірно списують такою проводкою:

Дебет рахунку 231 «Виробництво туристичних послуг»

Кредит рахунку 39 «Витрати майбутніх періодів».

Терміни списання витрат майбутніх періодів регламентовані законодавчими та іншими нормативними актами, або їх визначає туристичне підприємство і відображають у його обліковій політиці.

У турфірмах витрати поточного місяця можуть виявлятися в наступних місяцях. До них відносять: резерв на оплату відпусток персоналу підприємства, природні втрати, відсотки банку за користування позиками та ін.

Для обліку цих витрат використовують рахунок 47 «Забезпечення майбутніх витрат і платежів». Цей рахунок пасивний, характеризує стан господарських процесів. За кредитом рахунку 47 відображають нарахування в плановій сумі забезпечень майбутніх витрат і платежів. За дебетом цього рахунку – списання витрат (введення до витрат поточного періоду) з кредитуванням відповідних рахунків.

Для складання другого розділу Звіту про фінансові результати (ф. № 2), а також для обліку затрат на малих підприємствах доцільно

використовувати рахунки класу 8 «Витрати за елементами» з наступним списанням витрат на дебет рахунку 79 «Фінансові результати».

Дані про операційні витрати отримують за допомогою рахунку 84 «Інші операційні витрати», призначеного для обліку матеріальних витрат, витрат на оплату праці, відрахувань на соціальні заходи, амортизаційних відрахувань, адміністративних витрат, витрат на збут та інших операційних витрат.

Дані про інші звичайні й надзвичайні витрати суб'єкти малого підприємництва отримують на підставі рахунку 85 «Інші витрати», призначеного для обліку витрат на інвестиційну та фінансову діяльність підприємства, а також витрат від надзвичайних подій і податку на прибуток.

## **2.4. Організація аналітичного і синтетичного обліку витрат на виробництво туристичного продукту**

Завданням аналітичного обліку затрат на виробництво туристичного продукту є визначення фактичної собівартості одиниці туристичних послуг. Для цього на окремий вид турпродукту або групу типових турпродуктів відкривають відомість аналітичного обліку затрат, у якій по вертикалі відображають статті калькуляції, а по горизонталі – затрати за звітний період. Таким чином, у цій відомості в розрізі статей калькулювання записують дебетові обороти за субрахунком 231 «Виробництво туристичних послуг» (затрати за місяць) і кредитові обороти, тобто списання цих витрат на собівартість. Затрати за звітний період беруть із довідок – розшифрувань та розрахунків розподілу затрат за кожною статтею калькуляції.

За даними аналітичного обліку визначають фактичну собівартість сформованого турпродукту (табл. 2.1) [1, с. 70].

Собівартість однієї путівки визначають діленням загальної суми затрат на кількість туристів. Поділивши суму затрат за кожною статтею калькуляції, отримують постатейну суму затрат на одного туриста.

Перелік довідок-розшифрувань та відомостей, необхідних для заповнення облікових реєстрів на субрахунках виробничих витрат туристичного підприємства наведено в таблиці 2.2 [1, с. 71].

Таблиця 2.1

**Відомість аналітичного обліку затрат виробництва.  
Субрахунок 231 «Виробництво туристичних послуг»**

№ з/п	Стаття калькуляції	Дебет	Кредит
		Затрати на виробництво турпродукту	Списання виробничої собівартості туру
<b>I.</b>	<b>Прямі витрати</b>		
1.	Послуги, що надали різні організації:		
1.1.	проживання туристів	1500	1500
1.2.	харчування туристів	3500	3500
1.3.	перевезення туристів	1000	1000
1.4.	екскурсійне обслуговування	250	250
2.	Заробітна плата основного (виробничого) персоналу	1200	1200
3.	Відрахування від заробітної плати основного (виробничого) персоналу в соціальні фонди	454	454
4.	Амортизація основних засобів виробничого призначення	500	500
<b>II.</b>	<b>Загальновиробничі витрати</b>	800	800
	Разом виробнича собівартість обслуговування групи	9204	9204
	Виробнича собівартість однієї путівки		920,4

Таблиця 2.2

**Перелік довідок-розшифрувань та відомостей,  
необхідних для заповнення облікових реєстрів  
за рахунками виробничих витрат туристичного підприємства**

№ з/п	Найменування відомостей таблиць	Склад витрат (кредит рахунків)	Дебет рахунків (субрахунків)	Реєстри	
				аналітичного обліку	синтетичного обліку
1.	Відомість послуг, наданих сторонніми організаціями	63, 685	231	Відомість (картка) аналітичного	Журнал № 3 за кредитом рахунків 63,



№ з/п	Найменування відомостей таблиць	Склад витрат (кредит рахунків)	Дебет рахунків (субрахунків)	Регістри	
				аналітичного обліку	синтетичного обліку
	ми (проживання, харчування, транспортне й екскурсійне обслуговування та ін.)			обліку затрат за окремими турами	685 (складають за даними відомостей аналітичного обліку затрат)
2.	Відомість нарахування заробітної плати, премій, резерву на відпустки, розрахунок відрахувань на соціальне страхування, в Пенсійний фонд та ін.	661, 65, 471	231	Відомість аналітичного обліку затрат за окремими турами	Журнал № 5 за кредитом рахунків 661, 65, 39 (складають за даними відомостей аналітичного обліку)
3.	Відомість розрахунку амортизації основних засобів виробничого призначення	131	231	Відомість за статтями затрат	Журнал № 3 (складають за даними відомостей за статтями витрат)
4.	Відомість обліку видачі форменого одягу персоналу турфірми	22	231, 91	Відомість аналітичного обліку за окремими турами	Журнал № 5 за кредитом рахунку 22
5.	Відомість обліку витрат майбутніх періодів	39	231	Відомості за статтями затрат	Журнал № 5А (складають за даними відомостей)
6.	Відомості розшифрування	372	231	Відомості (картки) за окремими турами і видами послуг	Журнал № 5 (складають за даними відомостей)

Записи у відомість наданих послуг сторонніми організаціями ведуть на підставі рахунків цих організацій.

Підставою для записів у відомість заробітної плати є розрахунково-платіжна відомість; за статтею «Нарахування від заробітної плати» – відомість відрахувань на пенсійне забезпечення, соціальне страхування, страхування на випадок безробіття і від нещасних випадків.

Амортизацію основних засобів нараховують у спеціальній відомості, що і є підставою для запису у відомість обліку виробництва.

Аналітичний облік за рахунком 91 «Загальновиробничі витрати», субрахунок «Загальновиробничі витрати туристичних послуг» організують у відомості, яку відкривають за кожним структурним підрозділом для обліку затрат у синтетичному розрізі за дебетом субрахунку «Виробництво туристичних послуг» і в аналітичному розрізі за рахунком 91 «Загальновиробничі витрати», субрахунок «Загальновиробничі витрати туристичних послуг» із кредиту кореспондуючих із ним рахунків. Дані аналітичного обліку відображають статті затрат, передбачені Положенням про склад затрат, які вводять у собівартість турпродукту.

Загальновиробничі витрати, списані на рахунок виробництва туристичного продукту, розподіляють між окремими об'єктами витрат (видами послуг) пропорційно до заробітної плати обслуговуючого персоналу, що прямо вводять у затрати за об'єктами обліку, або пропорційно до прямих витрат, або пропорційно до планової собівартості об'єктів обліку.

Метод розподілу витрат обирає кожне підприємство з урахуванням своїх структурних особливостей, характеру послуг, що надають, способу вимірювання та оцінки витрат. При цьому загальновиробничі витрати розподіляють окремо від реалізованих і нереалізованих послуг на кінець звітного періоду.

Оскільки в турфірмах процеси виробництва і реалізації співпадають, усі надані послуги є реалізованими. Тому всю суму загальновиробничих витрат необхідно повністю списуватися на собівартість реалізованих послуг у кожному звітному періоді.

Синтетичний облік затрат, що формують виробничу собівартість туристичних послуг на підприємстві в цілому, пропонуємо вести у Журналі № 5 або № 5А, форму яких затвердили 29.12.2000 р., № 356. Ці журнали мають три розділи [1, с. 72]:

**Розділ І.** Списання з кредиту рахунків 90, 92, 93, 94, 95, 96, 97, 98, 99 в дебет рахунку 79 «Фінансові результати».

Цей розділ заповнюють після складання розділів II і III названих Журналів.

**Розділ II.** Витрати з податку на прибуток, витрати фінансової та інвестиційної діяльності, інші витрати.

У цьому розділі узагальнюють усі витрати на виробництво туристичних послуг за елементами і статтями витрат. Складають його на підставі даних, перенесених із Журналів 1, 2, 3, 4, 6, 7, форма яких затверджена наказом № 356.

**Розділ III.** Складові відповідних витрат діяльності (прямі затрати, адміністративні витрати тощо)

## **2.5. Облік витрат за статтями калькуляції в туризмі**

На підприємствах туристичної індустрії рекомендують застосовувати наступний **перелік статей калькуляції** [1, с. 61]:

### *I. Прямі витрати:*

1. Витрати на оплату праці обслуговуючого персоналу.
2. Відрахування на соціальні заходи від заробітної плати обслуговуючого персоналу.
3. Витрати на страхування.
4. Вартість в'язового обслуговування туристів.
5. Витрати на транспортування туристів.
6. Вартість проживання туристів.
7. Вартість харчування туристів.
8. Вартість екскурсійного обслуговування туристів.
9. Трансфери.
10. Амортизація основних засобів виробничого призначення.

### *II. Загальновиробничі витрати*

Калькуляційна стаття «*Оплата праці основного (виробничого) персоналу*», що безпосередньо обслуговує туристів (менеджерів, підперекладачів, супроводжуючих груп та ін.) об'єднує:

- 1) витрати з нарахованої основної та додаткової заробітної плати обслуговуючому персоналові;
- 2) інші заохочувальні та компенсаційні виплати, що вводять у фонд заробітної плати (одноразові винагороди і премії, компенсаційні та інші грошові й матеріальні виплати, не передбачені актами законодавства тощо). Не вводять до

витрат на виробництво туристичних послуг: оплату путівок на санаторно-курортне лікування та оздоровлення за рахунок коштів фонду державного соціального страхування; суми вихідної допомоги при припиненні трудової угоди та інші.

До статті «*Страховання*» відносять витрати з медичного страхування туристів. Величина цих витрат залежить від тарифу. А розмір тарифів від терміну поїздки, кількості осіб у групі, віку туристів та інших факторів. При укладанні договору страху суму встановлюють із урахуванням вимог консульських служб ряду держав (при виїзному туризмі за кордон).

Якщо страхування не є обов'язковим і турист оплачує за своїм бажанням, то у вартість туру його не вводять і оформлюють як додаткову послугу. Операції зі страхування звільнені від уплати ПДВ.

Стаття «*Витрати на оформлення віз туристів*» об'єднує вартість віз, яку визначають, враховуючи вартість візи на одну особу і кількість осіб у групі. Туристські візи оформлюють за допомогою запрошення від зарубіжної фірми. Консульство після розгляду видає візу, загальну для всієї групи або призначену для окремих туристів.

Значну частку вартості туристичного продукту займають транспортні витрати.

До статті калькуляції «*Транспортні витрати*» вводять вартість: проїзду до держави перебування (залізниця, авіапереліт, автобус, теплохід і т. п.), перевезення туристів від місця зборів до аеропорту вильоту, від аеропорту прибуття до місця проживання, транспортні витрати на екскурсійне обслуговування при автобусних екскурсіях і т. д.

Витрати на транспортування туристів визначають, враховуючи вартість квитка на одну особу і чисельність групи.

Калькуляційну статтю «*Витрати на проживання*» заповнюють на основі ціни номера.

Статтю «*Витрати на харчування*» визначають залежно від виду туризму. При виїзному туризмі вартість харчування залежить від умов туру: сніданок, напівпансіон, повний пансіон.

До статті калькуляції «*Витрати на екскурсійне обслуговування*» вводять тільки ті витрати, що входять в обов'язкову програму туру. Вартість екскурсій залежить від ціни вхідних квитків у музеї, парки, вартості послуг екскурсовода, їда, супроводжуючого. В калькуляцію вводять або вартість групового білету, або результат множення вартості однієї екскурсії на кількість туристів.

Вартість послуг гiда-перекладача видiляють в самостiйну калькуляцiйну статтю або вводять у загальногосподарськi витрати турфiрми.

Бухгалтерський облік витрат суб'єкта туристичної дiяльностi, що виникають у ходi його основної дiяльностi, здiйснюють на рахунках, поданих у таблицi 2.3.

Основнi бухгалтерськi проведення з обліку витрат суб'єкта туристичної дiяльностi без застосування рахункiв класу 8 наведено в таблицi 2.4.

*Таблиця 2.3*

**Рахунки, на яких здiйснюється облік витрат суб'єкта туристичної дiяльностi**

Вид витрат i рахунок	Обороти рахунку витрат у кореспонденцiї з рахунками	
	Дебетові обороти з кредитом рахункiв	Кредитові обороти з дебетом рахункiв
Прямi виробничi витрати 23 «Виробництво»	20, 22, 661, 13, 37, 63, 64, 65, 68, 91 та iншi	903 – собiвартiсть туристичного продукту за фактом реалiзацiї туристичного продукту
Загальновиробничi витрати 91 «Загальновиробничi витрати»	20, 22, 661, 13, 37, 63, 64, 65, 68, 91 та iншi	23 – розподiленi загальновиробничi витрати 903 – нерозподiленi загальновиробничi витрати
Адмiнiстративнi витрати 92 «Адмiнiстративнi витрати»	13, 20, 22, 30, 31, 33, 37, 39, 47, 63, 64, 65, 66, 68 та iншi	791 – списання на фiнансовi результати в кiнцi звітнього перiоду
Витрати на збут 93 «Витрати на збут»	13, 20, 22, 30, 31, 33, 37, 39, 47, 63, 64, 65, 66, 68 та iншi	791 – списання на фiнансовi результати в кiнцi звітнього перiоду
iншi операцiйнi витрати 94 «iншi операцiйнi витрати»	13, 20, 22, 30, 31, 33, 37, 39, 47, 63, 64, 65, 66, 68 та iншi	791 – списання на фiнансовi результати в кiнцi звітнього перiоду

Таблиця 2.4

## Облік витрат суб'єкта туристичної діяльності

№ п/п	Зміст господарських операцій	Кореспонденція рахунків		Сума, грн.
		Дебет	Кредит	
1	Перераховано грошові кошти за бланки путівок (ваучерів)	371	311	600
2	Нарахована сума податкового кредиту з ПДВ	641	644	100
3	Оприбутковані бланки путівок (ваучерів)	201	631	500
4	Відображено розрахунки з податкового кредиту	644	631	100
5	Зараховано раніше перерахований аванс у виконання зобов'язань продавця з реалізації бланків (ваучерів) путівок	631	371	600
6	Перераховані грошові кошти готелю за проживання і бронювання місць	371	311	3600
7	Нарахована сума податкового кредиту з ПДВ	641	644	600
8	Підписані акти виконаних робіт за частковій використанні номерного фонду готелю	23	631	2400
9	Відображено розрахунки з податкового кредиту	644	631	400
10	Частково зараховано раніше перерахований аванс у виконання зобов'язань постачальника щодо наданих послуг	631	371	2800
11	Перераховані кошти ресторану за харчування туристів	371	311	1800
12	Нарахована сума податкового кредиту з ПДВ	641	644	300
13	Надані послуги з харчування туристів (часткові), що засвідчено підписами	23	631	1000
14	Відображено розрахунки з податкового кредиту з ПДВ відповідного акта	644	631	200

№ п/п	Зміст господарських операцій	Кореспонденція рахунків		Сума, грн.
		Дебет	Кредит	
15	Частково зараховано раніше перерахований аванс у виконання зобов'язань постачальника щодо наданих послуг	631	371	1200
16	Транспортні послуги, надані туристам	23	631	3500
17	Відображено в обліку податковий кредит із ПДВ	641	631	700
18	Перераховано кошти автотранспортному підприємству	631	311	4200
19	Списана на витрати вартість екскурсійного обслуговування	23	631	750
20	Введено до складу податкового кредиту суму з ПДВ	644	631	150
21	Здійснена оплата за екскурсійне обслуговування	631	311	900
22	Списана на витрати вартість використаних путівок	23	201	300
23	Нарахована заробітна плата менеджерам та керівнику операційного відділу	23, 91	661	8150
24	Нараховані внески в фонди соціального призначення	23, 91	651, 652, 653, 654	3086

Щодо обліку транспортних витрат, то в економічній літературі побутує думка, що квитки на транспорт необхідно враховувати на затратному рахунку 23 «Виробництво». Транспортні квитки – це проїзні документи. Планом рахунків бухгалтерського обліку для узагальнення інформації про наявність і рух грошових документів, що перебувають у касі підприємства (поштові марки, оплачені проїзні документи, оплачені путівки у санаторії, будинки відпочинку, пансіонати тощо), передбачений рахунок 33 «Інші кошти».

Спеціального рахунка, на якому можна було б відображати придбані транспортні документи, нема. Тому з цією метою можна використовувати субрахунок 331 «Грошові документи в національній валюті» або 332 «Грошові документи в іноземній валюті». Ці субрахунки використовують у випадках, коли квитки купують окремо, а потім їх вартість вводять у собівартість турпродукту.

Після того, як турпродукт буде сформовано в цілому, вартість білетів списують із субрахунку 331 в дебет рахунка 23 «Виробництво», субрахунок «Виробництво туристичних послуг» [1, с. 84–85].

Туристичні фірми можуть укладати з власниками транспортних засобів чартерні договори. Відповідно до загальних правил у такому договорі вказують гарантовану оплату за кожний рейс незалежно від його завантаженості. При цьому суми гарантованої оплати турфірма вводить у собівартість турпродукту в повному обсязі.

Однак деякі власники транспортних засобів вводять у договір чартерного перевезення додаткові умови про розрахункову вартість одного місця. Якщо розрахункова вартість місця за фактичним завантаженням транспортного засобу перевищує суму гарантованої оплати, турфірма повинна відшкодувати власникові транспортного засобу різницю між розрахунковою і гарантованою вартістю за відрахуванням комісійної винагороди зі суми цієї різниці. Сума комісійної винагороди повинна бути відображена через рахунок реалізації і одноразово віднесена на зменшення кредиторської заборгованості транспортній організації. Авіабілеті, що купують на регулярні (чартерні) рейси з метою формування турпродукту, обліковують на затратному рахунку 23 «Виробництво». Наприклад, оприбуткування авіабілетів для введення у вартість турпродукту відображають таким записом [1, с. 86]:

Д-т Виробництво», субрахунок «Виробництво туристичних послуг»;

К-т 685 «Розрахунки 23 «з різними кредиторами».

Податок на прибуток обліковують на рахунок 98 «Податок на прибуток» за субрахунками:

981 «Податок на прибуток від звичайної діяльності»;

982 «Податок на прибуток від надзвичайних подій».

На субрахунку 981 «Податок на прибуток від звичайної діяльності» ведуть облік нарахованої суми податку на прибуток від звичайної діяльності, який визначають за сумою прибутку, відображеного в бухгалтерському обліку (незалежно від суми прибутку чи цілей оподаткування).

На субрахунку 982 «Податок на прибуток від надзвичайних подій» відображають суму податку від надзвичайних подій, що підлягає сплаті. Чистий прибуток (збиток) визначають як алгебраїчну суму прибутку (збитку) від звичайної діяльності, надзвичайного доходу, надзвичайних витрат і податку від надзвичайного прибутку.



Прибуток, що є об'єктом оподаткування в податковому обліку, може відрізнитися від прибутку, визначеного за даними бухгалтерського обліку, тому при розрахунку податку на прибуток виникає тимчасова різниця в сумі податку на прибуток. Для обліку цієї різниці використовують рахунок 17 «Відстрочені податкові активи» та 54 «Відстрочені податкові зобов'язання».

У разі, якщо податок на прибуток, розрахований за даними бухгалтерського обліку, більший за податок, що сплачують за даними податкової декларації, різницю відноситимуть у кредит рахунку 54 «Відстрочені податкові зобов'язання». Якщо ж податок, який підлягає сплаті до бюджету, більший за податок, визначений за даними бухгалтерського обліку, то різницю відображають за дебетом рахунку 17 «Відстрочені податкові активи» [1, с. 94].

Наприклад, у 2005 р. турфірма одержала дохід 10000 грн. (у т. ч. 2400 грн. за послуги, надані в рахунок передоплати, отриманої у 2004 р., й здійснила передоплату різним постачальникам прав на послуги на 3000 грн.

У бухгалтерському обліку сума податку на прибуток становитиме: 2500 грн.  $(10000 \text{ грн.} \times 25) : 100$ , оскільки сплачену постачальникам прав на послуги суму передоплати не враховують.

За даними податкового обліку, податок на прибуток становить:  $(10000 \text{ грн.} - 3000 \text{ грн.} - 2400 \text{ грн.}) \times 25 : 100 = 1150 \text{ грн.}$ , оскільки сплачену постачальникам суму передоплати відносять на валові витрати і вираховують із валового доходу, також із валового доходу вираховують суму доходу, одержаного раніше, і відображену як погашення кредиторської заборгованості за сплачені раніше послуги.

На різницю перевищення суми податку на прибуток за даними бухгалтерського обліку над сумою податку на прибуток, визначеною за податковим обліком, виникають відстрочені податкові зобов'язання, які записують у кредит рахунку 54 «Відстрочені податкові зобов'язання» в сумі 1350 грн.  $(2500 \text{ грн.} - 1150 \text{ грн.})$ .

Оскільки в рахунок передоплати (2400 грн.), отриманої в 2004 р., послуги надано в 2005 р., відстрочений податковий актив у сумі 600 грн. (сальдо на рахунку 17) списують на дебет субрахунку 981.

У бухгалтерському обліку наведені операції будуть відображені наступним чином [1, с. 96]:

- 1) на суму податку на прибуток за даними податкового обліку:  
Д-т 981 «Податки на прибуток від звичайної діяльності»  
К-т 6412 «Розрахунки з податку на прибуток» – 1150 грн.;

2) на суму відстрочених податкових активів, що відображені на рахунку 17 на початок року, відносять на зменшення відстрочених податкових активів і збільшення витрат, пов'язаних із нарахуванням податку на прибуток у поточному році:

Д-т 981 «Податки на прибуток від звичайної діяльності»

К-т 17 «Відстрочені податкові активи» – 600 грн.;

3) на суму відстрочених податкових зобов'язань, що підлягає сплаті в майбутніх періодах:

Д-т 981 «Податки на прибуток від звичайної діяльності»

К-т 54 «Відстрочені податкові зобов'язання» – 750 грн.  
(1350 грн. – 600 грн. = 750 грн.)

4) перерахування суми податку на прибуток до бюджету:

Д-т 6412 «Розрахунки з податку на прибуток»

К-т 311 «Поточні рахунки в національній валюті» –  
1150 грн.;

5) списання витрат із податку на прибуток:

Д-т 79 «Фінансові результати»

К-т 981 «Податки на прибуток від звичайної діяльності» –  
1350 грн.

Після цього за даними рахунку 79 визначають чистий фінансовий результат, який списують на рахунок 44 «Нерозподілений прибуток (непокриті збитки)».

## **2.6. Облік витрат операційної діяльності, що не вводять у собівартість туристичних послуг**

До операційних витрат, що не вводять у собівартість турпродукту, відносять: адміністративні витрати, витрати на збут та інші операційні витрати.

Для обліку адміністративних витрат призначений рахунок 92 «Адміністративні витрати» (таблиця 2.5) [1, с. 119–120]. За його допомогою узагальнюють інформацію про адміністративні витрати. Рахунок активний, його у кінці місяця закривають, суму цих витрат вказують у Звіті про фінансові результати, в рядку 070.

Таблиця 2.5

**Основні бухгалтерські проводки  
з обліку адміністративних витрат**

№ п/п	Зміст операції	Документ	Бухгалтерський облік		Сума, грн.	Податковий облік	
			Д-т	К-т		Валові доходи	Валові витрати
1	2	3	4	5	6	7	8
1	Відображення нарахованої зарплати АУП	Розр. плат. відомість	92 «Адміністративні витрати»	661 «Розрахунки за заробітною платою»	650		650
2	Відображення відрахувань від зарплати АУП на соцзаходи	Розрахунок бухгалтера	92 «Адміністративні витрати»	65 «Розрахунки за страхуванням»	245,7		245,7
3	Нарахування заборгованості різним організаціям за одержані від них послуги (комунальні, опалення, водопостачання, електроенергія, оренда приміщень загальногосподарського призначення, послуги зв'язку та ін.)	Рахунки	92 «Адміністративні витрати»	685 «Розрахунки з іншими кредиторами»	910		910
4	Нарахування амортизації основних засобів загальногосподарського призначення	Розрахунок бухгалтера	92 «Адміністративні витрати»	131 «Знос основних засобів»	470		

Облік і калькулювання витрат на виробництво туристичного продукту

№ п/п	Зміст операції	Документ	Бухгалтерський облік		Сума, грн.	Податковий облік	
			Д-т	К-т		Валові доходи	Валові витрати
1	2	3	4	5	6	7	8
5	Нарахування амортизації нематеріальних активів загальногосподарського призначення	Розрахунок бухгалтера	92 «Адміністративні витрати»	133 «Знос нематеріальних активів»	80		
6	Списання використаних матеріалів на господарські потреби	Акт	92 «Адміністративні витрати»	201 «Сировина й матеріали»	100		
7	Нарахування комунального податку	Розрахунок	92 «Адміністративні витрати»	641 «Розрахунки за податками»	120		
8	Нарахування земельного податку	Розрахунок бухгалтера	92 «Адміністративні витрати»	685 «Розрахунки з іншими кредиторами»	300		
9	Нарахування транспортного податку	Розрахунок бухгалтера	92 «Адміністративні витрати»	685 «Розрахунки з іншими кредиторами»	200		
10	Списання адміністративних витрат на фінансові результати	Довідка	791 «Фінансовий результат від операційної діяльності»	92 «Адміністративні витрати»	3075,7		

Аналітичний облік ведуть за статтями витрат та елементами витрат. Синтетичний облік адміністративних витрат здійснюють у Журналі № 5 або 5А.

Для обліку витрат на збут використовують рахунок 93 «Витрати на збут», за допомогою якого узагальнюють інформацію про витрати на збут (таблиця 2.6). Рахунок активний, збиральний, наприкінці звітного періоду його закривають, суму витрат вказують у Звіті про фінансові результати (ф. 2), рядок 080.

*Таблиця 2.6*

**Основні бухгалтерські проводки з обліку витрат на збут**

№ п/п	Зміст операції	Кореспонденція рахунків	
		Д-т	К-т
1	Заробітна плата, нарахована працівникам відділів реклами і збуту (менеджерам та ін.)	93	661
2	Внески, нараховані у фонди соціального призначення	93	65
3	Витрати, списані на виготовлення рекламних проспектів, розміщення реклами в періодичних виданнях, на виготовлення і показ телевізійного рекламного фільму	93	685
4	Оплата участі туристичного підприємства у виставках та ярмарках (без ПДВ)	685	311
5	Списані витрати, пов'язані з участю у виставках	93	685
6	Витрати, списані на відрядження працівників відділів реклами та збуту	93	372

Аналітичний облік ведуть у відомостях або картках за статтями витрат, центрами відповідальності й за економічними елементами.

Первинними документами з обліку витрат на збут є: накладні, рахунки, розрахунково-платіжні відомості, розрахунки бухгалтерії тощо. При відображенні списання витрат на збут первинним документом є довідка-розрахунок бухгалтерії.

Синтетичний облік витрат на збут ведуть у Журналі № 5 або 5А.

До інших операційних витрат на підприємствах туристичної індустрії відносять витрати, передбачені типовою номенклатурою для всіх галузей господарської діяльності, зокрема: витрати на дослідження і розробки; втрати від операційної курсової різниці; втрати від

знецінення запасів; нестачі й втрати від псування цінностей; визнані штрафи, пені, неустойки та інші витрати (таблиця 2.7) [1, с. 124].

Таблиця 2.7

**Основні бухгалтерські проводки  
з обліку інших операційних витрат**

№ п/п	Зміст операції	Документ	Бухгалтерський облік	
			Д-т	К-т
1	2	3	4	5
1	Списання нестачі основних засобів за залишковою вартістю	Порівняльна відомість	976	10
2	Нарахування зносу основних засобів та нематеріальних активів житлово-комунального і соціально-культурного призначення	Розрахункова відомість	949	13
3	Відпуск зі складу виробничих запасів на утримання об'єктів житлово-комунального господарства і соціально-культурного призначення	Накладна	949	20
4	Відпуск зі складу МПНІ для виконання досліджень та розробок	Накладна	941	22
5	Відображення безоплатної передачі запасів (виробничих):			
	- на балансову вартість запасів	Накладна	949	20
	- на суму ПДВ		949	641
6	Списання нестачі виробничих запасів	Акт на списання	947	20
7	Оплата штрафів, що нарахували податкові органи	Виписка банку	948	311
8	Списання реалізованої валюти з балансу	Довідка бухгалтера	942	334
9	Відображення негативної курсової різниці за операціями, пов'язаними з операційною діяльністю підприємства	Довідка-розрахунок	945	30,33,36 63,68

№ п/п	Зміст операції	Документ	Бухгалтерський облік	
			Д-т	К-т
1	2	3	4	5
10	Створення резерву сумнівних боргів	Розрахунок	944	38
11	Нарахування матеріальної допомоги працівникові туристичного підприємства	Розрахункова відомість	949	661
12	Списання інших витрат операційної діяльності на фінансові результати	Довідка-розрахунок	791	94

Аналітичний облік інших операційних витрат ведуть у відомостях у розрізі статей витрат. Облік цих витрат за центрами відповідальності здійснюють у розрізі структурних підрозділів і служб.

Синтетичний облік ведуть у Журналі № 5 або 5А.

## **ПИТАННЯ ДЛЯ САМОПЕРЕВІРКИ**

1. Дайте визначення поняття «туристичний продукт».
2. Які є організаційні форми суб'єктів туристичної діяльності, в чому полягають основні відмінності між ними?
3. Як поділяють витрати на виробництво туристичного продукту стосовно собівартості?
4. Визначте склад прямих витрат на виробництво туристичного продукту.
5. Як поділяють загальновиробничі витрати на виробництво туристичного продукту стосовно обсягів наданих послуг?
6. Визначте структуру загальновиробничих витрат туристичних підприємств.
7. За якими економічними елементами групують витрати в туризмі?
8. Які витрати у туризмі належать до елементу «Матеріальні витрати»?
9. Вкажіть основні етапи калькулювання собівартості туристичного продукту.
10. Визначте й охарактеризуйте методи калькулювання туристичного продукту.
11. Назвіть рекомендований перелік статей калькуляції в туризмі.
12. Назвіть та охарактеризуйте рахунки, що використовують для обліку витрат на виробництво туристичних послуг.
13. Що є об'єктом обліку затрат у туризмі?
14. Як визначають собівартість однієї туристичної путівки?
15. Якими бухгалтерськими проведеннями відображають виробничі витрати суб'єктів туристичної діяльності?
16. На яких рахунках обліковують витрати на оплату праці працівників туристичного бізнесу?
17. Як відображають в обліку транспортні витрати туристичних фірм?
18. Як обліковують в туризмі податок на прибуток?
19. Як відображають на рахунках бухгалтерського обліку адміністративні витрати туристичних фірм?
20. Вкажіть основні бухгалтерські проведення з обліку витрат на збут у туризмі?
21. Як відображають на рахунках бухгалтерського обліку інші операційні витрати туристичної діяльності?



## **Тема 3.**

# **ФОРМУВАННЯ СКЛАДУ ВИТРАТ ТА ПОРЯДОК ЇХ ОБЛІКУ В ТОРГОВЕЛЬНІЙ ДІЯЛЬНОСТІ**

1. Сутність і класифікація витрат на підприємствах торгівлі.
2. Облік витрат, пов'язаних із надходженням і зберіганням товарів у сфері торгівлі
3. Поняття та облік витрат обігу на торговельних підприємствах.
4. Облік витрат на торговий патент та ліцензії.

### **3.1. Сутність і класифікація витрат на підприємствах торгівлі**

**Торгівля** – це господарська діяльність, пов'язана з реалізацією товарів.

Товар – це продукт праці, вироблений для обміну чи продажу, що має споживчу та міннову вартість.

**Торгова діяльність** – це ініціативна самостійна діяльність юридичних осіб та громадян із здійснення купівлі та продажу товарів народного проживання з метою отримання прибутку. Торгову діяльність здійснюють у сферах роздрібно́ї та оптової торгівлі, а також у торгово-виробничій (громадське харчування) сфері.

