

МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
ХАРКІВСЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ УНІВЕРСИТЕТ
МІСЬКОГО ГОСПОДАРСТВА імені О. М. БЕКЕТОВА

В. Ю. Світлична

БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК
КОНСПЕКТ ЛЕКЦІЙ

*(для студентів денної та заочної форм навчання
спеціальності 241 – Готельно-ресторанна справа)*

Харків – ХНУМГ ім. О. М. Бекетова – 2020

Світлична В. Ю. Бухгалтерський облік конспект лекцій для студентів денної та заочної форм навчання спеціальності 241 – Готельно-ресторанна справа) / В. Ю. Світлична ; Харків. нац. ун-т міськ. госп-ва ім. О. М. Бекетова. – Харків : ХНУМГ ім. О. М. Бекетова, 2020. – 69 с.

Автор В. Ю. Світлична

Рецензент Т. В. Момот, доктор економічних наук, професор кафедри фінансово-економічної безпеки, обліку і аудиту (Харківський національний університет міського господарства імені О. М. Бекетова)

Рекомендовано кафедрою фінансово-економічної безпеки, обліку і аудиту, протокол №11 від 29 травня 2019 р.

ЗМІСТ

Вступ	4
Тема 1 Предмет та об'єкти бухгалтерського обліку	5
Тема 2 Облік матеріальних і нематеріальних необоротних активів.....	8
Тема 3 Облік грошових коштів, кредитних та розрахункових операцій.....	19
Тема 4 Облік витрат на оплату праці і розрахунків з працюючими.....	28
Тема 5 Облік виробничої діяльності закладів ресторанного господарства.....	35
Тема 6 Види доходів і витрат, визначення фінансового результату....	41
Тема 7 Облік собівартості реалізації, доходів і фінансових результатів операційної діяльності закладів ресторанного господарства	51
Тема 8 Фінансова звітність закладів ресторанного господарства.....	58
Список рекомендованих джерел.....	63

ВСТУП

Здійснення управління будь-яким готельно-ресторанним підприємством вимагає систематичної інформації про здійснювані фінансово-економічні процеси, їх характер і обсяг, про наявність трудових і фінансових ресурсів, їх використання і про фінансові результати діяльності.

Основним джерелом такої інформації виступають дані поточного бухгалтерського обліку. Виступаючи обов'язковим видом обліку, який повинно вести кожне підприємство, бухгалтерський облік ставить своїм завданням створення облікової інформації з метою формування достовірної фінансової, податкової, статистичної звітності для прийняття на її основі управлінських рішень.

Інформаційна система, що формується бухгалтерським обліком, забезпечує підприємства, в тому числі і готельно-ресторанні, оперативними даними, необхідними для аналізу та оцінки свого фінансового стану, а також виступає основою управління їх діяльністю. Метою ведення обліку виступає забезпечення повсякденного контролю за правильним, цільовим і ефективним використанням коштів, матеріальних та трудових ресурсів, а також сприянні поліпшення фінансово-економічної діяльності підприємств.

Отже, вивчення студентами принципів бухгалтерського обліку, методики обліку основних господарських операцій, порядку заповнення облікових реєстрів та форм фінансової звітності в сучасних умовах є актуальним.

Вивчення курсу «Бухгалтерський облік» спрямоване на оволодіння навичками оцінки економічних процесів, які відбуваються в суспільстві, вивчення суті та методичних засад бухгалтерського обліку готельно-ресторанних підприємств.

ТЕМА 1 ПРЕДМЕТ ТА ОБ'ЄКТИ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ

1. Предмет бухгалтерського обліку, його принципи.
2. Об'єкти і метод бухгалтерського обліку.

Предмет бухгалтерського обліку, його принципи

Функціонування будь-якої ланки ринкової економіки потребує, щоб її учасники, приймаючи рішення, мали достовірну та об'єктивну інформацію про майно, фінансове становище, результати роботи (прибутки, доходи чи збитки), а також про процеси їх формування як на власному підприємстві, так і в партнерів на підставі попередніх даних. Таку інформацію надає тільки бухгалтерська система обліку.

Бухгалтерський облік використовується в усіх видах підприємницької діяльності – виробничій, комерційній, грошово-кредитній, банківській, страховій, усіх галузях та підгалузях господарювання (промисловості, сільському господарстві, будівництві тощо). В кожному виді діяльності, в кожній галузі господарювання бухгалтерський облік має певні особливості. Проте вихідні положення бухгалтерського обліку є єдиними (спільними) для всіх видів діяльності і в усіх галузях господарювання.

Бухгалтерський облік – одна зі складових системи обліку на підприємстві, являє собою процес формування інформації, яка узагальнюється у формах фінансової звітності. Згідно із Законом України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні» **бухгалтерський облік** – це процес виявлення, виміру, реєстрації, нагромадження, узагальнення, зберігання й передачі інформації про діяльність підприємства зовнішнім і внутрішнім користувачам для прийняття рішень. Фінансова, податкова, статистична й інші види звітності базуються на даних бухгалтерського обліку.

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

При цьому повинні дотримуватися основні *принципи бухгалтерського обліку*.

Об'єкти і метод бухгалтерського обліку

Поняття предмета обліку співзвучно з терміном «об'єкт обліку». **Об'єктом бухгалтерського обліку** є господарські засоби, які групуються за двома ознаками (рис. 1).

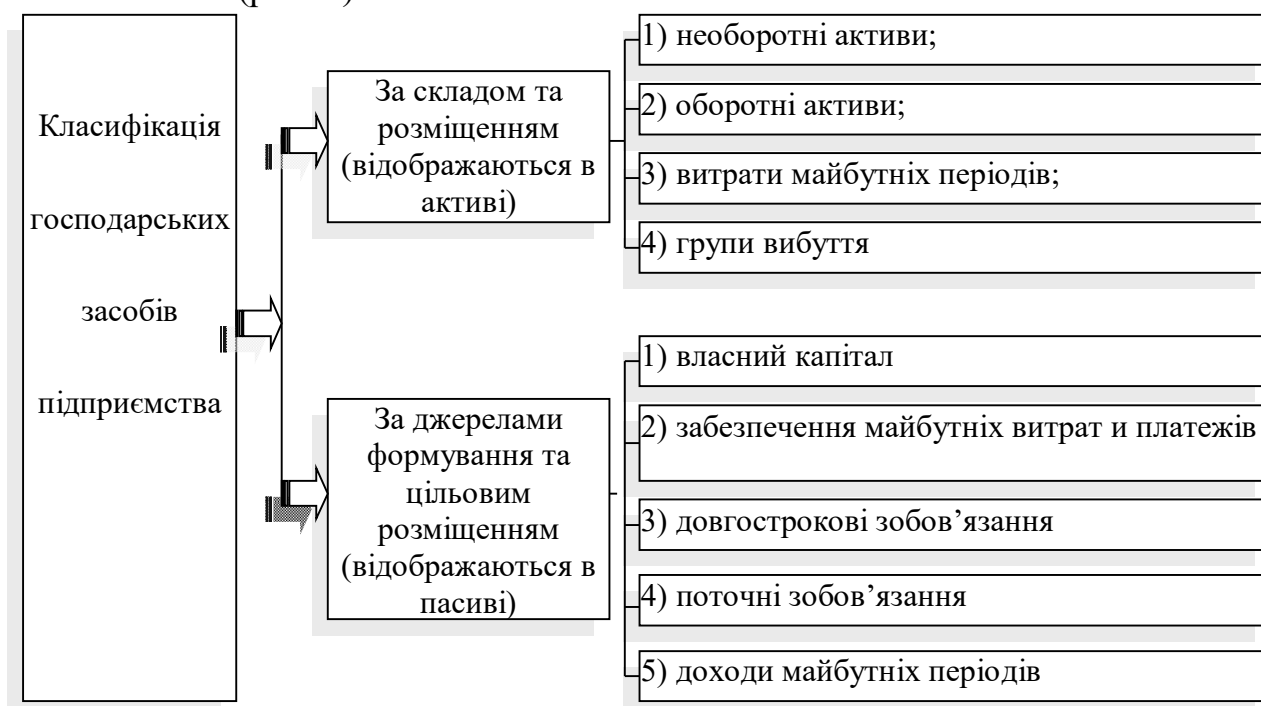


Рисунок 1 – Господарські засоби підприємства (об'єкти обліку)

Прийнято також виділяти й такий окремий об'єкт обліку як *вид діяльності*. Розрізняють звичайну й надзвичайну діяльність (рис. 2).



Рисунок 2 – Види діяльності підприємства

Сукупність способів і приймань, за допомогою яких господарська діяльність відображається в обліку, називається методом бухгалтерського обліку. Елементами методу бухгалтерського обліку виступають (табл. 1).

Таблиця 1 – Перелік елементів методу бухгалтерського обліку

Найменування елемента методу	Призначення
1. Документація, інвентаризація	Систематичне та хронологічне спостереження
2. Баланс і звітність	Узагальнення інформації й забезпечення нею потреб апарату управління
3. Система рахунків, подвійний запис	Реєстрація та класифікація даних обліку з метою їх систематизації в регістрах обліку
4. Оцінка, калькулювання	Вимір економічних процесів і господарських засобів

Розглянуті елементи методу бухгалтерського обліку безпосередньо пов'язані між собою й перебувають у взаємозалежності. Так, майно, його джерела й господарські процеси відображаються в бухгалтерському обліку внаслідок суцільного спостереження, яке здійснюється шляхом документування й інвентаризації. Усі операції, зафіксовані в документах, одержують грошове вираження за допомогою оцінки й калькулювання. Операції групуються в розрізі об'єктів бухгалтерського обліку за допомогою подвійного запису на рахунках. І нарешті, показники діяльності підприємства узагальнюються за допомогою балансу й інших форм звітності, які складаються за даними рахунків. Елементи методу не виступають ізольовано від інших, а навпаки, перебувають у безперервній взаємодії й представляють метод бухгалтерського обліку тільки у своїй єдності.

Питання для самоперевірки та контролю:

1. У чому полягає сутність, актуальність та роль бухгалтерського обліку.
2. Визначити, що є предметом та об'єктом бухгалтерського обліку. Назвати принципи бухгалтерського обліку.
3. Навести групи класифікації господарських засобів підприємства.

*Під час викладення матеріалу використано нормативні та літературні джерела:
[1; 3; 12; 31; 40-41; 50; 51].*

ТЕМА 2 ОБЛІК МАТЕРІАЛЬНИХ І НЕМАТЕРІАЛЬНИХ НЕОБОРОТНИХ АКТИВІВ

1. Сутність, нормативне регулювання, визнання та види оцінки необоротних активів.
2. Порядок обліку основних засобів. Документування операцій з основними засобами.
3. Амортизація основних засобів.
4. Облік інших необоротних активів.

Сутність, нормативне регулювання та види оцінки необоротних активів

Методологічні основи обліку формування в бухгалтерському обліку інформації про необоротні активи та її розкриття у фінансовій звітності підприємства викладені в: НП(С)БО № 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності»; П(С)БО № 7 «Основні засоби» і П(С)БО № 27 «Необоротні активи, утримувані для продажу, і припинена діяльність».

У П(С)БО № 7 «Основні засоби» (п. 5) відзначене, що всі *необоротні активи підприємства* поділяться на:

- 1) *основні засоби*;
- 2) *інші необоротні матеріальні активи* (наприклад, малоцінні необоротні матеріальні активи, тимчасові нетитульні споруди);
- 3) *незавершені капітальні інвестиції в необоротні матеріальні активи* (іншими словами, витрати з будівництва, виготовлення, придбання й поліпшення об'єктів основних засобів з початку і до закінчення зазначених робіт і введення об'єктів у експлуатацію).

Згідно з П(С)БО № 7 **основні засоби** – це матеріальні активи, які підприємство утримує з метою використання їх у процесі виробництва (постачання товарів, надання послуг, здачі в оренду іншим особам або для здійснення адміністративних і соціально-культурних функцій), очікуваний строк використання яких більш одного року.

Бухгалтерський облік основних засобів організовується відповідно до їх типової класифікації. Основні засоби класифікуються за наступними ознаками (рис. 3).

Зі свого боку, **інші необоротні матеріальні активи** представляють собою матеріальні активи, призначені для використання протягом періоду більше одного року (або операційного циклу, якщо він більше одного року) і які не входять до складу основних засобів. До їх складу відносяться: бібліотечні фонди, малоцінні необоротні матеріальні активи, тимчасові (нетитульні) споруди, природні ресурси, інвентарна тара, предмети прокату, інші необоротні матеріальні активи.

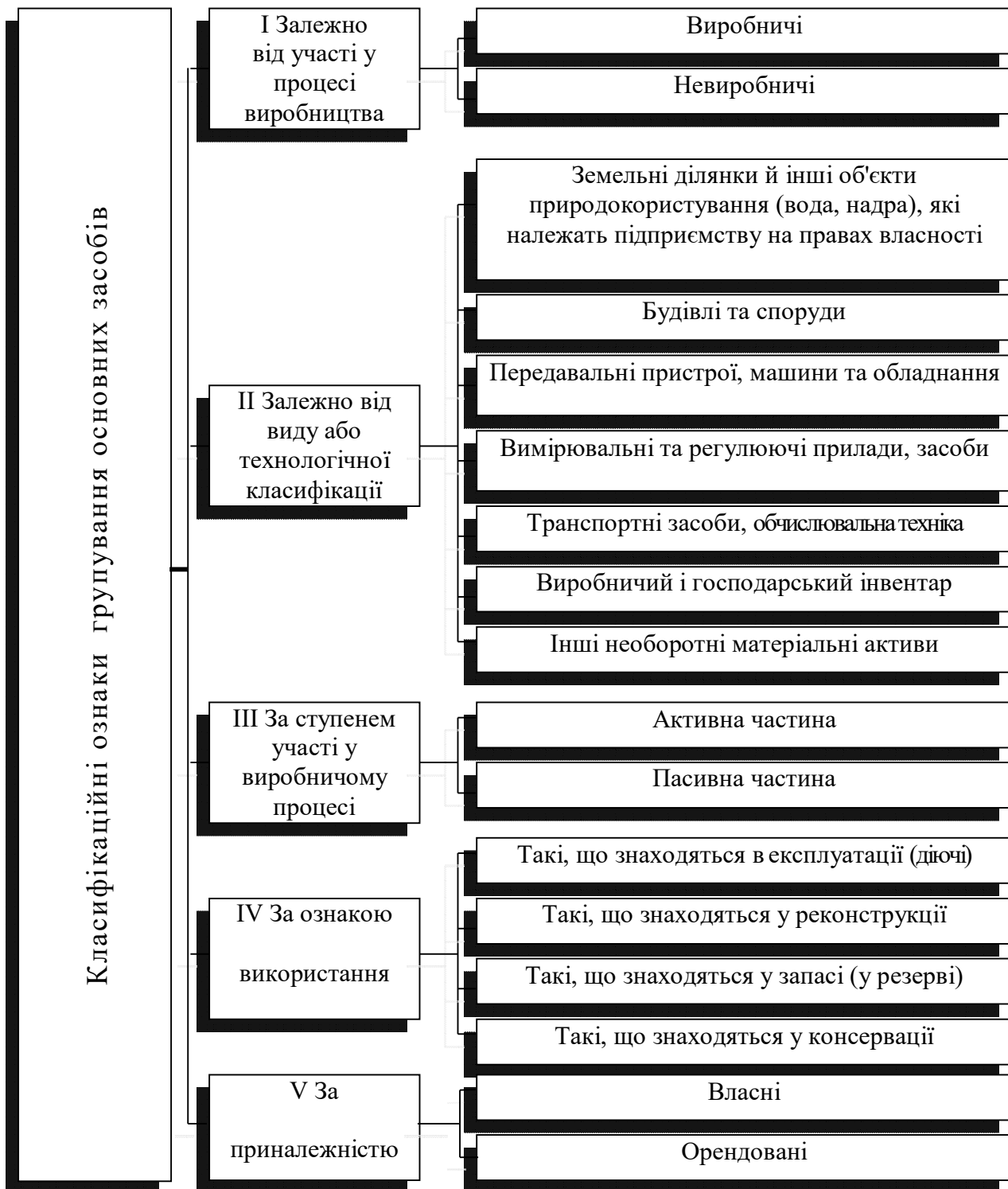


Рисунок 3 – Класифікаційні види основних засобів

Виробничі основні фонди функціонують у сфері матеріального виробництва й переносять свою вартість на продукцію, яка виготовляється, частинами, поступово зношуючись. До *невиробничих основних фондів* належать будинки й спорудження, такі як житлові будинки, дитячі й спортивні заклади, що функціонують з метою задоволення культурно-побутових потреб персоналу підприємства. *Активна частина* основних фондів безпосередньо приймає участь у процесі виробництва та включає машини, механізми, технологічний транспорт, виробниче устаткування та інструмент. Частина основних фондів, яка створює умови для здійснення виробничого процесу, але сама

безпосередньо не бере у ньому участі (будівлі та споруди, тощо), носить назву *пасивної частини*.

Окрім того, необоротні активи прийнято групувати за ознакою фізичної наявності:

1) **матеріальні активи**, тобто активи, що мають фізичну натуральну форму (власне до них і відносяться основні засоби та інші необоротні матеріальні активи);

2) **нематеріальні активи** – засоби подовженого використання, які не мають фізичної натуральної форми і служать легалізацією прав власників або підтримкою їх переваг, що виходять із прав власності (такими прийнято вважати: патенти, авторські права, торговельні знаки, монопольні права і привілеї тощо).

Видами *оцінки основних засобів* підприємства виступають:

1) **первісна вартість** – являє собою історичну (фактичну) собівартість необоротних активів у сумі коштів або справедливої вартості активів, сплачених (переданих, витрачених) для придбання (створення) необоротних активів;

2) **відновна (переоцінена) вартість** – представляє вартість об'єкта основних засобів після переоцінки в сучасних умовах, яка визначається із допомогою індексування (з використанням індексу інфляції);

3) Первісну вартість основних коштів за винятком зносу прийнято називати **залишковою (балансовою) вартістю**.

Знос основних коштів – це втрата ними своїх споживчих властивостей, а отже, і вартості. *Величина зносу відповідає сумі нарахованої амортизації*;

4) **ліквідаційна вартість** – це сума коштів, яку підприємство очікує одержати від реалізації (ліквідації) необоротних активів після закінчення строку їх корисного використання (експлуатації), за винятком витрат, пов'язаних з їх продажем (ліквідацією);

5) **ринкова (справедлива) вартість** – це реальна вартість об'єкта основних фондів на певний момент часу й на певному ринку, яка визначається, виходячи з існуючого попиту та пропозиції на певний вид основних засобів.

Порядок обліку основних засобів

У бухгалтерському обліку основні засоби обліковуються на рахунку 10«Основні засоби», який призначений для обліку й узагальнення інформації про наявність і рух власних або отриманих на умовах фінансового лізингу об'єктів і орендованих цілісних майнових комплексів, віднесених до складу основних засобів. Організація обліку основних засобів така:

1) *синтетичний облік* – здійснюється субрахунках рахунку 10: рах.101 – 109;

2) *за дебетом* рах. 10 відображається надходження основних засобів на баланс, що враховуються за первісною вартістю; сума витрат, пов'язаних з

поліпшенням об'єкта основних засобів, яке обумовлює збільшення майбутніх економічних вигід; сума дооцінки об'єкта основних засобів. *За кредитом* рах. 10 – вибуття основних засобів у результаті продажу, безоплатної передачі, а також у випадку часткової ліквідації об'єкта основних засобів; сума уцінки основних засобів;

3) *аналітичний облік* – здійснюється за кожним інвентарним об'єктом, видами основних засобів, місцями їх експлуатації, матеріально-відповідальними особами.

Приклади бухгалтерських проведеннь із відображення операцій з придбання основних засобів представимо в таблиці 2.

