

**МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ  
ТЕРНОПІЛЬСЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ ЕКОНОМІЧНИЙ  
УНІВЕРСИТЕТ**

**ФАКУЛЬТЕТ ОБЛІКУ І АУДИТУ**

**Кафедра обліку у бюджетній та соціальній сфері**

**БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК ТУРИСТИЧНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ**

**КОНСПЕКТ ЛЕКЦІЙ**

Освітньо-кваліфікаційний рівень - бакалавр  
Галузь знань **1401 “Сфера обслуговування”**  
Напрямок підготовки **6.140103 “Туризм”**  
Фахове спрямування **“Туризм”**

**ТЕРНОПІЛЬ-2013**

## ТЕМА 1. Організаційно-правові засади та особливості бухгалтерського обліку туристичної діяльності

1. Поняття та характеристика туристичної діяльності.
2. Основні суб'єкти туристичної діяльності.
3. Нормативно-правове регулювання організації туристичної діяльності.
4. Документальне оформлення туристичних послуг.
5. Побудова та організація обліку діяльності туристичних підприємств.

### 1. Поняття та характеристика туристичної діяльності.

Загальні правові, організаційні та соціально-економічні засади реалізації державної політики України в галузі туризму визначає Закон України «Про туризм» від 15.09.1995 р. №324/95-ВР (редакція від 04.11.2012), який спрямований на забезпечення закріплених Конституцією України прав громадян на відпочинок, свободу пересування, охорону здоров'я, на безпечне для життя і здоров'я довкілля, задоволення духовних потреб та інших прав при здійсненні туристичних подорожей. Він встановлює засади раціонального використання туристичних ресурсів та регулює відносини, пов'язані з організацією і здійсненням туризму на території України.

Даний Закон дає визначення термінів, характерних для галузі туризму та ведення туристичної діяльності:

**туризм** - тимчасовий виїзд особи з місця проживання в оздоровчих, пізнавальних, професійно-ділових чи інших цілях без здійснення оплачуваної діяльності в місці, куди особа від'їжджає;

**турист** - особа, яка здійснює подорож по Україні або до іншої країни з не забороненою законом країни перебування метою на термін від 24 годин до одного року без здійснення будь-якої оплачуваної діяльності та із зобов'язанням залишити країну або місце перебування в зазначений термін;

**туристичний продукт** - попередньо розроблений комплекс туристичних послуг, який поєднує не менше ніж дві такі послуги, що реалізується або пропонується для реалізації за визначеною ціною, до складу якого входять послуги перевезення, послуги розміщення та інші туристичні послуги, не пов'язані з перевезенням і розміщенням (послуги з організації відвідувань об'єктів культури, відпочинку та розваг, реалізації сувенірної продукції тощо);

**супутні туристичні послуги та товари** - послуги та товари, призначені для задоволення потреб споживачів, надання та виробництво яких несуттєво скоротяться без їх реалізації туристам;

**характерні туристичні послуги та товари** - послуги та товари, призначені для задоволення потреб споживачів, надання та виробництво яких суттєво скоротяться без їх реалізації туристам;

**просування туристичного продукту** - комплекс заходів, спрямованих на створення та підготовку до реалізації туристичного продукту чи туристичних послуг (організація рекламно-ознайомлювальних подорожей, участь у спеціалізованих виставках, ярмарках, видання каталогів, буклетів тощо);

**туристичні ресурси України** є пропонувані або такі, що можуть пропонуватися, туристичні пропозиції на основі та з використанням об'єктів державної, комунальної чи приватної власності.

**Організаційними формами туризму є міжнародний і внутрішній туризм.** До міжнародного туризму належать: в'їзний туризм - подорожі в межах України осіб, які постійно не проживають на її території, та виїзний туризм - подорожі громадян України та осіб, які постійно проживають на території України, до іншої країни. **Внутрішнім**

**туризмом** є подорожі в межах території України громадян України та осіб, які постійно проживають на її території.

Залежно від категорій осіб, які здійснюють туристичні подорожі (поїздки, відвідування), їх цілей, об'єктів, що використовуються або відвідуються, чи інших ознак існують такі **види туризму**: дитячий; молодіжний; сімейний; для осіб похилого віку; для інвалідів; культурно-пізнавальний; лікувально-оздоровчий; спортивний; релігійний; екологічний (зелений); сільський; підводний; гірський; пригодницький; мисливський; автомобільний; самодіяльний тощо.

## **2. Основні суб'єкти туристичної діяльності.**

Учасниками відносин, що виникають при здійсненні туристичної діяльності, є юридичні та фізичні особи, які створюють туристичний продукт, надають туристичні послуги (перевезення, тимчасового розміщення, харчування, екскурсійного, курортного, спортивного, розважального та іншого обслуговування) чи здійснюють посередницьку діяльність із надання характерних та супутніх послуг, а також громадяни України, іноземці та особи без громадянства (туристи, екскурсанти, відвідувачі та інші), в інтересах яких здійснюється туристична діяльність.

**Суб'єктами, що здійснюють та/або забезпечують туристичну діяльність є:**

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

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

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

**гідн-перекладачі, екскурсоводи, спортивні інструктори, провідники та інші фахівці туристичного супроводу** - фізичні особи, які проводять діяльність, пов'язану з туристичним супроводом і які в установленому порядку отримали дозвіл на право здійснення туристичного супроводу, крім осіб, які працюють на відповідних посадах підприємств, установ, організацій, яким належать чи які обслуговують об'єкти відвідування;

**фізичні особи, які не є суб'єктами підприємницької діяльності та надають послуги з тимчасового розміщення (проживання), харчування тощо.**

## **3. Нормативно-правове регулювання організації туристичної діяльності.**

З метою створення рівних можливостей суб'єктам туристичної діяльності на ринку туристичних послуг та забезпечення захисту прав і законних інтересів громадян, захисту навколишнього природного середовища, підвищення рівня туристичного обслуговування здійснюється **ліцензування туроператорської діяльності**.

Суб'єкт підприємницької діяльності, який отримав ліцензію на туроператорську діяльність, має виключне право на надання послуг з оформлення документів для виїзду за межі України. Туроператор може здійснювати також і турагентську діяльність.

**Перелік туристичних послуг, що підлягають обов'язковій сертифікації** стосовно безпеки для життя та здоров'я людей, захисту їх майна та охорони довкілля, порядок проведення сертифікації послуг у сфері туристичної діяльності визначаються

Кабінетом Міністрів України відповідно до закону. Підтвердження відповідності туристичних послуг здійснюється в установленому порядку.

З метою підвищення рівня туристичного обслуговування, сприяння споживачам у свідомому виборі туристичних послуг, забезпечення рівних можливостей суб'єктам туристичної діяльності на ринку туристичних послуг, забезпечення захисту прав і законних інтересів, життя, здоров'я та майна громадян, підвищення рівня екологічної безпеки **об'єктам туристичної інфраструктури присвоюються категорії якості та рівня обслуговування.**

Встановлення об'єктам туристичної інфраструктури (готелям, іншим об'єктам, призначеним для надання послуг з розміщення, закладам харчування, курортним закладам тощо) відповідної категорії здійснюється за заявою його власника.

Види категорій об'єктів туристичної інфраструктури, порядок їх встановлення та зміни, а також порядок доведення до споживачів інформації про вид об'єкта туристичної інфраструктури та про вид його категорії визначаються Кабінетом Міністрів України (**постанова КМУ від 03.07.2013 №470 Про затвердження Порядку доведення до споживачів інформації про вид об'єкта туристичної інфраструктури та його категорію**).