*Оптову торгівлю* можна здійснювати через оптові бази, товарні склади, склади-холодильники, склади-магазини. Вона є, як правило, проміжною ланкою між виробником продукції і роздрібною торгівлею.

*Роздрібну торгівлю* здійснюють через магазини (продовольчі, непродовольчі, спеціалізовані, універмаги, універсами, торгові компле-

кси тощо), дрібнороздрібну мережу (палатки, кіоски, лотки, павільйони, торгові автомати), пересувну мережу (автомагазини, лавки-автопричепа, візки, розноски, столики). В роздрібній торгівлі товари реалізують, як правило, кінцевому споживачеві – населенню [7, с. 170].

Методику формування складу витрат та порядку їх планування у торгівлі визначено Методичними рекомендаціями з формування складу витрат та порядку їх планування в торговельній діяльності, затвердженими наказом Міністерства економіки та з питань європейської інтеграції України від 22 травня 2002 року № 145.

У торгівлі нема витрат, пов'язаних із виробництвом продукції, але є витрати, пов'язані зі зберіганням та реалізацією товарів.

У плануванні та обліку поточні витрати торговельної діяльності класифікують за видами діяльності, економічними елементами та підгалуззями торгівлі (оптова торгівля, роздрібна торгівля, громадське харчування).

В управлінні поточними витратами торговельної діяльності, крім зазначених класифікаційних ознак, можна застосовувати додаткові ознаки класифікації – за ступенем реагування на зміну обсягів діяльності, за періодами, за центрами відповідальності чи місцем виникнення, за ступенем однорідності, за можливістю контролю в конкретному структурному підрозділі, за принципами організації управління.

Поточні витрати підприємств торгівлі за видами діяльності класифікують за такими групами:

- ◆ витрати операційної діяльності;
- ◆ витрати фінансової діяльності;
- ◆ витрати інвестиційної діяльності;
- ◆ інші витрати звичайної діяльності;
- ◆ надзвичайні витрати.

Витрати операційної діяльності поділяють на:

- ◆ витрати, які вводять до собівартості реалізованих товарів (продукції);
- ◆ адміністративні витрати;
- ◆ витрати на збут;
- ◆ інші операційні витрати.

Витрати операційної діяльності за їх економічним змістом групують за економічними елементами і статтями витрат.

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

- ◆ матеріальні витрати;

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

До витрат на збут належать: витрати пакувальних матеріалів для загарювання готової продукції на складах; витрати на ремонт тари; оплата праці та комісійні винагороди продавцям, торговим агентам та працівникам підрозділів, що забезпечують збут; витрати на рекламу і дослідження ринку; витрати на передпродажну підготовку товарів; витрати на відрядження працівників, зайнятих збутом; витрати на утримання основних засобів, інших необоротних матеріальних активів, пов'язаних зі збутом продукції, товарів, робіт, послуг (операційна оренда, страхування, амортизація, ремонт, опалення, освітлення, охорона); витрати на транспортування, перевалку і страхування готової продукції (товарів), транспортно-експедиційні та інші послуги, пов'язані з транспортуванням продукції (товарів) відповідно до умов договору поставки; витрати на гарантійний ремонт і гарантійне обслуговування; інші витрати, пов'язані зі збутом продукції, товарів, робіт, послуг [7, с. 178].

Специфічними статтями інших операційних послуг у торгівлі є:

- ◆ вартість послуг сторонніх підприємств: страхових, посередницьких, протипожежної та сторожової охорони, охорони з проведення рекламних заходів;
- ◆ витрати на обслуговування реєстраторів розрахункових операцій;
- ◆ витрати на проведення медичних оглядів працівників;
- ◆ витрати на облаштування та утримання кімнат відпочинку, роздягалень, душі тощо;
- ◆ вартість транспортно-експедиційних послуг, не пов'язаних із придбанням товарних та інших запасів тощо [7, с. 178].

За участю витрат у створенні вартості всі витрати ділять на чисті та додаткові. **Чисті витрати** – це витрати, пов'язані з актом купівлі-продажу товарів і зміною форми вартості. Ці витрати суспільно необхідні, але вони за суттю непродуктивні й не створюють споживчу вартість, не збільшують вартість товару. До них відносять витрати, пов'язані з рекламою, обслуговуванням покупців, грошовим обігом, веденням касових і бухгалтерських операцій. Нині частка чистих витрат обігу в загальній сумі має тенденцію до зростання. Це обумовле-

но вимогами ринку до підвищення культури обслуговування покупців і конкурентоспроможності підприємств.

**Додаткові витрати обігу** – це витрати, пов’язані з виконанням операцій із продовження процесу виробництва в сфері обігу. До них належать затрати на транспортування, зберігання, доробку, фасування пакування товарів. При виконанні цих операцій товар як споживчу вартість зберігають, перетворюють, доводять до споживача, одночасно збільшується його вартість. Додаткові витрати відшкодовують за рахунок додаткової вартості [20, с. 315–316].

*За ступенем реагування на зміну обсягів діяльності* витрати поділяють на умовно-постійні та змінні.

До умовно-постійних відносять такі витрати, розмір яких не змінюється внаслідок зміни обсягів товарообігу. До постійних належать витрати, пов’язані з управлінням діяльністю підприємства, а також витрати на забезпечення господарських потреб виробництва підприємства громадського харчування тощо.

Змінні витрати поєднують ті види витрат, величина яких змінюється зі зміною обсягів товарообігу. До змінних витрат належать витрати підприємств торгівлі на сировину, купівельні напівфабрикати, технологічне паливо та енергію, на оплату праці торговельно-оперативного персоналу та відповідні суми відрахувань на соціальні заходи, а також інші витрати.

*За періодами* витрати торговельної діяльності поділяють на витрати поточного періоду та витрати майбутніх періодів.

Витрати поточного періоду – це витрати на управління, збут продукції та інші операційні витрати, що належать до того періоду, в якому вони були здійснені.

Витрати майбутніх періодів – це витрати протягом поточного або попередніх звітних періодів, але належать до наступних звітних періодів.

Витрат майбутніх періодів відносять до витрат певного періоду здійснюється в повному обсязі або на основі їх розподілу між кількома звітними періодами.

*За центрами відповідальності чи місцем виникнення* витрати поділяють на витрати відділу, дільниці, служби, іншого структурного підрозділу підприємства.

*За ступенем однорідності* витрати поділяють на прості (однорічкові) та комплексні.

Прості витрати мають однорідний зміст, тобто складаються з одного елементу витрат, наприклад, заробітна плата або амортизаційні відрахування.

До комплексних витрат вводять елементи з різною економічною природою, наприклад, витрати на зберігання, підсортування товарів.

За можливістю контролю в конкретному структурному підрозділі розрізняють контрольовані та неконтрольовані витрати в даному центрі та відповідальності.

За принципами організації (управління) – витрати, що планують, та позапланові витрати [26].

### 3.2. Облік витрат, пов'язаних із надходженням і зберіганням товарів у сфері торгівлі

При надходженні товарів на підприємство торгівлі одним із основних етапів є їх первісна оцінка. У свою чергу, формування первісної оцінки товарів залежить від того, як вони надійшли в роздрібну торгівлю. Умовно можна сформулювати чотири напрямки, за якими товари надходять до торгових підприємств [10, с. 128]:

- ◆ товари, вартість яких оплачена грошовими коштами;
- ◆ товари, що підприємство отримало безоплатно;
- ◆ товари, отримані в межах бартерних операцій;
- ◆ товари, отримані від засновників як внески до статутного капіталу.

**Первісна вартість товарів** (собівартість), придбаних товарів за грошові кошти, складається з таких витрат [10, с. 129]:

- ◆ суми, сплачені постачальникові товару;
- ◆ суми, сплачені за інформаційні, посередницькі та інші послуги, пов'язані з придбанням товару;
- ◆ суми ввізного мита;
- ◆ суми непрямих податків, не відшкодованих підприємству;
- ◆ сума витрат на заготівлю, транспортування товарів, вантажно-розвантажувальні роботи, у т.ч. витрати, пов'язані зі страхуванням ризиків транспортування товарів;
- ◆ інші витрати, безпосередньо пов'язані з придбанням товарів.

При формуванні первісної вартості товарів, придбаних у межах посередницьких договорів, або в результаті надання інформаційних послуг сторонніх організацій, суми винагороди, сплачені посередникові або фірмі-маркетологу, до витрат обігу не відносять, а вводять до первісної вартості товару. На рахунках бухгалтерського обліку це відображають наступним чином (табл. 3.1) [10, с. 130].

Таблиця 3.1

**Відображення посередницьких витрат  
у собівартості придбаних за грошові кошти товарів**

№ п/п	Зміст операції	Кореспондуючі рахунки		Сума, грн.
		Дебет	Кредит	
1	Перераховано грошові кошти посередникові	377	311	90 000
2	Оприбутковано від посередника партію товару:			
	◆ товар оприбутковано на склад	281		
	◆ відображено суму податкового кредиту	641	631	75 000
			631	15 000
3	Відображено зарахування заборгованостей	631	377	90 000
4	Оплачено послуги посередника	377	311	12 000
5	Списано вартість посередницьких послуг:			
	◆ суму послуг посередника;	281	631	10 000
	◆ відображено суму податкового кредиту	641	631	2 000
6	Відображено зарахування заборгованості	631	377	12 000

Суми витрат на заготівлю, транспортування товарів, вантажно-розвантажувальні роботи, у т. ч. витрати, пов'язані зі страхуванням ризиків транспортування товарів, тобто транспортні витрати, теж вводять у первісну вартість товарів (табл. 3.2) [10, с. 131]. До них належать: вартість транспортних послуг із доставки товару сторонніми організаціями; витрати підприємства на доставку товару власним або орендованим транспортом (вартість бензину, вартість інших матеріалів, оплата відряджень водіїв); інші витрати, пов'язані з доставкою товару. Найпоширенішим методом списання (віднесення) транспорт-

них витрат до первісної вартості, є метод, за яким транспортні витрати розподіляють між одиницями придбаного товару у вартісному, кількісному або ваговому відношенні.

При отриманні товарів безоплатно їх первісною вартістю є справедлива, а точніше ринкова вартість, що склалася на дату одержання. За такої ситуації про договірну вартість говорити не доводиться, бо її просто нема. При безоплатному одержанні товарів усі витрати, пов'язані з доставкою товарів, вводять до витрат обігу. Вартість безоплатно отриманих товарів вводять до доходу підприємства.

Таблиця 3.2

**Відображення транспортних витрат у собівартості придбаних за грошові кошти товарів**

№ п/п	Зміст операції	Кореспондуючі рахунки		Сума, грн.
		Дебет	Кредит	
1	Проведено передоплату автотранспортному підприємству	371	311	3 600
2	Відображено суму податкового кредиту	641	644	600
3	Оприбутковано отриманий товар на склад:			
	<ul style="list-style-type: none"> <li>◆ за вартістю постачальника (без ПДВ)</li> <li>◆ у частині транспортних витрат</li> </ul>	281 281	631 631	75 000 3 000
4	Відображено суму податкового кредиту за отриманим товаром	641	631	15 000
5	Списано суму раніше відображеного податкового кредиту за транспортними послугами	644	631	15 000
6	Зараховано заборгованості за транспортними витратами	631	371	3 600
7	Здійснено оплату за отриманий товар	631	311	90 000

При цьому складають такі бухгалтерські проводки:

- ◆ на справедливую вартість безоплатно отриманих товарів дебютують рахунок 281 «Товари на складі» та кредитують рахунок 745 «Дохід від безоплатно одержаних активів»;

- ◆ при віднесенні вартості безоплатно отриманих товарів як доходу на фінансовий результат дебетують рахунок 745 «Дохід від безоплатно одержаних активів» і кредитують рахунок 791 «Результат основної діяльності» [10, с. 133].

Первісною вартістю товару, *отриманого в межах бартерної угоди* (договору), є договірна вартість, П(С)БО 9 «Запаси»; для «бартерного» товару не передбачено вводити у його вартість витрати, пов'язані з послугами посередника, транспортні та інші витрати. В таких випадках усі додаткові витрати торгових підприємств відносять на витрати обігу.

Первісну вартість товарів, *отриманих від засновників* як внесок до статутного фонду, визначають (погоджують) засновники в засновницьких документах, і вона відповідає розмірові внеску засновника до статутного капіталу. При цьому в бухгалтерському обліку здійснюють такі записи:

- ◆ при відображенні заборгованості до статутного капіталу на момент реєстрації дебетують рахунок 46 «Неоплачений капітал» і кредитують рахунок 40 «Статутний капітал»;
- ◆ при відображенні вартості товару, отриманого від засновника як внесок до статутного капіталу, дебетують рахунок 281 «Товари на складі» й кредитують рахунок 46 «Неоплачений капітал».

### 3.3. Поняття та облік витрат обігу в торговельних підприємствах

**Витрати обігу** – це витрати матеріальних та трудових ресурсів, пов'язаних із реалізацією товарів [7, с. 177]. Іншими словами, це представлені в грошовій формі витрати підприємства на процес реалізації товарів, що за суттю становлять собівартість послуг із доведення товарів від виробника до споживача та пов'язаних із зміною форм вартості.

Витрати обігу належать до поточних витрат підприємств торгівлі. Поточні витрати підприємства торгівлі – це грошове відбиття витрат живої та уречевленої праці на поточну торговельно-виробничу діяльність підприємства, що за натурально-речовим складом становлять спожиту частину матеріальних, нематеріальних трудових та фінансових ресурсів [26].



**До витрат обігу** належать: витрати на заробітну плату працівників торговельного підприємства; розрахунки зі страхування; витрати на утримання будівель, приміщень, споруд, інвентарю, МШП; витрати на паливо та електроенергію для виробничих потреб; витрати на зберігання, фасування, пакування товарів; витрати на поточний ремонт; на рекламу; транспортно-заготівельні витрати, що припадають на реалізовані товари (продукцію власного виробництва підприємств громадського харчування, далі – продукція); відсотки за кредит, що відносять до витрат фінансової діяльності; інші витрати [10, с. 139].

На зміну витрат обігу впливає обсяг товарообігу, зокрема при збільшенні обсягу товарообігу, абсолютна сума витрат зростатиме, а їх рівень знижуватиметься. Витрати на перевезення, заробітну плату, упаковку є змінними щодо обсягу товарообігу, а оренда, амортизація, поточний ремонт – умовно-постійними.

Витрати торговельних підприємств обліковують на субрахунках класу 9 рахунків 92 «Адміністративні витрати» та 93 «Витрати на збут». Облік за елементами витрат здійснюють на рахунках класу 8 «Витрати за елементами» [19, с. 54].

Рахунок 92 «Адміністративні витрати» призначений для обліку загальногосподарських витрат, пов'язаних із управлінням і обслуговуванням підприємства торгівлі загалом.

Цей рахунок не є розподільчим, тобто витрати, нагромажені на ньому, списують не на витрати обігу, а безпосередньо в кінці звітного періоду – на рахунок фінансових результатів. Якщо підприємство не має центрального офісу і володіє однією торговою точкою, то цей рахунок вести недоцільно.

Витрати на збут нагромаджують на рахунок 93 «Витрати на збут». Облік витрат здійснюють за елементами і статтями витрат. Відповідно до П(С)БО 16 витрати обігу не вводять до собівартості реалізованих товарів, а списують безпосередньо на фінансові результати. Найчастіше торгові підприємства списують витрати обігу на фінансові результати щомісяця [19, с. 55].

Крім витрат, що безпосередньо пов'язані з торговельною діяльністю, торгові підприємства здійснюють інші операційні витрати, які враховують на рахунок 94 «Інші операційні витрати».

Облік інших операційних витрат залежить від їх виду і не відрізняється від обліку на виробничих підприємствах.

Бухгалтерські проведення з обліку витрат обігу подано в табл. 3.3 [7, с. 179].

Таблиця 3.3

**Облік витрат обігу  
на торговельних підприємствах**

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

Слід ще раз підкреслити, що витрати на перевезення товарів від постачальника вводять у вартість товарів, а на перевезення до покупця – відносять до витрат обігу.

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

Собівартість проданих (реалізованих) товарів оцінюють за такими методами:

- ◆ за ідентифікованою собівартістю відповідної одиниці запасів або середньозваженою собівартістю – здебільшого в оптовій торгівлі;
- ◆ за ціною продажу – в роздрібній торгівлі.

Метод оцінки вибуття товарів за ціною продажу ґрунтований на застосуванні підприємством роздрібно́ї торгівлі середнього відсотка торговельної націнки.

1. **Розрахунок середнього відсотка торговельних націнок** необхідний для того, щоб визначити собівартість проданих товарів. Його здійснюють так:

$$\text{Середній відсоток} = \frac{ТН_{\Pi} + ТН_{О}}{В_{\Pi} + Т_{\Pi}},$$

де  $ТН_{\Pi}$  – залишок торговельних націнок на початок звітного місяця;  $ТН_{О}$  – сума торговельної націнки, що припадає на отримані у звітному місяці товари;  $В_{\Pi}$  – продажна вартість залишку товарів на початок звітного місяця;  $Т_{\Pi}$  – продажна вартість отриманих у звітному місяці товарів.

2. **Сума торговельної націнки**, що припадає на реалізований товар:

$$ТН_{Р} = Т_{Р} \times \text{Середній відсоток},$$

де  $ТН_{Р}$  – сума торговельної націнки на реалізовані товари;  $Т_{Р}$  – продажна вартість реалізованих товарів.

3. **Визначення собівартості реалізованого товару:**

$$С_{Р} = Т_{Р} - ТН_{Р},$$

де  $С_{Р}$  – собівартість реалізованих товарів.

Виконавши ці обчислення, торговельне підприємство отримує такі дані:

- ◆ залишок товару на початок звітного періоду в продажних цінах (у т. ч. сума торговельної націнки);
- ◆ залишок торговельної націнки на початок звітного періоду;
- ◆ вартість проданого товару (у продажних цінах);
- ◆ сума торговельної націнки, що відповідає проданому товару;
- ◆ собівартість проданого товару;
- ◆ залишок товару на кінець звітного періоду в продажних цінах (у т. ч. сума торговельної націнки);
- ◆ залишок торговельної націнки на кінець звітного періоду [10, с. 138–139].

Списання реалізованих товарів за собівартістю відображають наступними бухгалтерськими проведеннями [26]:

1. На підприємства оптової торгівлі:

Д-т 902 «Собівартість реалізованих товарів»

К-т 281 «Товари на складі»;

2. На підприємствах роздрібно́ї торгівлі:
- ◆ на вартість реалізованих товарів у цінах реалізації:  
Д-т 902 «Собівартість реалізованих товарів»  
К-т 282 «Товари в торгівлі»;
  - ◆ на суму торговельної націнки на реалізовані товари згідно з розрахунком бухгалтерії (наприкінці звітного місяця) – червоне сторно:  
Д-т 902 «Собівартість реалізованих товарів»  
К-т 285 «Торгова націнка».

### **3.4. Облік витрат на торговий патент і ліцензії**

Відповідно до Закону України «Про оподаткування прибутку підприємств» та Порядку складання декларації з податку на прибуток підприємства, затвердженого наказом ДПА України від 29.03.2003 р. № 143, у зменшення нарахованої суми податку на прибуток вводять вартість торговельних патентів [19, с. 55]:

- ◆ придбаних у звітному періоді за місцем реєстрації (місце знаходження) платника податку;
- ◆ придбаних у звітному періоді за місцезнаходженням філій відокремлених підрозділів) у разі сплати консолідованого податку;
- ◆ придбаних платником податку в звітному періоді за місцезнаходженням пунктів продажу товарів або надання побутових послуг.

Проте підприємство може оплатити у звітному році вартість патенту не за рік, а за весь термін його дії, тому в звітному році у зменшення нарахованої суми податку на прибуток може бути введена лише річна вартість патенту. Але і в цьому є обмеження. Наприклад, якщо нарахований податок за звітний період виявився меншим від плати за патенти, то перевищення плати за патенти над нарахованим податком на прибуток не переносять на наступні звітні періоди, а відносять на інші витрати операційної діяльності.

Відповідно до Закону України «Про патентування деяких видів підприємницької діяльності», платники податку на прибуток, які здійснюють діяльність, що підлягає патентуванню, від з 2005 року зобов'язані визначати податок на прибуток від кожного окремого виду

такої діяльності та від діяльності, що не підлягає патентуванню, тому за такими видами діяльності слід окремо враховувати валові доходи і валові витрати, а також амортизаційні відрахування та визначати зміну запасів на складах і у незавершеному виробництві. Якщо основні засоби використовують одночасно у кількох видах діяльності, що підлягають або не підлягають патентуванню, то амортизаційні відрахування розподіляють пропорційно до питомої ваги доходів, що припадає на такий вид діяльності. Аналогічно розподіляють і валові витрати.

При купівлі патенту здійснюють проводку за дебетом рахунка 39 «Витрати майбутніх періодів» та кредитом субрахунку 311 «Поточні рахунки в національній валюті». Сплачену суму за патенти в межах їх річної вартості, але не більше нарахованої суми податку на прибуток (перевищення враховують лише за результатами 12 місяців), відображають за дебетом субрахунку 641 «Розрахунки за податками» та кредитом рахунка 39. Приклади проводок, пов'язаних із придбанням торговельних ліцензій з урахуванням вимог національного стандарту бухгалтерського обліку 8 «Нематеріальні активи», наведено в табл. 3.4 [19, с. 57].

Таблиця 3.4

**Облік купівлі та списання витрат на придбання патенту і ліцензій**

Господарська операція	Дебет	Кредит	Сума
Торговий патент			
Заплачено в січні за торговий патент за рік	39	311	1200
Одночасно в межах річної вартості патенту	641	39	1200
Ліцензії			
Заплачено за ліцензію на право торгівлі	371	311	340
Оприбутковано ліцензію	127	371	340
Щомісяця нараховують знос (вартість ліцензії / термін дії в місяцях) <sup>1</sup>	93	833	9,44
	833	133	9,44
Списано ліцензію після закінчення терміну її дії	133	127	340

<sup>1</sup> У податковому обліку суму, що сплачена за ліцензію відразу, списують на валові витрати.

## **ПИТАННЯ ДЛЯ САМОПЕРЕВІРКИ**

1. Що таке торговельна діяльність? Охарактеризуйте оптову і роздрібну торгівлю.
2. Як класифікують витрати на підприємствах торгівлі?
3. Із яких витрат формується первісна вартість (собівартість) товарів, придбаних за грошові кошти?
4. Як відображають на рахунках бухгалтерського обліку посередницькі витрати у собівартості товарів, придбаних за грошові кошти?
5. Як відображають на рахунках бухгалтерського обліку транспортні витрати у собівартості товарів, придбаних за грошові кошти?
6. Як відображають на рахунках бухгалтерського обліку вартість безоплатно отриманих товарів та товарів, отриманих у межах бартерної угоди?
7. Як відображають на рахунках бухгалтерського обліку вартість товарів, отриманих від засновників як внесок до статутного фонду?
8. За якими методами оцінюють собівартість проданих (реалізованих) товарів?
9. Який порядок розрахунку середнього відсотка торговельних націнок?
10. Як визначають собівартість реалізованого товару?
11. Що таке витрати обігу і який їх склад?
12. Назвіть основні бухгалтерські проведення з обліку витрат обігу.
13. Якими бухгалтерськими записами списують реалізовані товари за собівартістю?
14. Як відображають у бухгалтерському обліку купівлю та списання витрат на придбання патенту та ліцензій?

## **Тема 4.**

# **ОБЛІК ВИТРАТ І КАЛЬКУЛЮВАННЯ СОБІВАРТОСТІ РОБІТ (ПОСЛУГ) НА ПІДПРИЄМСТВАХ ЖИТЛОВО-КОМУНАЛЬНОГО ГОСПОДАРСТВА**

- 1. Загальна характеристика підприємств комунального господарства.*
- 2. Групування витрат житлово-комунальних підприємств за статтями калькуляції.*
- 3. Облік витрат комунальних і житлових підприємств.*
- 4. Особливості розрахунку собівартості робіт підприємств у основних підгалузях житлово-комунального господарства.*

### **4.1. Загальна характеристика підприємств комунального господарства**

Комунальні підприємства надають комунальні послуги населенню, а також підприємствам, установам і організаціям. До них належать [7, с. 230–231]:

а) підприємства з тепло-, газо-, водопостачання і водовідведення, санітарної очистки міст, обслуговування ліфтів. Ці підприємства надають послуги безпосередньо населенню та іншим підприємствам і отримують оплату щомісячно згідно з тарифами та укладеними договорами; при розрахунках із населенням послуги з обслуговування ліфтів та зі санітарної очистки міст сплачують разом із квартирною платою, а інші з названих послуг оплачують окремо;

б) підприємства з обслуговування житла, які надають послуги населенню з обслуговуванню житла, ремонту квартир та житлових будинків, збирання і перераховування деяких комунальних платежів відповідним комунальним підприємствам, а також послуги з надання не житлових приміщень в оренду;

в) інші комунальні підприємства – зеленого господарства, зовнішнього благоустрою, міський електротранспорт, бюро технічної інвентаризації, готелі тощо – які фінансують із бюджету або отримують оплату від фізичних або юридичних осіб за конкретні послуги.

Характерними особливостями підприємств даної галузі є:

- ◆ обслуговування або експлуатація великих об'єктів основних засобів – житлових будинків, тепло-, газо-, водопровідних і каналізаційних мереж, насосних станцій тощо. Ремонт і заміна цих об'єктів потребують великих капітальних затрат, які значною частиною здійснюють за рахунок бюджетного цільового фінансування;
- ◆ державне регулювання цін, яке здійснюють встановленням граничного рівня рентабельності й затвердженням тарифів на послуги житлово-комунальних підприємств;
- ◆ невизначеність питань власності, великі борги населення і бюджету, збитковість частини ЖКП, багато напрямів бюджетного цільового фінансування (дотації на покриття збитків, субсидії малозабезпеченим громадянам та відшкодування пільг окремим категоріям громадян, субвенції, фінансування капітальних вкладень тощо);
- ◆ можливість споживачів, із одного боку – користуватися житлом і комунальними послугами, а з іншого – ухиляння від оплати цих послуг, на відміну від придбання товарів народного споживання тощо.

Житлово-комунальні підприємства групують витрати згідно з П(С)БО 16 «Витрати» з урахуванням специфіки підгалузей відповідно до Методичних рекомендацій з планування, обліку й калькулювання собівартості робіт (послуг) на підприємствах і в організаціях житлово-комунального господарства (далі – Методичні рекомендації), затверджених наказом Держбуду України від 06.03.2002 р. № 47, що розроблені відповідно до Закону України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні» від 16 липня 1999 р. № 996-XIV (зі змінами та доповненнями), постанови Кабінету Міністрів України від 26 квітня 1996 року № 473 «Про затвердження Типового положення з



планування, обліку й калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) у промисловості», постанови Кабінету Міністрів України від 28 жовтня 1998 р. № 1706 «Про затвердження Програми реформування системи бухгалтерського обліку із застосуванням міжнародних стандартів».

Методичні рекомендації враховують особливості діяльності таких підгалузей житлово-комунального господарства:

- ◆ житлове господарство;
- ◆ водопровідно-каналізаційне господарство;
- ◆ теплове господарство;
- ◆ міський електротранспорт.

Зазначені Методичні рекомендації розроблені для здійснення планування, ведення обліку і калькулювання операційної собівартості послуг на підприємствах та в організаціях житлово-комунального господарства незалежно від відомчої підпорядкованості, форм власності й господарювання та на підприємствах і в організаціях інших галузей, що виконують роботи і надають послуги з обслуговування житлового фонду, тепловодопостачання та перевезенню пасажирів міськелектротранспортом.

Методичні рекомендації дають основу для групування витрат для планування операційної собівартості при формуванні цін (тарифів) на роботи (послуги) підприємств підгалузей житлово-комунального господарства [25].

До особливостей обліку витрат на підприємствах житлово-комунального господарства можна віднести [9, с. 29]:

- ◆ специфіка структури витрат житлових організацій, які відшкодовують за рахунок квартирної плати (плати на утримання будинків), та історичні особливості обліку витрат у житлових організаціях, у т. ч. обумовлені порядком розрахунків за житлово-комунальні послуги;
- ◆ наявність взаєморозрахунків між різними підприємствами житлово-комунального господарства;
- ◆ необхідність визначення повної собівартості послуг і проблематичність введення до собівартості деяких інших операційних витрат, обумовлені державним регулюванням тарифів на житлово-комунальні послуги;
- ◆ специфіка калькуляційних одиниць і калькулювання собівартості послуг;
- ◆ проблематичність розподілу загальновиробничих витрат, обумовлена залежністю від нерівномірного споживання послуг.

## **4.2. Групування витрат житлово-комунальних підприємств за статтями калькуляції**

Групування витрат за статтями калькуляції призначене для організації аналітичного обліку витрат і калькулювання собівартості окремих видів житлово-комунальних послуг (робіт), обчислення витрат у розрізі структурних підрозділів комунального підприємства.

Витрати, пов'язані з виробництвом і реалізацією робіт (послуг) та управління підприємством (окрім підприємств міського електро транспорту) з метою планування, обліку і калькулювання собівартості робіт (послуг) групують за наступними типовими статтями [25].

1. Прямі матеріальні витрати (сировина та матеріали; паливе на технологічні потреби; електроенергія на технологічні потреби; покупні ресурси, комплектувальні вироби, напівфабрикати; роботи й послуги виробничого характеру сторонніх підприємств і організацій; витрати інших матеріальних ресурсів).

До статті «Сировина та матеріали» вводять вартість сировини і матеріалів, потрібних для виконання робіт (послуг) та для забезпечення технологічного процесу (хімічні реагенти: коагулянт, хлор, аміак, сіль, сульфовугілля, хімреактиви тощо). Витрати за даною статтею вводять безпосередньо до собівартості окремих видів робіт (послуг).

До статей «Паливе на технологічні потреби» та «Електроенергія на технологічні потреби» відносять витрати на всі види палива та енергії, що безпосередньо витрачають у технологічному процесі виробництва робіт (послуг), як отримані від сторонніх організацій, так і вироблені на підприємстві. Витрати на паливе та енергію на технологічні потреби (рух рухомого складу електро транспорту, виробництво теплової енергії, гарячої води, її очищення і доставка, відведення та очищення стоків, робота ліфтів) відносять безпосередньо до собівартості робіт (послуг).

Стаття «Покупні ресурси, комплектувальні вироби, напівфабрикати» включає вартість води (для підприємств водопровідного господарства) та теплової енергії (для підприємств теплового господарства), придбаних у сторонніх підприємств для подальшого транспортування та реалізації споживачам. Витрати на покупні ресурси, компле-

ктувальні вироби, напівфабрикати відносять безпосередньо до собівартості робіт (послуг).

До статті «Роботи і послуги виробничого характеру сторонніх підприємств і організацій» вводять вартість робіт (послуг) виробничого характеру, які виконують сторонні підприємства та організації або структурні підрозділи підприємства, що не належать до основного виду діяльності. До робіт і послуг виробничого характеру належать: у житловому господарстві – експлуатація ліфтів, прибирання, вивезення та знешкодження сміття; у водопровідному та тепловому господарстві – користування водо-, тепломережами сторонніх підприємств.

2. Витрати на оплату праці (основна заробітна плата виробничих працівників; додаткова заробітна плата виробничих працівників; інші заохочувальні та компенсаційні виплати).

3. Відрахування на соціальні заходи.

4. Амортизація основних виробничих засобів та інших необоротних матеріальних активів.

5. Витрати на орендну плату основних засобів.

6. Загальновиробничі витрати, загальна величина яких у цілому є сумою відповідних витрат структурних підрозділів основного виробництва. Такі ж витрати допоміжних виробництв вводять до собівартості робіт (послуг), що виконують (надають) допоміжні виробництва підприємства.

7. Адміністративні витрати, до яких належать загальногосподарські витрати, спрямовані на обслуговування та управління підприємством. Їх розподіляють між об'єктами калькулювання пропорційно до суми заробітної плати робітників, зайнятих виконанням (наданням) відповідних робіт (послуг), або до витрат на утримання та експлуатацію машин та обладнання.

8. Витрати на збут (витрати на виготовлення розрахункових книжок; відрахування житлово-комунальним організаціям за збір абонентської плати; обслуговування і перевірки технологічних приладів обліку, витрати на гарантійне обслуговування; інші витрати, пов'язані зі збутом послуг).

9. Інші операційні витрати (витрати на дослідження і розробки; резерв сумнівних боргів у сумі безнадійної дебіторської заборгованості; втрати від операційних курсових різниць; втрати від знецінення запасів, застосування яких втратило економічну доцільність; витрати на утримання об'єктів сфери соціально-культурного призначення; інші витрати операційної діяльності).