Таблиця 2 – Порядок відображення в обліку операцій придбання основних засобів (автомобіля) за грошові кошти

Господарські операції	Дебет	Кредит
1 Відображено передоплату вартості об'єкта основних засобів	371	311
2 Відображено суму податкового кредиту з ПДВ	641	644
3 Відображено сплату:		
– збору на обов'язкове пенсійне страхування у зв'язку з операцією із відчуження легкового автомобіля;	65	311
– збору на реєстрацію автомобіля	371	311
4 Відображено формування первісної вартості:		
– із суми вартості, оплаченої постачальнику без ПДВ;	152	631
– із суми сплаченого збору на обов'язкове пенсійне страхування;	152	65
– із суми збору за реєстрацію	152	631
5 Відображено списання податкового кредиту	644	31
6 Відображено залік заборгованості	631	371
7 Введено в експлуатацію об'єкт основних засобів за первісною вартістю	105	152

Під час безоплатного одержання первісна вартість об'єкту основних засобів дорівнює справедливій вартості такого об'єкта. Операція безоплатного одержання об'єкта розглядається як збільшення додаткового капіталу на суму, що дорівнює вартості безоплатно отриманого об'єкта без обліку інших витрат і платежів. У бухгалтерському обліку порядок відображення операцій із безоплатного одержання основних засобів буде наступним (табл. 3):

Таблиця 3 – Відображення у бухгалтерському обліку операцій із безоплатного одержання основних засобів

Господарські операції	Дебет	Кредит
1 Відображено формування первісної вартості об'єкта основних засобів	152	424
2 Відображено витрати на транспортування, монтаж, демонтаж	152	685
3 Відображено суму ПДВ за послуги	641	685
4 Введено в експлуатацію об'єкт основних засобів	10	152
5 Відображено визнання доходу одночасно з початком нарахування амортизації	424	745

Прийнято виділяти й особливості обліку операцій з поліпшення технічних характеристик об'єкта основних засобів. Усі витрати, пов'язані з здійсненням поліпшення відносяться на збільшення первісної вартості об'єкта основних засобів і в бухгалтерському обліку супроводжуються наступними записами (табл. 4).

Таблиця 4 – Порядок відображення в бухгалтерському обліку операцій із модернізації об'єкту основних засобів

Господарські операції	Дебет	Кредит
1 Відображено передоплату за предмет, який буде використано для модернізації об'єкта основних засобів	152	424
2 Відображено суму податкового кредиту	641	644
3 Отримано й оприбутковано предмет	209	631
4 Списано суму податкового кредиту	644	631
5 Відображено залік заборгованостей	631	371
6 Списано вартість предмета до складу капітальних інвестицій	152	209
7 Відображено збільшення первісної вартості об'єкта основних засобів	104	152
<i>Сума витрат із ремонту та технічного обслуговування об'єктів відноситься на витрати звітного періоду:</i>		
8 Відображено витрати за ремонт на підставі акта виконаних робіт	977 (85)	631
9 Відображено суму ПДВ	641	631
10 Оплачено ремонт підрядній організації	631	311
11 Списано витрати на фінансовий результат	793	977

У зв'язку із затвердженням у 2007 р. П(С)БО № 27 «Необоротні активи, утримувані для продажу, і припинена діяльність» окремим важливим моментом в організації бухгалтерського обліку основних засобів стає порядок обліку операцій із реалізації необоротних активів (груп вибуття), утримуваних для продажу.

Інформація про доходи від реалізації основних засобів повинна формуватися на субрахунку 712 «Дохід від реалізації інших оборотних активів», а їх облікова вартість на дату балансу (для необоротних активів і групи вибуття, утримуваних для продажу) дорівнює найменшій із двох величин: балансової вартості або чистої вартості реалізації (справедливої вартості активу за вирахуванням очікуваних витрат на його реалізацію) та списується в дебет субрахунку 943 «Собівартість реалізованих виробничих запасів».

На кожен дату балансу необоротні активи, утримувані для продажу, згідно з вимогами п. 10 П(С)БО № 27 відображаються в бухгалтерському обліку та фінансовій звітності (за вартістю, меншою із двох: балансовою або чистою вартістю реалізації з зарахуванням сум коригувань) у складі інших операційних доходів (витрат) звітного періоду.

У Плані рахунків для обліку витрат передбачений субрахунок 946 «Втрати від знецінювання запасів», оскільки суми втрат є втратами від зменшення корисності активів, а дохід показується за кредитом субрахунку 719 «Інші доходи від операційної діяльності», тобто кореспонденцією,

характерною для обліку дооцінки запасів. Наведемо у табл. 5 кореспонденції рахунків бухгалтерського обліку, що демонструють описані ситуації.

Таблиця 5 – Переведення об'єкта основних засобів до складу необоротних активів, утримуваних для продажу

Господарські операції	Дебет	Кредит
<i>Переведення об'єкту основних засобів до складу необоротних активів, утримуваних для продажу:</i>		
– відображено залишкову вартість об'єкта основних засобів, який визнано необоротним активом, утримуваним для продажу;	286	10
– списано суму нарахованого зносу за активом, класифікованим в якості утримуваного для продажу	10	131
<i>Реалізація необоротного активу, утримуваного для продажу:</i>		
– відображено дохід від реалізації необоротного активу, утримуваного для продажу;	377	712
– нараховано податкові зобов'язання із ПДВ;	712	641
– списано балансову вартість реалізованого необоротного активу, утримуваного для продажу	943	286

Порядок документування операцій з основними засобами здійснюється наступним чином:

1) на кожний прийнятий в експлуатацію об'єкт основних засобів складається Акт приймання-передачі (внутрішнього переміщення) основних засобів (форма ОЗ-1);

2) на кожний об'єкт основних засобів відкривається інвентарна картка за формою ОЗ-6, що є реєстром бухгалтерського обліку;

3) для забезпечення цілості інвентарні картки реєструються в спеціальних описах інвентарних карток з обліку основних засобів (форма ОЗ-7), записи в яких здійснюються за класифікаційними групами основних засобів;

4) по місцях використання облік основних засобів ведуть в інвентарних списках (форма ОЗ-9), в яких містяться відомості про кожний об'єкт в експлуатації;

5) внутрішнє переміщення (із запасів у експлуатацію й т.ін.) оформляється Актом приймання-передачі (внутрішнього переміщення) основних коштів (форма ОЗ-1), що складається у двох екземплярах;

6) щомісяця підсумкові дані інвентарних карток на об'єкти, що надійшли, записують у картки обліку руху основних засобів (форма ОЗ-8), які проводять у розрізі груп основних засобів;

7) для нарахування амортизації використовуються розроблені таблиці (форма ОЗ-14) «Розрахунки амортизації основних засобів». (нині форма ОЗ-14 втратила свою актуальність, тому що в ній незручно нараховувати амортизацію за методами, передбаченими П(С)БО № 7. Тому підприємства розрахунки амортизації, як правило, проводять за самостійно розробленими формами);

8) виконані роботи з ремонту основних засобів оформлюються Актом приймання-здачі відремонтованих, реконструйованих і модернізованих об'єктів

(форма ОЗ-2), на підставі якого роблять записи в інвентарних картках із вказівкою вартості всіх цих робіт;

9) вибуття основних засобів оформляється Актом на списання основних засобів (форма ОЗ-3).

До *реєстрів аналітичного обліку* основних засобів відносять Відомість аналітичного обліку капітальних інвестицій №4.1. *Реєстром синтетичного обліку* основних засобів виступає Журнал № 4 за кредитом рахунків 10, 11, 12, 13, 14, 15, 18, 19, 35 – записи в цьому журналі проводиться на підставі первинних і зведених облікових документів (акту приймання-передачі основних засобів, акту списання, розрахунків амортизації і т. ін.).

Амортизація основних засобів

У процесі експлуатації основні засоби поступово зношуються фізично й морально. Не змінюючи свою первісну фізичну форму, вони переносять частинами свою вартість на собівартість новостворюваного продукту (товару, послуги). Згідно з П(С)БО № 7 **амортизація** представляє собою систематичний розподіл амортизаційної вартості необоротних активів (у тому числі об'єктів основних засобів) протягом строку їх експлуатації. **Амортизаційна вартість** – це первісна (переоцінена) вартість основних фондів за винятком їх ліквідаційної вартості.

Знос й амортизація не є тотожними поняттями. Амортизація в грошовій формі виражає знос основних фондів. Вона може не збігатися з розміром зносу в окремій проміжки року, тому що основні фонди зношуються нерівномірно, а амортизація нараховує рівними частками протягом року.

Розрізняють:

1) **фізичний знос** основних фондів – це втрата ними їх первинної вартості, яка викликає їхню поступову непридатність. Причинами фізичного зносу можуть бути вплив процесу діяльності, а також вплив навколишнього середовища;

2) **моральний знос** основних фондів – передчасне знецінення основних фондів унаслідок технічного прогресу.

Основні аспекти нарахування й обліку амортизації підприємствами наведено у таблиці 6.

Таблиця 6 – Організаційні аспекти нарахування амортизації основних засобів підприємствами

Характеристика амортизації	Пояснення
Об'єкти нарахування амортизації	основні засоби, окрім землі
Нарахування амортизації	здійснюється щомісяця протягом строку корисного використання об'єкта основних засобів
Амортизація нараховується	починаючи з місяця, наступного за місяцем, в якому об'єкт був введений в експлуатацію
При зміні строку корисного використання об'єкта основних засобів	амортизація нараховується, виходячи з нового строку корисного використання, починаючи з місяця, наступного за місяцем його зміни
При реконструкції, модернізації, добудування об'єкта основних засобів	нарахування амортизації припиняється
Нарахування амортизації припиняється	починаючи з місяця, наступного за місяцем вибуття об'єкта основних засобів

Згідно з п. 26 П(С)БО № 7 підприємство застосовує на вибір один з п'яти методів нарахування амортизації.

Коротко охарактеризувати сутність п'яти методів нарахування амортизації можна наступним чином:

1. *Прямолінійний метод* – річна сума амортизації визначається як добуток амортизаційної вартості та строку корисної експлуатації (T):

$$\sum A^{р\text{іч}} = \frac{\text{Амортизац. варт.} - \text{сть}}{T} \quad (1)$$

Переваги методу: характеризується простотою розрахунків амортизації, а також можливістю рівномірного розподілення амортизації об'єкта основних засобів у кожному звітному періоді. *Недоліки*: не враховується моральний знос основних засобів і зростання витрат на ремонт по мірі їх експлуатації.

2. *Метод зменшення залишкової вартості* – річна сума амортизації визначається множенням залишкової (первісної) вартості й норми амортизації:

$$\sum A^{р\text{іч}} = \text{Залиш. варт.} - \text{сть} (\text{Перв. варт.} - \text{сть}) \times H_A \quad (2)$$

при цьому

$$H_A = 1 - \sqrt[T]{\frac{\text{Ліквід. варт.} - \text{сть.}}{\text{Перв. варт.} - \text{сть}}} \quad (3)$$

Переваги методу: протягом перших років експлуатації об'єкта за допомогою нарахування амортизації накопичується значна сума коштів, необхідних для його відновлення. *Недоліки*: метод базується на порівняно складних математичних розрахунках і тому не дуже зручний у використанні.

3. *Метод прискореного зменшення залишкової вартості* – річна сума амортизації визначається множенням залишкової (первісної) вартості й норми амортизації та подвоюється:

$$\sum A^{р\text{іч}} = \text{Залиш. варт.} - \text{сть} (\text{Перв. варт.} - \text{сть}) \times H_A \times 2 \quad (4)$$

Переваги й недоліки методу: аналогічні методу зменшення залишкової вартості. *Застосування:* відповідає своєму призначенню лише за умов невеликих строків експлуатації й при досить великій ліквідаційній вартості.

Особливістю застосування цього методу виступає те, що під час розрахунку амортизації останнього року її сума розраховується таким чином, щоб залишкова вартість об'єкта наприкінці терміну його експлуатації була б не меншою за його ліквідаційну вартість.

4. *Кумулятивний метод* – річна сума амортизації визначається множенням амортизаційної вартості й кумулятивного коефіцієнта. Останній дорівнює відношенню кількості років, що залишаються до кінця строку експлуатації, поділених на суму чисел років його експлуатації:

$$\sum A^{PIЧ} = \text{Амортиз. варт.} - \text{сть} \times K_K, \quad (5)$$

при цьому

$$K_K = \frac{T - (j - 1)}{1 + \dots + T} \quad (6)$$

Переваги методу: у перші роки амортизується більша вартість об'єкта основних засобів. Забезпечується можливість збільшення частини витрат на ремонт виробництва, що доводяться на останні роки без збільшення витрат. *Недоліки:* сума зносу часто не узгоджується ні з фактичним використанням основних засобів, ні з обсягами виробленої продукції.

5. *Виробничий метод* – місячна сума амортизації визначається множенням фактичного місячного обсягу продукції (H_{VIP}^{MIC}) на виробничу ставку амортизації. Остання визначається розподіленням вартості об'єкта основних засобів і загального обсягу робіт ($N_{ЗАГ}$):

$$\sum A^{MIC} = H_{VIP}^{MIC} \times H_A,$$

при цьому

$$H_A = \frac{AmВарт - \text{ть}}{N_{ЗАГ}} \quad (8)$$

Переваги методу: простота та зручність розрахунків. Найбільш зручно застосовувати для устаткування, рухомого складу, що використовується нерівномірно, з різним навантаженням (наприклад, літаки, поїзди). *Недоліки:* неможливо або дуже складно визначити фактичний обсяг продукції, зробленої з використанням того або іншого активу. Окрім того, в умовах нестабільної економічної ситуації застосування цього методу є проблематичним, оскільки достатньо важко прогнозувати обсяги продукції на декілька років уперед.

Згідно з п. 30 П(С)БО № 7 суму нарахованої амортизації підприємства відображають шляхом збільшення суми витрат підприємства й зносу основних засобів.

Для обліку зносу «Інструкція про застосування Плану рахунків» передбачає використання рахунку 13 «Знос (амортизація) необоротних активів». За дебетом рахунку 13 відображають зменшення суми зносу (у

випадках вибуття активу (незалежно від причини); уцінки активу, який раніше не дооцінювали; уцінки раніше дооціненого активу). За кредитом рахунку 13 відображають суми нарахованої амортизації, а також збільшення зносу необоротних активів у випадку їх дооцінки.

Нарахування амортизації відображають оборотом за кредитом рах. 13 у кореспонденції з рахунками обліку витрат. Якщо підприємство для обліку витрат застосовує рахунки тільки класу 9, при нарахуванні амортизації рах. 13 кореспондуються безпосередньо з рахунками обліку витрат діяльності (табл. 7).

Таблиця 7 – Порядок відображення нарахування амортизації основних засобів

Господарські операції	Дебет	Кредит
Нараховано амортизацію виробничих основних засобів	23	131
Нараховано амортизацію адміністративних основних засобів	92	131
Нараховано амортизацію на основні засоби, отримані безкоштовно, й відображено дохід у сумі нарахованої амортизації	23, 91, 92, 93, 94	131
	424	745

Облік інших необоротних активів

Інші необоротні матеріальні активи – це матеріальні активи, призначені для використання протягом періоду більше одного року (або операційного циклу, якщо він більше одного року) і які не входять до складу основних засобів. Організаційні аспекти обліку інших необоротних матеріальних активів (НМА) полягають у наступному:

– *синтетичний облік* – здійснюється на рахунку 11 «Інші необоротні матеріальні активи» та його відповідних субрахунках;

– *класифікація* інших НМА для цілей бухгалтерського обліку: бібліотечні фонди (рах.111); малоцінні необоротні матеріальні активи (рах.112); тимчасові (нетитульні) споруди (рах.113); природні ресурси (рах.114); інвентарна тара (рах.115); предмети прокату (рах.116); інші необоротні матеріальні активи (рах.117).

Способи надходження, структура первісної оцінки, документальне оформлення операцій з іншими НМА аналогічно порядку оформлення операцій з основними засобами. Підприємства самостійно встановлюють вартісні ознаки, за якими необоротні активи відрізняються від малоцінних швидкозношуваних предметів. Бухгалтерський облік операцій за рах. 11 «Інші необоротні матеріальні активи» наведений у таблиці 8.

Таблиця 8 – Порядок відображення в бухгалтерському обліку операцій з іншими необоротними матеріальними активами

Господарські операції	Дебет	Кредит
Введено в експлуатацію об'єкти інших необоротних матеріальних активів	11	153
Відображено безоплатне отримання інших необоротних матеріальних активів	11	424
Відображено отримання інших необоротних матеріальних активів, як внеску до статутного фонду	11	46
Відображено суму зносу інших необоротних матеріальних активів	11	132
Оприбутковано надлишки, виявлені у процесі інвентаризації	11	719
Відображено дооцінку інших необоротних матеріальних активів	11	153
Відображено уцінку інших необоротних матеріальних активів	975	11

Питання для самоперевірки та контролю:

1. Обґрунтувати порядок класифікації необоротних активів. Сформулювати сутність категорії «основні засоби».
2. Розкрити порядок групування основних засобів. Охарактеризувати кожен з класифікаційних груп основних засобів.
3. Методи оцінки основних засобів: пояснити особливості застосування залежно від типу операцій з основними засобами.
4. Охарактеризувати порядок будови рахунку 10 «Основні засоби». Навести приклади типових бухгалтерських проведення з обліку основних засобів.
5. Назвати типові форми документів, що використовують для документального оформлення операцій з основними засобами
6. Амортизація і знос основних засобів: пояснити відмінність між двома термінами.
7. Розкрити сутність методів нарахування амортизації основних засобів.

*Під час викладення матеріалу використано нормативні та літературні джерела:
[1 – 3; 12 – 13; 16; 23 – 28; 40 – 41; 50].*

ТЕМА 3 ОБЛІК ГРОШОВИХ КОШТІВ, КРЕДИТНИХ ТА РОЗРАХУНКОВИХ ОПЕРАЦІЙ

1. Порядок обліку та документальне оформлення руху грошових коштів.
2. Бухгалтерський облік операцій на поточному рахунку підприємства та інших банківських рахунках.
3. Облік розрахункових операцій.

Порядок обліку та документальне оформлення руху грошових коштів

Грошові кошти включають в себе:

- 1) *готівку*;
- 2) *кошти на рахунках в банках*;
- 3) *депозити до запитання*.

Операції підприємства з грошовими коштами, а також збереження наявних коштів та здійснення розрахунків здійснюються через касу. **Каса** – приміщення або місце здійснення розрахунків готівкою, а також приймання, видачі, зберігання наявних коштів, інших цінностей і касових документів. **Касові операції** – операції підприємств між собою та з фізичними особами, які пов'язані із прийманням і видачею готівки під час проведення розрахунків через касу з відображенням певних операцій у відповідних книгах обліку. **Ліміт залишку готівки в касі** – граничний розмір суми готівки, який може залишатися у касі в неробочий час.

Під час проведення касових операцій підприємство чітко додержується вимог Положення № 637 (Постанова Правління НБУ «Про ведення касових операцій у національній валюті України» від 15.12.04 р.).

Основними *вимогами до організації розрахунків готівкою* між підприємствами виступають:

- підприємство самостійно встановлює ліміт каси й зберігати готівку в ній у позаробочий час воно має право тільки в межах затвердженого ліміту каси;
- якщо ліміт каси не встановлений – він вважається нульовим;
- ліміт каси не встановлюється для банків і підприємців;
- гранична сума розрахунку готівкою одного підприємства з іншим підприємством протягом одного дня становить 10 тис. грн. Платежі, що перевищують зазначену суму, повинні здійснюватися в безготівковій формі;
- наявна виручка може використовуватися підприємствами для забезпечення потреб, які виникли у процесі діяльності, а також для проведення розрахунків з бюджетними і державними цільовими фондами із податків і зборів;
- готівка отримана в установах банку на інші виплати повинна видаватися в той же день. Суми отримані в банку і не використані за призначенням у встановлений термін повертається в банк не пізніше, ніж на

наступний робочий день, або можуть залишатися в касі, якщо вони в межах встановленого ліміту.

Документальне оформлення касових операцій здійснюється наступним чином:

1. Наявні кошти, що надходять у касу підприємства, повинні вчасно оприбутковуватися (тобто враховуватися в касі). Будь-яке надходження готівки у касу оформлюється *прибутковим касовим ордером* (типова форма КО-1). Обов'язково при оформленні форми ПКО-1 також робиться запис у касовій книзі.

2. Видача готівки з каси здійснюється на підставі *видаткових касових ордерів* (типова форма КО-2). Прикладом видачі готівкових коштів, яка оформлюється видатковим касовим ордером, є *видача готівки під звіт* (для здійснення витрат, пов'язаних з виробничими / господарськими потребами підприємства, на закупівлю сільськогосподарської продукції, а також на відрядження).