**Важливим є інформування споживачів про умови надання туристичних послуг.** Будь-яка інформація, надана туроператором (турагентом), повинна містити достовірні відомості про умови договору на туристичне обслуговування. Інформація про умови надання туристичних послуг, яку туроператор (турагент) поширює до укладення договору на туристичне обслуговування, має доводитися у доступній, наочній формі, бути розбірливою, зрозумілою та містити відомості про:

- 1) місце надання туристичних послуг, програму туристичного обслуговування;
- 2) характеристику транспортних засобів, що здійснюють перевезення, зокрема їх вид і категорію;
- 3) характеристику готелів та інших об'єктів, призначених для надання послуг з тимчасового розміщення, у тому числі місце їх розташування, категорію, відомості про підтвердження відповідності послуг готелю встановленим вимогам, строки і порядок оплати готельного обслуговування;
- 4) види і способи забезпечення харчування під час туристичної подорожі;
- 5) мінімальну кількість туристів у групі, а також інформування туриста про те, що туристична подорож не відбудеться через недобір групи, не пізніше ніж за три дні до початку туристичної подорожі;
- 6) ціну туристичних послуг.

Туроператор (турагент) зобов'язаний дотримуватися умов надання комплексу туристичних послуг, про які був поінформований споживач до укладення договору на туристичне обслуговування, крім випадків, коли про зміну таких умов повідомлено споживача до укладення договору або якщо зміни внесено на підставі угоди, укладеної між сторонами договору.

#### **4. Документальне оформлення туристичних послуг**

##### **Договір на туристичне обслуговування**

За договором на туристичне обслуговування одна сторона туроператор, який укладає договір безпосередньо або через турагента) зобов'язується надати за замовленням іншої сторони (туриста) комплекс туристичних послуг (туристичний продукт), а турист зобов'язується оплатити його.

До договору на туристичне обслуговування застосовуються загальні положення договору про надання послуг, якщо інше не передбачено законом.

Договір на туристичне обслуговування укладається в письмовій чи електронній формі відповідно до закону.

У договорі на туристичне обслуговування зазначаються істотні умови договору:

- 1) строк перебування у місці надання туристичних послуг із зазначенням дат початку та закінчення туристичного обслуговування;
- 2) характеристика транспортних засобів, що здійснюють перевезення, зокрема їх вид і категорія, а також дата, час і місце відправлення та повернення (якщо перевезення входить до складу туристичного продукту);
- 3) готелі та інші аналогічні засоби розміщення, їх місце розташування, категорія, а також відомості про підтвердження відповідності послуг готелю встановленим вимогам, строк і порядок оплати готельного обслуговування;
- 4) види і способи забезпечення харчування;
- 5) мінімальна кількість туристів у групі (у разі потреби) та у зв'язку з цим триденний строк інформування туриста про те, що туристична подорож не відбудеться через недобір групи;
- 6) програма туристичного обслуговування;
- 7) види екскурсійного обслуговування та інші послуги, включені до вартості туристичного продукту;
- 8) інші суб'єкти туристичної діяльності (їх місцезнаходження та реквізити), які надають туристичні послуги, включені до туристичного продукту;
- 9) страховик, що здійснює обов'язкове та/або добровільне страхування туристів за бажанням туриста, інших ризиків, пов'язаних з наданням туристичних послуг;
- 10) правила в'їзду до країни (місця) тимчасового перебування та перебування там;
- 11) вартість туристичного обслуговування і порядок оплати;
- 12) форма розрахунку.

### **Договір на екскурсійне обслуговування**

За договором на екскурсійне обслуговування одна сторона (суб'єкт, що здійснює туристичну діяльність) за встановлену договором плату зобов'язується надати за замовленням іншої сторони (екскурсанта) обслуговування, істотною частиною якого є послуги екскурсовода (гіда-перекладача) загальною тривалістю не більше 24 годин, які не включають у себе послуги з розміщенням.

Договір на екскурсійне обслуговування укладається за правилами, визначеними цивільним законодавством, у тому числі шляхом видачі ваучера.

Особа, яка надає екскурсійні послуги, зобов'язана до укладення договору на екскурсійне обслуговування надати екскурсанту необхідну і достовірну інформацію щодо екскурсійного обслуговування, його видів і особливостей, кваліфікації екскурсовода, про порядок і строки оплати екскурсійних послуг, а також надати екскурсанту на його прохання іншу інформацію з питань екскурсійного обслуговування.

### **Договір на готельне обслуговування**

За договором на готельне обслуговування одна сторона (готель або інший суб'єкт, що надає послуги з розміщення) зобов'язується за дорученням іншої сторони (проживаючого) надати послуги по тимчасовому проживанню (ночівлі) у спеціально обладнаному жилу приміщенні (номері), виконати або організувати виконання інших визначених договором на готельне обслуговування послуг, пов'язаних з тимчасовим проживанням, а проживаючий зобов'язується сплатити за ці послуги встановлену плату.

До послуг, пов'язаних з тимчасовим розміщенням, належать послуги з обслуговування жилого приміщення (номера), харчування (ресторанного обслуговування), із збереження майна і багажу проживаючого, а також інші послуги, надані залежно від категорії готелю.

Готель або інший суб'єкт, що надає послуги з розміщення, зобов'язаний до укладення договору надати необхідну і достовірну інформацію про послуги з готельного обслуговування, їх види і особливості, про порядок і терміни оплати послуг готелю та надати проживаючому на його прохання інші пов'язані із договором і відповідним готельним обслуговуванням відомості, а також іншу інформацію, передбачену законодавством про захист прав споживачів.

Договір на готельне обслуговування укладається як шляхом укладення письмового договору, так і шляхом прийняття готелем заявки на бронювання за допомогою поштового, телефонного чи іншого зв'язку, що дозволяє достовірно встановити особу, від якої надходить заявка.

### **Ваучер**

Ваучер - форма письмового договору на туристичне або на екскурсійне обслуговування. У договорі на туристичне обслуговування, укладеному шляхом видачі ваучера, мають міститися такі дані:

найменування та місцезнаходження суб'єкта туристичної діяльності, номер ліцензії (дозволу) на відповідний вид діяльності, юридична адреса;

прізвище, ім'я (по батькові) туриста (при груповій поїздці прізвища, імена (по батькові) членів групи);

строки надання і види туристичних послуг, їх загальна вартість;

назва, адреса та номер телефону об'єкта розміщення, його тип та категорія, режим харчування;

розмір фінансового забезпечення відповідальності туроператора (турагента) або межі відповідальності суб'єкта туристичної діяльності за договором агентування;

інші дані, обумовлені характером угоди, складом групи тощо;

дата видачі ваучера.

Порядок оформлення ваучера та його використання затверджується центральним органом виконавчої влади в галузі туризму. Правову основу міжнародного співробітництва в галузі туризму становлять міжнародні договори України, укладені відповідно до Закону України "Про міжнародні договори України".

## **5. Побудова та організація обліку діяльності туристичних підприємств.**

Особливості обліку туристичної діяльності визначаються особливостями галузі та специфікою суб'єктів туристичної діяльності: у одних є своя матеріальна база, а інші тільки організовують тури; доходом від надання туристичних послуг є вся сума, отримана від туристів, або тільки комісійна винагорода; необхідність додаткових витрат на забезпечення безпеки туристів; значні обсяги операцій з валютними коштами при організації іноземного та зарубіжного туризму тощо. Вплив на побудову обліку в туристичній діяльності має також необхідність виконання ряду обов'язкових вимог.