### 4.3. Облік витрат комунальних і житлових підприємств

Витрати комунальних та житлових підприємств, як і у інших галузях, обліковують окремо за різними видами діяльності підприємства: на рахунках 23 (виробничі), 92 (адміністративні), 91 (на підприємствах, де є загальновиробничі витрати), 95, 96 (операційні, фінансові), 97 (інші витрати), 98 (витрати на сплату податку на прибуток), 99 (надзвичайні витрати) [7, с. 234; 9, с. 28].

Частка неопераційних витрат незначна – вони становлять менше як 1% від загальної суми витрат у підгалузях, діяльність котрих пов'язана з наданням житлово-комунальних послуг – експлуатація житла, тепло-, водопостачання і водовідведення, деякою мірою санітарна очистка міст та обслуговування ліфтів.

У структурі витрат у підгалузях водопостачання та теплоенергетики переважають матеріальні витрати, але це пов'язано тільки з великою часткою витрат на електроенергію, паливе й інші енергоносії: вони становлять до 70% усіх матеріальних витрат у підгалузі водопостачання і до 90% – в підгалузі теплозабезпечення. Серед інших матеріальних витрат у підгалузі водопостачання досить висока частка витрат на покупну воду – до 20%; тоді як витрати власне на матеріали становлять до 3% всіх матеріальних витрат.

На підприємствах із обслуговування житла частка витрат на матеріали не дуже суттєва – менше чверті всіх витрат, із них витрати на електроенергію (для обслуговування ліфтів, опалення й освітлення місць загального користування) – 25–30%, а витрати на матеріали для ремонту житлового фонду – до 15% [9, с. 28].

При сучасній методології бухгалтерського і податкового обліку на підприємствах житлово-комунального господарства виникають певні проблеми щодо введення до собівартості окремих витрат при формуванні тарифу: амортизація, яку нараховують методами податкового обліку, не відображає реально наявний ступінь зносу основних засобів і не забезпечує нагромадження коштів для їх відновлення; включення до складу тарифу деяких інших витрат не завжди економічно обгрунтоване (наприклад, нарахований резерв сумнівних боргів у тарифі призведе до того, що платники повинні будуть сплачувати заборгованість неплатників); водночас невведення до тарифу цих витрат призведе до заниження тарифу понад існуючий рівень відшкоду-



ку – журнал-ордер 10, при скороченій формі – журнал 5, 5А, при спрощеній – відомість 5-м, розділ II.

Якщо підприємство веде облік витрат на виробництво з використанням рахунків класу 8, то за кожною операцією робиться два бухгалтерських проведення, наприклад: передано матеріали у виробництво

Д-т 80	К-т 20
Д-т 23	К-т 80 і т.д.

Малі підприємства житлово-комунального господарства можуть обліковувати витрати на рахунках класу 8, без використання рахунків класу 9.

У таблиці 4.1 наведено бухгалтерські проведення з обліку витрат комунального підприємства згідно з умовним прикладом [7, с. 246–247]:

Витрати	грн.
Прямі витрати на оплату праці	200000
Відрахування на соціальні заходи	79000
Прямі матеріальні витрати	50000
Амортизація виробничого обладнання	70000
Інші прямі витрати	20000
Загальновиробничі витрати, в т. ч. матеріали	60000
Адміністративні витрати	22000
	60000

*Таблиця 4.1*

**Облік витрат підприємств  
житлово-комунального господарства**

Операція	Сума, грн.	Д-т	К-т	ВВ
<i>Матеріальні витрати</i>				
1. Надійшли матеріали й оплачені	10000	20	63	10000
2. Надійшли матеріали не оплачені	20000	20	63	20000
3. Оплачені матеріали не надійшли	30000	371	31	30000
4. Передано матеріали у виробництво	50000	23	20	–
<i>Інші прямі витрати</i>				
5. Нараховано заробітну плату	200000	23	66	200000
6. Відрахування органам соціального страхування	79000	23	65	79000

Операція	Сума, грн.	Д-т	К-т	ВВ
7. Нараховано амортизацію ОЗ	70000	23	13	–
8. Відображено інші прямі витрати	20000	23	685, 372...	20000
9. Відображено загальновиробничі витрати	60000	91	66, 65, 685, 20, 20, 13...	38000
10. Відображені адміністративні витрати	90000	92	66, 65, 13, 64, 372...	90000
11. Списано загальновиробничі витрати в кінці звітного періоду	60000	23	91	
12. Відображено реалізацію комунальних послуг	47900 0	903	23	

Загальновиробничі витрати списано у дебет рахунку 23 в повному обсязі тому, що нормативні обсяги робіт виконано. Із загальної суми загальновиробничих витрат до валових витрат не введено вартість використаних матеріалів.

Валові витрати у прикладі становили 487000 грн. Прибуток до оподаткування визначають як різницю між валовим доходом (567000 грн.), валовими витратами й амортизаційними відрахуваннями:

$$567000 - 487000 - 70000 = 10000 \text{ грн.}$$

Податок на прибуток – 2500 грн.

Бухгалтерські проведення зі списання витрат на рахунок фінансових результатів подано в табл. 4.2 [7, с. 248].

Таблиця 4.2

**Відображення у бухгалтерському обліку операцій зі списання витрат на рахунок фінансових результатів**

№ п/п	Зміст операції	Сума, грн.	Д-т	К-т
1	Списано собівартість реалізованих послуг	479 000	791	903
2	Списано адміністративні витрати	90 000	791	92
3	Нараховано податок на прибуток	2500	981	641
4	Списано витрати з податку на прибуток	2500	791	981
5	Списано нерозподілений прибуток	14 500	791	441

## 4.4. Особливості розрахунку собівартості робіт підприємств у основних підгалузях житлово-комунального господарства

Розглянемо специфічні статті витрат і калькуляційні одиниці в підгалузях житлово-комунального господарства.

### *1. Житлове господарство.*

Окрім типових статей калькуляції, в житловому господарстві застосовують додаткові статті, а саме [25]:

1. Підготовка житлового фонду до експлуатації в зимовий період.
2. Поточний ремонт житлового фонду.

До статті *«Сировина та матеріали»* підприємства житлового господарства вводять, окрім типових, витрати на використання піску та інших матеріалів для посипання території взимку; використання води для поливання та миття території і зелених насаджень; садіння зелених насаджень; використання землі, добрив, засобів захисту рослин тощо; використання води для системи холодного і гарячого водопостачання.

Стаття *«Пальне і енергія на технологічні цілі»* включає витрати на: освітлення місць загального користування в житлових будинках та прибудинкової території; теплову енергію для опалення та підігріву води для системи гарячого водопостачання; електроенергію для забезпечення у внутрішньобудинкових системах процесів опалення і гарячого водопостачання; електроенергію для ліфтів.

До статті *«Роботи і послуги виробничого характеру сторонніх підприємств і організацій»* відносять вартість послуг сторонніх підприємств за: вивезення снігу у зимовий період; прибирання, вивезення та знешкодження сміття і очищення неканалізаційних люків; очищення димоходів та вентиляційних каналів; дезинфекцію та дератизацію місць загального користування житлового фонду (підвалів, сміттєзбірників тощо); експлуатацію, технічне обслуговування устаткування диспетчерських систем із обслуговування житлового фонду за заявками населення.



До статті «*Підготовка житлового фонду до експлуатації в зимовий період*» відносяться витрати на випробування під тиском систем опалення, водопостачання та водовідведення.

Стаття «*Поточний ремонт житлового фонду*» включає витрати на матеріали, енергію, оплату праці ремонтних працівників, відрядження на соціальні заходи, транспортні витрати тощо.

До статті «*Загальновиробничі витрати*», крім витрат типової номенклатури, включають: вартість житла та комунальних послуг, безкоштовно або пільгово наданих працівникам житлових організацій, відповідно до законодавства; витрати на технічну інвентаризацію (реєстрацію усіх змін у складі житлового фонду, що експлуатують, і його стану).

За статтею «*Витрати на утримання та експлуатацію машин і обладнання*» відображають витрати на обслуговування інформаційно-обчислювального комплексу з програмним забезпеченням.

До статті «*Адміністративні витрати*» вводять також: витрати на оплату послуг банківських установ із приймання платежів від населення; витрати на централізований збір платежів від населення.

До статті «*Витрати на збут*» належать витрати на виготовлення бланків договорів, рахунків, розрахункових книжок та довідок.

Калькуляційною одиницею у житловому господарстві є один квадратний метр загальної площі житлових будинків.

## **2. Водопровідно-каналізаційне господарство.**

До собівартості робіт (послуг) підприємств водопровідно-каналізаційного господарства вводять усі витрати на добування, виробництво і транспортування споживачам питної води, а також на приймання, відведення й очищення води для її подальшого використання чи випуску в водойми (в т. ч. гарячої води, а також води, що проходить процес очищення на загальноміських спорудах) [25].

Собівартість обраховують за видами технологічних процесів (підйом води, подача її в мережу, очищення та подача її споживачам) та за видами послуг – водопостачання і водовідведення.

Підприємства водопровідно-каналізаційного господарства, крім типових статей калькуляції, застосовують статтю «*Вода для використання з технологічною метою*». Витрати за статтею вводять у собівартість робіт (послуг) з виробничої собівартості води.

Витрати на воду для власних потреб водопровідно-каналізаційних підприємств (по собівартості її виробництва), необ-

хідні для технології очищення питної води (промивка фільтрів, відстійників, резервуарів питної води, реагентного господарства та дезинфекції водопровідних мереж), згідно з Правилами технічної експлуатації систем водопостачання і каналізації населених пунктів України, що затверджено наказом Держжитлокомунгоспу України від 05.07.1995 р. № 30, та відповідно до Методики розробки технологічних нормативів використання води на підприємствах водопровідно-каналізаційного господарства України, затвердженої наказом Держбуду України від 21.07.1998 р. № 161.

Витрати на очищення, обробку і транспортування купованої води, її реалізацію абонентам відносять до відповідних статей собівартості («Сировина та матеріали», «Пальне та електроенергія для використання з технологічною метою», «Витрати на оплату праці» тощо).

До статті «*Витрати на утримання та експлуатацію машин та обладнання*», крім витрат типової номенклатури, підприємства водопровідно-каналізаційного господарства вводять: витрати на обслуговування інформаційно-обчислювального комплексу з програмним забезпеченням; витрати на аварійно-відновлювальні роботи (матеріали, запчастини, заробітна плата робітників аварійних бригад із відрахуваннями на соціальні заходи, витрати на оплату проїзду обхідників, енергоресурси тощо) в тій частині, що не належить до капітальних витрат, за винятком аварій, які відносять до надзвичайних ситуацій.

Згідно з Тимчасовим класифікатором надзвичайних ситуацій до них відносять:

- ◆ аварії на каналізаційних системах, теплових мережах, у системах водопостачання населенню питної води, що призвели до збільшення обсягу стічних вод і концентрації забруднених речовин більше ніж у 10 разів;
- ◆ аварії на очисних спорудах стічних вод промислових підприємств із масовим викидом забруднюючих речовин в обсязі перевищення ГДК в 10 разів і більше.

До статей «*Загальновиробничі витрати*» та «*Адміністративні витрати*» на підприємствах водопровідно-каналізаційного господарства, крім витрат типової номенклатури, також відносять:

1. Витрати на оплату послуг банківських установ та розрахункових центрів із приймання та розробки платежів від населення при прийманні платежів Водоканалом.
2. Будь-які витрати платника податків, що пов'язані з утриманням та експлуатацією основних фондів природоохоронного

призначення, у т. ч. санітарних та охоронних зон, які перебувають у його власності або на балансі.

3. Витрати на утримання територій санітарних зон охорони (охорона, озеленення, освітлення, утримання в належному санітарному стані тощо).

До статті «Інші операційні витрати» також відносять: відрахування за геологорозвідувальні роботи відповідно до Постанови Кабінету Міністрів України від 11.08.1995 р. № 645.

Калькуляційними одиницями для підприємств водопровідно-каналізаційного господарства є один кубометр води та один кубометр стічних вод.

### **3. Теплове господарство.**

До собівартості послуг підприємств теплового господарства вводять витрати на виробництво теплової енергії і гарячої води та подачу їх споживачам. Облік і калькулювання собівартості робіт та послуг підприємств теплового господарства здійснюють за видами продукції і за стадіями технологічного процесу (виробництво, подача) на одиницю відпущеної продукції, якими є 1 гікалорія теплової енергії та 1 куб. метр гарячої води (тільки за наявності відкритої системи гарячого водопостачання) [25].

При калькулюванні витрат у собівартості теплової енергії виділяють умовно-змінні витрати: «Пальне, електроенергія та покупне тепло», які залежать від обсягів споживання теплової енергії (зима, літо) та умовно-постійні витрати, тобто всі інші, які не залежать від обсягів споживання теплової енергії.

До статей «Сировина та матеріали» підприємства теплового господарства вводять також:

1. Витрати на воду, що використовують для заповнення теплових мереж, підживлення котлоагрегатів, промивання фільтрів при хіміччищенні води, а також на господарські потреби в межах діючих нормативів.
2. Вартість холодної води, що використовують для подачі в систему гарячого водопостачання (тільки за наявності відкритої системи підігріву води для гарячого водопостачання).

До статей «Витрати на утримання та експлуатацію машин та обладнання», крім типових витрат, підприємства теплового господарства вводять:

1. Витрати на ремонт, промивку, гідравлічну перевірку, щорічну наладку котлоагрегатів, теплових мереж, електричного обладнання, паспортизацію будівель, обладнання, теплових мереж, що перебувають на балансі підприємств теплового господарства.
2. Витрати на обстеження технічного стану теплових мереж, обладнання приладів обліку теплової енергії, паспортизацію теплового навантаження споживачів теплової енергії та приладів обліку.
3. Витрати на обслуговування інформаційно-обчислювального комплексу з програмним забезпеченням.

До загальновиробничих і адміністративних витрат на підприємствах теплового господарства залежно від їх структури управління також відносять:

1. Витрати на оплату послуг банківських установ та розрахункових центрів за приймання та розробку платежів від населення, якщо плату приймає теплове господарство або за його дорученням – виконавець послуг чи розрахунковий центр.
2. Витрати на утримання територій санітарних зон охорони (охорона, озеленення, освітлення, утримання в належному санітарному стані тощо).

Калькуляційною одиницею для підприємств теплового господарства є одна гікакалорія тепла.

#### **4. Міськелектротранспорт.**

Собівартість послуг міськелектро транспорту – це виражена у вартісній формі сукупність витрат, пов'язаних із забезпеченням технологічного процесу перевезення пасажирів. Облік і калькулювання собівартості послуг здійснюють за видами перевезень (трамвай, тролейбус) і за стадіями технологічного процесу. Витрати, пов'язані з експлуатацією міського електро транспорту, групують за наступною номенклатурою статей калькуляції [25].

До статті *«Енергія для використання з технологічною метою»* вводять вартість електроенергії, що отримують зі сторони і використовують для забезпечення роботи рухомого складу, а також витрати на перетворення змінного електричного струму.

Статті *«Витрати на оплату праці»* та *«Відрахування на соціальні заходи»* включають витрати на оплату праці водіїв, кондукторів пасажирських вагонів (трамваїв, тролейбусів) за період їх роботи на лінії,

та відрахування на соціальні заходи відповідно до встановлених законодавством норм (соціальне страхування, до Пенсійного фонду, до Фонду сприяння зайнятості населення).

До статті «Амортизація рухомого пасажирського складу» відносять витрати на повне відновлення основних виробничих фондів у вигляді амортизаційних відрахувань від балансової вартості трамваїв та тролейбусів за встановленими нормами і порядком.

Стаття «Утримання та поточний ремонт енергогосподарства» включає витрати на: амортизаційні відрахування на повне відновлення об'єктів енергогосподарства (кабельні мережі, тягові електропідстанції); технічне обслуговування та поточний ремонт об'єктів енергогосподарства; оплату праці робітників, які обслуговують енергогосподарство; відрахування на соціальні заходи та обов'язкові платежі до Фондів відповідно у межах норм, передбачених законодавством.

До статті «Утримання служби автоматики та зв'язку» вводять витрати на автоматизацію процесу управління рухом трамваїв і тролейбусів.

Стаття «Утримання та поточний ремонт трамвайної колії та контактних мереж» включає витрати на амортизаційні відрахування на повне відновлення трамвайних колій та контактних мереж у межах норм, встановлених законодавством; проведення технічного обслуговування та ремонт трамвайної колії; оплату праці робітників, які обслуговують і ремонтують трамвайні колії та контактні мережі; відрахування на соціальні заходи.

До статті «Утримання служби (відділу) руху» відносять витрати на організацію пасажирського руху та утримання диспетчерської служби (заробітна плата диспетчерів, відрахування на соціальні заходи, експлуатаційні витрати на утримання диспетчерських пунктів тощо).

Загальну суму витрат на утримання служби руху розподіляється між трамвайними і тролейбусними господарствами пропорційно вагоно-дням у русі та відносять на собівартість трамвайних і тролейбусних перевезень.

До статті «Експлуатаційні витрати» відносять витрати на поточний ремонт пасажирського рухомого складу, його технічне обслуговування, поточний ремонт устаткування (касових апаратів, компостерів, радіообладнання, акумуляторів тощо), а також заміну та відновлення автошин; вартість використаних мастильних, обтиральних й інших матеріалів, обслуговування рухомого складу і підтримання його у робочому стані; на оплату праці робітників, які проводять техні-

чне обслуговування та ремонт рухомого складу; вартість використаного палива, електроенергії, води, пари та інших видів енергії на технічне обслуговування та ремонт рухомого складу.

До статті «Загальновиробничі витрати», крім витрат типової номенклатури, також відносять витрати на придбання (друкування) всіх видів проїзних квитків, оплату організаціям комісійних за продаж квитків, утримання пунктів (кіосків) із продажу квитків, оплату праці та відрахування на соціальні заходи від оплати праці продавців квитків, контролерів, транспортні та інші витрати на контроль виторгу від продажу квитків.

Калькуляційною одиницею на підприємствах міськелектро-транспорту є одне пасажироперевезення. При цьому враховують уся кількість пасажирів, у т. ч. тих, які мають пільги з оплати за проїзд.

Draft Only

## **ПИТАННЯ ДЛЯ САМОПЕРЕВІРКИ**

1. Назвіть види підприємств, які належать до підприємств житлово-комунального господарства.
2. Вкажіть особливості, характерні для підприємств житлово-комунальної галузі.
3. Які послуги надають житлово-комунальні підприємства?
4. За якими статтями калькуляції групують витрати підприємств житлово-комунального господарства?
5. Назвіть основні бухгалтерські проведення з обліку витрат комунальних підприємств?
6. Які бухгалтерські записи складають при списанні витрат житлово-комунальних підприємств на фінансові результати?
7. Які додаткові статті калькуляції, крім типових, застосовують на підприємствах житлового господарства? Охарактеризуйте ці статті.
8. Що є калькуляційною одиницею в житловому господарстві?
9. Які витрати вводять до собівартості робіт (послуг) підприємств водопровідно-каналізаційного господарства?
10. Які статті калькуляції крім типових, застосовують підприємства водопровідно-каналізаційного господарства? Які витрати вводять до цих статей?
11. Які витрати, крім витрат типової номенклатури, підприємств водопровідно-каналізаційного господарства належать до статей «Загальновиробничі витрати» й «Адміністративні витрати»?
12. Що є калькуляційною одиницею для підприємств водопровідно-каналізаційного господарства?
13. Які витрати вводять до собівартості послуг підприємств теплового господарства?
14. Що є калькуляційною одиницею для підприємств теплового господарства?
15. Які витрати включає собівартість послуг міськелектротранспорту?
16. Що є калькуляційною одиницею для підприємств міськелектротранспорту?

## Тема 5.

# ОСОБЛИВОСТІ ОБЛІКУ ВИТРАТ І КАЛЬКУЛЮВАННЯ ПРОДУКЦІЇ У ГРОМАДСЬКОМУ ХАРЧУВАННІ

1. *Громадське харчування як особливий вид торгівлі.*
2. *Особливості калькулювання на підприємствах громадського харчування.*
3. *Облік витрат на виробництво і реалізацію продукції та товарів підприємств громадського харчування.*
4. *Облік витрат обігу в сфері громадського харчування.*

### 5.1. Громадське харчування як особливий вид торгівлі

**Громадське харчування** – це сфера виробничо-торговельної діяльності, в якій виробляють та продають продукцію власного виробництва і закупні товари призначені, як правило, для споживання на місці.

**Заклад громадського харчування** – організаційно-структурна одиниця у сфері громадського харчування, яка виробляє, доготовляє та продає кулінарну продукцію, булочні, борошняні, кондитерські виробів й закупні товари.

**Підприємство громадського харчування** – це заклад (сукупність закладів), який є самостійним суб'єктом господарської діяльності й має права юридичної особи [7, с. 434].

До закладів громадського харчування належать: ресторани, бари, кафе, кафетерії, їдальні, в т. ч. їдальні на підприємствах, у навчальних закладах тощо, закусочні, буфети, магазини кулінарних виробів, фабрики-кухні, фабрики-заготівельні.



Підприємства громадського харчування пропонують різноманітні послуги. Їх класифікацію наведено на рис. 5.1. [19, с. 154].



**Рис. 5.1. Класифікація послуг підприємств громадського харчування.**

Послуги харчування означають послуги з виготовлення кулінарної продукції і створення умов для її реалізації та споживання за типом і класом підприємства. Розрізняють послуги харчування: ресторану, бару, кафе, їдальні й закускової.

Послуги підприємств громадського харчування мають відповідати наступним вимогам [19, с. 155]:

- ◆ цільовому призначенню;
- ◆ точності та своєчасності надання;
- ◆ безпеці й екологічності;
- ◆ естетичності;
- ◆ культурі обслуговування;
- ◆ соціальній адресності;
- ◆ інформативності.

Основною особливістю фінансово-господарської діяльності закладів громадського харчування є те, що вона включає в себе одночасно елементи виробництва й торгівлі. При виготовленні власної продукції (напівфабрикатів, кондитерських виробів, продуктів харчування) одночасно відбувається їх реалізація (торгівля) разом із придбаними на стороні товарами [10, с. 150].

Тобто, діяльність підприємства громадського харчування складається з трьох взаємопов'язаних процесів: заготівля сировини (заготівля сировинної бази) для виробництва готової продукції; виробництво готової продукції; реалізація готової продукції.

Особливими є витрати підприємств громадського харчування, оскільки вони включають витрати обігу, затрати виробництва, пов'язані з приготуванням їжі та витрати з організації її споживання. Цим підприємства громадського харчування відрізняються від підприємств харчової промисловості та підприємств роздрібної торгівлі [1, с. 125].

Другою особливістю підприємств громадського харчування є те, що вартість продуктів, напівфабрикатів і товарів, які використовують на приготування страв, виділяють із загальної суми затрат і відображають на окремому рахунку 23 «Виробництво», до якого відкривають окремих субрахунок «Громадське харчування».

Ще одна особливість підприємств громадського харчування полягає в тому, що в них одну і ту саму страву можуть реалізовувати за різними цінами у вечірній час на замовлення споживачів за ціною вищою, ніж удень. Щодо таких страв у калькуляційній картці має бути наведено дві ціни: ціна, за якою продукцію реалізують увечері, і ціна, за якою продукцію продають удень. При визначенні середнього відсотка торгової націнки таку різницю між цінами необхідно враховувати зі загального обсягу реалізованої продукції власного виробництва.

В обліку вирізняють наступні економічні елементи витрат підприємств громадського харчування [19, с. 168]: матеріальні витрати; витрати на оплату праці; відрахування на соціальні заходи; амортизація основних фондів і нематеріальних активів; інші витрати.

Відповідно до Методичних рекомендацій із формування складу витрат та порядку їх планування в торговельній діяльності, затверджених наказом Міністерства економіки та з питань європейської інтеграції України від 22.05.2002 р. № 145, рекомендовано групувати витрати діяльності підприємств торгівлі та громадського харчування за наступними статтями витрат (табл. 5.1) [25].

Таблиця 5.1

**Групування витрат діяльності підприємств громадського харчування за статтями витрат**

Види діяльності	Статті витрат
1. Собівартість реалізованих товарів (продукції)	1.1. Собівартість реалізованих товарів та продукції власного виробництва
2. Адміністративні витрати	2.1. Витрати на оплату праці адміністративно-управлінського персоналу.

Види діяльності	Статті витрат
	<p>2.2. Відрахування на соціальні заходи.</p> <p>2.3. Витрати на оренду основних засобів, інших необоротних матеріальних активів, нематеріальних активів, що забезпечують адміністративні потреби.</p> <p>2.4. Витрати на утримання основних засобів, інших необоротних матеріальних активів, малоцінних швидкозношуваних предметів, що забезпечують адміністративні потреби.</p> <p>2.5. Амортизація основних засобів, інших необоротних матеріальних активів та нематеріальних активів, що забезпечують адміністративні потреби.</p> <p>2.6. Витрати на страхування майна.</p> <p>2.7. Податки, збори та інші передбачені законодавством обов'язкові платежі.</p> <p>2.8. Загальні корпоративні витрати.</p> <p>2.9. Інші адміністративні витрати.</p>
<p>3. Витрати на збут</p>	<p>3.1. Витрати на оплату праці персоналу, що забезпечує збут товарів (продукції).</p> <p>3.2. Відрахування на соціальні заходи.</p> <p>3.3. Витрати на оренду основних засобів, інших необоротних матеріальних активів та нематеріальних активів, що забезпечують збут товарів (продукції).</p> <p>3.4. Витрати на утримання основних засобів, інших необоротних матеріальних активів малоцінних швидкозношуваних предметів, що забезпечують збут товарів (продукції).</p> <p>3.5. Амортизація основних засобів, інших необоротних матеріальних активів та нематеріальних активів, що забезпечують збут товарів (продукції).</p> <p>3.6. Витрати на зберігання, підсортування, обробку, пакування і передпродажну підготовку товарів (продукції).</p>

Види діяльності	Статті витрат
	3.7. Витрати на транспортування. 3.8. Витрати на проведення маркетингових заходів. 3.9. Витрати на тару. 3.10. Податки, збори та інші передбачені законодавством обов'язкові платежі. 3.11. Інші витрати на збут.
4. Інші операційні витрати.	4.1. Витрати на дослідження та розробки. 4.2. Собівартість реалізованої іноземної валюти. 4.3. Собівартість реалізованих виробничих запасів. 4.4. Сумнівні та безнадійні борги. 4.5. Втрати від операційної курсової різниці. 4.6. Втрати від знецінення запасів. 4.7. Нестачі і втрати від псування цінностей. 4.8. Визнані штрафи, пені, неустойки. 4.9. Інші витрати операційної діяльності.
5. Витрати фінансової діяльності.	5.1. Відсотки за кредит. 5.2. Інші фінансові витрати
6. Витрати інвестиційної діяльності	6. Втрати від участі в капіталі
7. Інші витрати звичайної діяльності.	7. Інші витрати звичайної діяльності
8. Надзвичайні витрати.	8. Надзвичайні витрати.

Групування за статтями витрат дає змогу класифікувати витрати обігу за об'єктами калькулювання.

## **5.2. Особливості калькулювання на підприємствах громадського харчування**

Калькулювання вартості страв, складання калькуляційних карток – одна із найтрудомісткіших ділянок обліку в громадському харчуванні.

Підприємства громадського харчування виготовляють продукцію відповідного асортименту, який затверджує керівник і погоджують зі санітарно-епідеміологічною службою. При виготовленні страв необхідно дотримуватись технологічних режимів виробництва продукції (сумісність продуктів, їх взаємозаміна, режими обробки сировини тощо), визначених нормативною документацією, стандартами, технічними умовами і санітарними правилами [7, с. 437].

Щоденно підприємства громадського харчування планують випуск продукції. Завідувач виробництва складає план-меню, що є планом роботи кухні підприємства на день. Продукти харчування у виробництво (на кухню) відпускають у межах добової потреби, що відповідає планові-меню, з урахуванням залишків на кухні. Продукти при цьому передають із підзвіту комірника до підзвіту завідувача виробництвом [10, с. 152].

Відповідно до класності та типу підприємства громадського харчування розробляють асортимент (перелік) страв, виробів, напоїв, які готують за рецептурами, наведеними у відповідних збірниках приготування їжі й напоїв. Порядок приготування продукції, крім рецептур, також регулюють санітарними правилами, які забороняють реалізацію страв і напоїв попереднього дня приготування.

Вказані у рецептурах норми вкладає 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 інше. Тому при використанні продуктів інших сортів норми витрат збільшуються або зменшуються залежно від норм відходів і втрат при її обробці. Норми коригують за спеціальними таблицями, наведеними у збірниках рецептур. На некондиційну чи нові види сировини норми відходів та втрат і норми закладки у страви визначають безпосередньо на підприємствах громадського харчування. За відсут-

ності неосновної сировини її можна замінити відповідно до таблиць взаємозамінності продуктів за збірниками рецептур [19, с. 158].

Вартість блюд визначають, враховуючи вартість сировини на 100 порцій чи на 10 кг (гарніри, соуси) з додаванням відповідної торговельної надбавки і націнки підприємства громадського харчування. *Торговельна надбавка* призначена для покриття витрат обігу й отримання визначеної норми прибутку від продажу товарів, що не підлягають переробці. *Націнка* підприємств громадського харчування призначена для покриття витрат із переробки продуктів у готові страви чи кондитерські вироби й отримання прибутку за здійснені витрати з переробки. Ціни на основні та додаткові гарніри й соуси визначають окремо. Продаж молочнокислої продукції, соків, напоїв на розлив склянками здійснюють у розрахунку на ціну одного літра напою.

Вартість витраченої сировини визначають на основі норм закладеної сировини згідно з рецептурами, кількістю проданих страв і виробів. Норми витрат сировини на виготовлення продукції, зокрема різноманітних спецій, добавок, солі, зелені, якщо вони не вказані в самій рецептурі, мають бути наведені у вступній частині відповідного розділу збірника рецептур [10, с. 153].

Калькуляція виробів оформлюють калькуляційними картками з такими графами: назва страви; номер рецептури за збірником рецептур; найменування продуктів і норми їх закладки; загальна вартість сировини (вартість сировини в цьому разі є її собівартістю разом із торговельною надбавкою і націнкою підприємства громадського харчування) 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 нову ціну страви визначають у наступній вільній графі калькуляційної картки зі зазначенням у назві графи дати зміни.

Ціни на страви, що відпускають по півпорції, визначають на окремі калькуляційні картці зі зазначенням норми виходу.

Хліб, хлібобулочні, тютюнові вироби та сірники реалізують на всіх підприємствах громадського харчування без націнки підприємств громадського харчування [19, с. 159].

Якщо керівник не затверджує розраховану таким способом калькуляцію і вказує, скільки має коштувати та чи інша страв, то її ціну можна відрегулювати збільшенням чи зменшенням торговельних надбавок, тобто за рахунок субрахунку 285. Відрегульовану калькуляцію знову дають керівникові для затвердження.

На підприємствах громадського харчування дозволена поштучна реалізація фруктів, овочів, кондитерських виробів. Ціну реалізації таких продуктів визначають на основі ціни одного кілограма і середньої кількості одиниць продуктів у одному кілограмі. Кількість одиниць в одному кілограмі оформлюють актом комісії, до якої належать працівник бухгалтерії, матеріально відповідальна особа і директор. Продаж цукерок на одному підприємстві поштучно і на вагу одночасно заборонений.

Ціну на вино-горілчані вироби встановлюють на 100 мл без вартості посуду. Якщо посуд фігурний чи імпортований і на нього не встановлено заставну ціну, то вартість посуду вводять у ціну виногорілчаного виробу [19, с. 161].

Продукцію громадського харчування за межами підприємства реалізують у спеціально відведених і обладнаних місцях із обов'язковим дозволом органів санітарно-епідеміологічного нагляду, тобто з дотриманням відповідних температурних чинників та вимог санітарних правил. Кожна партія продукції, яку реалізують поза торговим залом, повинна мати сертифікат якості.

### **5.3. Облік витрат на виробництво і реалізацію продукції та товарів підприємств громадського харчування**

Витрати підприємств громадського харчування, пов'язані з виробництвом, групують на рахунку 23 «Виробництво». Даний рахунок обліковує всі витрати закладу громадського харчування на приготування їжі.

У громадському харчуванні при витратах на випуск продукції власного виробництва враховують тільки витрати сировини за їхньою вартістю. Тому облік витрат із виробництва тут здійснюють тільки за однією статтею, тобто тільки в частині вартості сировини.

Відповідно, можливі два варіанти обліку витрат на випуск продукції підприємств громадського харчування: його можна вести на рахунку 23 «Виробництво» або на окремому субрахунку другого порядку до субрахунку 282 «Товари в торгівлі» з відкриттям наступних субрахунків, наприклад, 282.1 «Комора», 282.2 «Кухня», 282.3 «Бар».