3. Прибуткові й видаткові касові ордери реєструються бухгалтерією в *журналах реєстрації прибуткових і видаткових касових ордерів* (типова форма КО-3). Журнал реєстрації побудований так, що за його даними здійснюється контроль за цільовим призначенням грошової готівки, отриманої та витраченої підприємством.

4. Усі надходження й витрачання готівки підприємства враховуються в касовій книзі (типова форма КО-4), яка використовується для обліку руху грошей у касі. Кожне підприємство, яке має касу, веде тільки одну касову книгу, яка пронумерована, прошита й опечатана сургучем.

Для узагальнення інформації про наявність і рух коштів у касі підприємства використовується *рахунок 30 «Каса»* (табл. 9).

Таблиця 9 – Характеристика рахунку 30 «Каса»

<i>Рахунок 30 «Каса» – рахунок активний балансовий</i>	
Субрахунки:	субрах. 301 «Каса в національній валюті»
	субрах. 302 «Каса в іноземній валюті» (важливо: облік операцій у валюті в перерахуванні на національну валюту ведеться за кожним видом валюти окремо)
Структура рахунку:	надходження коштів у касу підприємства відображається за <i>дебетом</i>
	видача грошової готівки з каси підприємства відображається за <i>кредитом</i>

Приклади типових операцій за рахунком 30 «Каса» представлені в таблиці 10.

Таблиця 10 – Типові операції за рахунком 30 «Каса»

Господарські операції	Дебет	Кредит
1. Отримано кошти з поточного рахунку	30	311
2. Отримано кошти як погашення дебіторської заборгованості за товари (роботи, послуги)	30	36
3. Отримані від засновників внески до статутного капіталу	30	46
4. Видано підзвітній особі аванс на господарські потреби або на відрядження	372	30
5. Оплачені з каси нараховані дивіденди	67	30

Касові операції пов'язані і з операціями з *іншими коштами* підприємства: до інших коштів (рах. 33 «Інші кошти») відносяться грошові документи й кошти в дорозі. **Грошові документи** – це документи в національній та іноземній валюті, які перебувають у касі (рах. 331 і рах. 332), і до яких відносяться: поштові марки, сплачені проїзні документи, сплачені путівки в санаторії, пансіонати, будинку відпочинку. У свою чергу, **кошти в дорозі** – це грошові суми, внесені в каси банків, ощадні каси або поштові відділення для подальшого їх зарахування на розрахункові або інші рахунки підприємства (рах. 333 і рах. 334). *Грошові документи не є коштами*, і тому відображаються в балансі в складі інших оборотних активів.

Бухгалтерський облік операцій на поточному рахунку підприємства та інших банківських рахунках

У перелік документів, необхідних для відкриття рахунку підприємства у банківських установах входять: заява про відкриття рахунку; копія свідоцтва про державну реєстрацію юридичної особи в органах державної влади; копія установчого документа; копія довідки про внесення юридичної особи в ЄДРПОУ; копія документа, що підтверджує взяття юридичної особи на облік в органі ДПС; картка зі зразками підписів і відбитка печатки. У цю картку заносяться зразки підписів осіб, яким відповідно до законодавства України й установчих документів юридичної особи надане право розпоряджатися рахунком і підписувати розрахункові документи.

Основні організаційні моменти та порядок обліку коштів на рахунках у банках представлені на рис. 4. Перераховані на рис. 4 види розрахункових документів використовуються при безготівкових розрахунках і, у свою чергу, є платіжними інструментами при здійсненні розрахункових операцій. **Розрахунковий документ** являє собою оформлене у вигляді документа на паперовому або електронному носії розпорядження: *платника* (здійснити платіж певної грошової суми одержувачеві коштів) та *одержувача коштів* (*утримувача*) (на списання коштів з рахунку платника й перерахування на рахунок, зазначений одержувачем коштів).

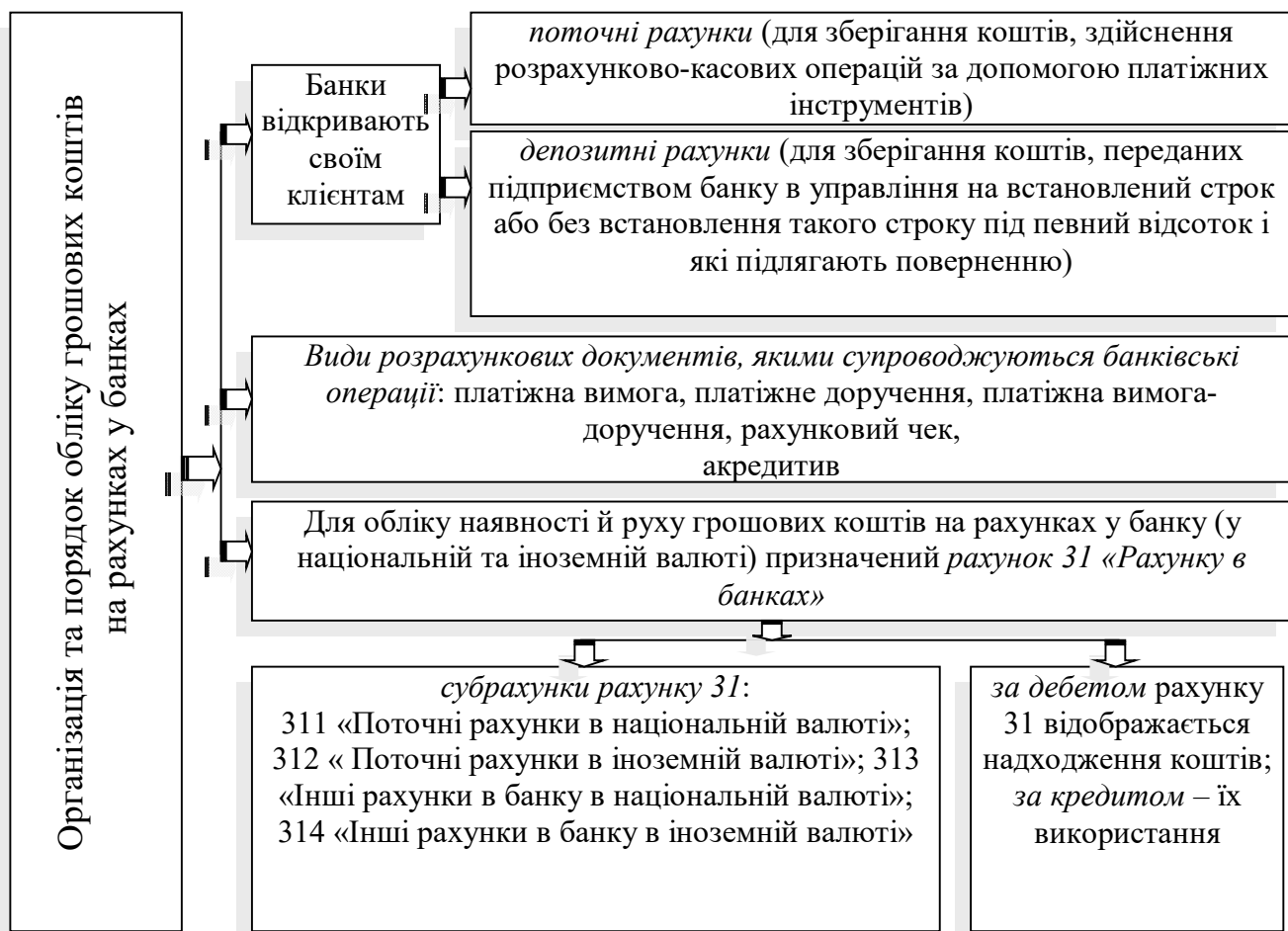


Рисунок 4 – Організація та порядок обліку коштів на рахунках у банках

Платіжна вимога – документ, який містить вимогу одержувача коштів до боржника (платникові) про сплату певної грошової суми грошей через банк. **Платіжне доручення** – розпорядження власника рахунку обслуговуючому його банку перевести певну грошову суму на рахунок одержувача коштів, відкритий у цьому або іншому банку. **Платіжна вимога-доручення** – комбінований розрахунковий документ, який поєднує платіжну вимогу й платіжне доручення. Частину документа «платіжна вимога» заповнює одержувач, а частину – «доручення» – заповнює платник при оплаті. **Акредитив** – розрахунковий документ, який містить доручення банку платника банку одержувача оплатити товар (послуги) лише при виконанні одержувачем умов, зазначених в акредитиві. **Чек** – письмовий наказ банку власника поточного рахунку про виплату певній особі суми грошей, зазначеної в ньому.

Крім перерахованих форм, при здійсненні безготівкових розрахунків також застосовується й **розрахунки по інкасо** – це банківська операція, за допомогою якої банк із доручення й за рахунок клієнта на підставі розрахункових документів здійснює дії з одержання платежу. Розпорядження платника про здійснення розрахунків називається **акцепт**.

Узагальнену інформацію про залишки коштів по операціях, переліку самих операцій по рахунку банки надають своїм клієнтам у спеціальному документі – **виписці**.

Приклади бухгалтерських проведеннь за рахунком 31 «Рахунки в банках» представлені в таблиці 11.

Таблиця 11 – Приклади бухгалтерських проведеннь за рахунком 31 «Рахунки в банках»

Господарські операції	Дебет	Кредит
1. Внесено готівку на поточний рахунок з каси	31	30
2. Отримано оплату за товари (роботи, послуги)	31	36
3. Повернено раніше виданий аванс	31	371
4. Придбані проїзні квитки працівникам підприємства	331	31
5. Повернено залишок невикористаного цільового фінансування	48	31

Облік розрахункових операцій

Організаційні моменти обліку розрахункових операцій розглядаються крізь «призму» порядку обліку дебіторської заборгованості, тобто в складі останньої й знаходять своє відображення рахунки обліку розрахунків.

З економічної точки зору дебіторська заборгованість є складовим елементом обігових активів підприємства. **Оборотні кошти** – це кошти, які обслуговують процес господарської діяльності, беруть участь одночасно й у процесі виробництва, і в процесі реалізації продукції. Методологічні принципи формування в бухгалтерському обліку інформації про дебіторську заборгованість і її розкриття у фінансовій звітності регламентуються нормами П(С)БО № 10 «Дебіторська заборгованість».

Дебіторська заборгованість – це сума заборгованості дебіторів підприємству на певну дату. **Дебітори** – це юридичні й фізичні особи, які внаслідок минулих подій заборгували підприємству певні суми коштів (їх еквівалентів або інших активів).

Дебіторська заборгованість класифікується за наступними ознаками:

I. *Виходячи із термінів погашення:*

1.1 довгострокова дебіторська заборгованість;

1.2 поточна дебіторська заборгованість.

Ця класифікація використовується при обчисленні резерву сумнівних боргів та розкривається у примітках до фінансової звітності.

II. *За об'єктами, щодо яких виникли зобов'язання дебіторів:*

2.1 дебіторська заборгованість, пов'язана з нормальною діяльністю підприємства із реалізації продуктів, товарів, робіт, послуг (у свою чергу, включає: дебіторську заборгованість за продукцію, товари, роботи, послуги; векселя, отримані в забезпечення дебіторської заборгованості за продукцію, товари, роботи, послуги);

2.2 дебіторська заборгованість, що не пов'язана з реалізацією продукції, товарів, робіт, послуг, а виникає внаслідок здійснення інших операцій (у свою чергу, включає: дебіторську заборгованість із виданих авансів; дебіторську заборгованість із розрахунків з бюджетом; дебіторську заборгованість із нарахованих доходів; дебіторську заборгованість із внутрішніх розрахунків).

III. *Виходячи із своєчасності оплати боржником дебіторської заборгованості:*

3.1 дебіторська заборгованість, термін сплати якої не наступив (нормальна);

3.2 дебіторська заборгованість, не сплачена в термін (прострочена);

3.3 дебіторська заборгованість, за якою минув термін позовної давності (безнадійна).

Прийнято виділяти ще два особливі види дебіторської заборгованості:

1) **відстрочені податкові активи** – сума податку на прибуток, що підлягає відшкодуванню у наступних періодах і виникає у випадку, коли обліковий прибуток менший за прибуток, обчислений за податковим обліком. Відстрочені податкові активи відображаються у рядку 060 Балансу у складі довгострокової дебіторської заборгованості;

2) **витрати майбутніх періодів** – витрати, здійснені у звітному періоді, але які будуть визнані витратами у майбутніх звітних періодах згідно з принципом відповідності доходів та витрат. Такі витрати тимчасово відображаються в окремому розділі Балансу.

Поточна дебіторська заборгованість – сума дебіторської заборгованості, яка виникає в ході нормального операційного циклу або буде погашена протягом 12 місяців з дати балансу.

Довгострокова дебіторська заборгованість – сума дебіторської заборгованості фізичних і юридичних осіб, яка не виникає в ході нормального операційного циклу або буде погашена після 12 місяців з дати балансу.

Дебіторська заборгованість, не сплачена в строк (*прострочена*) включає в себе: **сумнівну дебіторську заборгованість** – тобто поточну дебіторську заборгованість за продукцію, товари, роботи, послуги, щодо якої існує непевність її погашення боржником; **безнадійну дебіторську заборгованість** – поточну дебіторську заборгованість, щодо якої існує впевненість про її неповернення боржником або за якої пройшов строк позовної давнини.

Для накопичення інформації про дебіторську заборгованість і відображення операцій з нею в Плані рахунків передбачені: рахунки класу 1 «Необоротні активи», а також рахунки класу 3 «Кошти, розрахунки й інші активи» (рис. 5).

Довгострокові векселі отримані – це векселі, які одержані у забезпечення довгострокової дебіторської заборгованості. **Інша довгострокова дебіторська заборгованість** – представлена іншими видами розрахунків, які не можуть бути віднесені до попередніх видів.

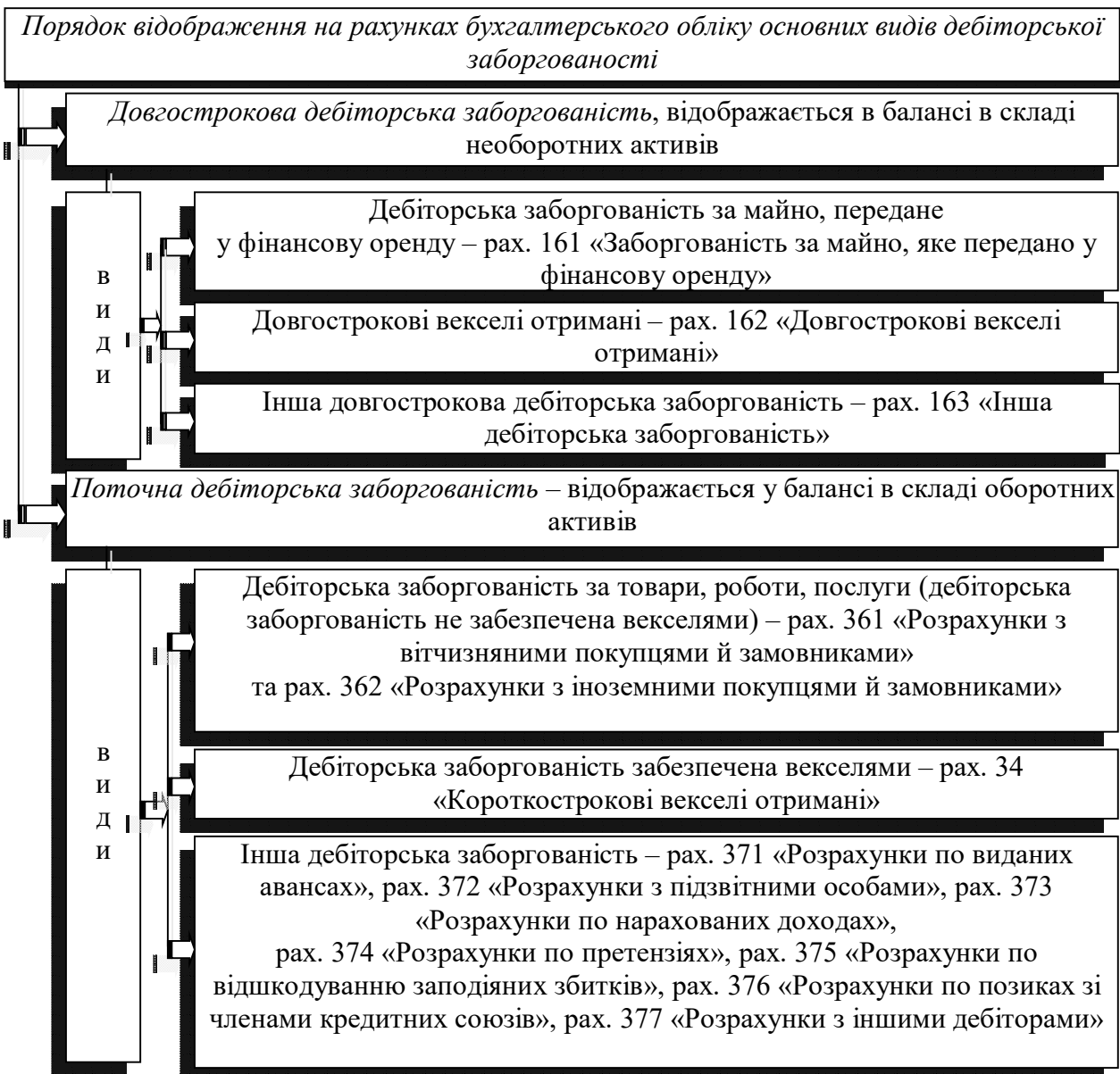


Рисунок 5 – Рахунки бухгалтерського обліку дебіторської заборгованості

Аналітичний облік довгострокової дебіторської заборгованості ведеться за кожним дебітором, за видами заборгованості, термінами її виникнення й погашення.

Поточна дебіторська заборгованість за продукцію (товари, роботи, послуги) виникає, коли підприємство реалізує продукцію (товари, роботи, послуги) в кредит (з відстрочкою платежу).

Дебіторська заборгованість за товари, роботи, послуги (дебіторська заборгованість не забезпечена вексями) – це заборгованість покупців або замовників за надані їм продукцію, товари, роботи або послуги.

Крім названих на рис. 18 рахунків, для обліку дебіторської заборгованості використовується також позабалансовий рахунок 071 «Списана дебіторська

заборгованість». На цьому рахунку обліковується списана дебіторська заборгованість протягом не менше трьох років з дати списання для спостереження за можливістю її стягнення у випадку зміни майнового положення боржника.

Відповідно до П(С)БО №10 в Україні облік безнадійної заборгованості, пов'язаної з реалізацією продукції (товарів, робіт, послуг), здійснюється методом створення *резерву сумнівних боргів* на основі балансу. Резерв сумнівних боргів корегує величину дебіторської заборгованості до її реалізаційної вартості, і дозволяє підприємству показати, що відповідна сума не може бути стягнена з дебіторів. Згідно з п. 8. П(С)БО № 10 передбачені наступні *методи визначення розміру резерву сумнівних боргів*:

- *1-ий метод* – виходячи із платоспроможності окремих дебіторів;
- *2-ий метод* – на основі класифікації дебіторської заборгованості по строках її непогашення.

Класифікація дебіторської заборгованості здійснюється групуванням по строках її непогашення із встановленням коефіцієнта сумнівності для кожної групи. **Коефіцієнт сумнівності** – це відсоток сумнівних боргів від загальної суми дебіторської заборгованості встановленої групи. Коефіцієнт сумнівності встановлюється підприємством, виходячи з фактичної суми безнадійної дебіторської заборгованості за продукцію (товари, роботи, послуги) за попередні періоди. Як правило, коефіцієнт зростає зі збільшенням строків непогашення дебіторської заборгованості.

Дебіторська заборгованість за продукцію (товари, роботи, послуги) у балансі відображається за первісною і чистою реалізаційною вартістю. Також відображається окремим рядком величина резерву сумнівних боргів. У підсумок балансу включається чиста реалізаційна вартість дебіторської заборгованості за продукцію (товари, роботи, послуги), яка визначається так:

$$ДЗ_{ЧРВ} = ДЗ_{ПЕРВ.ВАРТ.} - РСБ, \quad (9)$$

де $ДЗ_{ЧРВ}$ – чиста реалізаційна вартість дебіторської заборгованості за продукцію (товари, роботи, послуги);

$ДЗ_{ПЕРВ.ВАРТ.}$ – первісна вартість дебіторської заборгованості за продукцію (товари, роботи, послуги);

$РСБ$ – резерв сумнівних боргів.