Особливості обліку туристичної діяльності, можна згрупувати за такими ознаками:

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

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

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

4) обумовлені особливостями оподаткування тощо.

### **5.1. Мета, завдання та функції бухгалтерського обліку, принципи та вимоги до його ведення.**

**Бухгалтерський облік** - процес виявлення, вимірювання, реєстрації, накопичення, узагальнення, зберігання та передачі інформації про діяльність підприємства зовнішнім та внутрішнім користувачам для прийняття рішень.

**Бухгалтерський облік є обов'язковим видом обліку**, який ведеться підприємством. Фінансова, податкова, статистична та інші види звітності, що використовують грошовий вимірник, ґрунтуються на даних бухгалтерського обліку. Підприємства, які мають право ведення спрощеного обліку доходів і витрат та не зареєстровані платниками податку на додану вартість, можуть узагальнювати інформацію в регістрах бухгалтерського обліку без застосування подвійного запису.

**Бухгалтерський облік на підприємстві ведеться безперервно з дня реєстрації підприємства до його ліквідації.**

Питання організації бухгалтерського обліку на підприємстві належать до компетенції його власника (власників) або уповноваженого органу (посадової особи) відповідно до законодавства та установчих документів.

Відповідальність за організацію бухгалтерського обліку та забезпечення фіксування фактів здійснення всіх господарських операцій у первинних документах, збереження оброблених документів, регістрів і звітності протягом встановленого терміну, але не менше трьох років, несе власник (власники) або уповноважений орган (посадова особа), який здійснює керівництво підприємством відповідно до законодавства та установчих документів.

**Метою ведення бухгалтерського обліку** і складання фінансової звітності є надання користувачам для прийняття рішень повної, правдивої та неупередженої інформації про фінансове становище, результати діяльності та рух грошових коштів підприємства.

Для забезпечення ведення бухгалтерського обліку **підприємство самостійно обирає форми його організації:**

- 1) введення до штату підприємства посади бухгалтера або створення бухгалтерської служби на чолі з головним бухгалтером;
- 2) користування послугами спеціаліста з бухгалтерського обліку, зареєстрованого як підприємець, який здійснює підприємницьку діяльність без створення юридичної особи;
- 3) ведення на договірних засадах бухгалтерського обліку централізованою бухгалтерією або аудиторською фірмою;
- 4) самостійне ведення бухгалтерського обліку та складання звітності безпосередньо власником або керівником підприємства. Ця форма організації бухгалтерського обліку не може застосовуватися на підприємствах, звітність яких повинна оприлюднюватися, та в бюджетних установах.

**Облікова політика** - сукупність принципів, методів і процедур, що використовуються підприємством для складання та подання фінансової звітності.

**Підставою для бухгалтерського обліку господарських операцій є первинні документи**, які фіксують факти здійснення господарських операцій. Первинні документи повинні бути складені під час здійснення господарської операції, а якщо це неможливо - безпосередньо після її закінчення. Для контролю та впорядкування оброблення даних на підставі первинних документів можуть складатися зведені облікові документи.

**Господарські засоби** — це ресурси підприємства, без наявності яких не можлива його господарська діяльність: основні засоби, сировина та матеріали, технології, грошові кошти та інші засоби платежу, тощо.

**Джерела утворення господарських засобів** показують, яка частина активів створена та знаходиться в обороті за рахунок власних коштів, тобто є власним капіталом, а яка — за рахунок залучених коштів, тобто є залученим капіталом або зобов'язаннями. Стосовно залученого капіталу або зобов'язань треба сказати, що їх наявність свідчить про

тимчасове використання підприємством в обігу залучених (невласних) засобів або засобів, за рахунок яких будуть погашені зобов'язання у майбутньому.

## 5.2. Елементи методу бухгалтерського обліку

Загалом під методом розуміють те, як саме та за допомогою чого ця наука вивчає свій предмет та об'єкти. А вчення про методи певної науки називають методологією цієї науки.

Серед методів бухгалтерського обліку трапляються як загальнонаукові методи, що застосовуються в різних науках, так і специфічні, що притаманні тільки йому.

Для дослідження сутності та властивостей предмета та об'єктів обліку використовуються такі загальнонаукові методи: діалектичний, історичний, системний, метод індукції і дедукції. У свою чергу, спираючись на економічні категорії та закони економічної теорії на положення філософії, бухгалтерський облік має свої методи дослідження, які зумовлені сутністю його предмета, вимог, принципів та функцій.

**Методом бухгалтерського обліку називається система способів або прийомів, за допомогою яких об'єкти обліку відображаються та узагальнюються у грошовій оцінці за економічно однорідними ознаками з метою контролю за виконанням статутних вимог, ефективного використання виробничих ресурсів, для забезпечення збереження власності і досягнення найбільшої ефективності господарської діяльності.** При детальному вивченні в методі бухгалтерського обліку можна побачити його складові — елементи методу.

Виділення елементів пов'язано з **етапністю облікового процесу**. Кожному з чотирьох етапів бухгалтерського обліку відповідає певний елемент його методу:

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

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

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

4 етап — узагальнення інформації з метою складання звітності.

Для всіх названих елементів методу властиві свої прийоми або способи, серед яких основними є:

- ◆ документація та інвентаризація;
- ◆ оцінка та калькуляція;
- ◆ рахунки та подвійний запис;
- ◆ бухгалтерський баланс і звітність.

## 5.3. Бухгалтерський баланс та особливості його побудови.

Важливим етапом ведення бухгалтерського обліку будь-якого підприємства є складання бухгалтерського балансу.

Бухгалтерський баланс — це один з головних елементів методу бухгалтерського обліку. Він інформує користувачів про господарські засоби (економічні ресурси), які є в розпорядженні підприємства, а також про вимоги на них акціонерів і кредиторів.

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



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

Це рівняння свідчить про те, що активи підприємства можуть формуватися як за рахунок власних коштів, так і залучених (коштів інших підприємств та фізичних осіб). Однак існують випадки, коли активи підприємства формуються тільки за рахунок власних коштів (власного капіталу). Така ситуація можлива на початкових стадіях діяльності підприємства. Тоді балансове рівняння матиме такий вигляд: **Активи = Власний капітал**.

Основними складовими балансу є активи, власний капітал та зобов'язання.

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

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

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

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

**Під власним капіталом** розуміють частину в активах підприємства, що залишається після вирахування його зобов'язань. Тобто власний капітал характеризує частку майна підприємства, яка фінансується за рахунок власних коштів суб'єктів господарювання.

При відображенні в бухгалтерському балансі активів, власного капіталу та зобов'язань необхідно враховувати ймовірність отримання або втрат економічних вигод у майбутньому і можливість їх достовірної оцінки під час складання балансу, тобто:

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

В Україні з набуттям чинності Національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку, в основу яких покладені вимоги Міжнародних стандартів фінансової звітності, під бухгалтерським балансом розуміють звіт підприємства про фінансовий стан, який відображає на певну дату його активи, зобов'язання та власний капітал.