Підприємство самостійно визначає варіант обліку витрат та які субрахунки йому застосовувати [10, с. 153].

Основні бухгалтерські проведення з обліку виробництва та реалізації продукції відображено у таблиці 5.2 [7, с. 442–443; 10, с. 154].

Таблиця 5.2

**Облік виробництва та реалізації продукції підприємствами громадського харчування**

№ п/п	Зміст операції	Кореспонденція рахунків	
		Дебет	Кредит
1	Надійшли продукти харчування від постачальників	282.1	631
2	Відображено ПДВ на отримані від постачальників продукти	644	631
3	Відображено суму податкового кредиту за ПДВ	641	644
4	Оплачено рахунки постачальників	631	311
5	Нараховано торгову націнку на товари, що надійшли (продукти харчування)	282.1	285
6	Відпущено продукти з комори на кухню	282.2	282.1
7	Відпущено купівельні товари з комори в бар	282.3	282.1
8	Передано страви з кухні до торгового залу	282.3	282.2
9	Реалізовано товари і продукцію	301	702
10	Списано купівельну вартість реалізованих товарів	902	282.3
11	Відображено собівартість реалізованої продукції власного виробництва	902	282.2
12	Списано суму торгової позики на реалізований товар	285	282.3
13	Списано суму торгової націнки на реалізовану продукцію власного виробництва	285	282.2
14	Списано собівартість на рахунок фінансових результатів	791	902

В обліку реалізація товарів відображають окремо від реалізації продукції власного виробництва [10, с. 155–156].

Собівартість реалізованої продукції та товарів підприємства громадського харчування визначають аналогічно, як і в торгівлі, тобто за методом ціни продажу.



Визначати таку собівартість дуже складно через значний і змінний асортимент готової продукції (товарів) і часті зміни цін на них протягом звітного періоду. Тому собівартість реалізованої продукції (товарів) визначають раз після закінчення звітного періоду. Таким періодом, як правило, є місяць. Протягом місяця записи за дебетом субрахунку 901 «Собівартість реалізованої готової продукції» і 902 «Собівартість реалізованих товарів» здійснюються за цінами продажу, тобто з націнкою. Собівартість реалізованої продукції визначають як різницю між вартістю реалізованої продукції (товарів) за цінами продажу і сумою торговельної націнки на цю продукцію (товари). Сума торговельної націнки на реалізовану продукцію (товари) визначають як добуток вартості реалізованої продукції (товарів) за цінами продажу і середнього відсотка торговельної націнки. Середній відсоток торговельної націнки визначають діленням залишку торговельної націнки на початок місяця (кредитове сальдо субрахунку 285) і торговельних націнок у вартості одержаних у звітному місяці продуктів (товарів) за цінами продажу (кредитовий оборот субрахунку 285) на суму вартості реалізованих у звітному місяці готової продукції (товарів) за цінами продажу (кредитовий оборот субрахунку 701 «Дохід від реалізації готової продукції») і вартості залишку готової продукції (товарів) за цінами продажу на кінець звітного місяця (дебетове сальдо рахунку 23 «Виробництво», субрахунку «Виробництво громадського харчування») [1, с. 126].

Відповідно до П(С)БО 16 не вводять до собівартості реалізованих товарів адміністративні витрати, витрати на збут та інші операційні витрати. Ці витрати обліковують протягом звітного періоду на відповідних рахунках обліку витрат – 92 «Адміністративні витрати», 93 «Витрати на збут», 94 «Інші витрати операційної діяльності» й після закінчення звітного періоду списують безпосередньо на рахунок фінансових результатів.

До транспортно-заготівельних витрат відносять транспортні витрати, пов'язані з придбанням продуктів і товарів.

У дебет субрахунку 901 «Собівартість реалізованої готової продукції» спочатку записують вартість реалізованої готової продукції за цінами продажу, з урахуванням націнки і ПДВ, а наприкінці місяця її зменшують на суму націнки, що припадає на цю продукцію.

Сума транспортно-заготівельних витрат, що підлягає списанню на собівартість реалізованої продукції наприкінці звітного періоду визначають, як правило, методом середнього відсотка. Середній відсо-

ток транспортно-заготівельних витрат визначають як суму відношення початкового сальдо за субрахунком 286 «Транспортно-заготівельні витрати» до початкового сальдо за субрахунком 281 «Товари на складі» та відношення дебетового обороту за субрахунком 286 «Транспортно-заготівельні витрати» до дебетового обороту за субрахунком 281 «Товари на складі», помножена на 100%. Помножуючи середній відсоток транспортно-заготівельних витрат на вартість продуктів і товарів, що вибули, знаходять суму транспортних витрат, які відносять до складу собівартості проданої продукції, товарів: кредитовий оборот за субрахунком 286 «Транспортно-заготівельні витрати» = кредитовий оборот за рахунком 23 субрахунку «Виробництво громадського харчування» (за собівартістю) × середній відсоток транспортно-заготівельних витрат : 100. Дану операцію відображають наступним записом: Д-т 901 «Собівартість реалізованої готової продукції» К-т 286 «Транспортно-заготівельні витрати» [1, с. 131–132].

#### **5.4. Облік витрат обігу в сфері громадського харчування**

Заклади громадського харчування, на відміну від промислових, будівельних, сільськогосподарських виробництв, не формують на рахунках бухгалтерського обліку, як і підприємства торгівлі, собівартості продукції, яку вони виробляють, але доводять до споживача. У витратах на випуск власної кулінарної продукції підприємства сфери громадського харчування обліковують тільки вартість сировини, необхідної для її виробництва, а всі інші витрати, пов'язані з випуском і реалізацією продукції, та витрати, що виникають у процесі господарської діяльності, формують витрати обігу.

Облік витрат обігу, як і на підприємствах торгівлі, здійснюють на рахунках класу 9 «Витрати діяльності». Для їх обліку застосовують розділ 1 Журналу 5 і Журналу 5А, в яких ведуть облік витрат обігу, а для обліку результатів діяльності – Журнал 6. Облік основних операцій, пов'язаних із витратами обігу на підприємствах громадського харчування наведено в таблиці 5.3 [10, с. 160].

Таблиця 5.3

**Облік витрат обігу  
на підприємствах громадського харчування**

№ п/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
		Дебет	Кредит
1	Нарахована заробітна плата працівникам кухні	93	66
2	Проведені нарахування на соціальні заходи від суми заробітної плати, нарахованої працівникам кухні	93	65
3	Нарахована амортизація за основними засобами, зайнятими на виробництві кулінарної продукції	93	13
4	Нарахована заробітна плата адміністративно-управлінському персоналові	92	66
5	Проведені нарахування на соціальні заходи від суми зарплати, нарахованої адміністративно-управлінському персоналу	92	65
6	Нарахована амортизація за основними засобами та іншими необоротними матеріальними активами загального сподарського призначення	92	13
7	Нарахований збір на розвиток виноградарства, садівництва, бджільництва	92	64
8	Нарахована заробітна плата працівникам, зайнятим збутом продукції (офіціанти, бармени й ін.)	93	66
9	Здійснені нарахування на соціальні заходи від суми зарплати, нарахованої працівникам, зайнятим збутом продукції	93	65
10	Нарахована амортизація за основними засобами, що забезпечують збут продукції	93	13
11	Списують витрати на упаковку продукції	93	20
12	Списують інші витрати операційної діяльності	94	68
13	Нараховані відсотки за кредит	95	68
14	Списують витрати на фінансовий результат	791	92, 93, 94, 95

## **ПИТАННЯ ДЛЯ САМОПЕРЕВІРКИ**

1. Дайте визначення підприємству громадського харчування.
2. Як класифікують послуги підприємств громадського харчування?
3. Яким вимогам мають відповідати послуги громадського харчування?
4. Яка основна особливість фінансово-господарської діяльності закладів громадського харчування?
5. Із яких взаємопов'язаних процесів складається діяльність підприємств громадського харчування?
6. У чому полягають особливості витрат підприємств громадського харчування?
7. Як групують витрати діяльності підприємств громадського харчування за статтями витрат?
8. Охарактеризуйте порядок калькулювання вартості страв на підприємствах громадського харчування.
9. Як визначають вартість витраченої сировини на виготовлення продукції?
10. На якому рахунку групують витрати підприємств громадського харчування, пов'язані з виробництвом?
11. Назвіть можливі варіанти обліку витрат на випуск продукції підприємств громадського харчування?
12. Як відображають на рахунках бухгалтерського обліку придбання продуктів та їх відпуск на виробництво?
13. Як відображають на рахунках бухгалтерського обліку реалізацію товарів та продукції власного виробництва підприємств громадського харчування?
14. Як визначають собівартість реалізованої продукції й товарів підприємств громадського харчування?
15. Які особливості відображення на підприємствах громадського харчування адміністративних витрат, витрат на збут та інших операційних витрат?
16. Як визначають суму транспортно-заготівельних витрат і який порядок їх списання на собівартість реалізованої продукції на підприємствах громадського харчування?
17. Які особливості обліку витрат обігу на підприємствах громадського харчування?
18. Як відображають на рахунках бухгалтерського обліку витрати обігу на підприємствах громадського харчування?

## **Тема 6.**

# **ОСОБЛИВОСТІ ФОРМУВАННЯ ВИТРАТ ТА ЇХ ОБЛІК НА ПІДПРИЄМСТВАХ ГОТЕЛЬНОГО ГОСПОДАРСТВА**

1. *Особливості обліку готельних послуг.*
2. *Облік витрат за статтями калькулювання собівартості готельних послуг.*
3. *Облік витрат на придбання та використання форменого одягу.*
4. *Облік витрат щодо сертифікації та ліцензування готельних послуг.*

### **6.1. Особливості обліку готельних послуг**

**Ринок готельних послуг** – це сукупність економічних відносин, що утворюються у процесі виробництва, реалізації та організації споживання цих послуг. Вони мають певну специфіку. Більшість із них у нематеріальній сфері економіки існують незалежно одна від одної. А разом у готельному господарстві ці послуги становлять своєрідні послуги «гостинності». Сама назва визначає головну функцію готельного господарства – прийом гостей: як вітчизняних, так і іноземних громадян [43, с. 298].

Готельні послуги поділяють на дві групи:

- 1) основні;
- 2) додаткові (платні й безплатні).

Зважаючи на те, що готель є типом передусім тимчасового житла, де проживають туристи, які прибули до населеного пункту або місцевості, та який забезпечує їх можливість харчування й різними видами

послуг, можна виділити проживання як основну послугу. Вона має такі складові: бронювання та інші види замовлення місць, підготовка номерів до заселення та підтримання їх у належному стані, прийом і розміщення гостей (оформлення, реєстрація та облік, розрахунки), збереження майна гостя, виїзд.

На друге місце можна поставити організацію харчування, побутові послуги, яких існує багато, відповідно до потреб гостя, послуги культурні, спортивні, зв'язку та інформації тощо. Поділ послуг залежить від того, які потреби гостя вони задовольняють. Усі ці послуги можуть бути надані в сучасному готелі, але їх обсяги й асортимент не будуть однаковими у різних підприємствах, різною буде й організація їх надання, тобто обслуговування.

Серед факторів, що впливають на асортимент послуг і організацію їх надання у кожному конкретному готелі, можна назвати: місце розташування, сезонність, зазначений рівень комфорту (класність) та призначення готелю.

Готельні послуги характерні певними особливостями, що впливають на процес управління діяльністю готелю (табл. 6.1) [43, с. 316–317].

Таблиця 6.1

**Особливості процесів виробництва та реалізації готельних послуг**

№ п/п	Характерні особливості готельних послуг	Вплив на процес управління
1	Нерівномірність і сезонність споживання ресурсів	Необхідність мати резерв номерного фонду, матеріальних і трудових ресурсів
2	Цілодобовість роботи підприємства	Необхідність одночасної присутності протягом доби адміністратора, реєстратора, портье, носія, покоївок та інших працівників
3	Відсутність ознак, притаманних виробничим процесам і матеріального результату	Використання якісних показників при оцінці результату надання послуг
4	Форма споживання послуг відрізняється від споживання товарів	Споживач є складовою системи розподілу, яка в деяких випадках набуває форми самообслуговування

№ п/п	Характерні особливості готельних послуг	Вплив на процес управління
5	Послугу виробляють і споживають одночасно (проблема контролю якості)	Неможливість виправлення недоліків, допущених при виробництві послуг, до моменту їх споживання клієнтом
6	Неможливість нагромадження та зберігання готельного продукту	Активна маркетингова політика, використання туристичних агентів (посередників) для залучення нових клієнтів
7	Процес обслуговування обмежений у часі	Неповне завантаження готелю не може бути компенсоване в майбутньому
8	Споживання (використання одним клієнтом даного місця) є процесом, тривалість якого близько 1 доби і більше	Підвищення значення контролю. Загальну вартість наданих послуг визначають при виїзді клієнта з коригуванням даних попереднього розрахунку
9	Велика питома вага попередніх матеріальних витрат на етапі заснування готелю	Необхідність залучення фінансового інвестування на початкових стадіях заснування готелю
10	Велика питома вага амортизаційних відрахувань у структурі витрат основної діяльності готелю	Визначення розміру реальних доходів. Використання амортизаційного фонду

Названі особливості процесів виробництва та реалізації готельних послуг формують особливу сферу діяльності, визначають особливий механізм функціонування суб'єктів готельної діяльності.

**До особливостей обліку готельних послуг можна віднести [7, с. 466–467]:**

1. Сезонність споживання готельних послуг.
2. Неможливість оцінки витрат, здійснених для надання конкретної послуги, тому витрати визначають у момент їх виникнення, незалежно від терміну оплати послуги.
3. Основний об'єкт обліку – номерний фонд.
4. Велика частка амортизаційних відрахувань.
5. У готелях, що мають у структурі ресторан, перукарню, магазин, автостоянку та інші об'єкти, облік витрат ведуть за кож-

ним із них із урахуванням специфіки і правил роботи. При цьому для кожного об'єкта відкривають окремий субрахунок рахунку 23 або 93.

Наприклад,

- 231 «Витрати номерного фонду»;
- 232 «Витрати перукарні»;
- 233 «Витрати пральні»;
- 234 і 931 «Витрати ресторану»;
- 235 «Витрати котельні»;
- 236 «Витрати автостоянки»;
- 237 «Витрати магазину».

6. При групуванні витрат за елементами і статтями до матеріальних витрат вводять, окрім інших, засоби гігієни, медикаменти, спеціальний та формений одяг тощо.
7. 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.
8. Є особливості обліку постільної білизни, форменого одягу та постільних речей.

Із метою організації внутрішньогосподарського обліку і контролю витрат на виробництво готельного продукту, витрати готелю щодо собівартості поділяють на прямі (рис. 6.1) [1, с. 51] і загальноексплуатаційні (рис. 6.2.) [1, с. 52].

Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 16 передбачено віднесення до складу витрат звітного періоду постійних загальноексплуатаційних витрат готелю на основі нормальної потужності.

Різниця між сумою постійних загальноексплуатаційних витрат та їх сумою, визначеною з урахуванням нормальної виробничої потужності, підлягає віднесенню на собівартість реалізованих готельних послуг.

**Нормальна потужність у готелях** – це очікуваний середній обсяг наданих готельних послуг за останніх кілька років. Її можна визначити:

- ◆ як середня, характерна для даного готелю (в даному сезоні);
- ◆ потужність готелю, визначена з урахуванням повного інвентарного номерного фонду або за вирахуванням номерів, де здійснюють ремонт [1, с. 53].



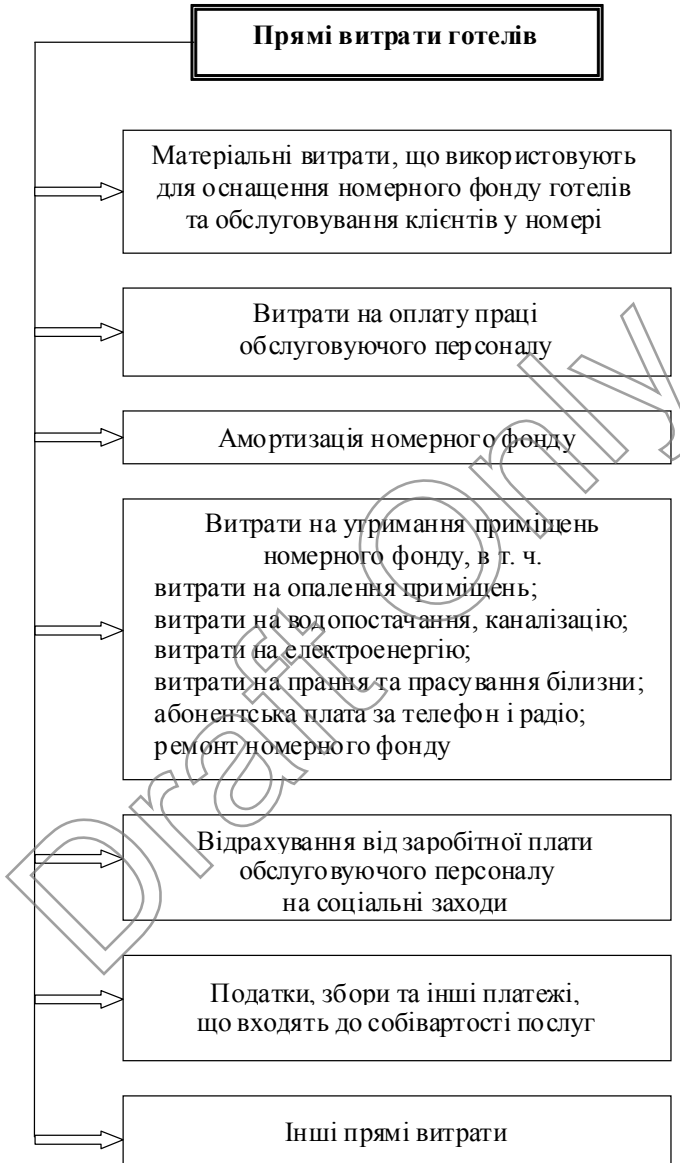


Рис. 6.1. Склад прямих витрат готелів.

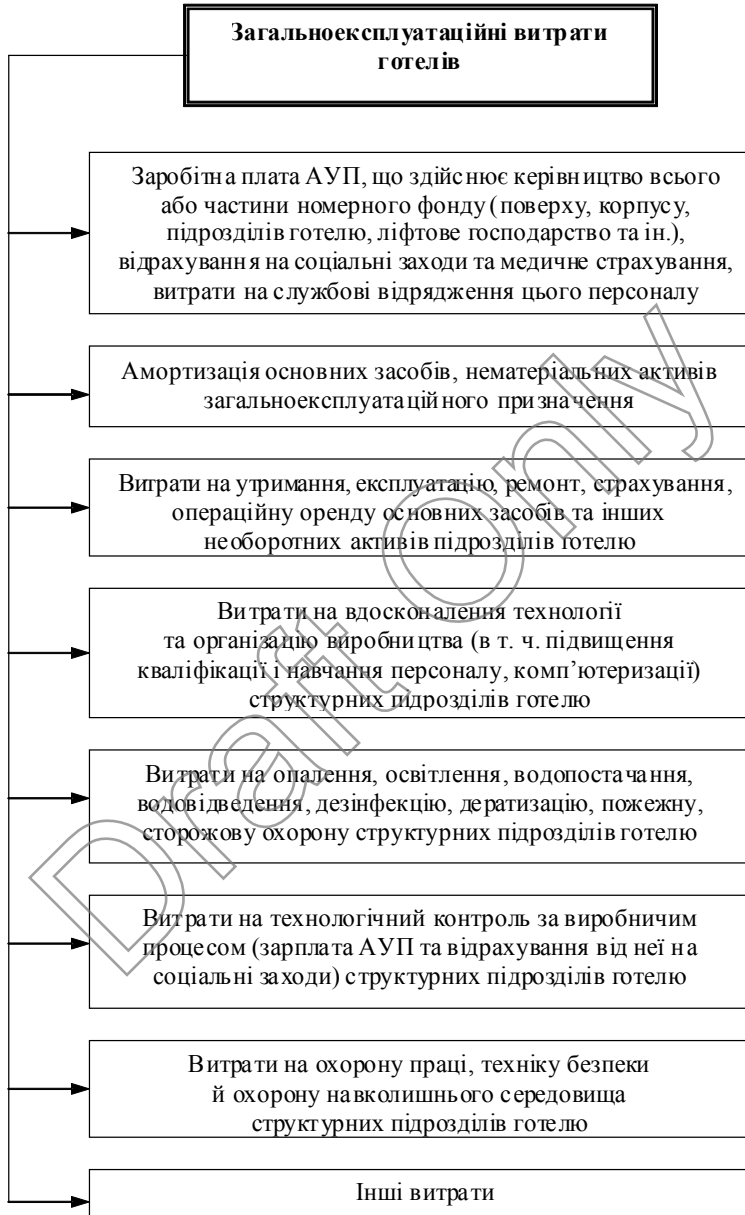


Рис. 6.2. Склад загальноексплуатаційних витрат готелів.

## **6.2. Облік витрат за статтями калькулювання собівартості готельних послуг**

Відповідно до пункту 11 П(С)БО 16 «Витрати» перелік і склад статей калькулювання виробничої собівартості готельних послуг установлює саме підприємство.

- ◆ Рекомендована номенклатура витрат за статтями калькулювання собівартості готельного продукту [1, с. 61]:

### *I. Прямі витрати:*

1. Витрати на оплату праці обслуговуючого персоналу.
2. Відрахування на соціальні заходи від заробітної плати обслуговуючого персоналу.
3. Витрати на страхування.
4. Вартість проживання туристів.
5. Амортизація основних засобів виробничого призначення.
6. Електроенергія на утримання номерного фонду готелю.
7. Водопостачання і каналізація номерного фонду готелю.
8. Витрати на ремонт номерного фонду.
9. Опалення номерного фонду.
10. Прання і прасування постільної білизни для номерного фонду.
11. Вартість послуг зв'язку, радіомовлення номерного фонду.
12. Витрати на утримання та експлуатацію виробничого обладнання номерного фонду.
13. Інші витрати на утримання номерного фонду.

### *II. Загальноексплуатаційні витрати.*

Об'єктом калькуляції при наданні готельних послуг є собівартість використання одного ліжка на добу.

Приклад визначення ціни однієї людино-добы в готелі наведено в табл. 6.2 [1, с. 76].

Виробничу собівартість людино-добы визначають розподілом загальної суми усіх прямих та загальноексплуатаційних витрат готелю на обсяг номерного фонду, придатного до експлуатації протягом року (кількість людино-діб на рік).

До статті «*Витрати на оплату праці обслуговуючого персоналу*» відносять заробітну плату персоналу, що безпосередньо обслуговує

проживаючих у готелі (швейцарів, ліфтерів, портье, покоївок та ін.). Ці витрати обліковують аналогічно, як у туристичних фірмах.

Метод нарахування *амортизації* готельне підприємство вибирає самостійно. Суму нарахованої амортизації за виробничими основними засобами відносять на рахунки 23 «Виробництво», субрахунок «Готельні послуги», 91 «Загальноексплуатаційні витрати», субрахунок «Готельні послуги» та 92 «Адміністративні витрати», субрахунок «Готельні послуги».

Таблиця 6.2

**Калькуляція на 10171 людино-діб на рік  
для готелю «Галичина»**

№ статті калькуляції	Стаття витрат	Сума витрат, грн.
1.	Матеріальні витрати виробничого призначення:	
	Опалення	18000
	Електроенергія	11018
	Водопостачання і каналізація	6327
	Витрати матеріалів	11455
	Миючі засоби	6000
	Транспортне обслуговування	2182
	Поточний ремонт	60000
	Інші матеріальні витрати	42000
2.	Витрати на оплату праці	168000
3.	Відрахування на соціальні заходи:	
	◆ пенсійне забезпечення	53760
	◆ соціальне страхування	4872
	◆ страхування на випадок безробіття	3528
	◆ страхування від нещасних випадків	1344
4.	Амортизаційні відрахування	41018
5.	Загальноексплуатаційні витрати	17954
6.	Разом експлуатаційна собівартість	447458
7.	Прибуток 50%	223729
8.	Вартість готельних послуг без ПДВ	671187
9.	Ціна місця в готелі без ПДВ	65,99
10.	ПДВ (ряд. 9x20%: 100)	13,20
11.	Ціна продажу однієї людино-добі (ряд. 9 + ряд. 10)	79,19

Підставою для віднесення сум амортизаційних відрахувань за звітний період на названі рахунки є дані розрахункової таблиці «Розрахунок амортизації основних засобів». Форма розрахунку може бути різною залежно від вибраного методу нарахування амортизації.

Бухгалтерія підприємства відображає операції з нарахування амортизації на пасивному субрахунку 131 «Знос основних засобів». Кредитове сальдо цього субрахунку показує вартісне вираження зносу основних засобів. Нарухування амортизації відображають за кредитом субрахунку, а її зменшення – за дебетом.

Облік амортизації ведуть в Журналі № 4. Нарухування амортизації відображають записом:

- 1) об'єктів виробничого призначення:  
Д-т 23 «Виробництво», субрахунок «Готельні послуги»;
- 2) об'єктів загальноексплуатаційного призначення:  
Д-т 91 «Загальноексплуатаційні витрати», субрахунок «Готельні послуги»;
- 3) об'єктів загального господарського призначення:  
Д-т 92 «Адміністративні витрати»  
К-т 131 «Знос основних засобів» [1, с. 105].

Стаття «Витрати на поточний ремонт» відображає затрати на поточний ремонт номерного фонду та інвентарю. Вона включає нарахувані працівникам суми заробітку та суми відрахувань від цієї заробітної плати в соціальні фонди, вартість використаних на ремонт матеріалів, суми транспортних витрат на доставку матеріалів та інші затрати, безпосередньо пов'язані з виконанням поточного ремонту.

Для списання витрачених матеріалів на відповідні рахунки синтетичного й аналітичного обліку затрат виробництва готельного продукту бухгалтерія на підставі первинних документів та звітів матеріально-технічного складу про використання матеріалів складає «Відомість розподілу матеріалів по рахунках і статтях витрат».

Дані відомостей розподілу матеріалів є підставою для відповідних записів у розділ III Журналу № 5 або 5А з обліку затрат за рахунком 23 «Виробництво», субрахунок «Готельні послуги», за рахунком 91 «Загальноексплуатаційні витрати», субрахунок «Готельні послуги» та 92 «Адміністративні витрати», субрахунок «Готельні послуги».

При цьому кредитують рахунки 20 «Виробничі запаси», субрахунок 209 «Інші матеріали» (на вартість використаних матеріалів).

Матеріали, списані протягом місяця на затрати виробництва за обліковими (купівельними) цінами, в кінці місяця коригують до фак-

тичної собівартості їх придбання (шляхом списання транспортно-заготівельних витрат).

Заграти на «Опалення», «Електроенергію», «Водопостачання» і «Каналізацію» розподіляють між об'єктами калькулювання на підставі показників лічильників. Коли вимірювальних приладів нема, ці затрати розподіляють за об'єктами пропорційно до вибраних показників, визначених в обліковій політиці. Наприклад, витрати на опалення пропонують розподіляти за номерами пропорційно до площі приміщень; витрати на водопостачання і каналізацію – пропорційно до кількості людино-днів обслуговування. Записи в бухгалтерії роблять на підставі довідок розрахунків відповідних служб.

До калькуляційної статті «Затрати допоміжних підрозділів готелю» вводять витрати на утримання наступних підрозділів: служба безпеки, ремонтно-будівельна, виробничо-технічна, санітарно-технічна служби, ліфтове господарство, служба енергетики і зв'язку, пральня, котельня.

Послуги, що надали допоміжні виробництва, оцінюють за фактичною виробничою собівартістю.

Перелік і склад статей допоміжних виробництв відповідно до пункту 11 П(С)БО 16 готель установлює самостійно.

Для обліку затрат усіх допоміжних виробництв використовують рахунок 23 «Виробництво», до якого може відкриватися субрахунок другого порядку «Допоміжні підрозділи».

Наприклад, для обліку затрат служби безпеки може застосовувати субрахунок першого порядку 232 «Виробництво готельних послуг» і субрахунок 232.2 «Допоміжне виробництво служби безпеки», для обліку затрат ремонтно-будівельної служби – субрахунок 232.3, пральні – 232.4 і т. д.

Синтетичний облік затрат допоміжних виробництв організують у розділі III Журналу № 5 або 5А за даними Відомостей аналітичного обліку.

Аналітичний облік ведуть за підрозділами готельного комплексу в розрізі статей затрат (прямих і непрямих) до рахунків 23, 91, 92. Щодо кожного допоміжного підрозділу ведуть окрему Відомість, в якій відображають фактичні дані за звітний період. Підставою для заповнення Відомості є довідки-розрахунки [1, с. 110].

Значну частину у складі витрат готелю займають затрати, пов'язані з використанням форменого одягу, що входять у статтю «Інші витрати».

### **6.3. Облік витрат на придбання та використання форменого одягу**

Обов'язкова наявність форменого одягу в обслуговуючого персоналу, відповідно до ГОСТу 28681.4-95, передбачена тільки для тричотири-п'яти-зіркових готелів.

Для готелів інших категорій, а також тих, що не мають категорій, витрати на придбання форменого одягу можна відносити на валові витрати (як складову частину витрат на оплату праці). При цьому наявність форменого одягу в персоналі готелю також необхідно відобразити в колективному договорі й затвердити в наказі, виданому на підприємстві. У цьому випадку вартість безоплатно наданого форменого одягу, який залишається в особистому постійному користуванні, або суму пільг у зв'язку з продажем його за зниженими цінами вводять до фонду додаткової заробітної плати персоналу, і з неї утримується прибутковий податок.

При отриманні форменого одягу його оприбутковують як виробничі запаси (якщо термін служби одиниці цих предметів не перевищує року), або як малоцінні необоротні активи (якщо термін служби одиниці цих предметів перевищує рік).

Формений одяг, віднесений до виробничих запасів, оприбутковують за первісною вартістю, сформованою відповідно п. 9 П(С)БО 9 «Запаси», а в момент передачі персоналу готелю списують, в основному, за методом середньозваженої собівартості.

Видачу цього виду форменого одягу оформляють спеціальною відомістю, в якій вказують: прізвище, ім'я та по батькові, структурний підрозділ, посаду, найменування форменого одягу, одиницю виміру, кількість, термін служби, підпис особи, яка отримала одяг.

Формений одяг видають відповідному персоналу за повну вартість із відтермінуванням платежу на період його носіння, зі знижкою 50% її вартості або безкоштовно.

Погашення вартості виданого форменого одягу починають із місяця, що є наступним за місяцем її отримання. Новий формений одяг видають після закінчення терміну його носіння. Якщо форма стала непридатною до закінчення терміну носіння, складають акт вибуття МШП (ф. № МШ-8) у двох примірниках. Один примірник залишають

у структурному підрозділі готелю, а другий передають у бухгалтерію. В акті вказують причину вибуття, подають розрахунок утримання сум із винних осіб, зазначають вид і спосіб утримання, відсоток зносу, вартість одягу за відрахуванням зносу, відсоток утримання, суму утримання, суму внеску щомісяця. Акт підписують керівник підрозділу, комірник матеріально-технічного складу, бухгалтер і особа, якій належить формений одяг.

Несплачену частину вартості одягу, що став непридатним до закінчення встановленого терміну з вини працівника, він повинен відшкодувати у встановлені терміни. При звільненні робітника він зобов'язаний сплатити відповідну частину вартості форменого одягу пропорційно до терміну носіння або повернути одяг [1, с. 97–98].

Основні й наймасовіші операції з руху форменого одягу – його надходження від постачальників та видача персоналу. Видавати формений одяг персоналу можна безкоштовно, зі 100% оплатою або зі знижкою 50%. При безкоштовній видачі форменого одягу обслуговуючому персоналові первісну вартість його відносять на собівартість готельних послуг. Одяг, виданий безкоштовно адміністративному персоналові, відносять на адміністративні витрати. При видачі зі знижкою 50% на собівартість відносять 50% виданого форменого одягу.

*Оприбуткування форменого одягу*, що входить у склад МШП і надійшов від постачальників, у бухгалтерському обліку на підставі супровідних документів постачальника відображають записами [1, с. 99]:

- 1) на купівельну вартість придбаного одягу:  
Д-т 22 1 «Малоцінні та швидкозношувані предмети на складі»  
К-т 63 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками»;
- 2) на суму податкового кредиту з ПДВ:  
Д-т 64 1.1 «Розрахунки з податку на додану вартість»  
К-т 63 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками»;
- 3) на суму транспортних витрат:  
Д-т 22 «Малоцінні та швидкозношувані предмети»  
К-т 63 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками»;
- 4) на суму податкового кредиту, що припадає на транспортні витрати:  
Д-т 64 1.1 «Розрахунки з податку на додану вартість»  
К-т 63 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками».