Для нарахування й обліку резервів сумнівних боргів Планом рахунків передбачено балансовий контрактивний рахунок 38 «Резерв сумнівних боргів». Створення резерву відображається у кореспонденції з рахунками обліку витрат та рахунками обліку дебіторської заборгованості. Приклади типових бухгалтерських записів за операціями обліку резерву сумнівних боргів наведені у таблиці 12.

Таблиця 12 – Відображення у бухгалтерському обліку резерву сумнівних боргів

Господарські операції	Дебет	Кредит
1. Нараховано резерв сумнівних боргів на дату балансу	944	38
2. Списано безнадійну дебіторську заборгованість протягом звітного періоду	38	36
3. Відображено перевищення безнадійних боргів над розміром нарахованого резерву сумнівних боргів	944	36

Аналітичний облік на рахунку 38 «Резерв сумнівних боргів» ведеться в розрізі боржників або за термінами непогашення дебіторської заборгованості.

Питання для самоперевірки та контролю:

1. У чому полягає порядок обліку касових операцій?
2. Охарактеризувати особливості побудови рахунку 30 «Каса» як основного джерела узагальнення інформації про наявність і рух коштів у касі підприємства.
3. Сформулювати основні етапи документального оформлення касових операцій.
4. Розкрити питання обліку інших коштів та порядку обліку грошових документів й коштів у дорозі на рахунку 33 «Інші кошти».
5. Визначити організацію обліку коштів на рахунках у банках. У чому полягають організаційні засади відкриття банками рахунків підприємств?
7. Розкрити методичні засади обліку дебіторської заборгованості. Яким чином визначається чиста реалізаційна вартість дебіторської заборгованості? Сформулювати поняття резерву сумнівних боргів.

*Під час викладення матеріалу використано нормативні та літературні джерела:
[1 – 3; 12 – 13; 15; 18; 25; 28; 33; 39 – 40; 45; 48 – 49; 51].*

ТЕМА 4 ОБЛІК ВИТРАТ НА ОПЛАТУ ПРАЦІ І РОЗРАХУНКІВ З ПРАЦЮЮЧИМИ

1. Заробітна плата: поняття, види та форми.
2. Нарахування й утримання із заробітної плати
3. Первинні документи та реєстри за операціями із заробітною платою.
4. Синтетичний облік праці та її оплати на підприємстві.

Заробітна плата: поняття, види та форми

Питання державного й договірною регулювання оплати праці, прав працівника на оплату праці та їх захисту визначаються Конституцією України, Кодексом Законів про працю України (КЗпП), Законом України «Про оплату праці», Інструкцією № 5 зі статистики заробітної плати та ін. нормативно-правовими актами. Відповідно до ст. 94 КЗпП та ст. 1 Закону України «Про оплату праці» **заробітна плата** – це винагорода, обчислена, як правило, у грошовому виразі, яку за трудовим договором власник або уповноважений ним орган виплачує працівникові за виконану ним роботу.

Загальна структура заробітної плати подана в ст. 2 Закону «Про оплату праці». Відповідно до норм зазначених документів фонд оплати праці підприємства складається з (рис. 6).

Наведена на рис. 6 класифікація виплат працівникам не єдино можлива. Так, П(С)БО № 26 передбачає наступну класифікацію виплат: поточні виплати працівникам; виплати при звільненні; виплати по закінченню трудової діяльності; інші виплати працівникам (виплати інструментами власного капіталу й інші довгострокові виплати). Чинним законодавством передбачене надання громадянам, що працюють на підприємствах, обов'язкової державної соціальної гарантії – мінімальної заробітної плати. **Мінімальна заробітна плата** (згідно зі ст. 3 Закону «Про оплату праці») являє собою законодавчо встановлений розмір заробітної плати за просту, некваліфіковану працю, нижче якого не може виконуватися оплата за виконану працівником місячну, погодинну норму праці (обсяг робіт).

Основними документами, що визначають застосування на підприємстві оплати праці, розміри основної та додаткової зарплати, преміювання працівників тощо, є: колективний договір, Положення про преміювання на підприємстві, Положення про вислугу років.

Вітчизняним законодавством виділяється й поняття «*середня заробітна плата*», порядок нарахування якої затверджений Інструкцією № 5 від 13.01.04р. Згідно зі ст. 96 КЗпП України основою організації оплати праці є *тарифна система оплати праці*, яка складається з тарифних сіток, тарифних ставок, схеми посадових окладів і тарифно-кваліфікаційних характеристик (довідники).

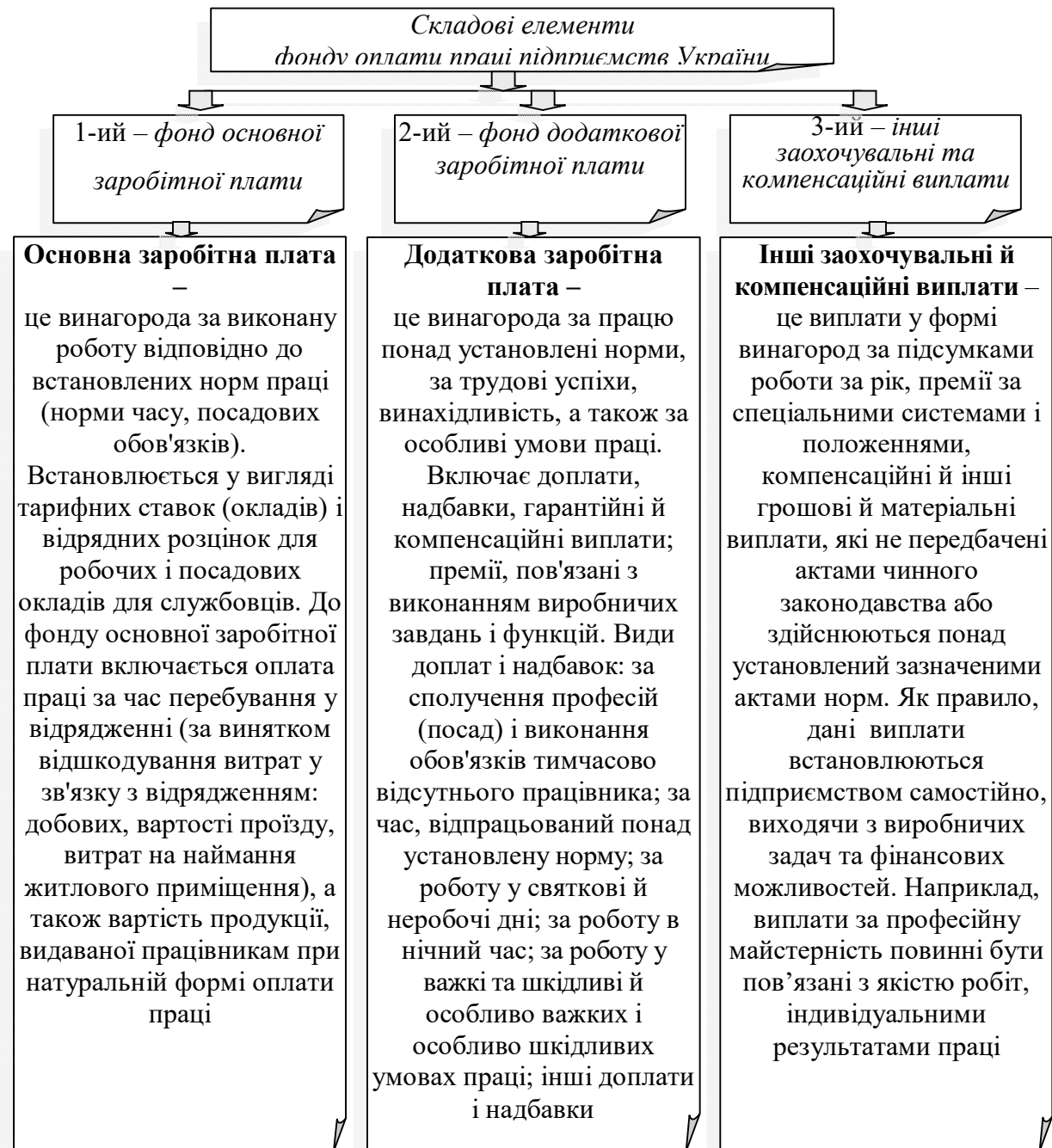


Рисунок 6 – Склад фонду оплати праці підприємства

Тарифна система оплати праці – це сукупність правил, за допомогою яких забезпечується порівняльна оцінка праці залежно від кваліфікації, умов її виконання, відповідальності, значення галузі та інших факторів, що характеризують якісну сторону праці. В умовах ринкової економіки набули розповсюдження форми оплати праці за кінцевий результат – у процентах до одержаного доходу або прибутку.

Нарахування й утримання із заробітної плати

Із процесом нарахування й виплати заробітної плати пов'язана необхідність нарахування відповідних сум, які підприємство розраховує виходячи із суми витрат на оплату праці й самостійно перераховує в соціальні фонди (так звані **нарахування на заробітну плату**), а також відрахувань, які утримуються підприємствами із заробітної плати кожного працівника й перераховуються в бюджет і соціальні фонди (так звані **утримання із заробітної плати**). *Утримання із заробітної плати відрізняються від нарахувань тим, що джерелом виплати є доходи кожного працівника.* Законодавством передбачені такі нарахування та утримання (рис. 7).



Рисунок 7 – Перелік нарахувань та утримань із заробітної плати

Єдиний внесок на загальнообов'язкове державне соціальне страхування – консолідований страховий внесок, збір якого здійснюється до системи загальнообов'язкового державного соціального страхування в обов'язковому порядку та на регулярній основі з метою забезпечення захисту у випадках, передбачених законодавством, прав застрахованих осіб та членів їхніх сімей на отримання страхових виплат (послуг) за діючими видами загальнообов'язкового державного соціального страхування

Нарахування та утримання єдиного соціального внеску проводиться відповідно до Закону України «Про збір та облік єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування» від 08.07.10 р. №2464-VI. *Розмір утримань з заробітної плати складає 3,6% від сукупного доходу громадянина. Розмір нарахувань залежить від ступеня небезпеки виробництва. Мінімальний розмір – 36,76%, а максимальний – 49,7%.*

Для обчислення величини податку (збору) необхідно знати базу оподаткування, величину обмеження на базу оподаткування (зазвичай податки мають певне верхнє та нижнє обмеження на величину бази оподаткування), встановлені пільги для певних категорій працівників та алгоритм розрахунку. **База оподаткування (внеску)** – частина із загальної суми нарахування працівнику, з якої виконується нарахування величини податку (внеску).

Податок з доходів фізичних осіб (ПДФО) (також відомий як «прибутковий податок»):

– база оподаткування включає в себе всі види нарахувань;

– пільги: діє податкова соціальна пільга (ПСП).

– алгоритм розрахунку:

$$\text{ПДФО} = \text{База оподаткування} \times 15,0\% \quad (10)$$

(17% з суми, що перевищує 9410 грн.)

Податкова соціальна пільга встановлюється в розмірі половини мінімальної заробітної плати (470,5 грн.). Право на використання цієї пільги має громадянин, заробітна плата якого менша за прожитковий мінімум.

Приклад 1: Розрахувати розмір нарахувань, утримань і ПДФО з заробітної плати працівника, що дорівнює мінімальній заробітній платі.

Розмір мінімальної заробітної плати на 01.01.11 р. – 941грн. та прожиткового мінімуму (941 x 1,4) = 1 320 грн.

Тоді:

утримання:

1) Збір до ПФ 3,6% = 941 x 3,6% = 33,88 грн.;

2) ПДФО = (941 – 33,88 – 470,5) x 0,15 = 65,49 грн.

нарахування: 941 x 0,3676 = 345,90 грн.

При обчисленні соціальних внесків треба звернути увагу на максимальну суму заробітної плати (доходу), з якої відповідно до Законів України справляють страхові внески.

Здійснивши визначення нарахованих сум заробітної плати бухгалтерія обчислює утримання з заробітної плати. Різниця між нарахованою сумою заробітної плати й утриманням по кожному працівнику складає суму до видачі.

Первинні документи та реєстри за операціями із заробітною платою

Для документального оформлення операцій, що відбуваються на підприємствах при нарахуванні, виплаті та відображенні заробітної плати в бухгалтерському обліку, існують типові форми, які регламентуються спеціальними документами. Одним з них є Наказ Міністерства статистики України «Про затвердження типових форм первинного обліку по розрахунках з робітниками і службовцями по заробітній платі» (від 22.05.96 р. № 144). В даному документі наведено базові форми для заповнення та використання в процесі обліку заробітної плати.

Для обліку розрахунків по оплаті праці з працівниками Наказом №144 затверджені наступні типові форми (рис. 8).



Рисунок 8 – Основні типові форми, що використовують підприємства для обліку розрахунків по оплаті праці

При прийнятті на роботу керівник підприємства видає Наказ про прийняття на роботу. При цьому у відділі кадрів на кожного працівника відкривається особова картка та особова справа. В особовій справі кожного працівника зберігаються: опис документів, особовий листок з обліку кадрів, автобіографія, копія документів про освіту, заява про прийняття на роботу, наказ про прийняття на роботу.

Синтетичний облік праці. Порядок обліку витрат на оплату праці

Синтетичний облік розрахунків по оплаті праці ведеться на двох субрахунках рахунка 66 «Розрахунки по оплаті праці» (табл. 13).

Таблиця 13 – Характеристика субрахунків синтетичного обліку розрахунків по оплаті праці

Субрахунок	Характеристика
661 «Розрахунки по оплаті праці»	За кредитом відображається нарахована працівникам підприємства основна і додаткова заробітна плата, премії, допомога з тимчасової непрацездатності, матеріальна допомога, суми індексації заробітної плати, компенсації втрати працівниками частини заробітної плати у зв'язку з порушенням термінів її виплати та інші нарахування, які є доходом працівника (дивіденди, доход від розподілу прибутку, вартість оплаченого підприємством проїзду тощо)
	За дебетом відображається виплата заробітної плати, премій, матеріальної допомоги, а також суми утриманих податків, платежів за виконавчими листами, вартість отриманих у рахунок оплати праці матеріалів, товарів та інші утримання з нарахованих сум оплати праці персоналу
662 «Розрахунки з депонентами»	Використовується тільки для відображення розрахунків за не отриманою персоналом у встановлений строк сумою оплати праці. У цьому випадку здійснюється запис: Дебет 661 «Розрахунки по оплаті праці» Кредит 662 «Розрахунки з депонентами»
	Аналітичний облік депонованої заробітної плати організовується за кожною невикраченою сумою безпосередньо в реєстрі або книзі депонованої заробітної плати. Депоновану заробітну плату підприємства зберігають протягом трьох років, після чого вона підлягає перерахуванню до бюджету не пізніше 10 числа наступного місяця

Витрати на оплату праці виступають одним з основних елементів витрат операційної діяльності підприємства. До складу даних витрат також включаються і нараховані внески до фондів соціального страхування. Підприємство здійснює облік витрат на оплату праці наступним чином:

1. якщо на підприємстві використовують тільки рахунки класу 8 «Витрати за елементами». У цьому випадку витрати на оплату праці персоналу групуються на рахунку 81 «Витрати на оплату праці».

2. якщо на підприємстві використовують одночасно рахунки класу 8 «Витрати за елементами» та класу 9 «Витрати діяльності». Тоді згруповані витрати на оплату праці списуються з кредиту рахунку 81 в дебет: рахунку 23, рахунку 92 та рахунку 94.

3. якщо на підприємстві використовують тільки рахунки класу 9 «Витрати діяльності». У цьому випадку витрати на оплату праці списуються в дебет рахунку 791 «Результат операційної діяльності».

Для відображення у бухгалтерському обліку сум нарахувань на фонд оплати праці та утримань із заробітної плати персоналу підприємства, використовуються наступні рахунки (рис. 9).

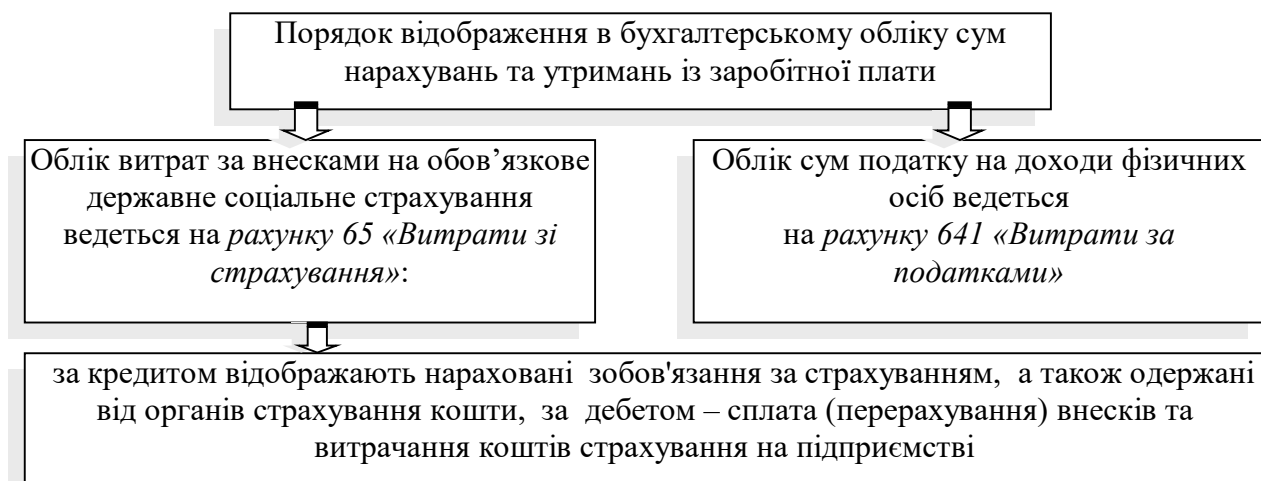


Рисунок 9 – Організація обліку сум нарахувань та утримань із заробітної плати

Приклади типових бухгалтерських проведення з обліку заробітної плати наведені у табл. 14.

Таблиця 14 – Приклади бухгалтерських проведення за операціями із заробітною платою

Господарські операції	Дебет	Кредит
Нараховано заробітну плату	23	661
Відображено нарахування єдиного соціального внеску до Пенсійного фонду	23	656
Утримано єдиний соціальний внесок до Пенсійного фонду	661	657
Видано заробітну плату	661	301

Питання для самоперевірки та контролю:

1. Дати визначення термінам «заробітна плата», «мінімальна заробітна плата», «система оплати праці» та «тарифна система оплати праці».
2. Назвати види нарахувань та утримань із заробітної плати.
3. Перелічити первинні документи та реєстри за операціями із заробітною платою.
4. Окреслити особливості синтетичного обліку праці та його оплати на підприємствах.

*Під час викладення матеріалу використано нормативні та літературні джерела.:
[1 – 4; 9 – 13; 22; 29; 40 – 41; 46; 48; 50].*

5 ОБЛІК ВИРОБНИЧОЇ ДІЯЛЬНОСТІ ЗАКЛАДІВ РЕСТОРАННОГО ГОСПОДАРСТВА

1. Характеристика ресторанного господарства, як складової індустрії гостинності.
2. Сутність та особливості застосування методів обліку операцій закладів ресторанного господарства.

Характеристика ресторанного господарства, як складової індустрії гостинності

На сучасному етапі економічних перетворень економіки України успішність реалізації соціальних програм знаходиться у прямій залежності від темпів розвитку підприємств, які виробляють продукцію народного споживання, виконують роботи та надають послуги. До таких підприємств відносяться і готельний бізнес. Останній виступає важливою складовою сфери відпочинку і гостинності.

Інформаційною базою прийняття ефективних управлінських рішень у процесі управління основною діяльністю закладів ресторанного господарства виступає науково обґрунтована система бухгалтерського обліку. Вирішення проблеми ефективного розвитку та економічного зростання підприємств ресторанного господарства неможливе без удосконалення системи бухгалтерського обліку з урахуванням особливостей діяльності підприємств цієї галузі.