**Мету, склад і принципи підготовки фінансової звітності та вимоги до визнання і розкриття її елементів визначає Наказ Міністерства фінансів України від 07.02.2013 №73 Про затвердження Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності». За цим положенням:**

**Баланс (звіт про фінансовий стан) - звіт про фінансовий стан підприємства, який відображає на певну дату його активи, зобов'язання і власний капітал.**

Основним неподільним елементом бухгалтерського балансу є стаття. Стаття балансу — це показник, що відображає на звітну дату стан окремих видів активів, власного капіталу та зобов'язань. У бухгалтерському балансі статті розміщені за їх здатністю перетворюватися на грошові кошти. Так, в активі балансу вони розташовані в міру зростання їх ліквідності: від нематеріальних активів до грошових коштів, а в пасиві — за ознакою часу, який потрібен для повернення боргу. Кожна стаття балансу має

грошовий вираз, що називається оцінкою статті. Статті бухгалтерського балансу поділяються на:

- ◆ активні та пасивні;
- ◆ основні та регулюючі.

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

#### **5.4. Господарські операції та їх вплив на бухгалтерський баланс**

**Господарська операція** - дія або подія, яка викликає зміни в структурі активів та зобов'язань, власному капіталі підприємства.

Господарські операції повинні бути відображені в облікових регістрах у тому звітному періоді, в якому вони були здійснені. У разі складання та зберігання первинних документів і регістрів бухгалтерського обліку на машинних носіях інформації підприємство зобов'язане за свій рахунок виготовити їх копії на паперових носіях на вимогу інших учасників господарських операцій, а також правоохоронних органів та відповідних органів у межах їх повноважень, передбачених законами.

**В ході господарської діяльності, кожне підприємство здійснює господарські операції, які призводять до змін в статтях активу та пасиву балансу. Одні статті можуть зменшуватися, інші — збільшуватися, в окремих випадках можуть з'являтися нові статті або зникати існуючі. Однак при цьому завжди повинно виконуватися основне балансове рівняння — рівність активу та пасиву.**

Господарські операції підприємства є різноманітними економічними діями, які певним чином впливають на його фінансову позицію (фінансовий стан). Кожна з них має дві визначальні риси, які суттєво впливають на баланс підприємства. Першою рисою є те, що кожна господарська операція обов'язково змінює дві статті балансу. Це може бути дві статті активу, дві статті пасиву або по одній статті в активі та пасиві. Другою визначальною рисою є те, що які операції не здійснювало б підприємство і в якій кількості, рівність активу та пасиву балансу не порушується.

Залежно від характеру здійснюваних операцій та їх впливу на баланс підприємства в бухгалтерському обліку **всі господарські операції поділяють на чотири типи.**

**До першого типу** господарських операцій відносяться операції, внаслідок здійснення яких змінюється сума окремих статей активу балансу. Тобто відбувається переміщення однієї і тієї ж суми з однієї статті активу балансу в іншу. В результаті одна стаття активу збільшується, а інша зменшується на одну і ту саму суму. Рівність підсумку (валюти) балансу не порушується.

**До другого типу** господарських операцій відносяться операції, в результаті здійснення яких змінюється сума окремих статей пасиву балансу. Одна стаття пасиву збільшується, а інша зменшується на ту саму величину. Рівність підсумку (валюти) балансу не порушується.

**Третій тип** господарських операцій призводить до збільшення однієї статті активу та однієї статті пасиву балансу. Внаслідок цього збільшується підсумок активу та пасиву балансу на ту саму суму. Однак рівність між активом та пасивом не порушується.

**Четвертий тип** господарських операцій формують операції, які призводять до того, що одночасно зменшується на одну і ту саму суму певна стаття активу балансу та певна стаття пасиву. При цьому підсумок балансу також зменшується на таку саму суму. Рівність між активом та пасивом не порушується.

## 5.5. Рахунки бухгалтерського обліку і подвійний запис

Для поточного спостереження і контролю за змінами всіх складових активів, власного капіталу та зобов'язань у процесі господарської діяльності в бухгалтерському обліку використовують рахунки.

**Рахунки є основною одиницею накопичення інформації в бухгалтерському обліку. За своїм змістом вони є способом групування поточної (щоденної) інформації про всі складові об'єктів бухгалтерського обліку (активів, зобов'язань, власного капіталу, доходів, витрат, прибутку).** Наприклад, для відображення інформації про складові активи використовуються такі рахунки, як “Основні засоби”, “Каса”, “Рахунки в банках” і т.д., для складових власного капіталу — “Статутний капітал”, “Нерозподілений прибуток (непокритий збиток)”, для складових зобов'язань — “Розрахунки з постачальниками та підрядниками”, “Короткострокові позики”, “Розрахунки з оплати праці” тощо.

**За своєю формою рахунок — це таблиця, яка складається з двох частин: лівої — дебету, та правої — кредиту. Схематично будову рахунка можна представити**

### Найменування рахунка

Дебет Кредит

На початку таблиці (над схемою рахунка) вказується назва рахунка — найменування елементу обліку. Далі, для повного уявлення про обліковуваний об'єкт, записується залишок на початок звітного періоду (сальдо початкове). Потім відображаються господарські операції, які здійснюються протягом звітного періоду та призводять до зміни сальдо початкового. В кінці рахунка вказується сальдо кінцеве (залишок на кінець звітного періоду).

В схемах рахунків одні операції відображаються по дебетовій стороні, а інші — по кредитовій. Такий порядок відображення господарських операцій зумовлюється поділом рахунків на певні групи, а саме — на активні, пасивні, активно-пасивні.

**Активні рахунки призначені для обліку всіх складових активу балансу.** В схемах таких рахунків сальдо на початок та на кінець звітного періоду завжди відображають по дебету. По їх дебетовій стороні також відображаються господарські операції, що збільшують сальдо на початок звітного періоду. По кредитовій — господарські операції, які зменшують сальдо початкове. Сума господарських операцій по дебетовій стороні носить назву дебетовий оборот, по кредитовій — кредитовий оборот. Сальдо на кінець звітного періоду в активному рахунку розраховується за формулою:

$$С_{к^Д} = С_{п^Д} + Об^Д - Об^К,$$

де  $С_{п^Д}$  — сальдо на початок звітного періоду по дебету рахунка;

$Об^Д$  — оборот по дебету рахунка (сума операцій по дебету);

$Об^К$  — оборот по кредиту рахунка (сума операцій по кредиту);

$С_{к^Д}$  — сальдо на кінець звітного періоду по дебету рахунка.

Схема активного рахунку:

Дебет	Активний рахунок	Кредит
С-до (початок)		
збільшення (+)	Поточні зміни	зменшення (-)
Оборот Д	Оборот К	
С-до (на кінець)		

**Пасивні рахунки** призначені для обліку власного капіталу та зобов'язань бухгалтерського балансу. Вони мають обернений до активних рахунків порядок відображення сальдо на початок та кінець звітного періоду, а також господарських операцій. Сальдо на початок та кінець звітного періоду в пасивному рахунку відображають по кредиту. Господарські операції, що збільшують сальдо початкове, — по кредиту, що зменшують — по дебету. Як і активні рахунки, вони мають дебетовий та кредитовий обороти. Сальдо на кінець звітного періоду в пасивному рахунку розраховується за формулою

$$C_{\text{к}}^{\text{к}} = C_{\text{п}}^{\text{к}} - \text{ОбА} + \text{Об}^{\text{к}},$$

де  $C_{\text{п}}^{\text{к}}$  — сальдо на початок звітного періоду по кредиту рахунка;

$C_{\text{к}}^{\text{к}}$  — сальдо на кінець звітного періоду по кредиту рахунка.