*При попередній оплаті готелем розрахунково-платіжних документів постачальника за формений одяг у бухгалтерському обліку роблять записи:*



- 1) на купівельну вартість (з ПДВ) попередньо оплаченого одягу:  
Д-т 63 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками»  
К-т 311 «Поточні рахунки в національній валюті»;
- 2) на суму податкового кредиту з ПДВ:  
Д-т 641.1 «Розрахунки з податку на додану вартість»  
К-т 644 «Податковий кредит»;
- 3) при оприбуткуванні одержаного від постачальника попередньо оплаченого одягу на купівельну вартість:  
Д-т 221 «Малоцінні та швидкозношувані предмети на складі»,  
К-т 63 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками»;
- 4) одноразово на суму податкового кредиту:  
Д-т 644 «Податковий кредит»  
К-т 63 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками».

*Видачу форменого одягу обслуговуючому персоналові в бухгалтерському обліку відображають записами [1, с. 100]:*

- 1) на облікову вартість (первісну) безкоштовно виданого одягу:  
Д-т 23 «Виробництво», субрахунок «Готельні послуги»  
К-т 221 «Малоцінні та швидкозношувані предмети на складі»;
- 2) на облікову вартість одягу, виданого за 100% його вартості:  
Д-т 377 «Розрахунки з іншими дебіторами»,  
К-т 712 «Дохід від реалізації інших оборотних активів»;
- 3) одноразово на суму ПДВ, що припадає на вартість виданого форменого одягу:  
Д-т 377 «Розрахунки з іншими дебіторами»  
К-т 712 «Дохід від реалізації інших оборотних активів»;
- 4) списання зі складу одягу (за обліковою вартістю), виданого за повною його вартістю:  
Д-т 712 «Дохід від реалізації інших оборотних активів»  
К-т 221 «Малоцінні та швидкозношувані предмети на складі»;
- 5) надходження грошових коштів у касу як оплата вартості виданого одягу:  
Д-т 30 «Каса»  
К-т 377 «Розрахунки з іншими дебіторами»;
- 6) одноразово на суму ПДВ, що приймають у бюджеті до відшкодування в частині, яку сплатив персонал:  
Д-т 712 «Дохід від реалізації інших оборотних активів»  
К-т 641.1 «Розрахунки з податку на додану вартість».

*Видачу форменого одягу обслуговуючому персоналу зі знижкою 50% його вартості відображають записом [1, с. 100–101]:*

- 1) на 50% вартості форменого одягу:  
Д-т 377 «Розрахунки з іншими дебіторами»  
К-т 712 «Дохід від реалізації інших оборотних активів»;
- 2) одноразово на суму ПДВ, що припадає на 50% вартості форменого одягу:  
Д-т 377 «Розрахунки з іншими дебіторами»  
К-т 712 «Дохід від реалізації інших оборотних активів»;
- 3) на суму ПДВ, що приймають у бюджеті до відшкодування в частині, яку сплатив персонал:  
Д-т 712 «Дохід від реалізації інших оборотних активів»  
К-т 641.1 «Розрахунки з податку на додану вартість»;
- 4) на суму знижки (50%):  
Д-т 23 «Виробництво», субрахунок «Готельні послуги»  
К-т 221 «Малоцінні та швидкозношувані предмети на складі».

*Безкоштовна видача форменого одягу адміністративському персоналу* [1, с. 101]:

Д-т 92 «Адміністративні витрати»,  
К-т 221 «Малоцінні та швидкозношувані предмети на складі».

Облік форменого одягу ведуть у Журналі № 5А та у Відомості № 5.1, що відкривають до цього Журналу, а при автоматизації – у відомостях.

Аналітичний облік виданого форменого одягу організують у розрізі персоналу готелю і за окремими видами форменого одягу.

На складах його ведуть на картках форми № МШ-2.

Вартість форменого одягу, (що входить у склад МШП), переданого персоналові готелю, відповідно з Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 9, списують із балансу.

Однак, щодо форменого одягу, який передано персоналові безкоштовно або зі знижкою 50%, для попередження зловживань рекомендовано щодо кожної особи, якій його було видано, вести оперативний облік на картках (ф. № МШ-2) або в інвентарних описах та ін.

## **6.4. Облік витрат щодо сертифікації та ліцензування готельних послуг**

Відповідно до законодавства готелі, які здійснюють туристичні послуги, підлягають ліцензуванню. Термін дії ліцензії – три роки, плата за неї – 20 неоподатковуваних мінімумів доходів громадян, якщо органом ліцензування є центральний орган виконавчої влади; 15 неоподатковуваних мінімумів, якщо ліцензію видав місцевий орган виконавчої влади.

Готельні послуги, що вводять до туристичного продукту, підлягають обов'язковій сертифікації. Рівень якості таких послуг підтверджується сертифікатами.

Витрати на придбання ліцензії і сертифікацію готельних послуг при їх придбанні вводять до валових витрат.

У бухгалтерському обліку ліцензії терміном дії більше року обліковують як нематеріальні активи (П(С)БО 8), менше року – списують на витрати при придбанні.

Витрати на сертифікацію вводять до адміністративних витрат [7, с. 465].

Витрати на сертифікацію послуг і вартість ліцензій вводять у статтю «Інші витрати».

У бухгалтерському обліку операції з ліцензування відображають на активному субрахунку 127 «Інші нематеріальні активи».

Операції, пов'язані з ліцензуванням послуг, відображають у бухгалтерському обліку такими записами [1, с. 102, 104]:

- 1) на вартість одержаної ліцензії:
  - Д-т 127 «Інші нематеріальні активи»
  - К-т 685 «Розрахунки з різними кредиторами»;
- 2) нарахування зносу, що підтверджений ліцензією:
  - Д-т 833 «Амортизація нематеріальних активів»
  - К-т 133 «Знос нематеріальних активів»;
- 3) списання вартості ліцензії за рахунок суми нарахованої амортизації:
  - Д-т 133 «Знос нематеріальних активів»
  - К-т 127 «Інші нематеріальні активи».

Щодо сертифікації послуг роблять такі записи:

- 1) на суму передоплати за роботи по сертифікації, у т. ч. ПДВ:  
Д-т 371 «Розрахунки за виданими авансами»  
К-т 31 «Рахунки в банках»;
- 2) на суму визнаних витрат щодо сертифікації (без ПДВ) на підставі акта приймання робіт щодо сертифікації та одержаної ліцензії:  
Д-т 39 «Витрати майбутніх періодів»  
К-т 685 «Розрахунки з різними кредиторами»;
- 3) на суму податкового кредиту з ПДВ:  
Д-т 641.1 «Розрахунки з податку на додану вартість»  
К-т 685 «Розрахунки з різними кредиторами»;
- 4) на суму взаємозаліку авансу:  
Д-т 685 «Розрахунки з різними кредиторами»  
К-т 371 «Розрахунки за виданими авансами»;
- 5) списання на собівартість готельних послуг частини витрат щодо сертифікації за звітний період:  
Д-т 23 «Виробництво», субрахунок «Готельні послуги»  
К-т 39 «Витрати майбутніх періодів».

## **ПИТАННЯ ДЛЯ САМОПЕРЕВІРКИ**

1. Дайте визначення ринку готельних послуг.
2. Назвіть основні види послуг готельного бізнесу.
3. Вкажіть особливості готельних послуг, що впливають на процес управління діяльністю готелю.
4. Охарактеризуйте особливості обліку готельних послуг.
5. Як класифікують витрати, що формують готельний продукт?
6. Які витрати належать до прямих витрат на виробництво готельних послуг?
7. Які витрати належать до загальноексплуатаційних витрат готелів?
8. Визначте номенклатуру витрат за статтями калькулювання собівартості готельного продукту.
9. Що є об'єктом калькуляції при наданні готельних послуг?
10. Як визначається ціна однієї людино-добы в готелі?
11. Якими бухгалтерськими записами відображають у готелях нарахування амортизації основних засобів?
12. Які витрати вводять до калькуляційної статті «Затрати допоміжних підрозділів готелю»?
13. До якої калькуляційної статті входять затрати, пов'язані з використанням форменого одягу у готелях?
14. Якими бухгалтерськими проведеннями відображають оприбуткування форменого одягу?
15. Як відображають попередню оплату готелем розрахунково-платіжних документів постачальнику за формений одяг?
16. Як у бухгалтерському обліку відображають видачу форменого одягу обслуговуючому персоналові?
17. Які складають бухгалтерські записи при видачі форменого одягу обслуговуючому персоналові зі 50-відсотковою знижкою?
18. Як відображають в обліку безкоштовну видачу форменого одягу адміністративно-управлінському персоналові?
19. Як відображають в обліку операції, пов'язані з ліцензуванням готельних послуг?
20. До яких витрат вводять витрати на сертифікацію готельних послуг?
21. Як відображають в обліку операції щодо сертифікації готельних послуг?

## **Тема 7.**

# **ОБЛІК ВИТРАТ НА ПІДПРИЄМСТВАХ, ЩО НАДАЮТЬ АВТОТРАНСПОРТНІ ПОСЛУГИ**

1. *Особливості обліку в автотранспортних підприємствах.*
2. *Основні види витрат автотранспортних підприємств та специфіка їх обліку.*
3. *Калькулювання собівартості перевезень (робіт, послуг) на автотранспорті.*
4. *Облік витрат автотранспортних підприємств щодо перевезення вантажів.*

### **7.1. Особливості обліку в автотранспортних підприємствах**

Автомобільний транспорт є однією зі складових транспортної системи України. Виконуючи майже 80% обсягу вантажних перевезень економіки країни і більше ніж 90% пасажирських перевезень, автомобільний транспорт є також учасником процесу діяльності всіх інших видів транспорту (залізничного, морського, річкового, повітряного), оскільки доставляє вантажі й пасажирів до пунктів відправлення (залізничних станцій, морських та річкових портів, аеропортів) і вивозить вантажі та пасажирів із пунктів призначення [10, с. 162].

**Автомобільний транспорт (АТ)** – це матеріальна основа виробничого процесу автотранспортних підприємств, в якому переміщення вантажів є одночасно і виробничим процесом, і продукцією [7, с. 266].

Автомобільний транспорт України як державного, так і приватного сектору поділяють на вантажний, пасажирський та транспортно-

експедиційний. Звідси й автоперевезення поділяють на **вантажні та пасажирські** [10, с. 163].

До функцій автомобільного транспорту належать:

- ◆ самостійне здійснення пасажирських і вантажних перевезень;
- ◆ сприяння роботі залізничного транспорту з вивезення вантажів зі станції;
- ◆ заміна у містах і приміських зонах іншого виду транспорту.

Автотранспортні підприємства виконують наступні господарські операції [7, с. 267]:

- ◆ експлуатаційні перевезення пасажирів і вантажів;
- ◆ гаражне обслуговування і зберігання рухомого складу, технічне обслуговування й ремонт автомобілів, причепів та їх агрегатів;
- ◆ транспортно-експедиційне обслуговування;
- ◆ навантаження порожніх автомобілів;
- ◆ перегін нових автомобілів із заводів;
- ◆ утримання та експлуатація транспортних агрегатів станцій технічного обслуговування вантажних автостанцій.

До особливостей обліку в автотранспортних підприємствах належать [4, с. 136–137; 7, с. 268]:

1. В АТП є такі виробничі процеси – процес постачання (купівля бензину, запчастин, контейнерів); процес реалізації послуг; відтворення технічного стану засобів праці.
2. Наявність великої питомої ваги в основних засобах рухомого складу – транспорту, навантажувально-розвантажувальних машин, а також необхідність постійного обліку і контролю їх технічного стану, необхідності заміни окремих вузлів, деталей, їх ремонту.
3. Витрати АТП визначають за видами виробництв: основне, допоміжне, обслуговуюче.
4. Калькуляційною одиницею є відповідні одиниці вимірювання окремих видів перевезень (робіт, послуг).
5. Значну частину загальних витрат становлять витрати на пально-мастильні матеріали (ПММ), ремонт, технічне обслуговування (ТО), обов'язкове проходження технічного огляду в органах ДАІ.
6. Для обліку витрат за господарськими операціями транспортних підприємств призначено рахунок 23 «Виробництво».

На автотранспортних підприємствах до цього рахунка доцільно відкривати такі субрахунки:

- ◆ транспортування вантажів;
  - ◆ перевезення пасажирів;
  - ◆ транспортно-експедиційні витрати;
  - ◆ інші види діяльності.
7. Для нарахування амортизації рухомого складу в бухгалтерському обліку часто обирають виробничий метод.
  8. Відсутність незавершеного виробництва, відповідно, всі витрати відносять на собівартість реалізованих послуг.
  9. АТП є платниками податку з власників транспортних засобів та інших самохідних машин та механізмів і збору за забруднення навколишнього середовища.
  10. Водіям та технічному персоналові видають спеціальний одяг.

## **7.2. Основні види витрат автотранспортних підприємств та специфіка їх обліку**

Порядок відображення витрат у бухгалтерському обліку регламентовано П(С)БО 16 «Витрати» та Методичними рекомендаціями з формування собівартості перевезень (робіт, послуг) на транспорті, затверджених наказом Міністерства транспорту України від 05.02.2001 р. № 65. Можна виділити такі *основні групи витрат підприємства автотранспорту* [10, с. 175]:

- ◆ витрати на придбання пально-мастильних матеріалів (ПММ);
- ◆ амортизаційні відрахування;
- ◆ витрати на ремонт і технічне обслуговування рухомого складу;
- ◆ заробітна плата водіїв;
- ◆ сплата податків і зборів.

Бухгалтерський облік нафтопродуктів автопідприємство веде на субрахунку 203 «Пальне» рахунку 20 «Виробничі запаси». До цього рахунку підприємство також може відкривати в відповідні субрахунки:

- ◆ 2031 «Нафтопродукти на складах»;
- ◆ 2032 «Нафтопродукти, закуплені на автозаправних станціях (далі – АЗС)»;
- ◆ 2033 «Пальне в баках транспортних мір повної місткості»;



- ◆ 2034 «Газоподібне паливо»;
- ◆ 2035 «Тверде паливо».

На *субрахунку 2031* «Нафтопродукти на складах» обліковують наявність і рух усіх видів нафтопродуктів, отримані для експлуатації транспортних засобів та з іншою метою, що зберігають у пунктах заправлення, на виробничих дільницях. Підставою для запису за дебетом субрахунку 2031 є первинні документи, за якими матеріально відповідальні особи оприбутковують нафтопродукти. За кредитом субрахунку 2031 нафтопродукти списують із підзвіту матеріально відповідальних осіб на підставі відомостей обліку видачі нафтопродуктів, вимог, накладних, лімітно-забірних карток, типових форм первинної облікової документації [10, с. 178].

При цьому дебетують субрахунки:

- ◆ 2031 «Нафтопродукти на складах» – на вартість відпущеного бензину і дизельного пального іншим матеріально відповідальним особам;
- ◆ 2033 «Пальне в баках транспортних мір повної місткості» – на вартість бензину і дизельного палива, відпущеного водіям;
- ◆ 23 «Виробництво» або 803 «Витрати палива й енергії» та ін.

На *субрахунку 2032* «Нафтопродукти, закуплені на АЗС» обліковують нафтопродукти, закуплені на АЗС загального користування. Облік ведеться в одиницях виміру, зазначених у відпускних документах, і у вартісному вираженні.

Аналітичний облік матеріально відповідальні особи здійснюють за видами й марками нафтопродуктів.

Матеріально відповідальна особа, яка веде облік нафтопродуктів, що водії отримали на АЗС за готівку або за відомостями, оприбутковує нафтопродукти на підставі корінців таких чеків або відомостей.

Із підзвіту матеріально відповідальної особи вартість нафтопродуктів списують на підставі її звітів про рух нафтопродуктів (форма № 40-НП). При цьому на вартість бензину і дизельного палива дебетують субрахунок 2033 «Пальне в баках транспортних мір повної місткості».

На *субрахунку 2033* «Пальне в баках транспортних мір повної місткості» обліковують бензин і дизельне пальне, що водії отримали безпосередньо в пунктах заправлення підприємства, а також на АЗС.

Бухгалтерський облік бензину і дизельного пального на субрахунку 2033 ведуть на підприємстві в цілому або з поділом на автоколони, бригади. З цією метою на кожний об'єкт відкривають одну картку

на кожну марку бензину й одну картку на кожну марку дизельного пального, до яких записують дані про рух пального і його вартість [10, с. 179].

Для обліку зносу автомобільного транспорту в сумі нарахованої амортизації згідно з Планом рахунків використовують пасивний балансовий рахунок 131 «Знос основних засобів».

У зв'язку з тим, що собівартість послуг (робіт, товарів, продукції) формують щомісяця, знос доцільно нараховувати за нормою амортизації в розмірі 1/3 від установленної величини.

Згідно з Планом рахунків нарахована амортизацію з кредиту рахунку 131 «Знос основних засобів» списують до дебету рахунку 831 «Амортизація основних засобів», а потім – із кредиту рахунку 831 до дебету рахунку 23 «Виробництво» (91 «Загальновиробничі витрати»).

Наступна стаття витрат підприємства автотранспорту – *витрати на ремонт і технічне обслуговування рухомого складу*.

У регістрах бухгалтерського обліку витрати на проведення технічного обслуговування (ТО), що складаються, як правило, з витрат на придбання матеріальних цінностей, оплату праці виконавців, відображають такими записами: на вартість списаних зі складу матеріальних цінностей, виданих для виконання ТО автотранспорту, Д-т 801 «Витрати сировини і матеріалів», Д-т 803 «Витрати палива і енергії», Д-т 806 «Витрати запасних частин» – К-т 201 «Сировина і матеріали», К-т 203 «Пальне», К-т 207 «Запасні частини» зі щомісячним списанням фактичних витрат за виконаними ТО з кредиту рахунків 801, 803, 806 за дебетом рахунку 23 «Виробництво» (91 «Загальновиробничі витрати») [10, с. 181].

Основою для списання запасних частин на ТО та ремонт транспорту є лімітно-забірні картки, які відкриває на кожен автомобіль окремо відповідальний працівник ремонтної служби і передаються на склад, а у кінці місяця – в бухгалтерію.

Враховуючи специфіку ремонтів автомобілів, на великих автомобільних підприємствах рахунок 207 рекомендовано поділяти на такі субрахунки:

- 2071 «Запчастини на складі»;
- 2072 «Вузли й агрегати на складі нові»;
- 2073 «Вузли й агрегати до капітального ремонту»;
- 2074 «Вузли й агрегати після капітального ремонту».

Такий поділ необхідний тому, що вартість вузлів і агрегатів є значною, після їх поломки здебільшого проводять ремонт чи реставрацію

(як господарським способом, так і на спеціалізованих ремонтних підприємствах) із оприбуткуванням на склад із подальшим використанням. На відміну від запасних частин, вузли й агрегати видають зі складу за вимогами при наявності спеціального акта на списання з автомобіля й оприбуткування на склад пошкоджених агрегатів.

*Витрати, пов'язані зі заміною автомобільних шин і акумуляторів*, протягом звітного періоду збирають за дебетом рахунку 806 «Витрати запасних частин» у кореспонденції з кредитом рахунку 207 «Запасні частини» і наприкінці періоду списують за дебетом рахунку 23 «Виробництво» (91 «Загальновиробничі витрати» з наступним розподілом) із кредиту рахунку 806.

Наступна стаття витрат – *витрати на виплату заробітної плати водіям*. Підставою для її нарахування є подорожні листи, таблиць виходу на роботу.

У бухгалтерському обліку нарахування заробітної плати водіям й обов'язкових зборів відображається таким записом: Д-т 81 «Витрати на оплату праці» (відповідні субрахунки) – К-т 661 «Розрахунки за заробітною платою», а потім Д-т 23 «Виробництво» – К-т 81 або відразу К-т 661 – Д-т 23 (якщо підприємство не використовує рахунки класу 8 «Витрати за елементами»).

Певні *витрати* підприємство автотранспорту несе також – *при сплаті податків і зборів*, вплив яких на господарську діяльність і, відповідно, на кінцеву вартість послуг досить значний. Зокрема, підприємства автотранспорту нараховують податок із власників автотранспорту, диференційованих відповідно до об'єму циліндрів двигунів.

У бухгалтерському обліку нарахування податку з власників транспортних засобів відображають записом: Д-т 84 «Інші операційні витрати» – К-т 641 «Розрахунки за податками» і потім – Д-т 92 «Адміністративні витрати» – К-т 84 «Інші операційні витрати» [10, с. 182].

### 7.3. Калькулювання собівартості перевезень (робіт, послуг) на автотранспорті

Питання порядку і правил калькулювання собівартості перевезень на транспорті регулюють П(С)БО 16 та Методичними рекомендаціями по формуванню собівартості перевезень (робіт, послуг) на транспорті, затверджені наказом Міністерства транспорту України від 05.02.2001 р. № 65. В інших нормативних документах (Норми витрачання пального та мастильних матеріалів на автомобільному транспорті, затверджені наказом Міністерства транспорту України від 10.02.1998 р. № 43, Норми експлуатаційного пробігу автомобільних шин, затверджені Наказом Міністерства транспорту України від 08.12.1997 р. № 420) визначено норми витрачання пально-мастильних матеріалів, автомобільних шин і акумуляторних батарей для автотранспорту, наведено порядок розрахунку цих показників для використання у подальшому при формуванні собівартості перевезень.

Витрати групують за видами виробництв, виробничими підрозділами, видами перевезень тощо.

Конкретний перелік і склад статей калькулювання собівартості перевезень визначає підприємство.

Собівартість перевезень (робіт, послуг) – це виражені в грошовій формі поточні витрати транспортних підприємств, безпосередньо пов'язані з підготовкою та здійсненням процесу перевезення вантажів і пасажирів, а також виконанням робіт і послуг, що забезпечують перевезення [4, с. 179].

Облік і калькулювання фактичної собівартості перевезень на транспортних підприємствах здійснюють з використанням нормативного, позамовного методів, стандарт-костингу або простим підрахунком витрат [7, с. 278].

Основними елементами *нормативного* методу є облік витрат на виконання окремих видів перевезень за діючими нормами, облік відхилень від норм і облік зміни норм.

Зведений облік витрат на експлуатацію рухомого складу, його обслуговування і ремонт при нормативному методі ведуть за статтями витрат у розрізі окремих видів перевезень (робіт, послуг) із виявленням і обліком відхилень від норм за кожним із показників.

Для розрахунку фактичної собівартості перевезень при застосуванні нормативного методу обліку основою є нормативна калькуляція.

Нормативний метод обліку витрат виробництва сприяє своєчасному виявленню і встановленню причин відхилень фактичних витрат від діючих норм основних витрат та кошторисів витрат на обслуговування виробництва й управління.

Нормативний метод обліку і калькулювання витрат на виробництво передбачає [4, с. 201]:

- ◆ створення системи діючих прогресивних норм і нормативів;
- ◆ поточний облік і калькулювання нормативної собівартості;
- ◆ виявлення і облік витрат, пов'язаних із відхиленнями від діючих норм та нормативів;
- ◆ визначення фактичної собівартості як алгебраїчної суми нормативної її величини та відхилень від норм.

Нормативи витрат необхідно розробляти з урахуванням особливостей і конкретних умов діяльності підприємства, окремо для кожного виробничого підрозділу, що необхідно для своєчасного виявлення відхилень, аналізу їх причин, внесення змін у нормативи.

Фактичну собівартість перевезень обчислюють додаванням до нормативної собівартості або відніманням від неї виявлених у звітному періоді відхилень від норм і зміни норм.

Для складання нормативної, планової і звітної калькуляції застосовують єдину номенклатуру статей витрат.

Фактичні витрати, що перевищують нормативні, не вводять у витрати виробництва, якщо такі перевитрати пов'язані зі зловживаннями, нестачами, крадіжками, нетехнологічним використанням і порушеннями правил збереження.

**Позамовний** метод обліку витрат і калькулювання собівартості передбачає відокремлений облік витрат за кожним видом перевезень (робіт, послуг) у розрізі статей витрат.

Об'єктом обліку і калькуляції при застосуванні цього методу є окремі види перевезень (робіт, послуг), а калькуляційними одиницями – відповідні одиниці їх вимірювання [7, с. 279].

Собівартість перевезень, тобто суму витрат, що припадає на калькуляційну одиницю, визначають шляхом ділення суми фактичних витрат з кожного об'єкта калькулювання на відповідний обсяг виконаних перевезень.

Як узагальнюючу калькуляційну одиницю транспортної роботи використовують показник суми витрат, що припадають на одну гривню отриманих підприємством доходів [4, с. 202].

Витрати на оплату праці, вартість пально-мастильних й інших експлуатаційних матеріалів та інші витрати, які можна безпосередньо віднести на вартість відповідних перевезень, вводять у собівартість відповідних об'єктів калькулювання.

Вартість пально-мастильних матеріалів та інших експлуатаційних матеріалів, витрачених на певні види перевезень, вводять до їх собівартості за прямою ознакою.

Амортизаційні відрахування, витрати на технічне обслуговування і поточний ремонт рухомого складу, вартість автомобільних шин за транспортними засобами, що експлуатували при кількох видах перевезень (робіт, послуг), розподіляють між об'єктами калькулювання пропорційно до обсягів перевезень (робіт, послуг).

*Загальновиробничі* витрати транспортних підприємств щомісяця розподіляють між:

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

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

- ◆ пропорційно до заробітної плати основних працівників;
- ◆ відповідно до частки планової суми загальногосподарських витрат у загальній сумі планової собівартості окремих видів перевезень;
- ◆ на гривню фактичних доходів за окремими видами перевезень;
- ◆ пропорційно до суми витрат за іншими калькуляційними статтями.

Протягом звітного періоду підприємство має забезпечувати постійність в вибраних методів розподілу непрямих витрат.

На транспортних підприємствах до допоміжних виробництв відносять цехи, майстерні та інші виробничі підрозділи, що виконують роботи з технічного обслуговування і ремонту рухомого складу; роботи з ремонту, господарського обслуговування та утримання будівель, споруд, обладнання та інших основних фондів; ремонт агрегатів, вузлів і деталей рухомого складу; ремонт та відновлення автомобільних шин; кузовні й столярні роботи; діагностування і технічний контроль; інші роботи та послуги.

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

Собівартість робіт і послуг, що одні допоміжні підрозділи надають іншим, а також основному виробництву, визначають, враховуючи фактичну суму витрат. Собівартість робіт і послуг, що виконуються виробничі підрозділи для власних потреб, визначають на основі прямих витрат.

У зведеному обліку витрати групують за видами перевезень, структурними підрозділами тощо. Зведений облік витрат на виробництво здійснюють на основі узагальнених даних, отриманих у результаті опрацювання первинної документації.

На підставі даних зведеного обліку витрат на виробництво складають калькуляції фактичної собівартості, які використовують для контролю за виконанням плану собівартості як окремих видів, так і всього обсягу перевезень. Звітні калькуляції складають на всі здійснені підприємством види перевезень [4, с. 204–205].

## **7.4. Облік витрат автотранспортних підприємств на перевезення вантажів**

Підприємства автотранспорту, які займаються перевезенням вантажів, використовують вільні ціни і тарифи, тобто встановлюють їх на власний розсуд. Автогосподарства також вільні у виборі форми розрахунків за надані послуги (роботи): бартер, розрахунки зі застосуванням векселів, передплата тощо.

Розглянемо приклади обліку витрат автотранспортних підприємств із урахуванням різних ситуацій (табл. 7.1, 7.2) [10, с. 172–173].

Таблиця 7.1

**Облік витрат автотранспортних підприємств  
при разовому перевезенні вантажів**

№ п/п	Зміст операції	Д-т	К-т
1	Надано послуг із перевезення вантажу	361	703
2	Відображено податкові зобов'язання з ПДВ	703	641
3	Списано вартість витраченого пального	803	203
		23	803
4	Нараховано зарплату водієві	811	661
5	Здійснено нарахування на зарплату водія:		
	◆ на пенсійне забезпечення;	821	651
	◆ на соціальне страхування;	822	652
	◆ на страхування на випадок безробіття.	823	653
		23	811
6	Заробітну плату й нарахування віднесено на витрати з надання послуг	23	821
		23	822
		23	823
7	Витрати на надання послуги списано на собівартість	903	23
8	Отримано оплату від замовника	311	361
9	Списано собівартість на фінансовий результат	791	903

Таблиця 7.2

**Облік витрат автотранспортних підприємств  
при здійсненні перевезень на основі  
довготермінових договорів**

№ п/п	Зміст операції	Д-т	К-т
1	Отримано аванс від підприємства-замовника	311 (301)	681
2	Відображено податкові зобов'язання з ПДВ	643	641
3	Відображено надання першої послуги з транспортування вантажу	361	703
4	Списано відповідну суму раніше нарахованих зобов'язань із ПДВ	703	643
5	Списано понесені витрати	903	23
6	Зараховано аванс у рахунок наданої послуги	681	361



№ п/п	Зміст операції	Д-т	К-т
7	Відображено надання другої послуги	361	703
8	Списано відповідну суму раніше нарахованих зобов'язань з ПДВ	703	643
9	Списано понесені витрати	903	23
10	Зараховано аванс у рахунок наданої послуги	681	361
11	Повернено залишок авансу	681	311 (301)
12	Зменшено розмір податкових зобов'язань (методом «червоне сторно»)	643	641
13	Списано собівартість на фінансовий результат	791	903

Коли між АТП і підприємством-замовником укладено договір про надання послуг на тривалий період, то в таких випадках передбачена передплата (видача авансу).

Автотранспортні підприємства можуть здійснювати вантажні перевезення і у межах бартерного договору, тоді операції в бухгалтерському обліку відображатимуть у дебіо зміненому варіанті (табл. 7.3) [10, с. 177].

*Таблиця 7.3*

**Облік витрат АТП при перевезеннях на основі бартерного договору**

№ п/п	Зміст операції	Д-т	К-т
1	Отримано матеріали від підприємства-замовника	201	631
2	Нараховано податковий кредит щодо ПДВ	644	631
3	Відображено виникнення податкових зобов'язань із ПДВ	643	641
4	Відображено надання послуг із транспортування вантажу	361	703
5	Списано суму нарахованих податкових зобов'язань	703	643
6	Відображено податковий кредит	641	644
7	Списано витрати на виконання послуги	903	23
8	Списано собівартість на фінансовий результат	791	903
9	Відображено зарахування заборгованостей	631	361

У тих випадках, коли з вини підприємства-замовника прийняття вантажу у вказаний (застережений) термін не відбулося, АТП має право застосувати штрафні санкції, тобто вимагати від замовника на-пряму або через арбітражний суд стягнення суми понесених витрат та штрафів, що підлягають сплаті за порушення умов договору. Ці операції відображено в таблиці 7.4.[10, с. 175]

*Таблиця 7.4*

**Облік витрат та штрафів,  
що підлягають сплаті за порушення умов договору**

№ п/п	Зміст операції	Д-т	К-т
1	Нараховано суму, що підлягає стягненню	361	703
2	Відображено податкові зобов'язання з ПДВ	703	641
3	Нараховано суму визнаних штрафних санкцій	361	715
		715	791
4	Отримано відшкодування понесених витрат від підприємства-замовника	311	361
		(301)	
5	Отримано суму штрафних санкцій	311	361
		(301)	

## **ПИТАННЯ ДЛЯ САМОПЕРЕВІРКИ**

1. Назвіть функції автомобільного транспорту.
2. Які види господарських операцій здійснює автотранспортне підприємство?
3. Визначте особливості обліку в автотранспортних підприємствах.
4. Вкажіть основні групи витрат підприємств автотранспорту.
5. На яких рахунках та субрахунках здійснюють облік нафтопродуктів?
6. Дайте характеристику записам за дебетом і кредитом субрахунків 2031 «Нафтопродукти на складах», 2032 «Нафтопродукти, закуплені на АЗС», 2033 «Пальне в баках транспортних мір повної місткості».
7. На якому рахунку бухгалтерського обліку здійснюють нарахування зносу в автопідприємствах?
8. На яких рахунках бухгалтерського обліку відображають витрати на ремонт і технічне обслуговування автомобілів?
9. На яких рахунках бухгалтерського обліку відображають витрати, пов'язані зі заміною автомобільних шин і акумуляторів?
10. Як відображають на рахунках бухгалтерського обліку нарахування заробітної плати водіям й обов'язкових зборів на соціальні заходи?
11. Як відображають на рахунках бухгалтерського обліку нарахування податку з власників транспортних засобів?
12. Якими методами здійснюють облік і калькулювання фактичної собівартості перевезень на транспортних підприємствах?
13. Охарактеризуйте основні елементи нормативного методу калькулювання собівартості перевезень на автотранспорті.
14. У чому сутність позамовного методу обліку витрат і калькулювання собівартості перевезень?
15. Як відображають на рахунках бухгалтерського обліку витрати автотранспортних підприємств при разовому перевезенні вантажів?
16. Як відображають на рахунках бухгалтерського обліку витрати автотранспортних підприємств при здійсненні перевезень вантажів на основі довготермінових договорів?
17. Як відображають на рахунках бухгалтерського обліку витрати автотранспортних підприємств на основі бартерного договору на перевезення вантажів?
18. Як відображають на рахунках бухгалтерського обліку автотранспортних підприємств витрати і штрафи, що підлягають сплаті за порушення умов укладених договорів на перевезення вантажів?