Одним із актуальних питань характеристики діяльності ресторанного господарства виступає відсутність серед дослідників єдиного підходу до трактування поняття «ресторанне господарство». В Україні цей термін було запроваджено замість існуючого «громадське харчування» з метою гармонізації чинних нормативних документів до вимог законодавства Європейського Союзу.

Згідно ДСТУ 4281:2004 «Заклади ресторанного господарства. Класифікація» **ресторанне господарство** – це вид економічної діяльності суб'єктів господарської діяльності з надання послуг із задоволення потреб споживачів у харчуванні з організацією дозвілля чи без нього. Суб'єкти господарювання здійснюють діяльність у ресторанному господарстві через підприємства (заклади) ресторанного господарства. У свою чергу, **заклад ресторанного господарства** – це організаційно-структурна одиниця у сфері ресторанного господарства, яка здійснює виробничо-торговельну діяльність: виготовляє і (або) доготовляє, продає та організовує споживання продукції власного виробництва й закуплених товарів, а також надає послуги з організації дозвілля споживачів.

До поняття «ресторанне господарство» входять не лише заклади громадського харчування основною метою яких є отримання прибутку (підприємства ресторанного бізнесу), але й заклади некомерційного типу, метою яких є задоволення соціальних потреб. До таких закладів харчування некомерційного типу належать їдальні на великих підприємствах чи установах, діяльність яких призначена лише для надання послуг з харчування за прийнятну для працівників ціну (табл. 15).

Таблиця 15 – Види підприємств різних організаційно-правових форм, що входять до поняття «ресторанне господарство»

Ресторанне господарство	Зклади <i>комерційного типу</i>	Ресторани, кафе, бари, кав'ярні та ін. (ресторанний бізнес)
	Зклади <i>не комерційного типу</i>	Відокремлені структурні підрозділи підприємств з надання послуг харчування

Зклади ресторанного господарства підрозділяються за типами та класами, розшифрування яких наведено в *листі МЗЕЗторгу України від 09.09.98 р. № 15-03/29-577*:

– ресторан – заклад ресторанного господарства з високим рівнем комфорту, матеріально-технічного оснащення, кваліфікації працівників, широким асортиментом страв складного приготування, включаючи фірмові, винно-горілчані, тютюнові та кондитерські вироби, з підвищеним рівнем обслуговування в поєднанні з організацією відпочинку споживачів;

– бар – заклад ресторанного господарства з барною стійкою, що реалізує алкогольні, безалкогольні, змішані алкогольні та безалкогольні напої, закуски, десерти, кондитерські та булочні вироби, покупні товари;

– кафе – заклад ресторанного господарства з обмеженим порівняно з рестораном асортиментом страв, вино-горілчаних напоїв, тютюнових, булочних, кондитерських виробів та покупних товарів;

– їдальня – заклад ресторанного господарства (загальнодоступний або такий, що обслуговує певний контингент споживачів) з різноманітним асортиментом страв, булочних, кондитерських виробів та покупних товарів;

– закуочна – заклад ресторанного господарства з обмеженим асортиментом страв нескладного приготування, призначений для швидкого обслуговування споживачів;

– буфет – підприємство ресторанного господарства, обладнане буфетною стійкою, яке реалізує обмежений асортимент готових страв, напоїв, борошняних кондитерських та булочних виробів, покупних товарів.

Численні дослідники питань організації обліку закладів ресторанного господарства пропонують виокремлювати саме такі заклади, що безпосередньо впливають на бухгалтерське відображення операцій з реалізації ресторанних послуг (рис. 10).



Рисунок 10 – Заклади ресторанного господарства за їх впливом на бухгалтерське відображення операцій з реалізації ресторанних послуг

Заклади ресторанного господарства надають споживачам комплекс різноманітних *послуг*, які за своїм характером можна поділити на (згідно ГОСТ 30523-97. Межгосударственный стандарт. Услуги общественного питания. Общие требования. – К.: Госстандарт Украины, 1998):

1. *Послуги з харчування* (послуги з виготовлення кулінарної продукції, її реалізації та організації споживання відповідно до типу і класу закладу: ресторан, бар, кафе, закусошна, їдальня тощо);

2. *Послуги з виготовлення кулінарної продукції та кондитерських виробів* (включають: виготовлення кулінарної продукції та кондитерських виробів на замовлення споживачів, у тому числі в складному виконанні та з додатковим оформленням; виготовлення страв із сировини замовника; послуги кухаря, кондитера з виготовлення страв, кулінарних і кондитерських виробів удома);

3. *Послуги з реалізації продукції* (включають: реалізацію кулінарних та кондитерських виробів за межами закладу ресторанного господарства; відпуск обідів додому; комплектування наборів кулінарної продукції в дорогу, в тому числі туристам для самостійного приготування; реалізація кулінарної продукції і кондитерських виробів через розносну та дрібно-роздрібну мережу);

4. *Послуги з організації обслуговування споживачів* (реалізація продукції та організація її споживання) (включають: організацію обслуговування свят, сімейних обідів, ритуальних заходів; організацію обслуговування учасників конференцій, семінарів, нарад, культурно-масових заходів тощо; послуги офіціанта (бармена) з обслуговування вдома; доставку кулінарної продукції та кондитерських виробів на замовлення споживачів, у тому числі в бенкетному виконанні; доставку кулінарної продукції та кондитерських виробів на замовлення і обслуговування споживачів на пасажирському транспорті (у т. ч. в купе, каюті, салоні літака); доставку кулінарної продукції, кондитерських виробів та обслуговування споживачів на робочих місцях і вдома; доставку кулінарної продукції, кондитерських виробів та обслуговування в номерах готелю; бронювання місць у залі закладу ресторанного господарства; продаж талонів та абонементів на обслуговування скомплектованими раціонами);

5. *Послуги з організації дозвілля* (включають: організацію музичного обслуговування; організацію проведення концертів, програм вар'єте і відео-програм; забезпечення газетами, журналами, настільними іграми, ігровими автоматами, більярдом тощо);

6. *Інформаційно-консультативні послуги* (включають: консультації спеціалістів з виготовлення, оформлення кулінарної продукції, кондитерських виробів та сервірування столу; консультації дієтичної сестри з питань використання дієтичної продукції при різних захворюваннях (у дієтичних їдальнях); організацію навчання кулінарній майстерності);

7. *Інші послуги* (прокат столової білизни, посуду, наборів, інвентарю; продаж фірмових значків, квітів, сувенірів; надання парфумерії, засобів для чищення взуття; дрібний ремонт та чищення одягу; пакування страв та виробів після обслуговування споживачів або куплених на підприємстві; надання споживачам телефонного та факсимільного зв'язку; гарантування збереження

особистих речей і цінностей споживача; виклик таксі на замовлення; паркування особистого транспорту споживачів на організованій стоянці тощо).

Сутність та особливості застосування методів обліку операцій закладів ресторанного господарства

Головною особливістю діяльності закладів ресторанного господарства є одночасне поєднання процесів виробництва, торгівлі та сфери послуг. Безпосередньо така специфіка виду діяльності зумовлює певні особливості в системі бухгалтерського обліку, які полягають у поєднанні методики облікового відображення діяльності підприємств промисловості та торгівлі. При побудові методики відображення їх діяльності слід враховувати не тільки загальні особливості галузі, але й особливості діяльності різних видів закладів ресторанного господарства.

Порядок організації бухгалтерського обліку в закладах ресторанного господарства регламентується нормами Методичних рекомендацій щодо впровадження національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку у сфері громадського харчування і побутових послуг, гармонізованих з міжнародними стандартами (наказ Міністерства економіки та з питань європейської інтеграції України від 17 червня 2003 р. №157). Згідно цього наказу існують два підходи до обліку в закладах ресторанного господарства:

1. Торговельний метод – згідно якого бухгалтерський ведеться аналогічно до обліку на підприємствах торгівлі. В той же час, фахівці у галузі обліку закладів ресторанного господарства зауважують, що застосування цього методу не узгоджується з вимогами національних стандартів бухгалтерського обліку, а також з Інструкцією № 291 у частині правил застосування рахунків 23 «Виробництво» та 28 «Товари».

2. Виробничий метод – згідно з цим методом калькуляція собівартості готової продукції провадиться так, як на промислових підприємствах, тобто ґрунтується на використанні стандартних методів і прийомів бухгалтерського обліку, а саме ведення обліку запасів відповідно до П(С)БО №9 і витрат відповідно до П(С)БО №16.

Підприємства ресторанного господарства можуть вибрати або торговельний метод обліку, або виробничий. Обидва методи схвалено листами Міністерства фінансів України та Міністерства економіки (відповідно, лист Міністерства фінансів України від 11.11.2004 р. № 31-04200-30-29/21009 та лист Міністерства економіки та з питань європейської інтеграції від 05.11.2004 р. № 54-51/741). Одночасно, МФУ у зазначеному листі № 21009 рекомендував як базовий метод бухгалтерського обліку в закладах ресторанного господарства застосовувати виробничий метод. У свою чергу, Мінекономіки в листі № 741 як базовий зазначило торговельний метод, а ведення бухгалтерського обліку згідно з виробничим методом рекомендувало, зокрема, для самостійних цехів з виробництва готової продукції, напівфабрикатів та кулінарних виробів.

Заклад ресторанного господарства має право на власний розсуд вибирати метод бухгалтерського обліку виготовлених продуктів харчування та закупних товарів, зазначивши його в наказі про облікову політику підприємства. Фахівці у галузі бухгалтерського обліку ресторанних закладів схиляються до точки зору, що *прогресивнішим є виробничий метод, оскільки він не тільки відповідає вимогам національних бухгалтерських стандартів, але й гарантує найбільш правильне відображення результатів діяльності.* Але зважаючи на те, що виробничий метод порівняно з торговельним є трудомісткішим, більшість бухгалтерів надають перевагу торговельному методу.

Послідовність обліку виробничих операцій у ресторанному господарстві (грунтуючись на виробничому методі) є наступною:

1) *Комора*: виробничий метод передбачає роздільне ведення обліку продовольчої сировини, призначеної для виготовлення власної продукції, та товарів, призначених для реалізації. Отже, облік сировини ведеться на субрах. 201 «Сировина й матеріали», а товарів на субрах. 281 «Товари на складі». Якщо підприємство придбаває також напівфабрикати, обліковувати їх слід на окремому субрах. 202 «Купівельні напівфабрикати та комплектуючі вироби».

Продовольчу сировину, що надходить, оприбутковують за первісною вартістю (первісна вартість визначається відповідно до п. 9 П(С)БО №9).

А товари обліковують або за первісною вартістю, або за продажною вартістю (з урахуванням націнки).

Відпуск сировини з комори відображають проведенням:

дебет 23 «Виробництво»

кредит 201 «Сировина й матеріали».

Відпуск товарів з комори на реалізацію відображається проведенням:

дебет 282 «Товари в торгівлі»

кредит 281 «Товари на складі».

2) *Виробництво*: на рах. 23 «Виробництво» відноситься тільки вартість сировини, що використовується на виробництво готової продукції, за її первісною вартістю, сформованою згідно з вимогами П(С)БО №9.

Решта витрат, пов'язаних з виробництвом продукції (заробітна плата кухарів, інших виробничих працівників, нарахування на фонд оплати їх праці, амортизація кухонного устаткування, орендна плата виробничого приміщення тощо) обліковуються на рах. 91 «Загальновиробничі витрати», оскільки вони не є прямими в розумінні П(С)БО №16.

3) *Реалізація*: дохід від реалізації кулінарних виробів власного виробництва відображають на рах. 701 «Дохід від реалізації готової продукції». Собівартість реалізованих кулінарних виробів власного виробництва списують на рах. 901 з урахуванням загальновиробничих витрат.

Дохід від реалізації закупних товарів відображають на рах. 702 «Дохід від реалізації товарів». Суму націнки, що припадає на реалізований товар, списують методом сторно. Залишок вартості товарів відносять до дебету рах.902 «Собівартість реалізованих товарів».

Питання для самоперевірки та контролю:

1. Навести визначення сутності категорій «ресторанне господарство», «заклад ресторанного господарства».
2. Перелічити типи закладів ресторанного господарства.
3. Обґрунтувати вплив різних видів закладів ресторанного господарства на порядок бухгалтерського обліку їх операцій.
4. Розкрити принципові відмінності методів обліку операцій закладів ресторанного господарства.

*Під час викладення матеріалу використано нормативні та літературні джерела:
[1; 3; 17; 20 – 21; 25; 30; 32; 37 – 39; 42 – 43; 45; 47 – 48; 50].*

ТЕМА 6 ВИДИ ДОХОДІВ І ВИТРАТ, ВИЗНАЧЕННЯ ФІНАНСОВОГО РЕЗУЛЬТАТУ

1. Доходи: сутність, класифікація й умови визнання.
2. Економіко-правове визначення витрат і затрат.
3. Умови визнання та класифікація витрат.
4. Послідовність визначення фінансового результату діяльності.

Доходи: сутність, класифікація й умови визнання

Методологічні засади формування інформації про доходи підприємства визначає П(С)БО № 15 «Дохід». **Доходи** представляють собою збільшення економічних вигод у вигляді надходження активів або зменшення зобов'язань, які призводять до зростання власного капіталу.

Дохід визнається під час збільшення активу або зменшення зобов'язання, що зумовлює зростання власного капіталу (за винятком зростання капіталу за рахунок внесків учасників підприємства), за умови, що оцінка доходу може бути достовірно визначена.

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

Визнані доходи поточного періоду згідно з П(С)БО № 15 «Дохід» класифікуються в бухгалтерському обліку за наступними чотирма групами (рис. 11).

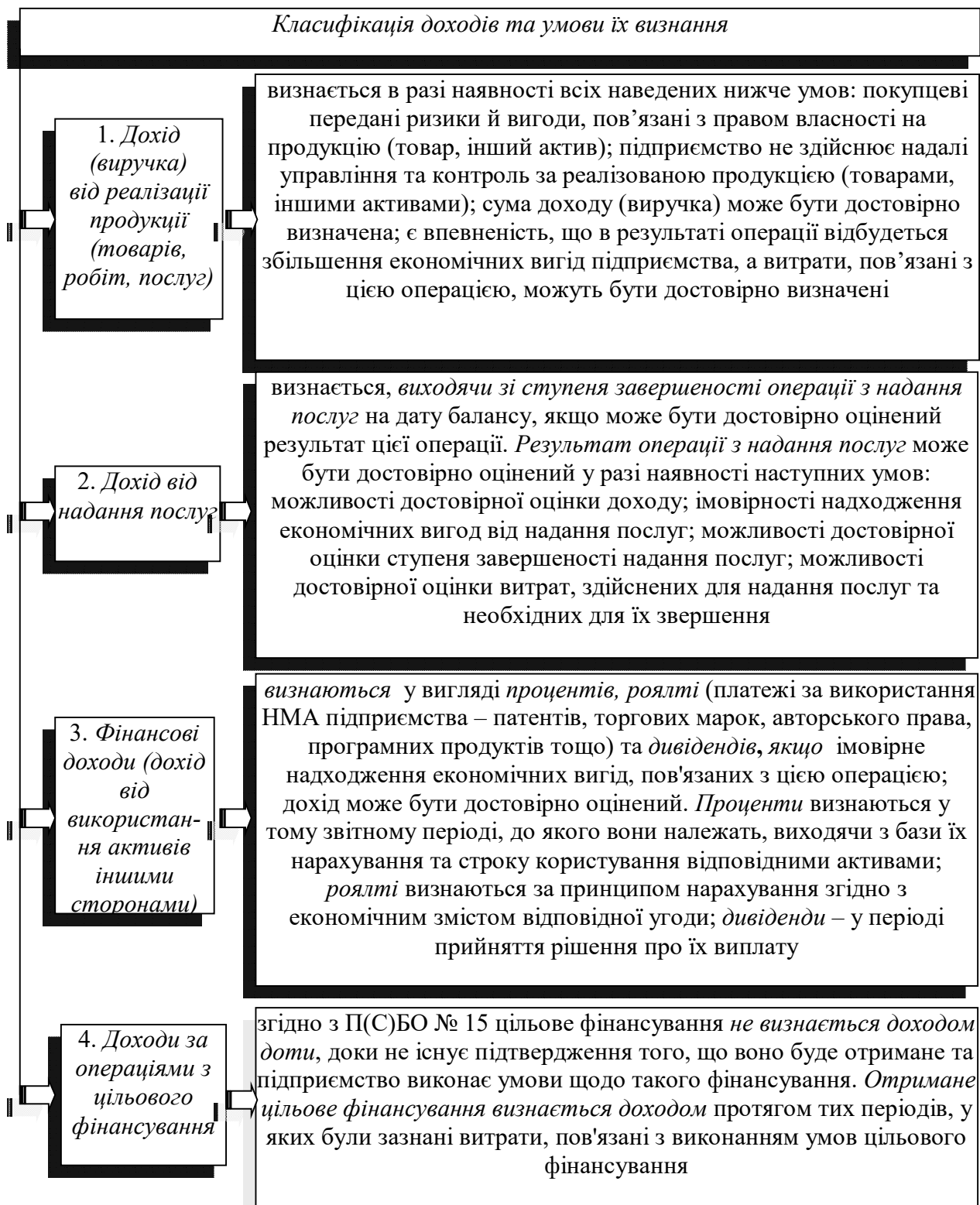


Рисунок 11 – Класифікація доходів згідно з П(С)БО №15

Принципами визнання доходів підприємства виступають: принцип нарахування (передбачає відбиття результатів господарських операцій у тому звітному періоді, коли здійснювалася господарська операція (не враховуючи моменту одержання або оплати коштів, тому що не завжди оплата коштами

збігається з моментом здійснення операції)); принцип відповідності (полягає в порівнянні доходів і витрат звітного періоду).

Т.ч. витрати, здійснені для одержання доходу, повинні бути узгоджені з цим доходом); принцип періодичності (згідно з даним принципом для визначення фінансового результату доходи й витрати підприємства розбиваються по звітних періодах. Згідно НП(С)БО № 1 звітним періодом є календарний рік, однак для одержання оперативної інформації й прийняття управлінських рішень, установлені проміжні періоди – місяць, квартал, півріччя).

Правильне застосування зазначених принципів визнання доходів дає підприємству можливість достовірно визначити та зіставляти суму доходу й відповідних витрат кожного звітного періоду.

Також класифікувати доходи в бухгалтерському обліку й фінансової звітності прийнято і за видами діяльності (рис. 12).

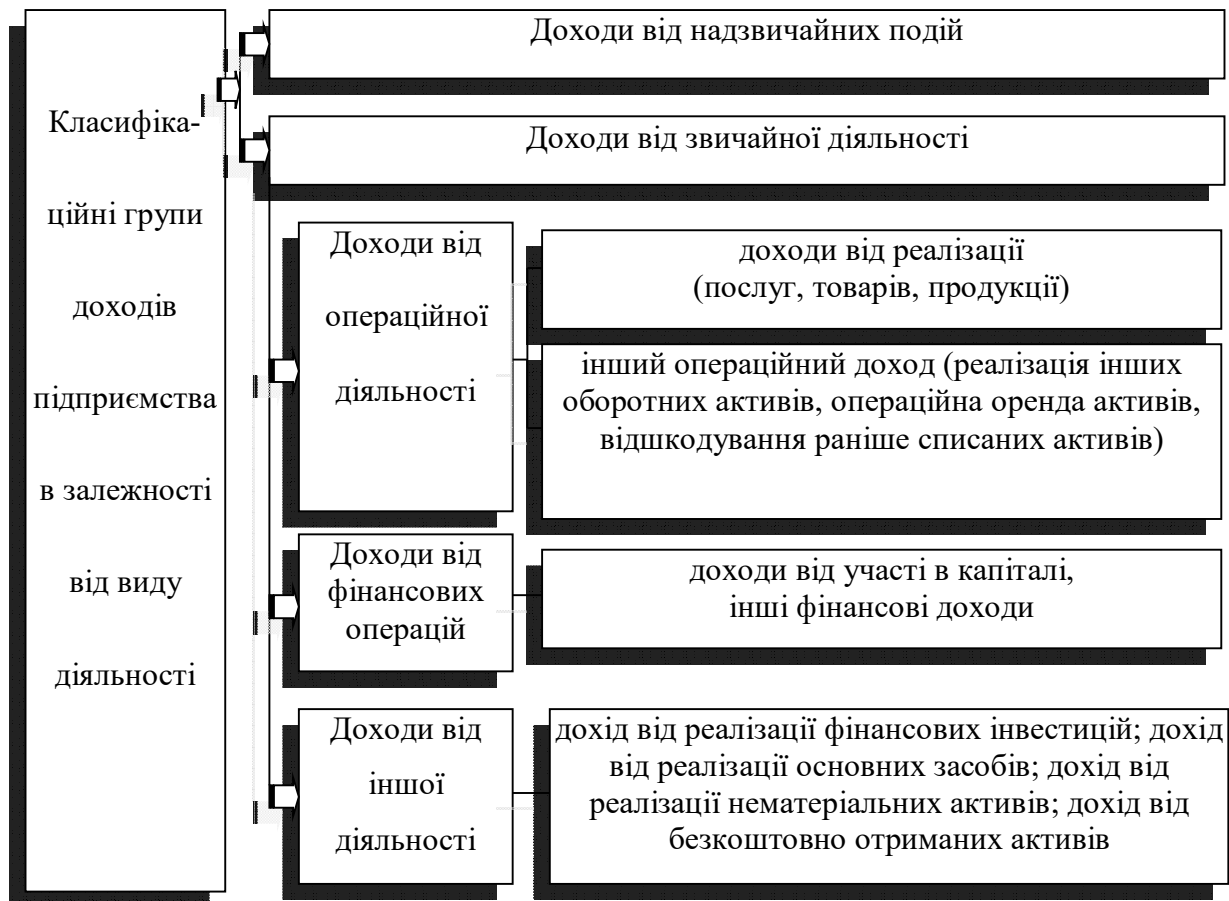


Рисунок 12 – Основні групи доходів підприємств

Не визнаються доходами такі операції (рис. 13).