Схема пасивного рахунка:

Дебет рахунок	Пасивний	Кредит
		С-до (початок)
	Поточні зміни	
зменшення (-)		збільшення (+)
Оборот Д		Оборот К
		С-до (на кінець)

**Активно-пасивні (змішані) рахунки** поєднують у собі ознаки активних та пасивних рахунків. А тому для відображення в них залишків на початок, кінець звітного періоду, господарських операцій застосовуються правила, які встановлені як для активних, так і пасивних рахунків. Прикладами таких рахунків є “Нерозподілений прибуток (непокритий збиток)”, “Розрахунки за податками й платежами”, “Розрахунки з підзвітними особами” тощо.

Кожна господарська операція, яка здійснюється на підприємстві, викликає зміни двох показників бухгалтерського балансу, а отже, відображається в двох бухгалтерських рахунках. Спосіб, за допомогою якого господарські операції відображаються в рахунках бухгалтерського обліку, має назву подвійний запис. Сутність його полягає в тому, що кожна господарська операція в одній і тій самій сумі записується в дебеті одного рахунка та в кредиті іншого. В результаті такі записи дають змогу забезпечити дотримання важливої особливості балансу — рівності активу і пасиву.

У теорії та практиці бухгалтерського обліку зв'язок між рахунками, що впливає з подвійного запису, прийнято називати кореспонденцією рахунків, а рахунки — кореспондуючими.

## 5.6. Оборотно-сальдова відомість як спосіб перевірки правильності обліку господарських операцій

Одним із способів перевірки правильності облікових записів у рахунках є **оборотно-сальдова відомість** - спосіб узагальнення оборотів і залишків рахунків за звітний період, а також засіб взаємозв'язку між балансом і рахунками.

Оборотно-сальдові відомості складаються як за синтетичними, так і за аналітичними рахунками. Однак, між ними існують певні відмінності, зумовлені відмінностями, які

існують між цими рахунками. Оборотно-сальдова відомість за синтетичними рахунками будується у вигляді таблиці, яка складається з чотирьох основних стовпців. У першому з них записується назва синтетичного рахунка, в другому — сальдо початкове за дебетом та кредитом, в третьому — обороти за дебетом та кредитом, в четвертому — сальдо кінцеве за дебетом та кредитом. У самому нижчому рядку оборотно-сальдової відомості розраховується підсумок. У даній відомості, як і в синтетичних рахунках, застосовується тільки грошовий вимірник. У системі синтетичних рахунків складається одна оборотно-сальдова відомість.

### **5.7. План рахунків бухгалтерського обліку та його значення**

Для забезпечення єдиного підходу до відображення господарських операцій на рахунках у певних сферах діяльності підприємств було розроблено План рахунків.

План рахунків бухгалтерського обліку — систематизований перелік найменувань і шифрів синтетичних рахунків та субрахунків, що відображають групування необхідної інформації про господарську діяльність підприємства.

Найбільше використання має План рахунків бухгалтерського обліку активів, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій. Його застосовують підприємства, організації та інші юридичні особи (крім банків і бюджетних установ), а також виділені на окремий баланс філії, відділення та інші відокремлені підрозділи юридичних осіб. До його складу входять десять класів.

**План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, затверджено наказом Мінфіну 30.11.99 р. №291 (редакція станом на 14.08.2013 р.).** Наказом Мінфіну від 27.06.2013 р. №627 з Плану рахунку виключено рахунки 75 «Надзвичайні доходи» та 99 «Надзвичайні витрати». Змінено назви рахунків 40 і 41.

### **5.8. Документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку**

Згідно зі ст.9 Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16.07.1999 р. № 996-XIV **підставою для бухгалтерського обліку є первинні документи, які фіксують факти здійснення господарських операцій.**

Кожна господарська операція оформляється документом. Первинні документи є основою бухгалтерського обліку. Оформлення господарських операцій документами називається документацією або документуванням. Вона є елементом методу бухгалтерського обліку і обов'язковою умовою для відображення операцій в обліку засобом суцільного і безперервного спостереження та контролю за діяльністю підприємства.

**Порядок документального оформлення господарських операцій визначено “Положенням про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку”, затвердженим наказом Мінфіну України від 24.05.1995 р., № 88 Редакція від 12.07.2013 та іншими інструктивними матеріалами.**

Господарські операції відображаються у бухгалтерському обліку методом їх суцільного і безперервного документування. Усі первинні документи, облікові регістри і бухгалтерська звітність повинні складатись українською мовою. Поряд з українською мовою може застосовуватись інша мова у порядку, визначеному Законом України "Про засади державної мовної політики"

**Первинні документи - це документи, створені у письмовій або електронній формі, що фіксують та підтверджують господарські операції, включаючи розпорядження та дозволи адміністрації (власника) на їх проведення.**

Первинні документи повинні бути складені у момент проведення кожної господарської операції або, якщо це неможливо, безпосередньо після її завершення. При реалізації товарів за готівку допускається складання первинного документа не рідше одного разу на день на підставі даних касових апаратів, чеків тощо. Для контролю та впорядкування обробки інформації на основі первинних документів можуть складатися зведені документи (далі первинні документи).

Первинні документи, створені в електронному вигляді, застосовуються у бухгалтерському обліку за умови дотримання вимог законодавства про електронні документи та електронний документообіг.

Первинні документи повинні мати **такі обов'язкові реквізити**: найменування підприємства, установи, від імені яких складений документ, назва документа (форми), дата і місце складання, зміст та обсяг господарської операції, одиниця виміру господарської операції (у натуральному та/або вартісному виразі), посади і прізвища осіб, відповідальних за здійснення господарської операції і правильність її оформлення, особистий чи електронний підпис або інші дані, що дають змогу ідентифікувати особу, яка брала участь у здійсненні господарської операції.

Залежно від характеру операції та технології обробки даних до первинних документів можуть бути включені додаткові реквізити: ідентифікаційний код підприємства, установи з Державного реєстру, номер документа, підстава для здійснення операцій, дані про документ, що засвідчує особу-одержувача тощо.

Дотримання вимог щодо реквізитів первинного документа – необхідна умова для надання йому юридичної сили та доказовості.

**Первинні документи підлягають обов'язковій перевірці (в межах компетенції) працівниками, які ведуть бухгалтерський облік, за формою і змістом, тобто перевіряється наявність у документі обов'язкових реквізитів та відповідність господарської операції чинному законодавству у сфері бухгалтерського обліку, логічна ув'язка окремих показників. У разі виявлення невідповідності первинного документа вимогам законодавства у сфері бухгалтерського обліку такі документи з письмовим обґрунтуванням передаються керівнику підприємства, установи. До окремого письмового рішення керівника такі документи не приймаються до виконання.**

## **5.9. Класифікація та функції документів**

Документи класифікують за місцем складання, за призначенням, за порядком складання, за способом використання, за змістом.

За місцем складання бухгалтерські документи поділяють на внутрішні і зовнішні.

Внутрішні документи оформляються (виписуються) на підприємстві і тут же використовуються. До них належать: авансові звіти підзвітних осіб, таблиці обліку використання робочого часу, інвентарні картки основних засобів, прибуткові касові ордери тощо.

Зовнішні документи складаються на стороні, отримані від інших підприємств і організацій. При надходженні обов'язково реєструються, оформляються, як правило, на бланках уніфікованих форм. До них належать рахунки-фактури, платіжні доручення, виписки банків, постанови, листи, угоди тощо.

За призначенням документи поділяються на розпорядні, виконавчі, бухгалтерського оформлення та комбіновані.

Розпорядними є документи, які містять розпорядження (наказ, завдання) на здійснення певної господарської операції. До них належать: накази про прийняття на роботу та звільнення з роботи, чеки на отримання готівки в касі банку, платіжні доручення банку на перерахування коштів, доручення на отримання матеріальних цінностей.