## Тема 8.

# ОБЛІК ВИТРАТ НА ПІДПРИЄМСТВАХ ІНШИХ ГАЛУЗЕЙ СФЕРИ ПОСЛУГ

1. Облік витрат із надання рекламних послуг.
2. Облік витрат і калькулювання собівартості послуг, що надають підприємствами видавничої справи.
3. Особливості обліку витрат у гравальному бізнесі.
4. Облік витрат із надання страхових послуг.

### 8.1. Облік витрат із надання рекламних послуг

*Реклама* – інформація про особу чи товар, поширена в будь-якій формі та будь-яким способом і призначена сформувавши або підтримати обізнаність споживачів реклами та їх інтерес щодо таких особи чи товару.

Виробниками реклами є *рекламні агентства*, які можуть надавати наступні види послуг:

- ◆ підготовка рекламних матеріалів та їх розміщення у засобах розповсюдження реклами;
- ◆ розроблення, виготовлення, монтаж і технічне обслуговування засобів зовнішньої реклами;
- ◆ редакційна підготовка та поліграфічне виконання друкованої рекламної продукції;
- ◆ розроблення та здійснення комплексних рекламних кампаній;
- ◆ зв'язок із засобами розповсюдження реклами, розміщення в них замовлень на розповсюдження реклами [7, с. 381].

До особливостей обліку в рекламному агентстві належать:

- ◆ надання послуг – основний вид діяльності;
- ◆ незначна частка амортизації;
- ◆ значний обсяг витрат на оплату праці;
- ◆ рекламне агентство при виконанні замовлення на рекламу отримує податок із реклами при сплаті послуг за рекламу і перераховує його до місцевого бюджету щомісяця не пізніше 15 числа наступного місяця.

*Податок із реклами* – це один з видів місцевих податків, який встановлюють сільські, селищні та міські ради в межах граничних ставок, передбачених Декретом КМУ «Про місцеві податки і збори» від 20.05.1993 р. № 56-93, зі змінами та доповненнями.

Об'єктом податку з реклами є вартість послуг за встановлення та розміщення реклами. Податок із реклами сплачують з усіх її видів під час оплати послуг за встановлення та розміщення реклами.

Граничний розмір податку з реклами має не перевищувати 0,1% вартості послуг за розміщення одноразової реклами та 0,5% – за розміщення реклами на тривалий час (0,3% для реклами на майні, товарах народного споживання та одязі).

До об'єкта оподаткування податком із реклами ПДВ не вводять.

Бухгалтерський облік податку з реклами подано в таблиці 8.1 [7, с. 386–387].

Витрати рекламного агентства обліковують на рахунках класу 8 або на рахунку 23 (оскільки рекламні агентства здебільшого невеликі).

**До особливостей обліку витрат на рекламу належать** [7, с. 384]:

1. Відповідно до П(С)БО 16 «Витрати» витрати на рекламу і на вивчення ринку є витратами на збут, їх відображають на рахунку 93 «Витрати на збут». Якщо такі витрати можна назвати представницькими, то їх вводять до адміністративних витрат і відображають на рахунку 92 «Адміністративні витрати». Зокрема, якщо витрати на організацію свят і презентацій не пов'язані з прийомом делегацій, то їх вводять до витрат на збут, а якщо вони безпосередньо пов'язані з прийомом делегацій, – до адміністративних витрат.
2. У разі проведення рекламного розиграшу, їх для уникнення ліцензування та патентування слід використовувати в документах словосполучення «рекламна акція», а не «лотерея» або «розиграш», а слово «виграш» замінити на «подарунок».

3. Отриману від нерезидента рекламну продукцію вводять до валових доходів резидента за балансовою вартістю, суму ввізного мита – до валових витрат. До валових витрат цю продукцію резидент може вводити лише у разі безоплатного її розповсюдження.
4. Безоплатне отримання товарів від підприємств унаслідок проведення ними рекламних акцій відображають за кредитом субрахунку 745 або 424. У податковому обліку вартість безоплатно отриманих товарів вводять до складу валових доходів підприємства.
5. Вартість подарунку, наданого громадянам, оподатковують податком із доходів фізичних осіб.

Таблиця 8.1

**Облік податку з реклами у рекламодавця та в рекламному агентстві**

№ з/п	Зміст операції	Д-т	К-т	Сума, грн.
У рекламодавця				
1	Перераховано кошти на виготовлення та розміщення плакатів	371	311	6025
2	Відображено податковий кредит з ПДВ	641	644	1000
3	Відображено витрати на отримані рекламні послуги	93	685	5000
4	Відображено податок із реклами	93	685	25
5	Списано податковий кредит із ПДВ	644	685	1000
6	Здійснено залік взаємозаборгованості	685	371	6025
У рекламного агентства				
1	Отримано кошти на виготовлення та розміщення реклами	311	681	6025
2	Відображено податкове зобов'язання з ПДВ	643	641	1000
3	Нараховано податок із реклами	681	641	25
4	Податок із реклами перераховано до бюджету	641	311	25
5	Виготовлено та розміщено рекламні плакати	361	703	6000
6	Списано ПДВ	703	643	1000
7	Здійснено залік заборгованості	681	361	6000

Наведемо приклади обліку витрат на різні види реклами.

**Виготовлення та встановлення об'єкта зовнішньої реклами** [7, с. 395].

Об'єкт зовнішньої реклами, класифікований як об'єкт основних засобів, обліковують аналогічно до основних засобів, тобто в дебет рахунку 15 «Капітальні інвестиції» відносять усі витрати на виготовлення і встановлення об'єкта реклами, а введення його в експлуатацію відображають проведенням:

Д-т 10 «Основні засоби»

К-т 15 «Капітальні інвестиції».

**Облік витрат на участь підприємства у виставці**

Статтями витрат на участь підприємства у виставці є:

- ◆ оплата участі у виставці згідно з договором;
- ◆ транспортні витрати, пов'язані з доставкою зразків продукції;
- ◆ витрати на відрядження учасників;
- ◆ розміщення учасників виставки;
- ◆ виготовлення рекламних буклетів;
- ◆ виготовлення зразків продукції для виставки.

Відображення витрат на участь підприємства у виставці в бухгалтерському обліку подано в табл. 8.2 [7, с. 396].

Таблиця 8.2

**Облік витрат підприємства  
на участь у виставці**

№ п/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
		Дебет	Кредит
1	Придбано матеріали на виготовлення рекламних зразків продукції	20	631
2	Відображено податковий кредит із ПДВ	641	631
3	Списано матеріали на виготовлення зразків	23	20
4	Відображено витрати з оплати праці	23	66, 65
5	Нараховано заборгованість за послуги сторонніх організацій	23	685
6	Нараховано амортизацію обладнання	23	13
7	Списано загальновиробничі витрати	23	91
8	Оприбутковано зразок виготовленої продукції	26	23
9	Оплачено послуги дизайнера з розроблення рекламних буклетів; послуги з їх виготовлення	371	311

№ п/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
		Дебет	Кредит
10	Отримано дизайнерські послуги	93	685
11	Оприбутковано рекламні буклети	201	685
12	Здійснено передоплату за участь у виставці; за розміщення учасників; транспортній організації за оренду автомобіля	371	311
13	Видано під звіт кошти на відрядження до міста, в якому проводять виставку	372	301
14	Списано витрати на відрядження за поданими авансовими звітами	93	372
15	Відображено витрати згідно з актами наданих послуг: на участь у виставці; розміщення учасників; транспортування продукції	93	685
16	Списано рекламні буклети	93	201

Бухгалтерські проведення з відображення операцій *із розміщення реклами у засобах масової інформації* наведено в табл. 8.3 [7, с. 398–399].

***Безоплатна роздача продукції з метою реклами.***

У разі безоплатної роздачі зразків власної продукції з рекламною метою витрати на проведення таких заходів відображають проведенням:

Д-т 93 «Витрати на збут»

К-т 26 «Готова продукція», 28 «Товари» тощо.

***Експонування товарів у вітринах.***

Одним із основних рекламних засобів у торговельній діяльності є вітрина. Вітрина, розміщена на фасаді будівлі, – засіб зовнішньої реклами, а всередині приміщень, будівель – внутрішньої. Для правильного розмежування в бухгалтерському обліку витрат, пов'язаних із демонстрацією товарів у вітринах, потрібно враховувати, що оформлення вітрин і зразки товарів, які розміщено у них, – різні категорії витрат.

Оформлення – це зовнішній вигляд, форма чогось, і до витрат необхідно вводити витрати саме на оформлення вітрин, а вартість зразків товарів, що демонструють, вводять до витрат тільки у частині суми уцінки.



Таблиця 8.3

**Облік витрат підприємства  
на розміщення реклами у засобах масової інформації**

№ п/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
		Дебет	Кредит
1	Здійснено передоплату редакції газети за розміщення реклами (на наступних 6 місяців)	685	311
2	Відображено податковий кредит із ПДВ	641	644
3	Віднесено суму передоплати на витрати майбутніх періодів	39	685
4	Списано податковий кредит із ПДВ	644	685
5	Списано на витрати звітного періоду вартість послуг із розміщення реклами в першому місяці	93	39
6	Списано на фінансовий результат витрати на розміщення реклами	791	93

Облік витрат, пов'язаних із демонстрацією товарів у вітринах, подано у табл. 8.4 [7, с. 403].

Таблиця 8.4

**Облік витрат  
на експонування товарів у вітринах**

№ п/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
		Дебет	Кредит
1	Оприбутковано товари від постачальника	282	631
2	Відображено податковий кредит із ПДВ	641	631
3	Встановлено торгіву націнку на отримані товари	282	285
4	Сплачено за товари постачальникові	631	311
5	Вартість зразків товарів у вітринах відображено на субрахунку другого порядку	282.2	282
6	Видано аванс на оформлення вітрини	371	311
7	Відображено податковий кредит із ПДВ	641	644
8	Включено до витрат на збут вартість робіт із оформлення вітрини	93	631

№ п/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
		Дебет	Кредит
9	Суму уцінки віднесено:		
	◆ на зменшення торгової націнки;	285	282.2
	◆ втрати від знецінення товарів	946	282.2
10	Списано на фінансовий результат витрати:		
	◆ на оформлення вітрини;	791	93
	◆ на уцінку вігринних зразків товарів	791	946

Для податкового обліку при уцінці товарів слід коригувати (зменшувати) валові витрати, складаючи декларацію про прибуток підприємства. Отже, витрати в зв'язку з демонстрацією зразків товарів у вітринах, у результаті уцінки цих зразків у бухгалтерському обліку вводять до інших операційних витрат, і у кінцевому результаті зменшують показник фінансових результатів.

## 8.2. Облік витрат і калькулювання собівартості послуг, що надають підприємства видавничої справи

**Видавнича справа** – сфера суспільних відносин, яка охоплює організаційно – творчу і виробничо-господарську діяльність юридичних та фізичних осіб, зайнятих створенням, виготовленням і розповсюдженням видавничої продукції.

**До складових частин видавничої справи належать:**

- ◆ видавнича діяльність – сукупність заходів, спрямованих на підготовку і випуск видавничої продукції;
- ◆ виробництво видавничої продукції – процес відтворення визначеним тиражем видавничого оригіналу поліграфічними або іншими технічними засобами;
- ◆ розповсюдження видавничої продукції – доведення видавничої продукції до споживача через торговельну мережу або іншими способами.

Суб'єктами видавничої діяльності є: видавець, виробник видавничої продукції, розповсюдjuвач видавничої продукції.

Об'єкт видавничої справи – видавнича продукція, яку класифікують згідно з державними стандартами.

*До особливостей обліку видавничої діяльності відносять наступні* [7, с. 341]:

1. Облік видавничої діяльності має особливості залежно від суб'єктів видавничої діяльності, тобто він відрізняється у виробництва, у виробника та розповсюджувача видавничої продукції.
2. Є специфічні витрати: авторський гонорар, ціна паперу на певне видання, реклама, витрати на поліграфічні роботи, на підготовку оригінал-макету тощо. Витрати видавництва і друкарні – різні.
3. Прибуток визначають за кожним виданням, і витрати виробництва обліковують у розрізі окремих видань на окремих субрахунках рахунку 23.
4. Для видавничої діяльності характерними є такі ділянки обліку, як облік браку, давальницької сировини, поворотних відходів.
5. Издавнича продукція характерна такими параметрами: обсяг видання, формат, тираж, художньо-технічне оформлення, розмір винагороди авторам основного тексту, перекладачам, верстальникам, художникам.
6. Працівники друкарні мають пільги за працю у важких і шкідливих умовах (додаткова відпустка, компенсації, робочий тиждень не більше 36 годин, дотерміновий вихід на пенсію, право на пільгову пенсію).

Об'єктом витрат (а отже, й об'єктом калькулювання) в друкарні можуть бути як *друкарські послуги*, так і *продукція, але тільки не видавнича*.

Друкарня (виготовлювач видавничої продукції) займається виготовленням замовленого тиражу видання, а не самого видання. Власником видавничої продукції завжди є видавець. Друкарською продукцією можуть бути папки, зошити, блокноти.

Для друкарні оптимальним методом обліку витрат і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) є *позамовний* із використанням елементів *нормативного* методу. На кожне замовлення друкарня відкриває картку аналітичного обліку витрат, де зазначають: замовника, найменування замовлення, термін його виконання, тираж, обсяг і формат друкарського видання, операції з його виготовлення,

цехи-виконавці, планову собівартість тощо. Дані в картці мають збігатися з даними первинних документів, і бути відображеними на рахунку 23 «Виробництво» до закінчення робіт на це замовлення.

Прямі витрати на поліграфічні роботи включають: витрати на виготовлення друкарських форм, у т. ч. ілюстративних, набір рукопису (у випадку коли це здійснює поліграфічне підприємство), витрати на друк (для всіх видів друку – офсетного, високого, глибокого тощо), витрати на брошурувально-палітурні й обробні роботи. До прямих матеріальних витрат відносять витрати на папір і палітурні матеріали. Для друкарні, де номенклатура матеріалів, що використовують у виробництві, різноманітна, оптимальним методом оцінки матеріалів при їх витрачанні є метод середньозваженої собівартості.

Вартість поліграфічних робіт поділяють на дві основні групи витрат:

- ◆ *витрати обсягу* (не залежать від тиражу) – набір, правка, виготовлення кліше, матриць, стереотипу;
- ◆ *тиражні витрати* (залежать від тиражу) – друк, брошурування, виготовлення палітурок, упакування тиражу.

Облік витрат у друкарні наведено у табл. 8.5 та 8.6 [7, с. 359]

Таблиця 8.5

**Облік витрат  
у друкарні з виготовлення журналу**

№ п/п	Зміст господарської операції	Сума, грн.	Д-т	К-т
1	Списано у виробництво: папір газетний, фарби, пластини офсетні, матеріали пакувальні	1025	23	201
2	Нараховано заробітну плату робітникам	110	23	661
3	Нараховано інші прямі витрати	220	23	65,131, 631
4	Нараховано загальновиробничі витрати	745	91	63, 66, 65, 20, 37, 22,131
5	Списано на витрати виробництва змінну частину загальновиробничих витрат	545	23	91
6	Списано постійні нерозподілені загальновиробничі витрати	200	903	91

Таблиця 8.6

**Облік господарських операцій  
із реалізації друкарнею замовлення  
з виготовлення журналу та блокнотів**

№ п/п	Зміст господарської операції	Сума, грн.	Д-т	К-т
<i>Реалізація замовлення на виготовлення журналу</i>				
1	Відображено собівартість реалізованих послуг із виготовлення журналу	2100	903	23,91
2	Відображено реалізацію друкарських послуг із виготовлення журналу	3900	361	703
3	Відображено податкове зобов'язання з ПДВ	650	703	641
4	Списано собівартість послуг на фінансовий результат	2100	791	903
<i>Реалізація замовлення на виготовлення блокнотів</i>				
1	Відображено собівартість реалізованої готової продукції (блокнотів)	800	901	26
2	Відображено реалізацію готової продукції	1350	361	701
3	Відображено податкове зобов'язання з ПДВ	225	701	641
4	Списано собівартість готової продукції	800	791	901

Дані таблиці 8.6 дають змогу відстежити відмінності в обліку друкарської і видавничої продукції.

### **8.3. Особливості обліку витрат у гравальному бізнесі**

*Гральний бізнес* – діяльність, пов'язана з організацією казино, інших гральних місць (домів), гральних автоматів із грошовим чи майновим вигрaшем, проведенням лотерей (окрім державних) і розигравшів із видачею грошових вигрaшів у готівковій чи майновій формі.

У сфері грального бізнесу бухгалтерський облік регулюють загальними для всіх галузей господарства нормативними актами.

Суб'єкти господарської діяльності, які мають намір займатися гральним бізнесом, повинні отримати ліцензію. Відповідно до постанови Кабінету Міністрів України «Про затвердження переліку органів ліцензування» від 14.11.2000 р. № 1698 ліцензії на організацію та утримання тоталізаторів, гральних закладів видають Рада міністрів

Автономної Республіки Крим, обласні, Київська та Севастопольська міські державні адміністрації, а з випуску та проведення лотерей – Міністерство фінансів України.

Ліцензія є підтвердженням права здійснювати діяльність у сфері грального бізнесу. А права на здійснення діяльності враховуються на рахунку 127 «Інші нематеріальні активи». Це підтверджується і визначенням нематеріальних активів, наведеним у П(С)БО 8 «Нематеріальні активи».

У податковому обліку витрати на придбання ліцензії визнаються валовими витратами в періоді придбання. У бухгалтерському ж обліку нематеріальні активи підлягають амортизації, тобто вартість ліцензії списують на витрати підприємства не відразу, а шляхом нарахування амортизації (зносу). Метод нарахування амортизації нематеріального активу відповідно до пункту 27 П(С)БО 8 підприємство обирає самостійно, враховуючи умови отримання майбутніх економічних вигід. При амортизації такого нематеріального активу, як ліцензія на право здійснення певного виду діяльності (у даному випадку – організація та утримання тоталізаторів, гральних закладів, випуск і проведення лотерей) доцільно застосовувати прямолінійний метод, оскільки ліцензію підприємство купує на кілька років. Приклад відображення в бухгалтерському обліку придбання та руху ліцензій на здійснення операцій із грального бізнесу наведений у табл. 8.7 [19, с. 422; 41, с. 63]

Відповідно до Закону України «Про патентування деяких видів підприємницької діяльності» діяльність у сфері грального бізнесу підлягає патентуванню.

Відповідно до Плану рахунків та Інструкції про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, затверджених наказом Міністерства фінансів України від 30.11.1999 р. № 291 придбання торговельних патентів відображають за дебетом рахунку 39 «Витрати майбутніх періодів» та кредитом субрахунку 311 «Поточні рахунки в національній валюті».

Відповідно до ст. 16.3 Закону України «Про оподаткування прибутку підприємств» податок, що підлягає сплаті в бюджет, зменшують на вартість торговельних патентів, що придбав платник податку згідно зі Законом України «Про патентування деяких видів підприємницької діяльності». Тому при списанні вартості торгового патенту, що зараховують до звітного року, роблять запис Д-т 641 «Розрахунки за податками» К-т 39 «Витрати майбутніх періодів».

Таблиця 8.7

**Облік придбання та списання  
вартості ліцензій закладами грального бізнесу**

№ п/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
		Дебет	Кредит
1	Оплачено вартість ліцензії	377	311
2	Відображено витрати підприємства на придбання ліцензії	154	685
3	Відображено залік заборгованості	685	377
4	Зараховано ліцензію у склад нематеріальних активів	127	154
4	Щомісяця нараховують амортизацію ліцензії (вартість ліцензії/термін дії ліцензії в місяцях)	23 833	833 133
5	Списання ліцензії в останньому місяці її дії	133	127

Проте за результатами року вартість сплачених патентів зменшує податок на прибуток лише в межах нарахованої суми. Отже, якщо податок на прибуток менший від суми, сплаченої за патенти, то на різницю необхідно зробити виправний запис (Д-т 641 «Розрахунки за податками» К-т 39 «Витрати майбутніх періодів» червоне сторно) і залишок за рахунком 39 списати на інші витрати операційної діяльності (субрахунок 949 «Інші витрати операційної діяльності»), тобто зробити запис: Д-т 949 К-т 39 [19, с. 424].

Приклад відображення в обліку операцій із торговими патентами наведений у табл. 8.8 [7, с. 298].

Облік витрат відрізняються на підприємствах, в яких *результат гри відомий того самого дня* (казино), і на підприємствах, де *результат стає відомим у майбутньому* (випуск лотерей, букмекерські контори). Тому особливості обліку на зазначених вище підприємствах розглянуті окремо.

До особливостей формування в бухгалтерському обліку інформації про витрати підприємства грального бізнесу типу **казино** належать наступні.

Суми виплачуваного виграшу (доходу) клієнтові є витратами грального закладу і їх необхідно відображати на рахунках витрат записом:

Д-т 949 «Інші витрати операційної діяльності»

К-т 685 «Розрахунки з іншими кредиторами».

Таблиця 8.8

**Облік операцій із торговими патентами  
у закладах грального бізнесу**

№ п/п	Найменування операції	Сума, грн.	Кореспондуючі рахунки	
			Д-т	К-т
1	Оплачено торговий патент за 1 рік	128 000	39	311
2	Нараховано податок на прибуток (за рік)	120 000	981	641
3	Списано вартість торгового патенту за рік	60 000	641	39
4	За підсумками звітного року списано різницю між величиною вартості патенту і нарахованого податку на прибуток	8000	949	39
5	Списано витрати підприємства на фінансовий результат	8000	791	949

При цьому суму податку з виграшу, що підлягає сплаті в бюджет, відображують: Д-т 685 «Розрахунки з іншими кредиторами» К-т 641 «Розрахунки за податками».

Виплата суми виграшу клієнтові за винятком 30% податку на виграш: Д-т 685 «Розрахунки з іншими кредиторами» К-т 301 «Каса в національній валюті».

Витрати, пов'язані зі здійсненням діяльності з надання послуг у сфері грального бізнесу (заробітна плата персоналу гральних закладів і нарахування на неї, вартість використаних матеріалів тощо), відображують за дебетом рахунку 23 «Виробництво», з якого щомісяця списують у дебет субрахунку 903 «Собівартість реалізованих робіт і послуг».

Фішки і жетони, що використовують у гральному бізнесі, суб'єкти підприємницької діяльності обліковують на рахунках:

- ◆ 209 «Інші матеріали» – за фактичною вартістю їхнього придбання (виготовлення);
- ◆ 08 «Бланки суворої звітності» – за номінальною вартістю.

Із цих рахунків фішки та жетони списують у разі їх нестачі або заміни на нові зразки. Аналітичний облік фішок (жетонів) ведуть за місяцями зберігання (склад, зал) і за видами жетонів (фішок) за однорідними групами (наприклад, за номінальною вартістю).



Приклад відображення в бухгалтерському обліку господарських операцій із надання послуг, характерних для грального закладу типу казино, подано в табл. 8.9 [7, с. 305–306].

Таблиця 8.9

**Облік витрат  
із надання послуг грального бізнесу у казино**

№ п/п	Найменування операції	Кореспонденція рахунків		Сума, грн.
		Дебет	Кредит	
Виплата коштів із виграшу клієнтам за повернення жетонів згідно з наданими чеками (наприклад, операторові надано: від клієнта А – 60 жетонів по 50 грн. і чек на купівлю 50 жетонів по 50 грн., від клієнта Б – 20 жетонів по 100 грн. і чек на купівлю 30 жетонів по 100 грн.)				
1	Відображено виплату клієнтові А в межах пред'явлених чеків на придбання жетонів	681	301.1	2500
2	Відображено виплату клієнтові Б в межах пред'явлених чеків на придбання жетонів	681	301.1	2000
3	Нараховано суму виграшу клієнта А на вартість 10 жетонів по 50 грн. (понад пред'явлені квитанції на придбання жетонів)	949	685	500
4	Утримано податок (30%) із суми виграшу (прибутку) клієнта А	685	641	150
5	Виплачено клієнтові А суму виграшу (прибутку), з якого утримано податок 30%	685	301.1	350
6	Здано виторг у касу підприємства	301	301.1	650
7	Перераховано до бюджету податок із виграшу	641	311	150
8	Нараховано поточні витрати: нарахування заробітної плати, податків, амортизації та інші	23	66, 65, 631, 13...	12 000
9	Списано витрати на собівартість реалізованих послуг	903	23	12 022
10	Списано витрати на фінансовий результат	791	903, 949	12 522

Якщо суб'єкт грального бізнесу організовує азартні ігри, «розтягнуті у часі», тобто здійснення витрат учасником гри й одержання виграшу – це події різних робочих днів (наприклад, організація ігор у *букмекерських конторах*, проведення лотерей), порядок формування фінансового результату буде іншим. Відмінності полягають у тому, що в момент здійснення події, на яку зроблені ставки (чи на дату розиграшу призу), вся сума прийнятих від учасників гри ставок буде визнана доходом, а вся сума виплачуваного виграшу (без зменшення на суму витрат учасників, що виграли) – витратами. При цьому такі суб'єкти грального бізнесу обов'язково формують призовий фонд, суму якого відображають у бухгалтерському обліку на субрахунку 704 «Вирахування з доходу» як вирахування з доходу [7, с. 310].

У більшості випадків суб'єкти грального бізнесу, котрі організовують азартні ігри шляхом прийняття ставок на певну подію, яка відбудеться в майбутньому, використовують не жетони чи фішки, а ті чи інші документи, що засвідчують право на участь у грі; це і є підставою для видачі виграшу. Деякі з них мають номінальну вартість – лотерейні квитки, картки для гри в тоталізатор, деякі не мають – квитанції про внесення ставок у букмекерських конторах. У момент придбання їх відобразатимуть у бухгалтерському обліку як матеріали з використанням субрахунку 209 «Інші матеріали» і позабалансового рахунку 08 «Бланки суворой звітності». Аналітичний облік ведуть за кожним бланком і за місяцями зберігання.

У букмекерських конторах приймають ставки від клієнтів на результати майбутньої події (частіше спортивних змагань). Клієнтові видають картку, що є підставою для отримання виграшу після закінчення події, на яку зроблено ставки, і касовий чек. Одночасно формують призовий фонд (Д-т 704) як вирахування з доходу. Розмір виплат після закінчення змагань залежатиме від кількості правильно зроблених ставок [7, с. 310, 312].

Приклади основних проводок відображення операцій у букмекерській конторі наведено в табл. 8.10 [19, с. 431].

Таблиця 8.10

**Облік операцій  
у букмекерській конторі**

Господарська операція	Кореспонденція рахунків		Сума
	Дебет	Кредит	
1. Прийнято ставки на події від учасників гри (відображають суму, що внесли гравці)	301	703	10 000
	703	791	10 000
2. Відображено послуги сторонніх організацій із відображенням валових витрат	93	84	1000
	84	631	1000
3. Оплата послуг сторонніх організацій	631	311	1000
4. Заробітна плата з нарахуваннями із відображенням валових витрат	93	81,82	548
	81,82	65,66	548
5. Списано на витрати власні матеріали	93	80	100
	80	20	100
6. Нараховано виграші учасникам	93	84	6000
	84	685	6000
7. Нараховано податок із доходів фізичних осіб за вирахуванням витрат	685	641	1560
8. Видано переможцям виграш за мінусом податку з доходів фізичних осіб	685	301	4440
9. Списано витрати контори	903	93	7648
	791	903	7648

## 8.4. Облік витрат із надання страхових послуг

**Страховання** – це вид цивільно-правових відносин щодо захисту майнових інтересів громадян та юридичних осіб у разі настання певних подій (страхових випадків), визначених договором страхування або законодавством за рахунок грошових фондів, що формують шляхом сплати громадянами та юридичними особами страхових платежів (страхових внесків, страхових премій) та доходів від розміщення коштів цих фондів.

Об'єктами страхування можуть бути майнові інтереси, пов'язані з:

- ◆ життям, здоров'ям, працездатністю та додатковою пенсією страхувальника або застрахованої особи (особисте страхування);
- ◆ володінням, користуванням і розпорядженням майном (майнове страхування);
- ◆ відшкодування страхувальником шкоди, що він завдав особі або її майну, а також шкоди, завданої юридичній особі (страхування відповідальності).

Страховики можуть здійснювати добровільне або обов'язкове страхування.

Методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про витрати підприємства та її розкриття у фінансовій звітності визначає Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати», норми якого страховики застосовують із урахуванням особливостей страхової діяльності.

Діяльність страховика передбачає здійснення витрат, пов'язаних з виконанням страхових зобов'язань і веденням справи [34, с. 86–87].

#### *Витрати страховика:*

- ◆ виплати страхових сум і страхових відшкодувань, які страховик здійснює відповідно до умов договору страхування;
- ◆ відрахування в централізовані страхові резервні фонди;
- ◆ відрахування в технічні резерви, інші, ніж резерв незароблених премій, у випадках і на умовах, передбачених актами чинного законодавства;
- ◆ витрати на проведення страхування;
- ◆ інші витрати, що вводять до собівартості страхових послуг.

Основним видом витрат страховика є страхові виплати, що сплачують у разі настання страхового випадку.

Інформація щодо виплачених страхових сум і страхових відшкодувань за договорами страхування і перестрахування узагальнюють на рахунку 904 «*Страхові виплати*». За дебетом цього рахунку відображають визнані страхові виплати, за кредитом – списання в порядку закриття дебетових оборотів на рахунок 79 «*Фінансові результати*». Аналітичний облік здійснюють за видами страхування.

Страхові виплати страхувальникам-фізичним особам можна здійснювати безпосередньо з каси страхової організації. В цьому випадку роблять запис: Д-т 904 «*Страхові виплати*» К-т 30 «*Каса*».

Якщо відповідно до договору страхування страхові платежі сплачують частками протягом дії цього договору або страхові виплати за-

носять у рахунок чергових страхових платежів, на суму страхового відшкодування за такими договорами: Д-т 904 «Страхові виплати» К-т 363 «Розрахунки із страхувальниками» [34, с. 90–91].

Страховики, які здійснюють страхування життя, на рахунок 904 «Страхові виплати» обліковують також повернення страхувальникової вкупної суми.

*Викупна сума* – це сума, яку виплачує страховик у разі дотермінового припинення договору страхування життя, її розраховують математично на день припинення договору страхування життя залежно від періоду, протягом якого діяв договір страхування життя, згідно з методикою, що проходить експертизу в Уповноваженому органі, здійснена актуарієм і є невід’ємною частиною правил страхування життя.

Страхові організації, які відповідно до договору перестрахування є перестраховиками, на окремому субрахунку 9042 «*Страхові виплати за договорами перестрахування*» відображають страхові виплати, що сплачують перестраховальникам. Розрахунки з перестраховальниками за такими виплатами можна здійснювати з урахуванням страхових платежів, належних за договорами перестрахування після закінчення терміну їхньої дії.

У цьому випадку на суму належного перестраховальнику страхового відшкодування: Д-т 9042 «Страхові виплати за договорами перестрахування» К-т 365 «Розрахунки із перестраховальниками» [34, с. 92].

Страхове відшкодування можна виплачувати за участю страхового посередника. Страховий посередник веде розрахунки зі страхувальниками та страховиками й відображає їх наступними бухгалтерськими записами.

Отримані від страховика страхові відшкодування:

Д-т 31 «Рахунки в банках»

К-т 703 «Доходи від реалізації робіт і послуг»

Нарахування суми належного страхувальникові страхового відшкодування:

Д-т 704 «Вирахування з доходу»

К-т 363 «Розрахунки із страхувальниками».

Перераховані страхувальникові суми:

Д-т 363 «Розрахунки із страхувальниками»

К-т 31 «Рахунки в банках».

Сальдо субрахунків 703 «Дохід від реалізації робіт і послуг» і 704 «Вирахування з доходу» рахунку 70 «Доходи від реалізації» списують у порядку закриття цих субрахунків відповідно в кредит і дебет рахунку 79 «Фінансові результати».