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

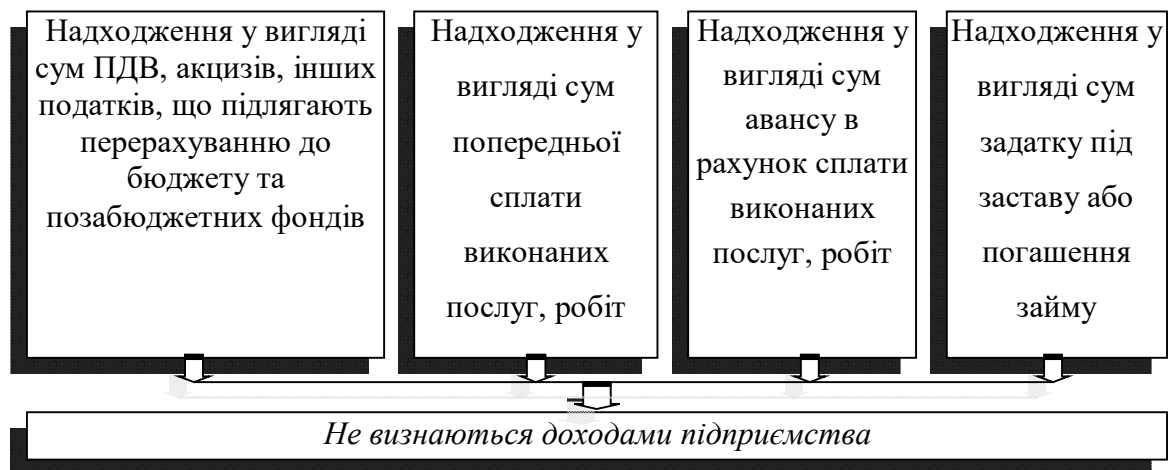


Рисунок 13 – Перелік операцій, що не визнаються доходами підприємства

Відображення в бухгалтерському обліку доходів від реалізації послуг дещо ускладнене через особливу юридичну природу послуг. Юридична природа послуги має декілька ознак: послуга невловима – її неможливо торкнутися, побачити, спробувати на смак, почути до моменту одержання; послугу неможливо зберігати; довірчість (конфіденційність) – договір на надання послуг припускає наявність не тільки майнових, але й особисто-довірчих відносин між сторонами.

Для оцінки ступеня завершеності операції із надання послуг п. п. 11–12 П(С)БО № 15 пропонують підприємству чотири можливі методи оцінки: метод вивчення виконаної роботи; метод визначення питомої ваги обсягу послуг, наданих на певну дату, у загальному обсязі послуг, які повинні бути надані; метод визначення питомої ваги видатків, яке несе підприємство у зв'язку з наданням послуг, у загальній очікуваній сумі таких видатків; метод рівномірного нарахування доходу за період.

Якщо дохід (виручка) від надання послуг: не може бути достовірно визначений – те він відображається в бухгалтерському обліку в розмірі певних витрат, що підлягають відшкодуванню; не може бути достовірно оцінений і не існує ймовірності відшкодування понесених витрат – то дохід не зізнається, а понесені витрати визнаються витратами звітного періоду. Якщо надалі сума доходу буде достовірно оцінена, то дохід зізнається за такою оцінкою.

Економіко-правове визначення витрат і затрат

Процес діяльності може мати операційний або неопераційний характер. Операційний характер мають такі види діяльності: виробнича (перетворення ресурсів у новий продукт праці); надання послуг (перетворення ресурсів у послугу, роботу); продаж виробленої продукції (товарів: виробів, послуг, робіт) або раніше придбаних ресурсів (торгівля). Неопераційний характер мають інвестиційна та фінансова діяльність.

Коли діяльність має операційний характер, то до її початку капітал має форму грошей, які мають бути перетворені у ресурси діяльності, тобто *витрачені* у відповідні ресурси діяльності. Цей процес перетворення грошей у ресурси і має характер витрачання та носить назву **витрати**. Коли операційна діяльність закінчена, то при нормальних умовах це означає, що ресурси в результаті діяльності знову перетворені у гроші, тобто набули грошову форму. Цей момент перетворення і має назву «**дохід**». Мова не йде про масштабність, на яку суму набуто право на гроші, а про грошову сутність самого процесу. Різниця між доходами та витратами визначає приріст (**прибуток**) або зменшення (**збиток**) діяльності підприємства.

Характеристику витрат наведено у П(С)БО № 16: **витрати** – це зменшення економічних вигод у вигляді вибуття активів або збільшення зобов'язань, які призводять до зменшення власного капіталу (за винятком зменшення капіталу за рахунок цього вилучення або розподілення власниками).

Умови визнання та класифікація витрат

Загальні *умови визнання витрат* наступні: за умови, що оцінка витрат може бути достовірно визначена, вони відображаються у Звіті про фінансові результати (Звіт про фінансовий стан) (форма № 2) в момент вибуття активів або збільшення зобов'язань, які призводять до зменшення власного капіталу.

Головною умовою ефективного управління підприємством виступає повнота, достовірність та оперативність інформації про витрати діяльності. Важливою передумовою правильної організації обліку витрат є їх чітка класифікація. Витрати прийнято класифікувати наступним чином (табл. 16).

Таблиця 16 – Класифікаційні ознаки групування витрат та їх види

Ознака групування	Вид
I. За способом перенесення вартості на продукцію	1.1 <i>Прямі</i> (матеріальні витрати (сировина, матеріали, паливо, енергія, напівфабрикати, комплектуючі); витрати на оплату праці (заробітна плата працівників, безпосередньо зайнятих у виробництві продукції); інші прямі (відрахування на соціальне страхування, втрати від браку)). 1.2 <i>Непрямі</i>
II. За ступенем впливу обсягів виробництва на рівень витрат	2.1 <i>Змінні</i> (абсолютна величина цих витрат зростає зі збільшенням випуску продукції та зменшується з його зниженням: витрати на сировину, матеріали, технологічне паливо та енергію, оплату праці виробничого персоналу). 2.2 <i>Постійні</i> (абсолютна величина цих витрат істотно не змінюється у зв'язку зі збільшенням (зменшенням) випуску продукції: витрати, пов'язані з обслуговуванням і управлінням виробництвом, забезпеченням господарських потреб)
III. За доцільністю витрачання	3.1 <i>Продуктивні</i> (передбачені технологією й організацією виробництва). 3.2 <i>Непродуктивні</i> (необов'язкові, що виникають внаслідок недоліків у організації виробництва або порушення технології)
IV. За відношенням до собівартості	4.1 <i>Витрати на продукцію</i> (прямі та загальновиробничі витрати (рах. 23 і 91), які формують виробничу собівартість продукції). 4.2 <i>Витрати періоду</i> (витрати, які не включають до виробничої собівартості, а відносять до витрат періоду, в якому вони були здійснені (рах. 92, 93 і 94))
V. За видами витрат	5.1 <i>Витрати за економічними елементами.</i> 5.2 <i>Витрати за статтями калькуляції</i>

Наявність у підприємств ресторанного господарства мети отримання прибутку, звичайно, впливає на структуру витрат виробництва та витрат обігу.

Більш доцільним є розуміння під витратами виробництва матеріальних витрат на виготовлення продукції власного виробництва. А витрати обігу – це витрати матеріальних, грошових і трудових ресурсів, що пов'язані з процесом обігу (придбання, реалізація) готової продукції та товарів, виражених в грошовій одиниці.

Термін «**елемент витрат**» означає сукупність економічно однорідних витрат. Згідно із П(С)БО № 16 для всіх підприємств діє єдине групування витрат за економічними елементами (табл. 17).

Таблиця 17 – Класифікація витрат за економічними елементами

Економічний елемент	Пояснення
I. Матеріальні витрати	Витрати на сировину, матеріали, купівельні напівфабрикати та комплектуючі вироби, придбані у сторонніх організацій, паливо і енергія, тара, будівельні матеріали, запчастини, МШП, використані в операційній діяльності підприємства
II. Витрати на оплату праці	Нарахована основна, додаткова заробітна плата та інші заохочувальні та компенсаційні виплати
III. Відрахування на соціальні заходи	Нарахування на фонд оплати праці до Пенсійного та соціальних фондів
IV. Амортизація	Сума нарахованої амортизації основних засобів, інших необоротних матеріальних активів із застосуванням методів, передбачених П(С)БО № 7 «Основні засоби»
V. Інші операційні витрати	Витрати на відрядження; оплата послуг банків; податки, збори й інші обов'язкові платежі; витрати на рекламу, на організацію прийомів, презентацій та свят; витрати на зв'язок; витрати на оплату послуг транспортних, страхових та посередницьких організацій; оплата участі в семінарах ⁴ витрати на професійну підготовку та перепідготовку працівників; витрати на проведення аудиту; сплачена орендна плата (за оперативну оренду); оплата мита та митних зборів при експорті; витрати на охорону праці, на перевезення працівників

Наведене групування не завжди дозволяє здійснювати контроль та аналіз витрат за їх цільовим призначенням у процесі виробництва, тобто не відповідає на питання, задля якої мети або потреб здійснювалися такі витрати. Таким чином, для контролю та аналізу виробничих витрат (поряд із групуванням їх за економічними елементами) використовується групування витрат за статтями калькуляції (табл. 18), за якими і розраховується собівартість продукції.

Таблиця 18 – Групування витрат за статтями калькуляції

Стаття	Деталізація
I. Прямі витрати	Сировина, матеріали, покупні комплектуючі вироби, напівфабрикати, паливо, основна та додаткова заробітна плата, відрахування на соціальні заходи, ін.
II. Загальновиробничі витрати (включаються до собівартості продукції)	2.1 Постійні витрати. 2.2 Змінні витрати
III. Інші витрати (не включаються до собівартості продукції)	3.1 Адміністративні витрати 3.2 Витрати на збут. 3.3 Інші операційні витрати
IV. Інші витрати	4.1 Фінансові витрати. 4.2 Інші витрати. 4.3 Витрати на сплату податку на прибуток. 4.4 Надзвичайні витрати

Класифікація витрат за калькуляційними статтями собівартості розкриває цільове призначення витрат та їх зв'язок з технологічним процесом. Групування витрат за статтями калькуляції дає можливість бачити витрати за їх місцем та призначенням, знати, яку суму підприємство витрачає на виробництво та реалізацію окремих видів продукції (робот, послуг).

До *структури загальновиробничих витрат* відносяться:

- витрати на управління виробництвом;
- амортизація основних засобів та НМА загальновиробничого призначення;
- витрати на утримання, експлуатацію та ремонт, страхування, операційну оренду необоротних активів загальновиробничого призначення;
- витрати на вдосконалення технології та організації виробництва;
- витрати на опалення, освітлення, водопостачання, водовідведення та інше утримання виробничих приміщень;
- витрати на охорону праці, техніку безпеки та охорону навколишнього природного середовища;
- інші витрати.

Загальновиробничі витрати поділяють на:

1. постійні загальновиробничі витрати – витрати на обслуговування та управління виробництвом, що залишаються незмінними (або майже незмінними) при зміні обсягу діяльності. Їх розподіляють на кожен об'єкт витрат із використанням бази розподілу (годин праці, заробітної плати, обсягу діяльності, прямих витрат) при нормальній потужності. Нерозподілені постійні загальновиробничі витрати включаються до складу собівартості реалізованої продукції (робіт, послуг) у період їх виникнення;

2. змінні загальновиробничі витрати – витрати на обслуговування та управління виробництвом, що змінюються прямо пропорційно (або майже прямо пропорційно) до зміни обсягу діяльності. Їх розподіляють на кожен об'єкт витрат з використанням бази розподілу (годин праці, заробітної плати, обсягу діяльності, прямих витрат), виходячи з фактичної потужності звітного періоду.

Змінні та постійні загальновиробничі витрати розподіляються на кожен об'єкт витрат (вид продукції, робіт, послуг) із використанням бази розподілу. Базою для розподілу загальновиробничих витрат можуть бути: години праці; заробітна плата; обсяг діяльності; прямі витрати.

Послідовність визначення фінансового результату діяльності

Фінансовий результат – кінцевий економічний підсумок господарської діяльності підприємства у формі прибутку (доходу). **Прибуток** – сума, на яку доходи перевищують пов'язані з ними витрати (і навпаки, перевищення суми витрат над сумою доходу, для отримання якого були здійснені ці витрати, представляє собою **збиток**).

У фінансово-економічної діяльності підприємства бере участь велика кількість взаємопов'язаних організаційних, трудових, матеріальних і фінансових факторів. Мета кожного суб'єкта господарювання – якомога ефективніше використати ці фактори. Ефективність використання факторів виробництва, зрештою, виявляється у фінансових результатах діяльності суб'єктів господарювання.

Позитивний фінансовий результат – прибуток – виступає метою, заради якої працює або принаймні, повинно працювати кожне підприємство. У розмірі фінансових результатів безпосередньо відзеркалюються всі аспекти діяльності господарюючого суб'єкта: технологія і організація виробництва, система внутрішнього та зовнішнього управління, особливості діяльності, які визначають якість та обсяг виготовленого продукту, рівень собівартості, стан продуктивності праці тощо.

Чистий прибуток (збиток) розраховується як сума доходів від всіх видів діяльності за вирахуванням всіх витрат. Фінансовий результат визначається виходячи з принципу нарахування і відповідності доходів і витрат, згідно якій для визначення фінансового результату зіставляються доходи звітного періоду з витратами, здійсненими для отримання цих доходів. При цьому доходи і витрати відбиваються в обліку у момент їх виникнення, незалежно від часу їх надходження (сплати грошей).

Порядок формування кінцевого фінансового результату фінансово-економічної діяльності підприємства наведено на рис. 14.

Питання для самоперевірки та контролю:

1. Навести визначення категорії «доходи».
2. Розкрити ознаки класифікації доходів. Пояснити принципові аспекти визнання різних видів доходів.
3. Пояснити, у чому полягає тотожність або відмінність категорій «витрати» та «затрати».
4. Назвати існуючі вимоги до визнання витрат діяльності підприємства.
5. Перелічити основні класифікаційні ознаки групування витрат.
6. Навести визначення терміну «елемент витрат».
7. Розкрити зміст прийнятої класифікації витрат за економічними елементами.
8. Пояснити необхідність застосування групування витрат за статтями калькуляції.
9. Обґрунтувати послідовність визначення кінцевого фінансового результату.

*Під час викладення матеріалу використано нормативні та літературні джерела:
[3; 12; 14; 20 – 21; 32; 38 – 39; 42; 47 – 48; 49 – 51].*

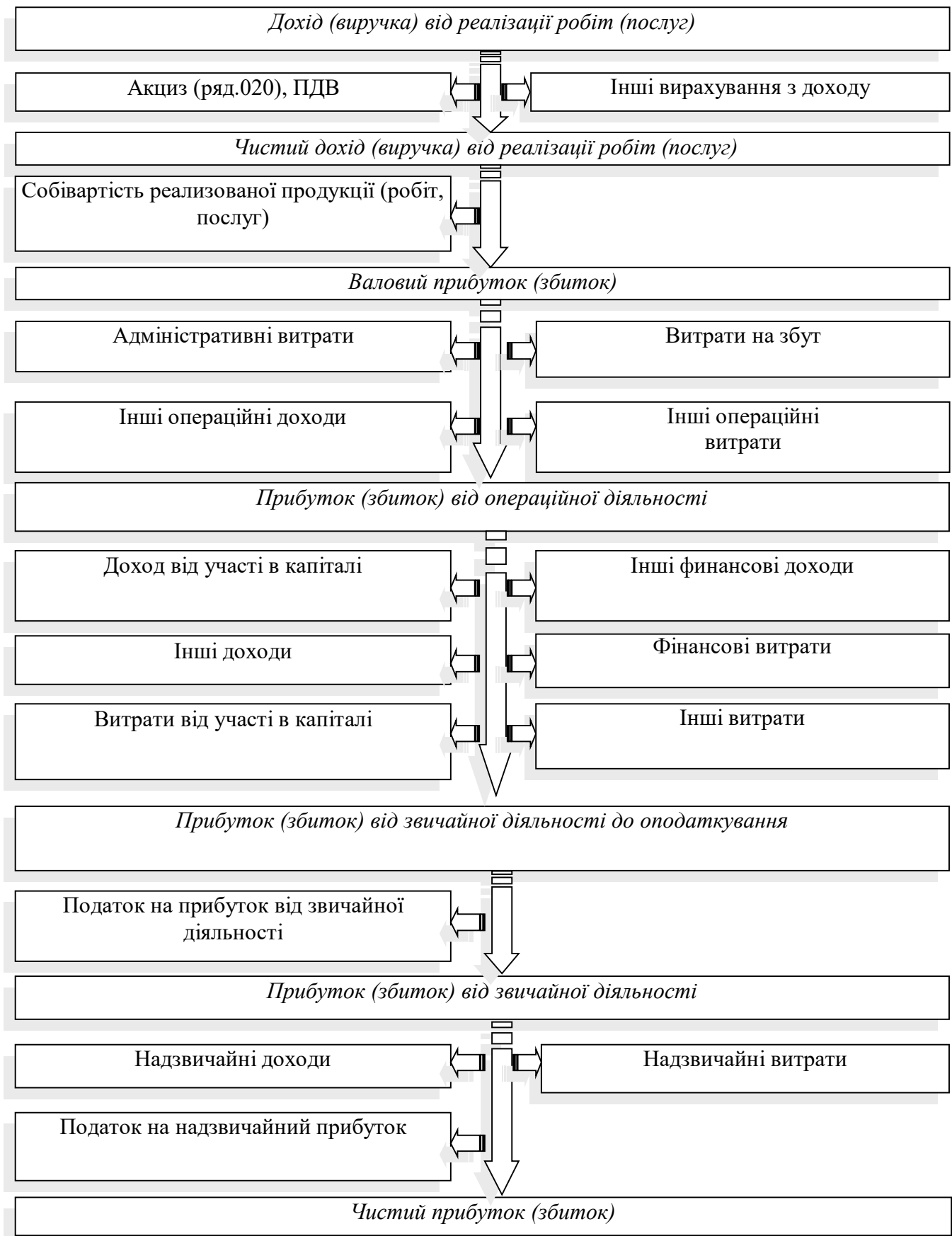


Рис. 14 – Послідовність визначення фінансового результату діяльності підприємства

ТЕМА 7 ОБЛІК СОБІВАРТОСТІ РЕАЛІЗАЦІЇ, ДОХОДІВ І ФІНАНСОВИХ РЕЗУЛЬТАТІВ ОПЕРАЦІЙНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ ЗАКЛАДІВ РЕСТОРАННОГО ГОСПОДАРСТВА

1. Порядок бухгалтерського обліку доходів.
2. Порядок обліку собівартості та витрат.
3. Облік фінансових результатів.