Виконавчими є документи, де підтверджується факт здійснення господарської операції, її виконання певною особою, що подала документ. До них належать: авансові звіти, виписки банків, касові прибуткові і видаткові ордери, акти, квитанції та інші.

Документи бухгалтерського оформлення складаються на основі виконавчих та розпорядних документів самими працівниками бухгалтерії. Самостійного значення такі документи не мають, але необхідні в обліковому процесі. До таких документів належать: меморіальні ордери, бухгалтерські довідки, різні розрахунки (амортизації, розподілу витрат, звітні калькуляції) та інші.

Документи комбіновані поєднують функції перелічених вище документів (розпорядних, виконавчих, бухгалтерського оформлення). До них належать авансові звіти, вимоги, наряди, видаткові касові ордери та інші. Прикладом комбінованого документа може бути і видатковий касовий ордер, в якому міститься розпорядження розпорядника грошових коштів про видачу готівки та підтвердження про їх фактичну видачу та отримання підписами касира та отримувача грошей.

За порядком складання документи поділяють на первинні і зведені.

Первинні документи складають у момент здійснення господарської операції (прибуткові та видаткові касові ордери, накладні, акти прийому робіт та інші). Зведені документи складають на підставі однорідних первинних документів шляхом групування і узагальнення та балансові ув'язки їх показників (звіти касира, авансові звіти, товарні звіти, платіжні відомості та інші).

За способом використання документи поділяють на одноразові та накопичувальні.

Одноразові документи фіксують одномоментно одну або декілька господарських операцій (ордери, вимоги, акти та інші). Накопичувальні документи формують інформацію про однорідні господарські операції за певний відрізок часу (день декаду, місяць). Такі документи використовують багаторазово. До них належать: таблиць обліку робочого часу, лімітно-забірна картка, відомість випуску готової продукції, багатоденні наряди та інші. На відміну від одноразових накопичувальні документи використовуються з метою обліку після того, як в них записано останню операцію і підбито підсумок усіх записів.

За змістом документи поділяють на грошові, розрахункові, матеріальні. Грошовими документами оформляються операції, що пов'язані з грошовими коштами. До них відносяться платіжні доручення, видаткові і прибуткові касові ордери, банківські чеки та інші. Розрахунковими документами оформляють розрахунки між фізичними і юридичними особами (рахунок-фактура, платіжне доручення, квитанції та інші). Матеріальними документами оформляються операції, що пов'язані з рухом матеріальних цінностей (прибутковий ордер, вимога-накладна, лімітно-забірна картка та інші).

### **5.10. Інвентаризація в системі бухгалтерського обліку**

Первинна документація не завжди може охопити всі господарські явища в момент їх здійснення (природні витрати, викликані усушкою, утрускою, використанням при зберіганні, транспортуванні, відпуску, стихійні лиха, невідповідність фактичних даних обліку через помилки, розкрадання, псування, зловживання тощо). У зв'язку з цим виникає об'єктивна необхідність у такому способі, який би забезпечив можливість взяти на облік перераховані явища і процеси. Це досягається за допомогою інвентаризації.

**Інвентаризація - це спосіб перевірки відповідності об'єктів обліку в натурі даним бухгалтерського обліку і підтвердження правильності та достовірності бухгалтерського обліку та звітності.**

Проводиться інвентаризація шляхом перевірки в натурі наявності майна (господарських засобів) підприємства через описування, перерахунку, зважування, виміру і оцінки їх залишків і порівняння одержаних результатів з даними бухгалтерського обліку. Це дозволяє встановити розбіжність між даними обліку і фактичною наявністю засобів, тобто



надлишки або нестачі, які оформляють відповідними документами і відображають в обліку.

Слід розрізняти інвентаризацію як елемент методу бухгалтерського обліку і як технічний прийом (техніку) її проведення. Основними завданнями інвентаризації є:

- о виявлення фактичної наявності господарських засобів, зокрема матеріальних цінностей в натурі;

- о встановлення надлишку або нестачі цінностей і їх регулювання та відображення в обліку;

- о виявлення товарно-матеріальних цінностей, які втратили свою первісну якість, застаріли і не використовуються;

- о перевірка дотримання умов і порядку зберігання господарських засобів;

- о перевірка достовірності і реальності вартості зарахованих на баланс активів і пасивів підприємства.

Інвентаризації підлягають основні засоби, нематеріальні активи, товарно-матеріальні цінності, грошові кошти і документи та розрахунки.

За повнотою охоплення перевіркою засобів, коштів і розрахунків інвентаризацію поділяють на повну і часткову.

Залежно від характеру поділяють інвентаризацію на планову і позапланову (раптову). Найбільш ефективними є раптові часткові інвентаризації, оскільки вони підвищують відповідальність матеріально-відповідальних осіб у своєчасному оприбуткуванні і списанні матеріальних цінностей, правильності їх зберігання, запобігають зловживанням.

Порядок і строки проведення інвентаризації на підприємствах, в організаціях і установах регламентуються статтею 10. Інвентаризація активів і зобов'язань Закону України "Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні" від 16.07.1999 р. № 996-ХІУ, Порядком надання фінансової звітності, затвердженою Постановою Кабінету Міністрів України від 28.02.2000 р. № 419 (редакція від 26.01.2013) та інструкцією по інвентаризації основних засобів, нематеріальних активів, товарно-матеріальних цінностей, грошових коштів і документів та розрахунків, затвердженою наказом Міністерства фінансів України від 11.08.1999 року № 69.

Відповідно до цих нормативних актів об'єкти і строки проведення інвентаризації і визначаються власником (керівником) підприємства, крім випадків, коли їх проведення є обов'язковим, а саме:

- о перед складанням річної фінансової звітності;

- о при передачі майна державного підприємства в оренду, приватизації державного підприємства, перетворення державного підприємства в акціонерне товариство;

- о зміни матеріально-відповідальних осіб (на день приймання-передачі справ);

- о встановлення фактів крадіжок або зловживань, псування цінностей, а також за приписом судово-слідчих органів;

- о пожежі, стихійного лиха або техногенної аварії;

- о ліквідації підприємства, а також в інших випадках, передбачених законодавством.

Для проведення інвентаризаційної роботи на підприємствах наказом керівника створюються постійно діючі інвентаризаційні комісії у складі керівників структурних підрозділів, головного бухгалтера, матеріально відповідальних осіб. Очолює комісію керівник підприємства або його заступник. На підприємствах з великим обсягом інвентаризаційних робіт та розгалуженою структурою можуть створюватися за наказом керівника робочі інвентаризаційні комісії, які проводять інвентаризацію безпосередньо у місцях зберігання та виробництва матеріальних цінностей і у структурних підрозділах підприємства.

Дані інвентаризаційних описів порівнюють з даними бухгалтерського обліку і складають інвентаризаційно-порівняльні відомості, де визначають результат інвентаризації. Внаслідок такого порівняння і встановлюють відповідність або невідповідність облікових і фактичних даних, тобто:

- а) фактичний і бухгалтерський запис збігаються;
- б) фактичний залишок менший від облікового - нестача;
- в) фактичний залишок більший від облікового - надлишок. Матеріально відповідальні особи повинні дати інвентаризаційній комісії письмові пояснення щодо причин утворення нестач чи надлишків. Свої висновки і пропозиції щодо врегулювання інвентаризаційних різниць комісія оформляє протоколом і подає на затвердження керівнику підприємства, який у п'яти денний термін розглядає і затверджує протокол. Затверджені результати інвентаризації відображають у бухгалтерському обліку в тому місяці, в якому закінчена інвентаризація, але не пізніше грудня звітного року. Результати контрольних перевірок інвентаризацій оформляються актом.