Здійснюючи страхову діяльність, страховики зазнають відповідних витрат, що становлять *собівартість страхових послуг*. Такі витрати страховика прийнято поділяти на адміністративні, аквізиційні, інвестиційні, ліквідаційні [34, с. 94].

**Адміністративні** витрати пов'язані з управлінням та обслуговуванням підприємства. Це утримання адміністративно-управлінського персоналу, витрати на їхні службові відрядження, амортизаційні відрахування, витрати на підготовку кадрів, утримання приміщень та обладнання, канцелярські витрати, охорона, юридичні, аудиторські послуги.

Адміністративні витрати відображають на рахунку 92 «Адміністративні витрати» в порядку, встановленому Планом рахунків.

**Аквізиційні** витрати пов'язані з укладанням договорів страхування. До них належать: комісійна винагорода страховим посередникам, витрати на відрядження, рекламу, інші витрати, пов'язані з реалізацією страхових послуг.

Такі витрати обліковують на рахунку 93 «Витрати на збут». Найвагомішими в аквізиційних витратах є комісійна винагорода страховим агентам.

Комісійну винагороду страховим агентам – штатним працівникам нараховують у вигляді заробітної плати згідно з прийнятими підприємством системами заробітної плати. Позаштатні страхові агенти отримують комісійну винагороду у відсотках суми надходжень страхових платежів. На суму нарахованої таким страховим агентам комісійної винагороди складають записи:

Д-т 93 «Витрати на збут»

К-т 66 «Розрахунки з оплати праці».

Комісійна винагорода, належна до сплати страховим агентам – суб'єктам підприємницької діяльності:

Д-т 93 «Витрати на збут»

К-т 364 «Розрахунки з страховими посередниками».

**Інвестиційні** витрати містять видатки, пов'язані з управлінням фінансовими вкладеннями, серед яких: заробітна плата відповідних фахівців, збитки від реалізації вкладень, інші витрати.

**Ліквідаційні** витрати здійснюються у зв'язку з урегулюванням страхового випадку. Це витрати на експертизу, відрядження, судові витрати.

Інформацію про собівартість наданих страхових послуг узагальнюють на рахунку 90 «Собівартість реалізації», субрахунок 903 «Собівартість страхових послуг».

Щомісяця суму цих витрат списують:

Д-т 79 «Фінансові результати»

К-т 903 «Собівартість страхових послуг».

Страховики, які здійснюють посередницьку діяльність на користь інших страховиків, ведуть окремий облік витрат, пов'язаних із такою діяльністю. Зазначені витрати щомісячно списують із окремого субрахунку в кореспонденції з рахунком 79 «Фінансові результати» субрахунок 793 «Результат від іншої звичайної діяльності» [34, с. 95].

## **ПИТАННЯ ДЛЯ САМОПЕРЕВІРКИ**

1. Які послуги надають рекламні агентства?
2. Назвіть особливості обліку в рекламному агентстві.
3. Вкажіть особливості обліку витрат на рекламу.
4. Якими бухгалтерськими записами відображають облік витрат підприємства на участь у виставці?
5. Якими бухгалтерськими записами відображають облік витрат на розміщення реклами у засобах масової інформації?
6. Якими бухгалтерськими записами відображають облік витрат на експонування товарів у вітринах?
7. Назвіть складові частини видавничої справи.
8. Охарактеризуйте особливості обліку видавничої діяльності.
9. Що є об'єктом калькуляції у друкарні?
10. Якими бухгалтерськими записами відображають у друкарні облік витрат на виробництво видавничої продукції?
11. Якими бухгалтерськими записами відображають у друкарні облік витрат на виробництво друкарської продукції?
12. Що розуміють під гральним бізнесом?
13. Як відображають у бухгалтерському обліку придбання та списання ліцензій на здійснення операцій із грального бізнесу?
14. Як відображають у бухгалтерському обліку гральними закладами операції з торговими патентами?
15. Якими бухгалтерськими записами відображають в обліку послуги грального бізнесу в казино?
16. Якими бухгалтерськими записами відображають в обліку послуги грального бізнесу в букмекерській конторі?
17. Назвіть види витрат страховика.
18. Якими бухгалтерськими записами відображають в обліку страхові виплати страховиком?
19. Як відображають в обліку страхового посередника суми страхового відшкодування?
20. Як поділяють витрати страховика, що вводять до собівартості страхових послуг?
21. Які витрати страховика належать до адміністративних витрат? На якому рахунку їх обліковують?
22. Які витрати страховика належать до аквізиційних витрат? На якому рахунку їх обліковують?
23. Якими бухгалтерськими записами відображають в бухгалтерському обліку комісійну винагороду страховим агентам?
24. Охарактеризуйте інвестиційні та ліквідаційні витрати страховика.
25. На якому рахунку узагальнюють інформацію про собівартість послуг, що надав страховик?



# ТЕСТОВІ ЗАВДАННЯ

## з дисципліни

### «Облік витрат і калькулювання собівартості послуг у галузях соціальної сфери»

- 1. Витрати підприємства поділяють на:**
  - а) неопераційні;
  - б) фінансові;
  - в) звичайні;
  - г) операційні;
  - г) надзвичайні;
  - д) інвестиційні.
- 2. Основним принципом формування витрат на підприємстві є:**
  - а) отримання позитивного фінансового результату;
  - б) раціональність їх використання;
  - в) відповідність їх доходам.
- 3. Витрати на збут покривають за рахунок:**
  - а) валового прибутку;
  - б) доходів від збутової діяльності;
  - в) фінансових результатів від операційної діяльності.
- 4. Втрати від знецінення запасів, недостачі та псування цінностей, штрафи, пені, неустойка належать до:**
  - а) адміністративних витрат;
  - б) витрат на збут;
  - в) інших операційних витрат;
  - г) загальновиробничих витрат.
- 5. Витрати з виплати дивідендів покривають за рахунок:**
  - а) чистого прибутку;

- б) чистого доходу;
- в) валового прибутку.

**6. Витратами звітнього періоду визнають:**

- а) збільшення активів;
- б) зменшення активів;
- в) зменшення зобов'язань;
- г) збільшення зобов'язань.

**7. Не визнають витратами:**

- а) податкові платежі;
- б) платежі за договорами комісії;
- в) погашення отриманих позик;
- г) авансову оплату;
- г) платежі за договорами постачання.

**8. Витрати – це зменшення/збільшення економічних вигод у вигляді виходу/прибутку активів або збільшення/зменшення зобов'язань, що призводять до збільшення/зменшення власного капіталу підприємства (за винятком збільшення/зменшення капіталу за рахунок його вилучення або розподілу між власниками). (Правильні відповіді підкреслити).**

**9. За видами витрати підприємства поділяють на: (закінчити речення).**

**10. Витрати, абсолютна величина яких зростає зі збільшенням обсягу випуску продукції і зменшується з його зниженням – це витрати:**

- а) постійні;
- б) змінні;
- в) прямі;
- г) поточні.

**11. Витрати, що не вводять до виробничої собівартості, це:**

- а) витрати обігу;
- б) витрати періоду;
- в) витрати на продукцію;
- г) непродуктивні витрати.

- 12. За визначенням ступеня однорідності витрати можуть бути:**
- а) умовно-постійні;
  - б) умовно-змінні;
  - в) одноелементні;
  - г) комплексні.
- 13. Групування витрат за економічними елементами стосується:**
- а) інвестиційної діяльності підприємства;
  - б) фінансової діяльності підприємства;
  - в) операційної діяльності підприємства.
- 14. До витрат за економічними елементами не вводять:**
- а) зворотні відходи;
  - б) амортизацію;
  - в) орендну плату;
  - г) відсотки за кредитами банку.
- 15. Витрати, пов'язані з виробництвом продукції (робіт, послуг), підприємства можуть групувати за наступними статтями калькуляції: (Вказати рекомендовані статті калькуляції).**
- 16. Вартість попутної продукції, обчислена за встановленими цінами:**
- а) вводять до собівартості основної продукції;
  - б) вираховують із собівартості основної продукції.
- 17. Для визначення собівартості (калькуляції) продукції проводять наступні розрахунки: (Вказати, які розрахунки необхідно провести).**
- 18. Основні статті собівартості виробленої продукції:**
- а) прямі матеріальні витрати;
  - б) прямі витрати на оплату праці;
  - в) витрати на збут;
  - г) загальновиробничі витрати;
  - г) адміністративні витрати;
  - д) інші прямі витрати.

**19. Основні статті витрат реалізованої продукції:**

- а) прямі матеріальні витрати;
- б) витрати на збут;
- в) прямі витрати на оплату праці;
- г) адміністративні витрати;
- г) понаднормативні витрати;
- д) нерозподілені загальновиробничі витрати;
- е) інші прямі витрати.

**20. Виробнича собівартість – це:** *(Дайте визначення).*

**21. Калькулювання – це:**

- а) обчислення собівартості валової продукції;
- б) розрахунок собівартості окремих виробів;
- в) визначення собівартості товарної продукції;
- г) обчислення собівартості реалізованої продукції;
- г) всі відповіді правильні.

**22. Вкажіть, за якого методу калькулювання собівартості продукції об'єктом калькуляції є окремий контракт:**

- а) позамовного;
- б) по процесного;
- в) попередільного;
- г) нормативного.

**23. За способом перенесення вартості на продукцію виділяють витрати:** *(Вкажіть види витрат).*

**24. За ступенем впливу обсягу виробництва на рівень витрат виділяють витрати:**

- а) прямі та непрямі;
- б) змінні та постійні;
- в) одноелементні та комплексні;
- г) поточні й одноразові.

**25. До накладних витрат підприємства належать:**

- а) витрати на збут;
- б) загальногосподарські витрати;
- в) операційні витрати;

- г) втрати від участі в капіталі;
- д) загальновиробничі витрати.

**26. До витрат на збут належать витрати, пов'язані з .....**  
*(Закінчити речення).*

**27. До адміністративних витрат належать загальногосподарські витрати, спрямовані на .....** *(Закінчити речення).*

**28. До операційних витрат, які не пов'язані безпосередньо з операційною діяльністю, належать:**

- а) визнані штрафи;
- б) загальновиробничі витрати;
- в) витрати на дослідження та розробки;
- г) адміністративні витрати;
- г) втрати від операційної курсової різниці;
- д) втрати від участі в капіталі.

**29. До адміністративних витрат відносять:**

- а) витрати на оплату праці основного виробничого персоналу;
- б) витрати на дослідження ринку;
- в) витрати на обслуговування виробничого процесу;
- г) витрати, пов'язані з управлінням виробництвом;
- г) виробничі послуги сторонніх підприємств і організацій.

**30. До витрат на збут відносять:**

- а) витрати, пов'язані зі забезпеченням контролю за виробничими процесами та якістю продукції;
- б) витрати, пов'язані з транспортуванням, перевалкою та страхуванням готової продукції;
- в) витрати на рекламні заходи;
- г) витрати на виплату відсотків за кредит;
- г) витрати, пов'язані з професійною підготовкою працівників апарату управління.

**31. До витрат підприємства, не пов'язаних із операційною діяльністю, належить сплата:**

- а) податку на додану вартість;
- б) податку на прибуток;

- в) акцизного збору;
- г) мита і митних зборів;
- г) податку з реклами.

**32. Витрати, величина яких може бути змінена внаслідок прийнятих управлінських рішень – це:**

- а) маржинальні витрати;
- б) диференціальні витрати;
- в) релевантні витрати;
- г) нерелевантні витрати.

**33. Підставою для формування витрат підприємства є:**

- а) облікові регістри;
- б) форми фінансової звітності;
- в) первинні документи;
- г) рахунки бухгалтерського обліку.

**34. Користувачами інформаційних ресурсів про витрати підприємства є..... (Закінчити речення).**

**35. У бухгалтерському обліку інформаційні ресурси в сфері витрат підприємства формують за наступними рахунками:**

- а) 15 «Капітальні інвестиції»;
- б) 20 «Виробничі запаси»;
- в) 26 «Готова продукція»;
- г) 35 «Поточні фінансові інвестиції»;
- г) 39 «Витрати майбутніх періодів»;
- д) 40 «Стагунтий капітал»;
- е) 80 «Матеріальні витрати»;
- е) 99 «Надзвичайні витрати»;
- ж) 07 «Списані активи».

**36. Для узагальнення інформації про витрати підприємства протягом звітного періоду за елементами використовують рахунки:**

- а) класу 6 «Поточні зобов'язання»;
- б) класу 7 «Доходи і результати діяльності»;
- в) класу 8 «Витрати за елементами»;
- г) класу 9 «Витрати діяльності».

**37. Підприємства торгівлі не застосовують рахунок:**

- а) 91 «Загально виробничі витрати»;
- б) 92 «Адміністративні витрати»;
- в) 93 «Витрати на збут»;
- г) 94 «Інші витрати операційної діяльності».

**38. На позабалансовому рахунку 07 «Списані активи» щодо підприємства відображають інформацію про:**

- а) непередбачені активи;
- б) активи на відповідальному зберіганні;
- в) орендовані необоротні активи;
- г) списана дебіторська заборгованість.

**39. Окрім типових статей калькуляції у житловому господарстві застосовують додаткові статті, а саме: .....**  
*(Вказати назви статей).*

**40. Калькуляційною одиницею у житловому господарстві є:**

- а) один квадратний метр загальної площі житлового будинку ;
- б) один квадратний метр жилої площі житлового будинку;
- в) одна особа, яка проживає у житловому будинку.

**41. Калькуляційними одиницями для підприємств водопровідно-каналізаційного господарства є:**

- а) один кубометр холодної води;
- б) один кубометр гарячої води;
- в) один кубометр води;
- г) один кубометр стічних вод.

**42. Об'єктом калькуляції при наданні готельних послуг є .....**  
*(Завершити речення).*

**43. До структурних підрозділів готелів можна віднести підприємства:**

- а) рекламного бізнесу;
- б) туристичної індустрії;
- в) громадського харчування;
- г) торгівлі.

44. Вкажіть, у чому полягає основна особливість фінансово-господарської діяльності закладів громадського харчування.
45. На підприємствах громадського харчування собівартість реалізованої продукції визначають як ..... (Завершити речення).
46. Калькуляційною одиницею на підприємствах міськелектро-транспорту є:
- а) об'єм циліндрів двигунів;
  - б) одне пасажироперевезення;
  - в) один кілометр маршруту.
47. Калькуляційною одиницею для підприємств теплового господарства є: ..... (Завершити речення).
48. До прямих витрат готелів належать:
- а) заробітна плата адміністративно-управлінського персоналу;
  - б) ремонт номерного фонду;
  - в) витрати на опалення приміщень номерного фонду;
  - г) витрати на опалення структурних підрозділів готелю.
49. До загальноексплуатаційних витрат готелів належать:
- а) витрати на сторожову охорону структурних підрозділів готелю;
  - б) податки, що входять до собівартості послуг;
  - в) відрахування на соціальні заходи від заробітної плати обслуговуючого персоналу;
  - г) витрати на службові відрядження адміністративно-управлінського персоналу.
50. Для узагальнення витрат діяльності та відображення кредитових оборотів на рахунках обліку запасів, розрахунків із оплати праці, відрахувань на соціальні заходи в готелях застосовують:
- а) Журнал 4 і Відомість 4.1;
  - б) Журнал 5 і Відомість 5.1;
  - в) Журнал 5А і Відомість 5.2;
  - г) Журнал 6 і Відомість 6.1.



51. До витрат торговельного підприємства належать: .....  
(Завершити речення).
52. Собівартість проданих (реалізованих) товарів на підприємствах торгівлі оцінюють за такими методами:
- а) середньозваженої собівартості;
  - б) нормативних затрат;
  - в) за ціною продажу.
53. Витрати обігу – це ..... (Дайте визначення).
54. У витратах на випуск власної кулінарної продукції підприємства сфери громадського харчування обліковують:
- а) витрати на заробітну плату працівників;
  - б) вартість сировини;
  - в) витрати на електроенергію для виробничих потреб;
  - г) вартість купівельних напівфабрикатів.
55. Організаційними формами суб'єктів туристичної діяльності є: ..... (Завершити речення).
56. Туристичний продукт – це:
- а) комплекс туристичних послуг;
  - б) комплекс товарів і послуг, що надає туристові туристична організація;
  - в) право на тур, призначене для реалізації громадянам.
57. Калькуляційною одиницею на підприємствах туристичної індустрії є:
- а) вартість обслуговування туриста;
  - б) вартість туристичної путівки;
  - в) вартість обслуговування групи туристів.
58. За оперативністю контролю затрат виділяють такі методи калькулювання туристичного продукту:
- а) фактичної собівартості;
  - б) середньозваженої собівартості;
  - в) нормативного методу;
  - г) планового методу;
  - г) ідентифікованої собівартості.

- 59. Затрати підприємств туристичного бізнесу на приймання та обслуговування представників інших організацій – це:**
- а) адміністративні витрати;
  - б) витрати на збут;
  - в) представницькі витрати;
  - г) корпоративні витрати.
- 60. Туристична фірма, яка організовує тури і реалізує їх від свого імені через туристичні агентства або безпосередньо клієнтам – це .....** *(Завершити речення).*
- 61. Основними складовими туристичного продукту є:**
- а) медичні послуги;
  - б) страхові послуги;
  - в) послуги зв'язку;
  - г) екскурсійні послуги;
  - г) транспортні послуги.
- 62. До методів просування туристичного продукту на ринку належать:**
- а) організація ярмарків;
  - б) організація виставок;
  - в) організація репрезентацій;
  - г) організація тренінгів.
- 63. Основними факторами, що визначають обсяг рекламних витрат підприємств туристичної індустрії є .....** *(Завершити речення).*
- 64. Основними статтями рекламного бюджету підприємств туризму є:**
- а) адміністративні витрати;
  - б) гонорари рекламним агентствам;
  - в) витрати на відрядження;
  - г) витрати на придбання рекламного простору;
  - г) витрати на придбання основних засобів;
  - д) витрати на збут.

**65. Витрати підприємства в цілому визначають як суму зменшення / збільшення вартості активів / пасивів або зменшення / збільшення власного / позичкового капіталу. (Правильні відповіді підкреслити).**

***Яким із наведених бухгалтерських проведень відображають наступні господарські операції ?***

**66. Туристичний агент перерахував туроператорові грошові кошти за придбані путівки:**

- а) Д-т 31 К-т 681;
- б) Д-т 631 К-т 311;
- в) Д-т 331 К-т 631.

**67. Туроператор списав на витрати собівартість оплачених послуг спортивному комплексу:**

- а) Д-т 644 К-т 631;
- б) Д-т 23 К-т 631;
- в) Д-т 23 К-т 66.

**68. Туристичне підприємство віднесло вартість путівок, виданих основному (виробничому) персоналові, до витрат на оплату праці:**

- а) Д-т 661 К-т 377;
- б) Д-т 949 К-т 331;
- в) Д-т 231 К-т 661.

**69. Туроператор відповідно до розрахунку нарахував знос основних засобів виробничого призначення:**

- а) Д-т 231 К-т 131;
- б) Д-т 231 К-т 661;
- в) Д-т 232 К-т 685.

**70. Туристичне підприємство в кінці місяця списало собівартість реалізованих туристичних послуг на фінансові результати:**

- а) Д-т 903 К-т 231;
- б) Д-т 791 К-т 903;
- в) Д-т 231 К-т 651.

- 71. Туристичне підприємство нарахувало резерв на відпустки основному (виробничому) персоналові:**
- а) Д-т 231 К-т 661;
  - б) Д-т 231 К-т 131;
  - в) Д-т 231 К-т 471.
- 72. Туристична фірма списала використані матеріали на господарські потреби:**
- а) Д-т 92 К-т 641;
  - б) Д-т 92 К-т 201;
  - в) Д-т 92 К-т 661.
- 73. Туристичне підприємство нарахувало працівникові матеріальну допомогу:**
- а) Д-т 949 К-т 661;
  - б) Д-т 949 К-т 641;
  - в) Д-т 231 К-т 661.
- 74. Автотранспортне підприємство виплатило заробітну плату водієві:**
- а) Д-т 23 К-т 661;
  - б) Д-т 23 К-т 65;
  - в) Д-т 903 К-т 23.
- 75. Автотранспортне підприємство списало на фінансовий результат собівартість наданих послуг:**
- а) Д-т 791 К-т 903;
  - б) Д-т 791 К-т 92;
  - в) Д-т 903 К-т 23.
- 76. Автотранспортне підприємство списало бензин на автоперевезення:**
- а) Д-т 23 К-т 203;
  - б) Д-т 23 К-т 661;
  - в) Д-т 23 К-т 65.
- 77. Автотранспортне підприємство перерахувало страховому агентству страховий збір, зібраний із пасажирів:**
- а) Д-т 311 К-т 36;

- б) Д-т 685 К-т 311;
- в) Д-т 36 К-т 685.

**78. Автотранспортне підприємство оплатило органам Державної автомобільної інспекції витрати, пов'язані з реєстрацією придбаного автомобіля:**

- а) Д-т 685 К-т 311;
- б) Д-т 651 К-т 311;
- в) Д-т 641 К-т 311.

**79. Автотранспортне підприємство відобразило витрати, пов'язані з реєстрацією придбаного автомобіля:**

- а) Д-т 152 К-т 651;
- б) Д-т 152 К-т 685;
- в) Д-т 685 К-т 311.

**80. Рекламне агентство перерахувало до бюджету податок із реклами:**

- а) Д-т 681 К-т 641;
- б) Д-т 641 К-т 311;
- в) Д-т 643 К-т 641.

**81. Рекламодавець перерахував рекламному агентству кошти на виготовлення та розміщення плакатів:**

- а) Д-т 685 К-т 371;
- б) Д-т 371 К-т 311;
- в) Д-т 641 К-т 311.

**82. Підприємство оплатило послуги дизайнера з розроблення рекламних буклетів:**

- а) Д-т 641 К-т 644;
- б) Д-т 371 К-т 311;
- в) Д-т 685 К-т 371.

**83. Підприємство здійснило передоплату редакції газети за розміщення реклами:**

- а) Д-т 644 К-т 685;
- б) Д-т 685 К-т 311;
- в) Д-т 371 К-т 311.

**84. Рекламне агентство перерахувало кошти телебаченню на розміщення реклами:**

- а) Д-т 311 К-т 681;
- б) Д-т 371 К-т 311;
- в) Д-т 644 К-т 631.

**85. Рекламне агентство списало фактичну собівартість рекламних послуг на фінансовий результат:**

- а) Д-т 703 К-т 791;
- б) Д-т 791 К-т 903;
- в) Д-т 903 К-т 23.

**86. Перукарня внесла плату за патент на надання перукарських послуг під час його оформлення:**

- а) Д-т 39 К-т 311;
- б) Д-т 301 К-т 703;
- в) Д-т 703 К-т 641.

**87. Перукарня списала на рахунок фінансових результатів витрати щодо діяльності, яка підлягає патентуванню:**

- а) Д-т 703 К-т 641;
- б) Д-т 791 К-т 903;
- в) Д-т 703 К-т 791.

**88. Перукарня відобразила витрати з оплати комунальних послуг:**

- а) Д-т 641 К-т 685;
- б) Д-т 84 К-т 685;
- в) Д-т 685 К-т 311.

**89. Перукарня списала за авансовим звітом витрати на придбання миючих засобів за готівку:**

- а) Д-т 201 К-т 372;
- б) Д-т 372 К-т 301;
- в) Д-т 641 К-т 372.

**90. Готель оплатив комунальні послуги:**

- а) Д-т 685 К-т 311;
- б) Д-т 371 К-т 311;
- в) Д-т 642 К-т 311.

**91. Готельне підприємство списало собівартість путівок, переданих працівникам на відпочинок:**

- а) Д-т 949 К-т 331;
- б) Д-т 377 К-т 712;
- в) Д-т 301 К-т 377.

**92. Готель оплатив формений одяг, отриманий для обслуговуючого персоналу:**

- а) Д-т 631 К-т 311;
- б) Д-т 641 К-т 631;
- в) Д-т 22 К-т 631.

**93. Готель перерахував до бюджету суму курортного збору, утриманого з громадян при поселенні:**

- а) Д-т 371 К-т 311;
- б) Д-т 685 К-т 311;
- в) Д-т 642 К-т 311.

**94. Готельне підприємство нарахувало заробітну плату адміністративно-управлінському персоналові:**

- а) Д-т 91 К-т 661;
- б) Д-т 92 К-т 661;
- в) Д-т 92 К-т 685.

**95. Готель нарахував відрахування від заробітної плати працівників служби збуту до Пенсійного фонду:**

- а) Д-т 91 К-т 651;
- б) Д-т 92 К-т 651;
- в) Д-т 93 К-т 651.

**96. Підприємство грального бізнесу відобразило витрати на придбання ліцензії:**

- а) Д-т 377 К-т 311;
- б) Д-т 154 К-т 377;
- в) Д-т 127 К-т 154.

**97. Гральний заклад списав фактичну вартість реалізованих лотерейних білетів на витрати:**

- а) Д-т 903 К-т 23;

- б) Д-т 791 К-т 903;
- в) Д-т 23 К-т 209.2.

**98. Підприємство грального бізнесу виплатило клієнтові суму виграшу за мінусом податку з доходів фізичних осіб:**

- а) Д-т 685 К-т 301;
- б) Д-т 685 К-т 641;
- в) Д-т 681 К-т 301.

**99. Друкарня витратила частину зворотних відходів паперу на виготовлення настільних календарів:**

- а) Д-т 23 К-т 209;
- б) Д-т 209 К-т 23;
- в) Д-т 23 К-т 201.

**100. Видавництво списало витрати на відрядження співробітників, зайнятих підготовкою журналу:**

- а) Д-т 23 К-т 651;
- б) Д-т 23 К-т 372;
- в) Д-т 23 К-т 685.

**101. Друкарня списала у виробництво газетний папір і фарби:**

- а) Д-т 23 К-т 201;
- б) Д-т 23 К-т 661;
- в) Д-т 23 К-т 131.

**102. Видавництво нарахувало заробітну плату авторському колективу журналу:**

- а) Д-т 23 К-т 661;
- б) Д-т 23 К-т 631;
- в) Д-т 641 К-т 631.

**103. Страховий агент перерахував страховикові належні йому страхові платежі, що він отримав від страхувальників-громадян:**

- а) Д-т 685 К-т 31;
- б) Д-т 685 К-т 703;
- в) Д-т 703 К-т 79.



- 104. Страхова організація виплатила належні страхові виплати страхувальникам – фізичним особам:**
- а) Д-т 904 К-т 363;
  - б) Д-т 904 К-т 30;
  - в) Д-т 363 К-т 31.
- 105. Страховик нарахував комісійну винагороду, належну до сплати страховим агентам – суб'єктам підприємницької діяльності:**
- а) Д-т 91 К-т 661;
  - б) Д-т 93 К-т 66;
  - в) Д-т 93 К-т 364.
- 106. Торговельне підприємство витратило матеріали на упакуння товару:**
- а) Д-т 93 К-т 20;
  - б) Д-т 93 К-т 661;
  - в) Д-т 93 К-т 65.
- 107. Торговельне підприємство нарахувало заборгованість транспортній організації за перевезення товарів до покупця:**
- а) Д-т 93 К-т 372;
  - б) Д-т 93 К-т 685;
  - в) Д-т 92 К-т 641.
- 108. Торговельне підприємство у кінці звітнього періоду списало витрати обігу на рахунок фінансових результатів:**
- а) Д-т 702 К-т 791;
  - б) Д-т 92 К-т 642;
  - в) Д-т 791 К-т 92.
- 109. Комунальне підприємство списало в кінці звітнього періоду загальнопромислові витрати:**
- а) Д-т 91 К-т 66;
  - б) Д-т 23 К-т 91;
  - в) Д-т 23 К-т 13.

- 110. Підприємство житлово-комунального господарства списало витрати з податку на прибуток:**
- а) Д-т 791 К-т 981;
  - б) Д-т 791 К-т 441;
  - в) Д-т 981 К-т 641.
- 111. Житлово-комунальне підприємство відобразило реалізацію комунальних послуг:**
- а) Д-т 23 К-т 91;
  - б) Д-т 903 К-т 23;
  - в) Д-т 23 К-т 20.
- 112. Підприємство громадського харчування нарахувало заробітну плату працівникам кухні:**
- а) Д-т 91 К-т 66;
  - б) Д-т 92 К-т 66;
  - в) Д-т 93 К-т 66.
- 113. Підприємство громадського харчування нарахувало амортизацію за основними засобами та іншими необоротними матеріальними активами загальногосподарського призначення:**
- а) Д-т 92 К-т 64;
  - б) Д-т 92 К-т 13;
  - в) Д-т 92 К-т 65.
- 114. Підприємство громадського харчування сторнувало торгову націнку:**
- а) Д-т 902 К-т 282;
  - б) Д-т 282 К-т 285;
  - в) Д-т 791 К-т 902.
- 115. Підприємство громадського харчування списало купівельну вартість реалізованих товарів:**
- а) Д-т 902 К-т 282;
  - б) Д-т 282 К-т 285;
  - в) Д-т 702 К-т 791.

# **СИТУАЦІЙНІ ЗАДАЧІ**

## **з дисципліни**

### **«Облік витрат і калькулювання собівартості послуг у галузях соціальної сфери»**

1. Працівникові підприємства громадського харчування відпущено обідні страви в рахунок заробітної плати на суму 3,0 грн.; собівартість страв – 2,04 грн.

Навести кореспонденцію рахунків за наведеною господарською операцією.

2. Підприємство грального бізнесу сплатило за патент за 3 гральних жолоби наперед за 5 років у грудні 2005 р. з розрахунку 6000 грн. за гральний жолоб за рік. У 2006 р. прибуток до оподаткування на підприємстві становив 15500 грн.

Навести кореспонденцію рахунків із придбання та використання патенту в 2006 р.

3. Витрати підприємства житлово-комунального господарства за I квартал 2006 р. становили:

- ◆ прями витрати на оплату праці – 50000 грн.;
- ◆ відрахування на соціальні заходи – 18500 грн.;
- ◆ прями матеріальні витрати – 15000 грн.;
- ◆ амортизація виробничого обладнання – 14500 грн.;
- ◆ інші прями витрати – 6000 грн.;
- ◆ загальновиробничі витрати – 12000 грн.
- ◆ адміністративні витрати – 9000 грн.

Навести кореспонденцію рахунків із відображення витрат житлово-комунального підприємства.

4. На основі укладеного договору з видавничою організацією друкарня отримала замовлення на виготовлення журналу тиражем

1000 примірників, обсягом 64 сторінки і замовлення на виготовлення 500 папок за ціною 2,50 грн.

Навести кореспонденцію рахунків із обліку витрат із надання друкарських послуг щодо виготовлення журналу та папок.

5. Підприємство грального бізнесу у грудні 2005 р. придбало ліцензію на проведення грального бізнесу, термін дії якої – 5 років (з 1 грудня 2005 р. до 1 грудня 2010 р.). За ліцензію сплачено 30 тис. євро за курсом 6,65 грн.

Навести кореспонденцію рахунків при придбанні ліцензії та при її використанні у 2006 р. з відображенням валових витрат.

6. Рекламне агентство замовило в друкарні виготовлення рекламних листівок із логотипом фірми на суму 2000 грн. для їх безоплатної роздачі клієнтам із метою реклами.

Навести кореспонденцію рахунків із обліку витрат щодо безоплатної роздачі рекламних листівок.

7. Фізична особа виграла у державну лотерею 5000 грн.

Навести кореспонденцію рахунків із видачі виграшу у підприємства – організатора лотереї.

8. Туристична фірма придбала для подальшого формування туристичного продукту 12 авіаквитків у держави дальнього зарубіжжя. Вартість авіаквитка – 15000 грн. (без ПДВ).

Навести кореспонденцію рахунків із обліку транспортних витрат туристичної фірми.

9. У казино здійснено наступні господарські операції:

- ◆ отримано плату за вхід – 450 грн.;
- ◆ продано жетонів на суму 600 тис. грн.;
- ◆ виплачено клієнтам суми за подані в касу жетони – 400 тис. грн., із яких: 100 тис. грн. – клієнтам, які мають документи на купівлю жетонів на суму, що не перевищує вартість повернутих жетонів, та 300 тис. грн. – клієнтам, які повернули жетони на суму більшу, ніж купили, на 70 тис. грн.

Навести кореспонденцію рахунків за наведеними операціями.

**10.** У січні 2006 р. страховик прийняв рішення щодо страхових виплат:

- ◆ фізичним особам із каси страхової організації на суму 8 тис. грн.;
- ◆ юридичним особам за договорами страхування життя, страхові внески, за якими здійснюють частками протягом усього терміну їхньої дії, на суму 24 тис. грн.

Навести кореспонденцію рахунків із нарахування та виплати зазначених страхових платежів.