Порядок бухгалтерського обліку доходів

Підприємства ресторанного господарства з метою отримання доходу реалізують продукцію власного виробництва і покупні товари. До складу *доходів від основної операційної діяльності* закладів ресторанного господарства відносяться: дохід (виручка) від реалізації товарів; дохід (виручка) від реалізації готової продукції; дохід (виручка) від реалізації послуг.

Оцінка реалізованих товарів і готової продукції повинна бути вищою від тієї, за якою вони обліковуються у складі активів (у складі товарів чи готової продукції). Якщо товари і готова продукція реалізовані за готівку, то зростають активи підприємства (грошові кошти); у результаті відвантаження (відпуску) товарів з наступною оплатою збільшуються активи – дебіторська заборгованість. Якщо продаж товарів проводиться за умови попередньої оплати покупця, то збільшення економічних вигод здійснюється у вигляді зменшення зобов'язань.

Для обліку доходів Планом рахунків передбачено 7 клас рахунків «Доходи і результати діяльності».

У кінці періоду рахунки доходів закриваються через списання їх сальдо на рахунок 79 «Фінансові результати». Інструкція до Плану рахунків дозволяє закривати рахунки доходів і витрат щомісяця або по закінченні звітнього року. Структура рахунків 7 класу побудована таким чином, щоб надавати змогу підприємствам без особливих труднощів заповнювати Звіт про фінансові результати. Рахунки доходів поділяються на певні групи залежно від виду діяльності підприємства (табл. 19).

На рахунках 70 – 75 протягом звітнього року *за кредитом* відображається сума загального доходу разом із сумою непрямих податків, зборів, обов'язкових платежів, що включено до ціни продажів, а *за дебетом* – щомісячне відображення відповідної суми непрямих податків, зборів, обов'язкових платежів, щорічне або щомісячне віднесення суми чистого доходу на рахунок 79.

Для обліку *доходу від реалізації продукції* (товарів, робіт, послуг) передбачено застосування рахунку 70 «Доходи від реалізації». Приклади бухгалтерських проведення з обліку доходу доходів від реалізації товарів та готової продукції власного виробництва наведено у таблиці 20.

Таблиця 19 – Класифікація рахунків доходів у Плані рахунків

Вид діяльності		№ ра- хунку, субра- хунку	Назва рахунку, субрахунку		
Діяльність підприємства	Звичайна	операційна	<i>Результат основної (операційної) діяльності (791)</i>		
			70	«Дохід від реалізації»	
			701	«Дохід від реалізації готової продукції»	
			702	«Дохід від реалізації товарів»	
			703	«Дохід від реалізації робіт і послуг»	
			704	«Вирахування з доходу»	
			інша операційна	71	«Інший операційний дохід»
				711	«Дохід від реалізації іноземної валюти»
				712	«Дохід від реалізації інших оборотних активів»
				713	«Дохід від операційної оренди активів»
				714	«Дохід від операційної курсової різниці»
				715	«Одержані штрафи, пені, неустойки»
				716	«Відшкодування раніше списаних активів»
				717	«Дохід від списання кредиторської заборгованості»
				718	«Одержані гранти та субсидії»
				719	«Інші доходи від операційної діяльності»
			інша звичайна діяльність підприємства	інвестиційна та фінансова	<i>Результат фінансових операцій (792)</i>
					72
	721	«Дохід від інвестиції в асоційовані підприємства»			
	722	«Дохід від спільної діяльності»			
	723	«Дохід від інвестиції в дочірні підприємства»			
	73	«Інші фінансові доходи»			
	731	«Дивіденди одержані»			
	732	«Відсотки одержані»			
	733	«Інші доходи від фінансових операцій»			
	<i>Результат іншої звичайної діяльності (793)</i>				
	74	«Інші доходи»			
	741	«Дохід від реалізації фінансових інвестицій»			
	742	«Дохід від реалізації необоротних активів»			
	743	«Дохід від реалізації майнових комплексів»			
	744	«Дохід від неопераційної курсової різниці»			
	745	«Дохід від безоплатно одержаних активів»			
	746	«Інші доходи звичайної діяльності»			
надзви- чайна діяль- ність		<i>Результат надзвичайних подій (794)</i>			
		75	«Надзвичайні доходи»		
		751	«Відшкодування збитків від надзвичайних подій»		
		752	«Інші надзвичайні доходи»		

Таблиця 20 – Облік доходів від реалізації товарів (продукції)

Господарські операції	Дебет	Кредит
<i>Визнання доходу на підприємстві ресторанного господарства, які використовують в обліку «виробничий метод»:</i>		
Відображено виручку від реалізації готової продукції	301	701
Нараховано податкове зобов'язання з ПДВ	701	641
Списано чистий дохід (виручка) від реалізації	701	791
<i>Визнання доходу на підприємстві ресторанного господарства, які використовують в обліку «торгово-виробничий метод»:</i>		
Відображено виручку від реалізації товарів	301	702
Нараховано податкове зобов'язання з ПДВ	702	641
Списано чистий дохід (виручка) від реалізації товарів	702	791

Для обліку доходів від реалізації робіт та послуг використовується рахунок 703 «Дохід від реалізації робіт і послуг». За кредитом субрахунку 703 відображається отриманий (визнаний) дохід від надання послуг, за дебетом – належна сума непрямих податків (податок на додану вартість) та списання у порядку закриття на рахунок 79 «Фінансові результати» (табл. 21).

Таблиця 21 – Схема кореспонденції рахунків бухгалтерського обліку, пов'язаних з визнанням доходів від реалізації послуг

Дт	Субрахунок 703 «Дохід від реалізації робіт і послуг»	Кт
З кредитом рахунків:		З дебетом рахунків:
641 «Розрахунки за податками» при нарахуванні податкових зобов'язань з ПДВ		361 «Розрахунки з покупцями та замовниками у національній валюті» при визнанні доходу за умови безготівкової форми розрахунку в національній валюті
685 «Розрахунки з різними кредиторами» суми, які отримуються підприємством на користь страховика		362 «Розрахунки з покупцями та замовниками в іноземній валюті» при визнанні доходу за умови безготівкової форми розрахунку в іноземній валюті
791 «Фінансові результати» на суму чистого доходу від реалізації послуг у порядку списання (закриття) рахунку		301 «Каса у національній валюті» при визнанні доходу за умови готівкової форми розрахунку в національній валюті
		302 «Каса у іноземній валюті» при визнанні доходу від надання послуг за умови готівкової форми розрахунку в іноземній валюті

Порядок обліку собівартості та витрат (на прикладі готельних підприємств)

Собівартість продукції, робіт, послуг – це вартісна оцінка природних ресурсів, сировини, матеріалів, пального, енергії, основних виробничих фондів, трудових ресурсів, що використовуються в процесі виробництва продукції та її

реалізації. Цей показник виступає одним з найбільш узагальнюючих показників інтенсифікації та ефективності споживання ресурсів.

Собівартість відображає чого вартує підприємству продукція, яка ним випускається.

Собівартість дозволяє зробити комплексну оцінку ступеня використання всіх ресурсів підприємства і рівень організації виробництва. Чим раціональніше підприємство використовує виробничі ресурси, тим меншою за значенням буде і собівартість продукції.

Згідно з нормами положень бухгалтерського обліку, **собівартість реалізованої продукції (або собівартістю реалізації)** представляє собою витрати, пов'язані із отриманням доходів від реалізації готової продукції.

Розглянемо питання складу витрат, собівартості та їх обліку на прикладі підприємств готельного бізнесу.

Структура витрат, пов'язаних із виробництвом готельних послуг, та поняття собівартості на сьогодні регулюються двома нормативними актами:

– Інструкцією №24 («Про затвердження Інструкції з планування, обліку і калькулювання собівартості робіт (послуг) на підприємствах і в організаціях житлово-комунального господарства»: Наказ Державного комітету України по житлово-комунальному господарству від 31 березня 1997 р. №24 із змінами і доповненнями, внесеними наказом Державного комітету будівництва, архітектури та житлової політики України від 27 червня 2001 р. №139);

– П(С)БО №16.

Важливим є законодавче закріплення положення, що перелік і склад статей калькулювання виробничої собівартості послуг визначаються підприємством самостійно (п. 11 П(С)БО №16). Тому наведена нижче класифікація носить рекомендаційний характер і може бути використана підприємствами при калькулюванні собівартості готельних послуг:

1) *Виробничі витрати* – складають виробничу собівартість готельних послуг.

– *загальновиробничі витрати* – спрямовані на обслуговування і утримання виробництва готелю (наприклад, прямі матеріальні витрати, що безпосередньо використовуються для оснащення номерного фонду та обслуговування клієнтів у номері; прямі витрати на оплату праці, в тому числі заробітна плата й інші виплати робітникам, зайнятим обслуговуванням номерного фонду, забезпеченням його роботи).

2) *Адміністративні витрати* – загальногосподарські витрати, спрямовані на обслуговування й утримання готелю (витрати на утримання та експлуатацію основних засобів, інших матеріальних необоротних активів загальногосподарського використання; витрати на утримання апарату управління готелем і т.ін.);

3) *Витрати на збут* – пов'язані з реалізацією послуг (оплата праці та комісійні працівників, що забезпечують збут; витрати на рекламу та дослідження ринку (маркетинг) тощо);

4) *Інші операційні витрати* (витрати на дослідження та розробки відповідно до ПБО 8 «Нематеріальні активи»; витрати від операційної курсової різниці; витрати на утримання об'єктів соціально-культурного призначення).

У структурі загальновиробничих витрат готелю з метою аналізу і управління можна виділити змінні та постійні загальновиробничі витрати.

Необхідно зазначити, що *П(С)БО №16* визначає структуру собівартості послуги для організації бухгалтерського обліку відповідних витрат операційної діяльності. За даним положенням собівартість реалізованих послуг складається з прямих виробничих та загальновиробничих витрат. Ні адміністративні витрати, ні витрати на збут, ні інші не включаються до собівартості реалізованих послуг у системі рахунків бухгалтерського обліку. Таким чином, у бухгалтерському обліку термін «собівартість послуг» означає виробничу собівартість готельних послуг. Водночас у системі управління готелем (при складанні калькуляції або кошторису витрат, плануванні та аналізі результатів діяльності готелю) розраховується не лише виробнича, а й повна собівартість і вільна ціна готельної послуги (місця в номері або номера).

Для здійснення бухгалтерського обліку витрат готелю використовуються рахунки, наведені у табл. 22.

Порядок обліку загальновиробничих витрат на рахунках бухгалтерського обліку визначається обліковою політикою підприємства.

Облік фінансових результатів

Визначення фінансового результату полягає у визначенні чистого прибутку (збитку) звітного періоду. З цією метою в бухгалтерському обліку передбачається послідовне зіставлення доходів та витрат.

Правильне визначення витрат на виробництво і собівартості одиниці продукції (робіт, послуг) має вирішальне значення для обчислення кінцевого фінансового результату та ефективності діяльності підприємства.

Порядок бухгалтерського обліку фінансового результату виглядає таким чином:

1) Лише тоді, коли виручка від реалізації визнається доходом, вона враховується на рахунку 70 «Дохід від реалізації». У свою чергу, собівартість реалізованої продукції (виконаних робіт, наданих послуг) списується на рахунок 90 «Собівартість реалізації». Такий облік дозволяє отримувати інформацію про суму отриманих доходів від реалізації і порівнювати їх з собівартістю реалізованої продукції (виконаних робіт, наданих послуг), різниця між якими дає фінансовий результат від реалізації.

2) Всі витрати, понесені підприємством (включаючи нарахування податків, витрати на добродійні цілі, виплату матеріального допомоги, нарахування єдиного податку і податку на прибуток, недостачі), включаються у витрати підприємства і чистий прибуток виходить вже з урахуванням сплачених податків.

Таблиця 22– Рахунки бухгалтерського обліку витрат готелю

Вид витрат	Рахунок обліку	Обороти за дебетом в кореспонденції з кредитом рахунків	Обороти за кредитом в кореспонденції з дебетом рахунків
1. <i>Прямі виробничі</i>	23 «Виробництво»	20, 22 – матеріальні витрати, 661 – трудові витрати, 13, 37, 47, 63, 64, 65, 68 – інші виробничі витрати, 91 – змінні та розподілені (і нерозподілені) постійні загальновиробничі витрати	903 – виробнича собівартість наданих (реалізованих) послуг за фактом реалізації
2. <i>Загальновиробничі</i>	91 «Загальновиробничі витрати»	20, 22 – матеріальні витрати, 661 – трудові витрати, 13, 37, 47, 63, 64, 65, 68 – інші виробничі витрати	23 – змінні та розподілені постійні загальновиробничі витрати 903 – нерозподілені постійні загальновиробничі витрати
3. <i>Адміністративні</i>	92 «Адміністративні витрати»	13, 20, 22, 30, 31, 33, 37, 39, 47, 63, 64, 65, 66, 68 – визнані загальногосподарські витрати	791 – списання в порядку закриття в кінці звітного періоду
4. <i>На збут</i>	93 «Витрати на збут»	13, 20, 22, 30, 31, 33, 37, 39, 47, 63, 64, 65, 66, 68 – визнані витрати на збут	791 – списання в порядку закриття в кінці звітного періоду
5. <i>Інші операційні</i>	94 «Інші операційні витрати»	13, 20, 22, 30, 31, 33, 37, 39, 47, 50, 60, 63, 64, 65, 66, 68 – визнані витрати іншої операційної діяльності	791 – списання в порядку закриття в кінці звітного періоду

Витрати накопичуються на: субрахунку 23 «Виробництво» (дебетове сальдо даного рахунку на кінець періоду показує суму незавершеного виробництва), рахунку 90 «Собівартість реалізації» і рахунку 91 «Загальновиробничі витрати». Витрати по рахунку 91 розподіляються на рахунки 23 і 90, тим самим, залишків по цьому рахунку немає.

3) В кінці звітної періоду рахунку доходів і витрат закриваються шляхом списання їх сальдо на рахунок 79 «Фінансові результати».

4) Для отримання чистого доходу в дебет рахунку 70 «Доходи від реалізації» відносяться акциз, ПДВ, інші обов'язкові податки і відрахування, сплачені з виручки від реалізації.

5) Зіставлення чистого доходу від реалізації і собівартості реалізованої продукції (виконаних робіт, наданих послуг) дозволяє визначити фінансовий результат – валовий прибуток (збиток), відбиваний в Звіті про фінансові результати (рядок 050 або 055).

6) Рахунок 79 «Фінансові результати» призначений для обліку і узагальнення інформації про фінансові результати підприємства від звичайної і надзвичайної діяльності. По кредиту цього рахунку відбиваються суми (в порядку закриття рахунків) обліку доходів, а по дебету – суми (в порядку закриття рахунків) обліку витрат і сума нарахованого податку на прибуток. У бухгалтерському обліку витрати на сплату податку на прибуток відбиваються на рахунку 98 «Податки на прибуток». Даний рахунок має два субрахунки:

981 «Податки на прибуток від звичайної діяльності»;

982 «Податки на прибуток від надзвичайних подій».

Цим субрахункам в Звіті про фінансові результати відповідають рядки з аналогічною назвою.

Для рахунку 79 «Фінансові результати» передбачені субрахунки:

791 «Результат від основної діяльності»;

792 «Результат фінансових операцій»;

793 «Результат іншої звичайної діяльності»;

794 «Результат надзвичайних подій».

7) В кінці року сальдо рахунку 98 «Податки на прибуток» списується в дебет рахунку 79.

8) Завершуючий етап – визначення за даними рахунку 79 «Фінансові результати» кінцевого фінансового результату діяльності підприємства за звітний період. Кредитове сальдо рахунку 79 – це чистий прибуток, а дебетове сальдо рахунку 79 – це чистий збиток.

9) При закритті рахунку 79 «Фінансові результати» його сальдо списується на рахунок 44 «Нерозподілений прибуток (непокріті збитки).

Основною формою, призначеною для відображення фінансових результатів підприємства, виступає форма №2 «Звіт про фінансові результати.

Таким чином, фінансовий результат діяльності підприємства на рахунку 79 визначається в наступній послідовності:

1. «Очищення» реалізаційних доходів від непрямих податків і інших сум, що не є доходами;

2. Визначення валового прибутку (збитку) відніманням з чистого доходу собівартості реалізації;
3. Визначення доходу від операційної діяльності відніманням з чистого доходу адміністративних витрат, витрат на збут, а також коректуванням цієї суми на прибуток (збиток) від іншої операційної діяльності;
4. Визначення доходів і витрат (втрат) від участі в капіталі;
5. Визначення доходів і витрат від фінансової діяльності;
6. Визначення інших доходів і витрат;
7. Визначення фінансового результату від звичайної діяльності до і після оподаткування;
8. Визначення доходів і витрат від надзвичайних подій;
9. Визначення загального чистого прибутку (збитку).

Питання для самоперевірки та контролю:

1. Визначити поняття «доходи операційної діяльності».
2. Перелічити рахунки для обліку доходів.
3. Які рахунки використовуються для обліку доходів від реалізації робіт та послуг?
4. Навести визначення категорій «собівартість продукції (робіт, послуг)» та «собівартість реалізації».
5. Обґрунтувати послідовність бухгалтерського обліку фінансових результатів.

*Під час викладення матеріалу використано нормативні та літературні джерела:
[2 – 4; 11 – 14; 20 – 21; 25; 30; 32; 34; 38 – 39; 41 – 43; 45; 48; 50].*

ТЕМА 8 ФІНАНСОВА ЗВІТНІСТЬ ЗАКЛАДІВ РЕСТОРАННОГО ГОСПОДАРСТВА

1. Загальнотеоретичні аспекти й організаційні засади складання та ведення фінансової звітності.
2. Основи ведення форм фінансової звітності підприємств.

Загальнотеоретичні аспекти й організаційні засади складання та ведення фінансової звітності

Загальні вимоги до порядку складання та ведення фінансової звітності викладені в ст. 11-14 Закону України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні» і НП(С)БО № 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності».

Прийнято виділяти наступні види звітності підприємства:

- **бухгалтерська звітність** – звітність, яка складається на підставі даних бухгалтерського обліку для задоволення потреб певних користувачів;
- **фінансова звітність** – це бухгалтерська звітність, яка містить інформацію про фінансовий стан, результати діяльності й рух грошових коштів підприємства за звітний період. Закон України «Про бухгалтерський облік і

фінансову звітність в Україні» трактує фінансову звітність як систему взаємозалежних узагальнених показників, що відображають фінансовий стан підприємства на певну дату й результати його діяльності за звітний період і базованих на бухгалтерському обліку підприємства;

– **податкова звітність** – бухгалтерська звітність, яка складається на підставі даних податкового обліку для розрахунків податків;

– **статистична звітність** – звітність, яка складається на підставі даних бухгалтерського обліку для визначення макроекономічних показників;

– **спеціальна й інші види звітності** включає внутрішньовідомчу звітність, звітність для органів соціального забезпечення та ін., яка складається на підставі бухгалтерських даних.

Відповідно до ст. 14 Закону «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні» *фінансова звітність підприємств не становить комерційної таємниці.*

Фінансову звітність прийнято класифікувати за наступними ознаками:

I. *За формою*: Баланс (Звіт про фінансовий стан» (форма № 1); Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід» (форма № 2); Звіт про рух грошових коштів (форма № 3); Звіт про власний капітал (форма № 4); Примітки до річної фінансової звітності (форма № 5).

II. *За складом*: звітність суб'єктів малого підприємництва, звітність представництв іноземних суб'єктів господарювання, ін.

III. *За видом*:

3.1 **Зведена** – звітність, яка відображає фінансовий стан і результати діяльності юридичних осіб. Дану звітність становлять: міністерства й інші центральні органи виконавчої влади, до сфери управління яких відносяться підприємства державної форми власності; органи, що управляють майном підприємств комунальної форми власності; об'єднання підприємств – щодо всіх підприємств, що перебувають у їхньому складі, якщо це передбачено установчими документами.

3.2 **Консолідована** – звітність, яка відображає фінансовий стан і результати діяльності юридичної особи і його дочірніх підприємств як єдиної економічної одиниці.

Користувачі фінансової звітності – фізичні та юридичні особи, які потребують інформації про діяльність підприємства для прийняття рішень.