## **Тема 2. Облік діяльності туристичного оператора**

1. Облік придбання ліцензії на здійснення турсервісної діяльності.
2. Облік діяльності туристичного оператора, який має власну матеріальну базу і формує туристичний продукт без залучення сторонніх організацій.
3. Облік діяльності туристичного оператора, який не має власної матеріальної бази і самостійно формує тур.
4. Облік операцій в'їзного туризму.
5. Облік операцій виїзного туризму.

### **1. Облік придбання ліцензії на здійснення турсервісної діяльності.**

#### **1.1. Поняття та класифікація необоротних активів.**

Матеріальною базою будь-якої підприємницької діяльності є необоротні активи, без яких не може здійснюватися ні один господарський процес.

В українському законодавстві відсутнє поняття "необоротні активи". Згідно з НП(С) БО 1 "необоротні активи – всі активи, що не є оборотними". У цьому ж Положенні зазначено, що до оборотних активів належать "грошові кошти та їх еквіваленти, що не обмежені у використанні, а також інші активи, призначені для реалізації чи споживання протягом операційного циклу чи протягом дванадцяти місяців з дати балансу".

Під необоротними активами треба розуміти активи, що використовуються підприємством у його діяльності протягом тривалого періоду часу (більше одного року) та від використання яких підприємство отримає в майбутньому економічні вигоди; та їх вартість може бути достовірно визначена.

**Склад необоротних активів у бухгалтерському обліку включає (Клас 1: Необоротні активи):** основні засоби; інші необоротні матеріальні активи; нематеріальні активи; довготермінові фінансові інвестиції; довгострокові біологічні активи; довготермінову дебіторську заборгованість; відстрочені податкові активи; гудвіл.

На практиці до необоротних активів відносять майнові цінності з терміном використання більше одного року.

Необоротні активи відносяться до неліквідних активів. Це означає, що вони можуть бути без значних втрат конвертовані в грошову форму тільки після закінчення значних проміжків часу (від півроку і вище). Зрозуміло, що фундаментальні майнові цінності, пристосовані до певного виду бізнесу, значно складніше продати на ринку, ніж, скажімо, товари широкого споживання або оборотні активи (ліквідну продукцію, запаси).

До особливостей необоротних активів відноситься і те, що вони погано піддаються оперативному управлінню, оскільки слабо мінливі по структурі за короткі періоди часу.

#### **Класифікація необоротних активів.**

1. *За функціональним критерієм:* основні засоби, нематеріальні активи, незавершені капітальні вкладення, устаткування, призначене до монтажу, довгострокові фінансові вкладення, інші види необоротних активів.

2. *По характеру володіння:* підрозділяються на власні необоротні активи, до яких відносяться довгострокові активи, належні компанії на правах власності або володіння, що відображаються у складі її балансу, а також необоротні активи, що орендуються, використовувані компанією відповідно до договору оренди (лізингу) з їх власником.

3. *За характером обслуговування окремих видів діяльності підприємства* виділяють необоротні активи, обслуговуючі операційну (поточну) діяльність (операційні або виробничі необоротні активи), необоротні активи, обслуговуючі інвестиційну (довгострокову) діяльність реального сектора (інвестиційні необоротні активи). До них відносять, зокрема, незавершене капітальне будівництво, устаткування, призначене до монтажу, й інші реальні сектори інвестування. Існують також необоротні активи, обслуговуючі фінансову діяльність (фінансові необоротні активи), довгострокові фінансові вкладення, а так необоротні активи, що задовольняють соціальні потреби персоналу (невиробничі необоротні активи). Вони характеризують групу об'єктів соціально-побутового призначення сформованих для обслуговування працівників даного підприємства і що знаходяться в його володінні. Це санаторії, профілакторії, столові, спортивні споруди, оздоровчі комплекси, дошкільні дитячі установи і т.п.

4. *По їх ролі у виробничому процесі:* активні і пасивні. До активної частини необоротних активів відносяться машини, механізми і устаткування, передавальні пристрої, безпосередньо задіяні у виробничому технологічному процесі. У пасивну частину необоротних активів входять будівлі і споруди, нематеріальні активи, а також машини, механізми і устаткування, використовувані в процесі управління операційною діяльністю.

## **1.2. Облік основних засобів.**

**Методологічні основи бухгалтерського обліку та розкриття інформації про ОЗ у фінансовій звітності закладено в П(С)БО 7 «Основні засоби», Методичних рекомендаціях з бухгалтерського обліку основних засобів, затверджених наказом Міністерства фінансів України від 30.09.2003 р. № 561.**

**Основні засоби** - матеріальні активи, які підприємство/установа утримує з метою використання їх у процесі виробництва/діяльності або постачання товарів, надання послуг, здавання в оренду іншим особам або для здійснення адміністративних і соціально-культурних функцій, очікуваний строк корисного використання (експлуатації) яких більше одного року (або операційного циклу, якщо він довший за рік).

Об'єкт ОЗ визнають активом, якщо існує ймовірність того, що підприємство отримає в майбутньому економічні вигоди від його використання, та його вартість може бути достовірно визначена. **Придбані (створені) об'єкти ОЗ зараховують на баланс підприємства за первісною вартістю.**

**Для цілей бухгалтерського обліку основні засоби класифікуються за такими групами:**

5.1. Основні засоби (рахунок 10)

5.1.1. Земельні ділянки.

5.1.2. Капітальні витрати на поліпшення земель, не пов'язані з будівництвом.

5.1.3. Будівлі, споруди та передавальні пристрої.

5.1.4. Машини та обладнання.

5.1.5. Транспортні засоби.

5.1.6. Інструменти, прилади, інвентар (меблі).

5.1.7. Тварини.

5.1.8. Багаторічні насадження.

5.1.9. Інші основні засоби.

Витрати, що формують ПВ придбаного (створеного) ОЗ, збирають за дебетом субрахунків (залежно від виду об'єкта):

- — **151** «Капітальне будівництво»;

- — **152** «Придбання (виготовлення) основних засобів»;
- — **153** «Придбання (виготовлення) інших необоротних матеріальних активів».

**Уведення придбаного об'єкта в експлуатацію оформлюють типовою формою № ОЗ-1** (за винятком тих випадків, коли введення об'єктів у дію повинно, у відповідності з існуючим законодавством, оформлюватися в особливому порядку).

Амортизація основних засобів (крім інших необоротних матеріальних активів) нараховується із застосуванням таких методів:

1) прямолінійного, за яким річна сума амортизації визначається діленням вартості, яка амортизується, на строк корисного використання об'єкта основних засобів;

2) зменшення залишкової вартості, за яким річна сума амортизації визначається як добуток залишкової вартості об'єкта на початок звітного року або первісної вартості на дату початку нарахування амортизації та річної норми амортизації. Річна норма амортизації (у відсотках) обчислюється як різниця між одиницею та результатом кореня ступеня кількості років корисного використання об'єкта з результату від ділення ліквідаційної вартості об'єкта на його первісну вартість;

3) прискореного зменшення залишкової вартості, за яким річна сума амортизації визначається як добуток залишкової вартості об'єкта на початок звітного року або первісної вартості на дату початку нарахування амортизації та річної норми амортизації, яка обчислюється, виходячи із строку корисного використання об'єкта, і подвоюється;

4) кумулятивного, за яким річна сума амортизації визначається як добуток вартості, яка амортизується, та кумулятивного коефіцієнта. Кумулятивний коефіцієнт розраховується діленням кількості років, що залишаються до кінця строку корисного використання об'єкта основних засобів, на суму числа років його корисного використання;

5) виробничого, за яким місячна сума амортизації визначається як добуток фактичного місячного обсягу продукції (робіт, послуг) та виробничої ставки амортизації. Виробнича ставка амортизації обчислюється діленням вартості, яка амортизується, на загальний обсяг продукції (робіт, послуг), який підприємство очікує виробити (виконати) з використанням об'єкта основних засобів.