**11.** Для виробництва продукції підприємство громадського харчування здійснило наступні господарські операції:

- ◆ отримано зі складу та оприбутковано на виробництво продукти, вартість яких: за купівельними цінами складу – 30000 грн.; за цінами продажу – 78000 грн.;
- ◆ списано вартість продуктів, використаних на приготування страв. Облікові ціни виробництва і ціни продажу співпадають. Виручка від реалізації страв – 60000 грн.;
- ◆ залишок продуктів на виробництві на кінець місяця – 18000 грн.;
- ◆ витрати на оплату праці персоналові виробництва – 6200 грн.;
- ◆ нарахування на заробітну плату – 2331 грн.;
- ◆ витрати на утримання виробничих приміщень (опалення, освітлення, водопостачання) без ПДВ – 300 грн.

Визначити собівартість продукції виробництва та відобразити наведені операції на рахунках бухгалтерського обліку.

**12.** Автотранспортне підприємство придбало для власних потреб легковий автомобіль вартістю 20000 грн. (без ПДВ). За державну реєстрацію автомобіля в органах Державної автомобільної інспекції підприємство автотранспорту сплатило 150 грн. Крім того, при реєстрації автомобіля сплачено до бюджету за квартал податок із власників транспортних засобів у сумі 15 грн.

Навести кореспонденцію рахунків автотранспортного підприємства з обліку витрат на придбання та введення в експлуатацію легкового автомобіля.

13. Торговельне підприємство провело наступні витрати:

- ◆ нараховано заробітну плату виробничому персоналові – 20000 грн.;
- ◆ нараховано відрахування на соціальні заходи – грн.;
- ◆ нараховано податки і платежі – 600 грн.;
- ◆ витрачено матеріали на упакування товарів – 10500 грн.;
- ◆ нараховано заборгованість транспортній організації за перевезення товарів до покупця – 550 грн.;
- ◆ списано витрати на відрядження адміністративному персоналу – 180 грн.

Навести кореспонденцію рахунків із обліку зазначених витрат обігу торговельним підприємством.

14. Туристична фірма з метою реклами подала в газету інформацію щодо відкриття нового туристичного маршруту. Відповідно, вона перерахувала редакції газети передоплату 600 грн. за розміщення реклами на наступні 6 місяців.

Навести кореспонденцію рахунків фірми з обліку витрат на розміщення реклами у засобах масової інформації.

15. Підприємство готельного бізнесу провело наступні витрати:

- ◆ оплатило комунальні послуги – 480 грн.;
- ◆ списало витрати на медичний огляд персоналу – 300 грн.;
- ◆ нарахувало амортизацію номерного фонду – 1300 грн.;
- ◆ придбано мийчі засоби – 200 грн.;
- ◆ перераховано суму курортного збору до бюджету – 51 грн.

Навести кореспонденцію рахунків підприємства готельного бізнесу з обліку зазначених витрат.

16. Підприємство громадського харчування:

- ◆ оприбуткувало товари (сировину, напівфабрикати) вартістю 5000 грн. без ПДВ); встановлено торгіву націнку на цю партію товарів 60%;
- ◆ передано на кухню сировину для виготовлення страв;
- ◆ передано до торгового залу з кухні всі виготовлені страви і передано з комори товари на суму 1500 грн.;
- ◆ нараховано заробітну плату і відрахування на соціальні заходи виробничому персоналові – 2100 грн., адміністративному персоналові – 800 грн.;

- ◆ нараховано амортизацію виробничого обладнання – 180 грн.;
- ◆ реалізовано продукцію власного виробництва та товари на суму 14400 грн., торгова націнка у вартості реалізованих товарів становить 4900 грн.

Навести кореспонденцію рахунків підприємства громадського харчування з обліку зазначених витрат.

**17.** Відповідно до укладеного договору рекламне агентство отримало від рекламодавця 1205 грн. на проведення реклами, в т. ч. ПДВ – 200 грн. і податок із реклами – 5 грн. Рекламне агентство перераховує газеті 301,25 грн., у т. ч. ПДВ – 50 грн., податок із реклами – 1,25 грн. Таку саму суму рекламне агентство перераховує і телерадіокомпанії.

Навести кореспонденцію рахунків у рекламному агентстві з обліку витрат на розміщення реклами у засобах масової інформації.

**18.** Магазин придбав партію товару вартістю 90000 грн. (у т. ч. ПДВ – 15000 грн.) у кількості 952 одиниць. Для доставки товару на склад підприємство уклало договір із автотранспортним підприємством на суму 3600 грн. (у т. ч. ПДВ – 600 грн.). За транспортні послуги магазин здійснив передоплату.

Визначити вартість одиниці товару і навести кореспонденцію рахунків із обліку транспортних витрат у собівартості придбаних за грошові кошти товарів.

**19.** Автотранспортне підприємство придбало 500 л бензину А-76 на суму 730 грн. (крім того, сума ПДВ – 146 грн.). При цьому бензин залишається на відповідальному зберіганні АЗС, і його відпускати-муть у міру необхідності за талони номіналом 10 л кожний.

Навести кореспонденцію рахунків із обліку придбання автотранспортним підприємством пально-мастильних матеріалів за грошові кошти.

**20.** Автотранспортне підприємство надало торговельній фірмі послуги з перевезення вантажу. Вартість послуг – 1200 грн., у т. ч. ПДВ – 200 грн. За виконану роботу водієві нараховано заробітну плату 100 грн., зроблено нарахування на оплату праці, списано пально-мастильні матеріали на 100 грн.

Навести кореспонденцію рахунків із обліку надання послуг автотранспортним підприємством.

**ПЕРЕЛІК ПИТАНЬ  
ДЛЯ САМОСТІЙНОЇ ПІДГОТОВКИ  
з курсу  
«Облік витрат і калькулювання  
собівартості послуг  
у галузях соціальної сфери»**

1. Економічна політика підприємства у сфері формування витрат.
2. Сутність та роль витрат у забезпеченні ефективності функціонування підприємств.
3. Поняття і класифікація витрат.
4. Групування витрат за економічними елементами.
5. Групування витрат за статтями калькуляції.
6. Витрати підприємств, не пов'язані з виробничою діяльністю.
7. Калькулювання виробничої собівартості виготовленої та визначення собівартості реалізованої продукції (робіт, послуг).
8. Формування витрат підприємств сфери послуг на рахунках бухгалтерського обліку.
9. Інформаційні ресурси про витрати підприємства в реєстрах бухгалтерського обліку.
10. Інформаційні ресурси про витрати підприємства у фінансовій та статистичній звітності.
11. Структура і класифікація витрат на виробництво туристичного продукту.
12. Система рахунків для обліку витрат на виробництво туристичних послуг.
13. Організація аналітичного та синтетичного обліку витрат на виробництво туристичного продукту.
14. Методи обліку витрат на виробництво і калькулювання собівартості туристичних послуг.
15. Облік витрат за статтями калькуляції в туризмі.
16. Облік витрат операційної діяльності, що не вводять у собівартість туристичних послуг.
17. Поняття витрат обігу торгового підприємства.



18. Класифікація витрат на підприємствах торгівлі.
19. Облік витрат, пов'язаних із надходженням і зберіганням товарів у сфері торгівлі.
20. Облік витрат обігу в торговельних підприємствах.
21. Облік витрат на торговий патент та ліцензії.
22. Загальна характеристика підприємств комунального господарства.
23. Групування витрат за статтями калькуляції на підприємствах житлово-комунального господарства.
24. Облік витрат комунальних і житлових підприємств.
25. Особливості розрахунку собівартості робіт підприємств у основних підгалузях житлово-комунального господарства.
26. Громадське харчування як особливий вид торгівлі.
27. Особливості калькулювання на підприємствах громадського харчування.
28. Облік витрат обігу в сфері громадського харчування.
29. Особливості обліку готельних послуг.
30. Класифікація витрат, що формують готельний продукт.
31. Облік витрат за статтями калькулювання собівартості готельних послуг.
32. Облік витрат із сертифікації та ліцензуванню готельних послуг.
33. Особливості обліку в автотранспортних підприємствах.
34. Облік витрат підприємств автотранспорту.
35. Калькулювання собівартості перевезень (робіт, послуг) на автотранспорті.
36. Облік витрат автотранспортних підприємств із перевезення вантажів.
37. Облік витрат із надання рекламних послуг.
38. Облік витрат і калькулювання собівартості послуг, що надаються підприємствами видавничої справи.
39. Особливості обліку витрат у гральному бізнесі.
40. Облік витрат страхової діяльності.

# **МЕТОДИЧНІ ВКАЗІВКИ ДО ВИКОНАННЯ КОНТРОЛЬНИХ РОБІТ із курсу «Облік витрат і калькулювання собівартості послуг у галузях соціальної сфери»**

Виконання контрольної роботи з курсу «Облік витрат і калькулювання собівартості послуг у галузях соціальної сфери» має на меті сприяти поглибленішому вивченню теоретичного матеріалу дисципліни, опрацювання відповідних законодавчих і нормативних документів, літературних джерел, набуттю практичних навичок щодо сучасних методів організації бухгалтерського обліку як складової частини системи економічної інформації та управління на підприємствах сфери послуг.

Контрольну роботу виконують за окремими варіантами. Текст контрольної роботи може бути написаний чітким почерком, без словоскорочень у вигляді рукопису або віддрукований на комп'ютері через півтора інтервалу. Обсяг контрольної роботи має не перевищувати 15–20 стандартних сторінок.

Кожний варіант контрольної роботи передбачає детальне вивчення теоретичного матеріалу, за підсумками якого необхідно висвітлити одне теоретичне питання з наведеного переліку питань та виконати практичні завдання, а саме: ситуаційну задачу і п'ять тестових завдань із різних тем курсу.

Варіанти контрольної роботи викладач видає кожному студентові індивідуально. В методичних вказівках для прикладу наведено порядок вибору завдання контрольної роботи відповідно до визначеного варіанту.

Кожний студент вибирає варіант контрольної роботи за порядковим номером свого прізвища в журналі обліку відвідування навчальних занять.

Відповіді повинні конкретно та в повному обсязі розкривати суть поставленого завдання. Наприкінці роботи необхідно навести перелік використаної літератури відповідно до встановлених вимог.

Студент виконує контрольну роботу і здає її викладачеві для рецензування у терміни, які визначає викладач, але не пізніше дати здачі іспиту.

Наявність виконаної на належному рівні контрольної роботи є ознакою допущення студента до заліку з курсу «Облік витрат і калькулювання собівартості послуг у галузях соціальної сфери».

Draft Only

**ПЕРЕЛІК ПИТАНЬ  
ДЛЯ ВИКОНАННЯ  
КОНТРОЛЬНОЇ РОБОТИ  
з курсу  
«Облік витрат і калькулювання  
собівартості послуг  
у галузях соціальної сфери»**

1. Групування витрат на підприємствах сфери послуг за економічними елементами.
2. Групування витрат на підприємствах сфери послуг за статтями калькуляції.
3. Витрати підприємств сфери послуг, не пов'язані з виробничою діяльністю.
4. Структура і класифікація витрат на виробництво туристичного продукту.
5. Система рахунків для обліку витрат на виробництво туристичних послуг.
6. Організація аналітичного і синтетичного обліку витрат на виробництво туристичного продукту.
7. Методи обліку витрат на виробництво і калькулювання собівартості туристичних послуг.
8. Облік витрат за статтями калькуляції в туризмі.
9. Облік витрат операційної діяльності, що не вводять у собівартість туристичних послуг.
10. Поняття та класифікація витрат на підприємствах торгівлі.
11. Облік витрат, пов'язаних із надходженням і зберіганням товарів у сфері торгівлі
12. Облік витрат обігу у торговельних підприємствах.
13. Облік витрат на торговий патент та ліцензії.
14. Групування витрат за статтями калькуляції на підприємствах комунального господарства.
15. Облік витрат комунальних і житлових підприємств.

16. Особливості розрахунку собівартості робіт підприємств у основних підгалузях житлово-комунального господарства.
17. Особливості калькулювання на підприємствах громадського харчування.
18. Облік витрат обігу в сфері громадського харчування.
19. Особливості обліку готельних послуг.
20. Класифікація витрат, що формують готельний продукт.
21. Облік витрат за статтями калькулювання собівартості готельних послуг.
22. Облік витрат із сертифікації та ліцензування готельних послуг.
23. Особливості обліку в автотранспортних підприємствах.
24. Облік витрат підприємств автотранспорту.
25. Калькулювання собівартості перевезень (робіт, послуг) на автотранспорті.
26. Облік витрат автотранспортних підприємств із перевезень вантажів.
27. Облік витрат із надання рекламних послуг.
28. Облік витрат і калькулювання собівартості послуг, що надають підприємства видавничої справи.
29. Особливості обліку витрат у гравальному бізнесі.
30. Облік витрат страхової діяльності.

## **ЗАВДАННЯ ПРАКТИЧНОЇ ЧАСТИНИ КОНТРОЛЬНОЇ РОБОТИ**

1. Відповідні номери тестів вибираються з переліку Тестових завдань із дисципліни «Облік витрат і калькулювання собівартості послуг у галузях соціальної сфери».
2. Відповідні номери ситуаційних завдань вибирають із переліку Ситуаційних задач із дисципліни «Облік витрат і калькулювання собівартості послуг у галузях соціальної сфери».

Draft Only

## РОЗПОДІЛ ЗАВДАНЬ ТЕОРЕТИЧНОЇ І ПРАКТИЧНОЇ ЧАСТИНИ КОНТРОЛЬНОЇ РОБОТИ ЗА ВАРІАНТАМИ

Номер варіанта	Номер теоретичного питання	Номери тестів	Номер ситуаційного завдання
1	1	1, 31, 61, 71, 91	1
2	2	2, 32, 62, 72, 92	2
3	3	3, 33, 63, 73, 93	3
4	4	4, 34, 64, 74, 94	4
5	5	5, 35, 65, 75, 95	5
6	6	6, 36, 66, 76, 96	6
7	7	7, 37, 67, 77, 97	7
8	8	8, 38, 68, 78, 98	8
9	9	9, 39, 69, 79, 99	9
10	10	10, 40, 70, 80, 100	10
11	11	11, 41, 71, 81, 101	11
12	12	12, 42, 72, 82, 102	12
13	13	13, 43, 73, 83, 103	13
14	14	14, 44, 74, 84, 104	14
15	15	15, 45, 75, 85, 105	15
16	16	16, 46, 76, 86, 106	16
17	17	17, 47, 77, 87, 107	17
18	18	18, 48, 78, 88, 108	18
19	19	19, 49, 79, 89, 109	19
20	20	20, 50, 80, 90, 110	20
21	21	21, 51, 61, 81, 111	1
22	22	22, 52, 62, 82, 112	2
23	23	23, 53, 63, 83, 113	3
24	24	24, 54, 64, 84, 114	4
25	25	25, 55, 65, 85, 115	5
26	26	26, 56, 66, 86, 96	6
27	27	27, 57, 67, 87, 97	7
28	28	28, 58, 68, 88, 98	8
29	29	29, 59, 69, 89, 99	9
30	30	30, 60, 70, 90, 100	10

# ПРИКЛАД ВИБОРУ ВІДПОВІДНОГО ВАРІАНТУ КОНТРОЛЬНОЇ РОБОТИ

## ВАРІАНТ № 1

### 1. Теоретичне питання (№ 1):

Групування витрат на підприємствах сфери послуг за економічними елементами.

### 2. Тестові завдання (№ 1, 31, 61, 71, 91):

#### 1. Витрати підприємства поділяють на:

- а) неопераційні;
- б) фінансові;
- в) звичайні;
- г) операційні;
- г) надзвичайні;
- д) інвестиційні.

#### 2. До витрат підприємства, не пов'язаних із операційною діяльністю, належить сплата:

- а) податку на додану вартість;
- б) податку на прибуток;
- в) акцизного збору;
- г) мита і митних зборів;
- г) податку з реклами.

#### 3. Основними складовими туристичного продукту є:

- а) медичні послуги;
- б) страхові послуги;
- в) послуги зв'язку;



- г) екскурсійні послуги;
- г) транспортні послуги.

**4. Туристичне підприємство нарахувало резерв на відпустки основному (виробничому) персоналові:**

- а) Д-т 231 К-т 661;
- б) Д-т 231 К-т 131;
- в) Д-т 231 К-т 471.

**5. Готельне підприємство списало собівартість путівок, переданих працівникам на відпочинок:**

- а) Д-т 949 К-т 331;
- б) Д-т 377 К-т 712;
- в) Д-т 301 К-т 377.

**3. Ситуаційна задача (№ 1).**

1. Працівникові підприємства громадського харчування відпущено обідні страви в рахунок заробітної плати на суму 3,0 грн.; собівартість страв – 2,04 грн.

Навести кореспонденцію рахунків за згаданою господарською операцією.

## СПИСОК ВИКОРИСТАНОЇ ТА РЕКОМЕНДОВАНОЇ ЛІТЕРАТУРИ

1. Балченко З. А. Бухгалтерський облік в туризмі і готелях України: Навч. посіб. КУТЕП. – К.: Ліра-К, 2006. – 232 с.
2. Бородін О. Про формування і облік собівартості продукції продукції за ринкових умов // Бухгалтерський облік і аудит. – 2002. – № 3. – С. 32–41.
3. Бупинець Ф. Ф., Янчева Л. М., Глушук О. М. та інші. Бухгалтерський облік у громадському харчуванні: Навч. посіб. – Житомир: ПП «Рута», 2002. – 439 с.
4. Бухгалтерський облік у галузях економіки: Підруч. для студ. вищ. навч. закл. / В. Б. Захожай, М. Ф. Базась, М. М. Матюха, В. М. Базась; За ред. В. Б. Захожая, М. Ф. Базася. – К.: МАУП, 2005. – 968 с.
5. Гадзевич О. І. Основи економічного аналізу і діагностики фінансово-господарської діяльності підприємств: Навч. посіб. – К.: Кондор, 2004. – 180 с.
6. Горщар В. Витрати на виробництво: облікова політика // Бухгалтерія. – 2001. – № 24/1. – С. 50–55.
7. Гура Н. О. Облік видів економічної діяльності: Навч. посіб. – К.: Знання, 2004. – 541 с.
8. Гура Н. О. Облік у житлово-комунальному господарстві: теорія і практика. – К.: Знання, 2006. – 351 с.
9. Гура Н. Особливості обліку витрат на підприємствах житлово-комунального господарства // Бухгалтерський облік і аудит. – 2006. – № 6. – С. 28–33.
10. Даньків Й. Я., Лучко М. Р., Остап'юк М. Я. Бухгалтерський облік у галузях економіки: Навч. посіб. – К.: Знання, 2005. – 229 с.
11. Думинець О. С. Прогнозування витрат підприємства // Фінанси України. – 1999. – № 2. – С. 111–115.
12. Закон України «Про житлово-комунальні послуги» від 24.06.2004 р. № 1875-IV // Бухгалтерія. – 2004. – № 34. – С. 9–19.

13. Закон України «Про туризм» у редакції Закону України від 18.11.2003 р. № 1282-IV, із змінами та доповненнями // Бухгалтерія. – 2004. – № 11. – С. 11–27.
14. Іванов А. Класифікація витрат // Бухгалтерія. – 2001. – № 24/1. – С. 45–50.
15. Іванов Ю., Котляров Є. Класифікація витрат за статтями калькуляції. Прямі витрати // Бухгалтерія. – 2001. – № 22/1. – С. 47–53.
16. Котляров Є., Соколенко В. Формування собівартості: бухгалтерський облік // Бухгалтерія. – 2002. – № 8/1. – С. 47–55.
17. Король С. Я. Бухгалтерський облік у готельному господарстві. – К., 2005. – 353 с.
18. Король С. Структура витрат основної діяльності готелю (бухгалтерський та податковий підходи) // Вісник податкової служби України. – 2001. – № 45. – С. 47–50.
19. Лень В. С., Гливінко В. В. Бухгалтерський облік у галузях економіки: Навч. посіб. – К.: Знання-Прес, 2005. – 491 с.
20. Лисенко Н., Бабак А. Посібник з бухгалтерського обліку для підприємств комунальної галузі. – К., 2003.
21. Лисенко Н. Проблеми обліку та відшкодування в тарифах на комунальні послуги деяких витрат // Бухгалтерський облік і аудит. – 2004. – № 6. – С. 31–36.
22. Мальська М. П., Бордун О. Ю. Планування діяльності туристичних підприємств: Навч. посіб. – К.: Знання, 2005. – 241 с.
23. Марцин В. С. Економіка торгівлі: Підручник. – К.: Знання, 2006. – 402 с.
24. Методичні рекомендації з обліку витрат, які входять до собівартості туристичного продукту, та порядок формування фінансових результатів, які враховуються при оподаткуванні прибутку суб'єктів туристичної діяльності, затверджені наказом Державного комітету України з туризму від 04.06.1999 р. № 23.
25. Методичні рекомендації з планування, обліку і калькулювання собівартості робіт (послуг) на підприємствах і в організаціях житлово-комунального господарства, затверджені наказом Держбуду України від 6.03.2002 р. № 47.
26. Методичні рекомендації з формування складу витрат та порядку їх планування у торговельній діяльності, затверджені наказом Міністерства економіки та з питань європейської інтеграції України від 22.05.2002 р. № 145.

27. Методичні рекомендації по формуванню собівартості перевезень (робіт, послуг) на транспорті, затверджені наказом Міністерства транспорту України від 05.02.2001 р. № 65.
28. Мних Є. В. Економічний аналіз: Підруч. Вид. 2-ге, перероб. та доп. – Київ: Центр навчальної літератури, 2005. – 472 с.
29. Нечаюк Л. І., Телеш Н. О. Готельно-ресторанний бізнес: Менеджмент: Навч. посіб. – К.: Центр навчальної літератури, 2003. – 348 с.
30. Оспіщев В., Чумак О. Удосконалення обліку витрат виробництва на підприємствах ресторанного бізнесу // Бухгалтерський облік і аудит. – 2006. – № 3. – С. 16–19.
31. Панасюк В. М. Витрати виробництва: управлінський аспект. – Тернопіль: Астон, 2005. – 288 с.
32. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати», затверджене наказом Міністерства фінансів України від 31.12.1999 р. № 318 // Все про бухгалтерський облік. – 2003. – № 14. – С. 54–57.
33. Порядок формування тарифів на послуги централізованого водопостачання та водовідведення, затверджений наказом Держбуду України від 27.06.2001 р. № 13.
34. Приходько В. С. Бухгалтерський облік страхової діяльності: Навч. посіб. – 2-ге видання, доповнене й перероблене. – К.: Лібра, 2002. – 216 с.
35. Руденюк О. Витрати у виробництві: бухгалтерський і податковий облік // Податки та бухгалтерський облік. – 2002. – № 17. – С. 14–15.
36. Савицька Г. В. Економічний аналіз діяльності підприємства: Навч. посіб. – К.: Знання, 2005. – 662 с.
37. Свідерській Є. І. Бухгалтерський облік в галузях економіки: Навч. посіб. – К.: КНЕУ, 2004. – 233 с.
38. Сметанко О. Удосконалення методики обліку витрат і калькулювання собівартості турпродукту (послуг) на підприємствах туризму // Бухгалтерський облік і аудит. – 2005. – № 7. – С. 39–45.
39. Тарасюк Г. М., Шваб Л. І. Планування діяльності підприємства. – Житомир: ЖДГУ, 2003. – 203 с.
40. Цал-Цалко Ю. С. Витрати підприємства: Навч. посібник. – К.: ЦУЛ, 2002. – 656 с.
41. Черевань З. Бухгалтерський облік у суб'єкта грального бізнесу // Вісник податкової служби України. – 2003. – № 25. – С. 62–64.

42. Шандова Н. В. Створення ефективної системи управління витратами // Фінанси України. – 2003. – № 7. – С. 97–102.
43. Школа І. М., Ореховська Т. М., Козьменко І. Д., Лошенко І. Р., Кравчук Р. В. Менеджмент туристичної індустрії: Навч. посіб. / За ред. проф. І. М. Школи. – Чернівці: Книги-XXI, 2005. – 596 с.
44. Юрченко К. Методика обліку витрат на виробництво продукції // Вісник Податкової служби України. – 2002. – № 37 (жовтень). – С. 32–38.

Draft Only

# ЗМІСТ

<b>ВСТУП</b> .....	3
<b>КОРОТКИЙ ЗМІСТ ЛЕКЦІЙНОГО МАТЕРІАЛУ</b> .....	5
<b>Тема 1. ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ ФОРМУВАННЯ ВИТРАТ НА ПІДПРИЄМСТВІ</b> .....	5
1.1. Економічна політика підприємства у сфері формування витрат.....	5
1.2. Визнання та класифікація витрат.....	9
1.3. Групування витрат за економічними елементами.....	14
1.4. Групування витрат за статтями калькуляції.....	17
1.5. Витрати підприємств, не пов'язані з виробничою діяльністю.....	21
<i>Питання для самоперевірки</i> .....	27
<b>Тема 2. ОБЛІК І КАЛЬКУЛЮВАННЯ ВИТРАТ НА ВИРОБНИЦТВО ТУРИСТИЧНОГО ПРОДУКТУ</b> .....	28
2.1. Структура і класифікація витрат на виробництво туристичного продукту.....	28
2.2. Методи обліку витрат на виробництво і калькулювання собівартості туристичних послуг.....	33
2.3. Система рахунків для обліку витрат на виробництво туристичних послуг.....	35
2.4. Організація аналітичного і синтетичного обліку витрат на виробництво туристичного продукту.....	39
2.5. Облік витрат за статтями калькуляції в туризмі.....	43
2.6. Облік витрат операційної діяльності, що не вводять у собівартість туристичних послуг.....	50
<i>Питання для самоперевірки</i> .....	56

**Тема 3.****ФОРМУВАННЯ СКЛАДУ ВИТРАТ  
ТА ПОРЯДОК ЇХ ОБЛІКУ**

<b>В ТОРГОВЕЛЬНІЙ ДІЯЛЬНОСТІ.....</b>	<b>57</b>
3.1. Сутність і класифікація витрат на підприємствах торгівлі.....	57
3.2. Облік витрат, пов'язаних із надходженням і зберіганням товарів у сфері торгівлі.....	61
3.3. Поняття та облік витрат обігу в торговельних підприємствах.....	64
3.4. Облік витрат на торговий патент і ліцензії.....	68
<i>Питання для самоперевірки.....</i>	<i>70</i>

**Тема 4.****ОБЛІК ВИТРАТ І КАЛЬКУЛЮВАННЯ  
СОБІВАРТОСТІ РОБІТ (ПОСЛУГ)  
НА ПІДПРИЄМСТВАХ ЖИТЛОВО-  
КОМУНАЛЬНОГО ГОСПОДАРСТВА.....**

<b>.....</b>	<b>71</b>
4.1. Загальна характеристика підприємств комунального господарства.....	71
4.2. Групування витрат житлово-комунальних підприємств за статтями калькуляції.....	74
4.3. Облік витрат комунальних і житлових підприємств.....	76
4.4. Особливості розрахунку собівартості робіт підприємств у основних підгалузях житлово- комунального господарства.....	80
<i>Питання для самоперевірки.....</i>	<i>87</i>

**Тема 5.****ОСОБЛИВОСТІ ОБЛІКУ ВИТРАТ  
І КАЛЬКУЛЮВАННЯ ПРОДУКЦІЇ  
У ГРОМАДСЬКОМУ ХАРЧУВАННІ.....**

<b>.....</b>	<b>88</b>
5.1. Громадське харчування як особливий вид торгівлі.....	88
5.2. Особливості калькулювання на підприємствах громадського харчування.....	93
5.3. Облік витрат на виробництво і реалізацію продукції та товарів підприємств громадського харчування.....	95
5.4. Облік витрат обігу в сфері громадського харчування.....	98
<i>Питання для самоперевірки.....</i>	<i>100</i>

**Тема 6.**

**ОСОБЛИВОСТІ ФОРМУВАННЯ ВИТРАТ  
ТА ЇХ ОБЛІК НА ПІДПРИЄМСТВАХ**

<b>ГОТЕЛЬНОГО ГОСПОДАРСТВА.....</b>	<b>101</b>
6.1. Особливості обліку готельних послуг.....	101
6.2. Облік витрат за статтями калькулювання собівартості готельних послуг.....	107
6.3. Облік витрат на придбання та використання форменого одягу.....	111
6.4. Облік витрат щодо сертифікації та ліцензування готельних послуг.....	115
<i>Питання для самоперевірки.....</i>	<i>117</i>

**Тема 7.**

**ОБЛІК ВИТРАТ НА ПІДПРИЄМСТВАХ,  
ЩО НАДАЮТЬ АВТОТРАНСПОРТНІ ПОСЛУГИ.....**

7.1. Особливості обліку в автотранспортних підприємствах.....	118
7.2. Основні види витрат автотранспортних підприємств та специфіка їх обліку.....	120
7.3. Калькулювання собівартості перевезень (робіт, послуг) на автотранспорті.....	124
7.4. Облік витрат автотранспортних підприємств на перевезення вантажів.....	127
<i>Питання для самоперевірки.....</i>	<i>131</i>

**Тема 8.**

**ОБЛІК ВИТРАТ НА ПІДПРИЄМСТВАХ  
ІНШИХ ГАЛУЗЕЙ СФЕРИ ПОСЛУГ.....**

8.1. Облік витрат із надання рекламних послуг.....	132
8.2. Облік витрат і калькулювання собівартості послуг, що надають підприємства видавничої справи.....	138
8.3. Особливості обліку витрат у гральному бізнесі.....	141
8.4. Облік витрат із надання страхових послуг.....	147
<i>Питання для самоперевірки.....</i>	<i>152</i>

**ТЕСТОВІ ЗАВДАННЯ**

з дисципліни «Облік витрат і калькулювання собівартості послуг у галузях соціальної сфери».....	153
--	-----



**СИТУАЦІЙНІ ЗАДАЧІ**

з дисципліни «Облік витрат і калькулювання  
собівартості послуг у галузях соціальної сфери»..... 171

**ПЕРЕЛІК ПИТАНЬ**

**ДЛЯ САМОСТІЙНОЇ ПІДГОТОВКИ**

з курсу «Облік витрат і калькулювання  
собівартості послуг у галузях соціальної сфери»..... 176

**МЕТОДИЧНІ ВКАЗІВКИ**

**ДО ВИКОНАННЯ КОНТРОЛЬНИХ РОБІТ**

з курсу «Облік витрат і калькулювання  
собівартості послуг у галузях соціальної сфери»..... 178

**ПЕРЕЛІК ПИТАНЬ**

**ДЛЯ ВИКОНАННЯ КОНТРОЛЬНОЇ РОБОТИ**

з курсу «Облік витрат і калькулювання  
собівартості послуг у галузях соціальної сфери»..... 180

**ЗАВДАННЯ ПРАКТИЧНОЇ ЧАСТИНИ**

**КОНТРОЛЬНОЇ РОБОТИ**..... 182

**РОЗПОДІЛ ЗАВДАНЬ**

**ТЕОРЕТИЧНОЇ І ПРАКТИЧНОЇ ЧАСТИНИ**

**КОНТРОЛЬНОЇ РОБОТИ ЗА ВАРІАНТАМИ**..... 183

**ПРИКЛАД ВИБОРУ**

**ВІДПОВІДНОГО ВАРІАНТУ КОНТРОЛЬНОЇ РОБОТИ**..... 184

**СПИСОК ВИКОРИСТАНОЇ**

**ТА РЕКОМЕНДОВАНОЇ ЛІТЕРАТУРИ**..... 186

*Фаріон І. Д., Романків І. Я.*

**Облік витрат і калькулювання собівартості послуг у галузях соціальної сфери:**

Навчальний посібник для студентів спеціальності 7.050106 «Облік і аудит» освітньо-кваліфікаційного рівня «Спеціаліст» заочної форми навчання.

За ред. докт. екон. наук, проф. Фаріона І. Д.

– Тернопіль: Економічна думка, 2007. – 194 с.

---

---

**Навчальне видання**

Фаріон Іван Дем'янович,  
Романків Ірина Ярославівна

**ОБЛІК ВИТРАТ  
І КАЛЬКУЛЮВАННЯ СОБІВАРТОСТІ  
ПОСЛУГ У ГАЛУЗЯХ СОЦІАЛЬНОЇ СФЕРИ**

Навчальний посібник

*За ред. докт. екон. наук, проф. Фаріона І. Д.*

---

---

Редактор *Б. Мельничук*  
Комп'ютерна верстка *Ю. Хомацький*

Підписано до друку 14.02.2007 р. Формат 60x80/16.  
Папір офсетний. Друк офсетний. Гарнітура Times.  
Умовно-друк. арк. 12,28. Облік.-вид. арк. 14,27.