### 1.3. Нематеріальні активи, їх облік

Відображення наявності та руху нематеріальних активів у фінансовому обліку регламентується Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 8 "Нематеріальні активи", затвердженим наказом Міністерства фінансів України від 18.10.99. №242, редакція 09.08.2013 р. **Нематеріальний актив** — немонетарний актив, який не має матеріальної форми, може бути ідентифікований (відокремлений від підприємства). Немонетарні активи - усі активи, крім грошових коштів, їх еквівалентів та дебіторської заборгованості у фіксованій (або визначеній) сумі грошей.

Згідно пп. 14.1.120 п. 14.1 ст. 14 **Податкового кодексу України нематеріальні активи** — право власності на результати інтелектуальної діяльності, у тому числі промислової власності, а також інші аналогічні права, визнані об'єктом права власності (інтелектуальної власності), право користування майном та майновими правами платника податку в установленому законодавством порядку, у тому числі набуті в установленому законодавством порядку права користування природними ресурсами, майном та майновими правами.

**Інструкція 291.** До нематеріальних активів належать немонетарні активи, які не мають матеріальної форми, можуть бути ідентифіковані та утримуватися підприємством з метою використання протягом періоду більше одного року (або одного операційного циклу, якщо він перевищує 1 рік) для виробництва, торгівлі, адміністративних потреб чи надання в оренду іншим особам.

Бухгалтерський облік нематеріальних активів ведеться щодо кожного об'єкта за такими групами:

1. **Права користування природними ресурсами** (право користування надрами, іншими ресурсами природного середовища, геологічною та іншою інформацією про природне середовище тощо);
2. **Права користування майном** (право користування земельною ділянкою відповідно до земельного законодавства, право користування будівлею, право на оренду приміщень тощо);
3. **Права на комерційні позначення** (права на торговельні марки (знаки для товарів і послуг), комерційні (фірмові) найменування тощо), крім тих, витрати на придбання яких визнаються роялті;
4. **Права на об'єкти промислової власності** (право на винаходи, корисні моделі, промислові зразки, сорти рослин, породи тварин, компонування (топографії) інтегральних мікросхем, комерційні таємниці, у тому числі ноу-хау, захист від недобросовісної конкуренції тощо), крім тих, витрати на придбання яких визнаються роялті;
5. **Авторське право та суміжні з ним права** (право на літературні, художні, музичні твори, комп'ютерні програми, програми для електронно-обчислювальних машин, компіляції даних (бази даних), виконання, фонограми, відеограми, передачі (програми) організацій мовлення тощо), крім тих, витрати на придбання яких визнаються роялті;
6. **Інші нематеріальні активи (право на провадження діяльності, використання економічних та інших привілеїв тощо).**

Придбані (створені) нематеріальні активи зараховуються на баланс підприємства/установи за первісною вартістю.

Первісна вартість придбаного нематеріального активу складається з ціни (вартості) придбання (крім отриманих торговельних знижок), мита, непрямих податків, що не підлягають відшкодуванню, та інших витрат, безпосередньо пов'язаних з його придбанням та доведенням до стану, у якому він придатний для використання за призначенням.

**Нематеріальні активи з невизначеним строком корисного використання амортизації не підлягають.** До нематеріальних активів з невизначеним строком корисного використання належать ті, щодо яких підприємством/установою (у розпорядчому акті) не визначено обмеження строку, протягом якого очікується збільшення грошових коштів (чи їх еквівалентів) від використання таких нематеріальних активів.

Метод амортизації нематеріального активу обирається підприємством /установою самостійно, виходячи з умов отримання майбутніх економічних вигод. Якщо такі умови визначити неможливо, то амортизація нараховується із застосуванням прямолінійного методу. Розрахунок амортизації при застосуванні відповідних методів нарахування здійснюється згідно з Положенням (стандарту) бухгалтерського обліку 7 "Основні засоби".

Бухгалтерський облік нематеріальних активів здійснюється на рахунку 12 "Нематеріальні активи" за їх первісною вартістю.

За дебетом рахунку 12 "Нематеріальні активи" відображається придбання або отримання в результаті розробки (від інших фізичних або юридичних осіб) нематеріальних активів, які обліковуються за первісною вартістю, та сума дооцінки таких активів, за кредитом - вибуття внаслідок продажу, безоплатної передачі або неможливості отримання підприємством надалі економічних вигод від його використання та сума уцінки нематеріальних активів.

Рахунок 12 "Нематеріальні активи" має такі субрахунки:

121 "Права користування природними ресурсами"

- 122 "Права користування майном"
- 123 "Права на комерційні позначення"
- 124 "Права на об'єкти промислової власності"
- 125 "Авторське право та суміжні з ним права"
- 127 "Інші нематеріальні активи"

#### **1.4. Облік ліцензій туристичного підприємства**

Нематеріальні активи виробничого призначення туристичних підприємств: спеціального програмного забезпечення, ліцензії на туристичну діяльність тощо.

Ліцензія — документ державного зразка (на території України органи ліцензування використовують бланки ліцензії єдиного зразка), який засвідчує право суб'єкта господарювання — ліцензіата на провадження зазначеного в ньому виду господарської діяльності протягом визначеного строку за умов виконання ліцензійних умов. Відносини, пов'язані з ліцензуванням певних видів господарської діяльності, регулюються законом.

Суб'єкт господарювання зобов'язаний провадити певний вид господарської діяльності, що підлягає ліцензуванню, відповідно до встановлених для цього виду діяльності ліцензійних умов.

Строки дії ліцензій на провадження певних видів господарської діяльності, розміри і порядок зарахування плати за їх видачу встановлено Постановою №1755.

##### **Щодо туроператорської діяльності:**

- строк дії ліцензії є **необмеженим**,
- плата за отримання ліцензії на провадження діяльності становить **одну мінімальну** заробітну плату виходячи з її розміру, що діє на дату прийняття органом ліцензування рішення про видачу ліцензії, з **1.01.2013 – 1147 грн., з 1.12. 2013 - 1218 грн.** Плату за видачу ліцензії вносять після прийняття органом ліцензування рішення про видачу ліцензії.
- згідно з п. 25 П(С)БО 8 амортизації не підлягають об'єкти нематеріальних активів, які не мають очікуваного строку корисного використання (тож у випадках, коли отримується безстрокова ліцензія і підприємство планує здійснювати відповідний вид діяльності на постійній основі, **амортизації вона не підлягатиме**).
- відповідно до ПКУ можна віднести вартість ліцензії до інших витрат звичайної діяльності.

Сплачено за видачу ліцензії Д-т 154 К-т 311

Одержано ліцензію Д-т 127 К-т 154

На субрахунку 127 "Інші нематеріальні активи" ведеться облік інших нематеріальних активів, якими володіє підприємство (**права на здійснення діяльності**, використання економічних та інших привілеїв тощо).