Основними етапами процесу підготовки та складання фінансової звітності є:

– закриття рахунків доходів і витрат і розрахунок чистого результату звітного періоду.

– Виявлення залишків на балансових рахунках.

– підтвердження залишків на балансових рахунках (інвентаризація).

– Внесення коригувань після інвентаризації.

– заповнення Балансу.

– заповнення Звіту про фінансові результати.

– заповнення Звіту про рух грошових коштів.

- заповнення Звіту про власний капітал.
- заповнення Приміток.
- коригування показників звітності й формування приміток після дати балансу.
- розгляд і затвердження річної фінансової звітності.
- подання фінансової звітності.

Звітним періодом для складання фінансової звітності в Україні виступає календарний рік. Проміжна (*місячна, квартальна*) фінансова звітність, яка охоплює певний період, складається наростаючим підсумком з початку звітного періоду. Звітними періодами, таким чином, для фінансової звітності виступають (табл. 23).

Таблиця 23 – Періоди складання фінансової звітності підприємства

Форма фінансової звітності	Звітний період			
	І квартал з 1.01 – по 31.03	Півріччя з 1.01 – по 30.06	Дев'ять місяців з 1.01 – по 30.09	Рік с 1.01 – по 31.12
Баланс (форма № 1)	на 31.03	на 30.06	на 30.09	на 31.12
Звіт про фінансові результати (форма № 2)	за період з 1.01 – по 31.03	за період з 1.01 – по 30.06	за період з 1.01 – по 30.09	за період з 1.01 – по 31.12
Звіт про рух грошових коштів (форма № 3)	–	–	–	за період з 1.01 – по 31.12
Звіт про власний капітал (форма № 4)	–	–	–	за період з 1.01 – по 31.12
Примітки до річної фінансової звітності (форма № 5)	–	–	–	за період з 1.01 – по 31.12

Відповідно до Постанови Кабінету Міністрів України «Про затвердження порядку подання фінансової звітності» від 28.02.00 р. № 419 всі юридичні особи, незалежно від організаційно-правової форми господарювання й форми власності, а також представництва іноземних суб'єктів господарської діяльності представляють річну фінансову звітність в органи статистики.

У Законі «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні» визначений *перелік організаційно-правових форм і видів діяльності підприємств, які повинні не пізніше 1-го червня наступного за звітним роком оприлюднити річну фінансову звітність і консолідовану звітність шляхом публікації в періодичних виданнях або окремих друкованих виданнях. Такими підприємствами є: ВАТ, підприємства-емітенти облігацій, банки, довірчі товариства, валютні й фондові біржі, інвестиційні фонди, кредитні союзи, страхові компанії.*

Основи ведення форм фінансової звітності підприємств

Звіт про фінансові результати (форма № 2) – це звіт про доходи, витрати і фінансові результати діяльності підприємства. Складається наростаючим підсумком з початку звітного року та подається у складі річної та квартальної звітності. Зміст та форма Звіту про фінансові результати, а також загальні вимоги до розкриття його статей визначаються: НП(С) БО №1; П(С)БО № 16 (формування інформації для заповнення розділу III); П(С)БО № 17 (порядок формування інформації для заповнення ряд.180 «Податок на прибуток» розділу I); П(С)БО № 24 (порядок формування інформації для заповнення розділу III).

Звіт про рух грошових коштів (форма № 3) – це звіт, який відображає надходження й витрати грошових коштів у результаті діяльності підприємства у звітному періоді.

Форма № 3 відноситься до форм річної фінансової звітності.

Звіт про рух грошових коштів *надає додаткову інформацію щодо змін, що сталися у балансі, а також відносно того, наскільки суттєвими є статті доходів і витрат, що були отримані та сплачені грошовими коштами.*

Форма № 3 розглядає вплив діяльності підприємства на грошові потоки у розрізі видів діяльності: операційної, інвестиційної та фінансової. Такий поділ інформації про рух грошових коштів надає можливість оцінити фінансові вкладення, що дозволять нарощувати прибуток у майбутньому, а також простежити вибуття грошових коштів для погашення зобов'язань перед кредиторами.

Таким чином, форма №3 надає інформацію, звідки надходять і куди йдуть грошові кошти.

Не включаються до Звіту: внутрішні зміни у складі грошових коштів та негрошові операції. Негрошові операції – операції, які не потребують використання грошових коштів та їх еквівалентів (наприклад, отримання активів на умовах фінансової оренди, бартерні операції, переведення зобов'язань у власний капітал тощо).

Звіт про власний капітал (форма № 4) – звіт, який відображає зміни у складі власного капіталу підприємства протягом звітного періоду.

Метою складання Звіту про власний капітал є розкриття інформації про зміни у складі власного капіталу підприємства протягом звітного періоду. У Звіті про власний капітал відображаються джерела поповнення власного капіталу, а також операції, унаслідок яких власний капітал був зменшений. Окрім того, Звіт дозволяє простежити внутрішній рух власного капіталу, наприклад, зміну, зумовлену розподілом прибутку підприємства.

Звіт про власний капітал представляє собою *оборотну відомість з елементами шахової відомості у розрізі елементів* власного капіталу підприємства та *причин змін* власного капіталу:

– *по горизонталі* у відповідних графах вказуються елементи в розрізі рядків розділу I Пасиву Балансу;

– по вертикалі у відповідних рядках – джерела поповнення та причини зменшення власного капіталу;

– на перетині відповідних вертикальних рядків та горизонтальних граф відображаються необхідні дані.

Звіт про власний капітал складається на підставі даних Балансу, Звіту про фінансові результати, а також аналітичних даних у відповідних облікових регістрах.

Примітки до річної фінансової звітності (форма № 5) виступають складовою частиною річної фінансової звітності.

Примітки мають виключно важливу роль для користувачів фінансової звітності оскільки вони деталізують, інтерпретують та роз'яснюють інформацію щодо фінансово-майнового стану підприємства, поточних результатів його діяльності, яка наводиться у річному звіті, розкривають найважливіші моменти щодо облікової політики, яка застосовувалась підприємством у звітному році.

Питання для самоперевірки та контролю:

1. Навести визначення основних видів звітності.
2. Розкрити зміст видів фінансової звітності згідно із класифікаційними ознаками їх групування.
3. Назвати основні етапи процесу підготовки та складання фінансової звітності.
4. Пояснити існуючі звітні періоди складання та строки надання фінансової звітності підприємства.
5. Чим, на Вашу думку, зумовлено існування переліку організаційно-правових форм і видів діяльності підприємств, які повинні оприлюднювати річну фінансову звітність?
6. Охарактеризувати структуру та специфічні аспекти заповнення форми №2 «Звіт про фінансові результати».
7. Які підприємства повинні заповнювати III Розділ «Розрахунок показників прибутковості акцій» форми № 2?
8. Що виступає метою складання форми № 4 «Звіт про власний капітал».
9. Дати характеристику основним аспектам ведення форми №5 «Примітки до річної фінансової звітності».

Під час викладення матеріалу використано нормативні та літературні джерела:

[1-3; 11-15; 20-21; 25; 28; 35; 39; 42-43; 47-49].

СПИСОК РЕКОМЕНДОВАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Конституція України: офіц. текст: [прийнята на п'ятій сесії Верховної Ради України 28 червня 1996р. із змінами, внесеними Законом України від 8 грудня 2004р.: станом на 1 січня 2006р.]. – К.: Мін.-во Юстиції України, 2006. – 124с.
2. Податковий Кодекс України: [закон України: офіц. текст: за станом на 2 грудня 2010р. із змінами, внесеними Законом України від 23 грудня 2010р.] // *Голос України*. – 2010. – №№229-230 (4979-4980). – С.4-62.
3. Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні: [закон України: офіц. текст: за станом на 16 липня 1999р. із змінами, внесеними Законом України від 9 лютого 2006р.] // *Відомості Верховної Ради України (ВВР)*. – 2006. – №46. – ст.391.
4. Про збір та облік єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування: [закон України: офіц. текст: за станом на 08 липня 2010р.] // *Відомості Верховної Ради України (ВВР)*. – 2011. – №2-3. – ст.11.
5. Про застосування реєстраторів розрахункових операцій у сфері торгівлі, громадського харчування та послуг: [закон України: офіц. текст: за станом на 6 липня 1995р із змінами, внесеними Законом України від 25 березня 2005р.] // *Відомості Верховної Ради України (ВВР)*. – 2005. – №17-19. – ст.267.
6. Про захист прав споживачів: [закон України: офіц. текст: за станом на 12 травня 1991р. із змінами, внесеними Законом України від 17 грудня 2009р.] // *Відомості Верховної Ради України (ВВР)*. – 2010. – №9. – ст.84.
7. Про ліцензування певних видів господарської діяльності: [закон України: офіц. текст: за станом на 1 червня 2000р. із змінами, внесеними Законом України від 26 грудня 2002р.] // *Відомості Верховної Ради України (ВВР)*. – 2003. – №13. – ст.92.
8. Про внесення змін до Закону України «Про туризм»: [закон України: офіц. текст: за станом на 18 листопада 2003р. із змінами, внесеними Законом України від 26 березня 2004р.] // *Відомості Верховної Ради України (ВВР)*. – 2004. – №13. – ст.180.
9. Кодекс законів про працю України: [закон України: офіц. текст: за станом 12 жовтня 1971р. із змінами, внесеними Законом України від 3 лютого 2011р.] [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=322-08>
10. Про оплату праці: [закон України: офіц. текст: за станом на 24 березня 1995р. із змінами, внесеними Законом України від 23 вересня 2010р.] // *Відомості Верховної Ради України (ВВР)*. – 2011. – №6. – ст.44.
11. Порядок надання фінансової звітності: [постанова Кабінету міністрів України від 28 лютого 2000р. №419 із змінами, внесеними постановою Кабінету міністрів України від 29 вересня 2010р. №879]. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=419-2000>.

12. Національне Положення (Стандарт) бухгалтерського обліку №1 «Загальні вимоги до фінансової звітності»: [наказ Міністерства фінансів України від 07.02.2013 № 73]. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.nibu.factor.ua/ukr/info/instrbuh/psbu1/>.

13. Положення (Стандарт) бухгалтерського обліку №7 «Основні засоби»: [наказ Міністерства фінансів України від 27 квітня 2000р. №92 із змінами, внесеними Наказом Міністерства фінансів України від 25 вересня 2009р. №1125]. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=z0399-99&c=1#Public>.

17. Положення (Стандарт) бухгалтерського обліку №9 «Запаси»: [наказ Міністерства фінансів України від 20 жовтня 1999р. №246 із змінами, внесеними Наказом Міністерства фінансів України від 25 листопада 2002р. №989]. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://buhgalter911.com/Res/PSBO/PSBO9.aspx>.

18. Положення (Стандарт) бухгалтерського обліку №10 «Дебіторська заборгованість»: [наказ Міністерства фінансів України від 8 жовтня 1999р. №237 із змінами, внесеними Наказом Міністерства фінансів України від 19 грудня 2006р. №1213]. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=z0725-99>.

19. Положення (Стандарт) бухгалтерського обліку №11 «Зобов'язання»: [наказ Міністерства фінансів України від 31 січня 2000р. №20 із змінами, внесеними Наказом Міністерства фінансів України від 25 вересня 2009р. №1125]. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=z0399-99&c=1#Public>.

20. Положення (Стандарт) бухгалтерського обліку №15 «Дохід»: [наказ Міністерства фінансів України від 29 листопада 1999р. №290 із змінами, внесеними Наказом Міністерства фінансів України від 25 вересня 2009р. №1125]. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=z0860-99>.

21. Положення (Стандарт) бухгалтерського обліку №16 «Витрати»: [наказ Міністерства фінансів України від 31 грудня 1999р. №318 із змінами, внесеними Наказом Міністерства фінансів України від 25 вересня 2009р. №1125]. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=z0027-00>.

22. Положення (Стандарт) бухгалтерського обліку №26 «Виплати працівникам»: [наказ Міністерства фінансів України від 28 жовтня 2003р. №601] // Офіційний вісник України. – 2003. – №46. – С.148. – Ст.2408.

23. Положення (Стандарт) бухгалтерського обліку №27 «Необоротні активи, утримувані для продажу, та припинена діяльність»: [наказ Міністерства фінансів України від 7 листопада 2003р. №617 із змінами, внесеними Наказом Міністерства фінансів України від 5 березня 2008р. №353]. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=z1054-03&c=1#Files>.

24. Положення бухгалтерського обліку №32 «Інвестиційна нерухомість»: [наказ Міністерства фінансів України від 2 липня 2007р. №779] // Офіційний вісник. – 2007. – №52. – С.247. – Ст.2151.

25. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств та організацій: [наказ Міністерства фінансів України від 31 березня 1999р. №291 із змінами, внесеними Наказом Міністерства фінансів України від 25 вересня 2009р. №1125]. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=z0893-99&c=1#Public>.

26. Інструкція про інвентаризацію основних засобів, нематеріальних активів, товарно-матеріальних цінностей, грошових коштів і документів та розрахунків: [наказ Міністерства фінансів України від 11 серпня 1994р. №69 із змінами, внесеними Наказом Міністерства фінансів України від 5 серпня 2010р. №832]. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=z0202-94>.

27. Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку основних засобів: [наказ Міністерства фінансів України від 30 вересня 2003р. №561 із змінами, внесеними Наказом Міністерства фінансів України від 31 березня 2008р. №498]. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.minfin.gov.ua/control/uk/publish>.

28. Про затвердження Змін до деяких нормативно-правових актів Міністерства фінансів України з бухгалтерського обліку та визнання такими, що втратили чинність, наказів Міністерства: [наказ Міністерства фінансів України від 24 вересня 2010р. №1085] // Офіційний вісник України. – 2010. – №82. – С.117. – Ст.2903.

29. Про затвердження Методичних рекомендацій із застосування реєстрів бухгалтерського обліку: [наказ Міністерства фінансів України від 29 грудня 2000р. №356] // Бухгалтерський облік і аудит. – 2001. – №1. – С.54.

30. Методичні рекомендації щодо впровадження національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку у сфері громадського харчування і побутових послуг, гармонізованих з міжнародними стандартами: [наказ Міністерства економіки та з питань європейської інтеграції України від 17 червня 2003р. №157]. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.nau.ua/doc/?uid=1022.138.0>.

31. Правила роботи закладів (підприємств) ресторанного господарства: [наказ Міністерства економіки та з питань європейської інтеграції України від 24 липня 2002 р. №219]. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=z0680-02>.

32. Про внесення змін до Методичних рекомендацій з формування складу витрат та порядок їх планування у торговельній діяльності: [наказ Міністерства економіки України від 2 березня 2010р. №226]. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://me.kmu.gov.ua/control/uk/publish/article?art_id=145488&cat_id=32854.

33. Про безготівкові розрахунки в Україні в національній валюті: [постанова Національного банку України від 21 січня 2004р. №22 із змінами, внесеними постановою Національного банку України від 15 травня 2009р. №296]. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=z0377-04&c=1#Public>.

34. Інструкція про порядок призначення роздрібних цін на товари народного споживання в підприємствах роздрібної торгівлі та громадського харчування: [наказ Міністерства зовнішніх економічних зв'язків і торгівлі України від 4 січня 1997р. №2 із змінами, внесеними Наказом Міністерства зовнішніх економічних зв'язків і торгівлі України від 25 січня 2008р. №21]. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://pro-u4ot.info/index.php?section=browse&CatID=28&ArtID=612>.

35. Про затвердження інструкцій щодо заповнення форм державних статистичних спостережень зі статистики роздрібної торгівлі та ресторанного господарства: [наказ Державного комітету статистики України від 26 липня 2005р. №209, із змінами, внесеними наказом Державного комітету статистики від 3 жовтня 2008р. №364]. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=z0939-05>.

36. Правила обов'язкової сертифікації послуг з тимчасового розміщення (проживання): [наказ Держстандарту України від 27 січня 1999р. №37, із змінами, внесеними наказом Держспоживстандарту України від 17 червня 2010р. №238]. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=z0236-99&c=1#Public>.

37. Санітарні правила для підприємств громадського харчування, включаючи кондитерські цехи й підприємства, що виробляють м'яке морозиво: [наказ Міністерства охорони здоров'я СРСР та Міністерства торгівлі СРСР від 19 березня 1991р. №5777-91 із змінами, внесеними постановою Головного державного санітарного лікаря від 23 січня 2006р. №2]. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.nau.ua/doc/?uid=1076.596.2&nobreak=1>.

38. Архіпов В. В. Організація ресторанного господарства / В.В. Архіпов. [2-ге вид. навч. посіб]. – К.: Центр учбової літератури; 2010. – 280с.

39. Балченко З.А. Бухгалтерський облік в туризмі і готелях України: [навчальний посібник Київського університету туризму, економіки і права (КУТЕП)] / З.А. Балченко. – К.: КУТЕП, 2006. – 232с.

40. Грабова Н.М. Облік основних господарських операцій в бухгалтерських проводках: навч. посібник / Н.М. Грабова, Ю.Г. Кривоносов. – К.: «АСК», 2006. – 416с.

41. Грачёва Р.Е. Энциклопедия бухгалтерского учёта / Р.Е. Грачёва. – К.: Галицкие Контракты, 2004. – 832с.

42. Десяткіна І.В. Підходи до організації обліку виготовлення продукції в закладах ресторанного господарства / І.В. Десяткіна О.М. Глущук // Міжнародний збірник наукових праць. – 2011. – Випуск 3(21). – С.102-112.

43. Дзюба Н. Особливості обліку в закладах ресторанного господарства / Наталія Дзюба // Податки та бухгалтерський облік. – 2007. – №71. – С.10-18.

44. Зигель Л. Ресторанный сервис. Основы международной практики обслуживания для профессионалов и начинающих / Л. Зигель, С. Зигель. – М.: Центр полиграфии, 2003. – 378 с.
45. Король С.Я. Облік в управлінні основною діяльністю готелю: автореф. дис.. канд.. екон. наук: 08.06.04 – Бухгалтерський облік, аналіз і аудит/ Король Світлана Яківна; Київ. нац. торг.-екон. ун.-т. – Київ, 2003. – 23с.
46. Король С. Я. Бухгалтерський облік у готельному господарстві / С.Я. Король. – К., 2005. – 353с.
47. Куцик П.О. Бухгалтерський облік у торгівлі та ресторанному господарстві: навч. посібник / П.О. Куцик, Л.І. Коваль, Ф.Ф. Макарук. – Львів: «Магнолія 2006», 2010. – 504с.
48. Облік на підприємствах торгівлі та ресторанного господарства: Навч. посіб. / Л.В. Нападовська, А.В. Алексеєва, О.А. Бакурова, О.Г. Веренич, Ш. Морозова, А.П. Шаповалова, В.М. Горностаєва; та заг. ред. Л.В. Нападовської. – К.: Київ. над. торг.-екон. ун-т, 2006. – 378 с.
Том 1. – 2006. – 378 с.
Том 2. – 2006. – 378 с.
49. Озеран В. Бухгалтерський облік у споживчій кооперації: навч. посібник / В. Озеран, П. Куцик, П. Волошин. – Львів: Видав.-во Львівської комерційної академії, 2008. – 660с.
50. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку: коментарі / Ред. Я. Кавторєва. – Х.: Фактор, 2008. – 1328с.
51. Пуцентейло П.Р. Економіка і організація туристично-готельного підприємництва: [навчальний посібник] / П.Р. Пуцентейло. – К.: ЦУЛ, – 2007. – 300 с.
52. Свідерський Є. І. Бухгалтерський облік у галузях економіки: [навч. посібник] / Є. І. Свідерський – К.: КНЕУ, 2004. – 233с.
53. Сопко В. В. Бухгалтерський облік в управлінні підприємством: [навч. посібник] / В.В. Сопко. – К.: КНЕУ, 2006. – 526с.
54. Ткаченко Т.І. Економіка готельного господарства і туризму / Т.І. Ткаченко, С.П. Гаврилюк: [навч. посіб.]. – К.: Київ. нац. торг.-екон. ун-т, 2005. – 179 с.
55. Швець В.Г. Теорія бухгалтерського обліку: [підручник] / В.Г. Швець. – К.: Знання, 2004.– 447с.

Додаткові літературні джерела:

1. Бабіч В. В. Фінансовий облік (облік активів): навч. посібник / В. В. Бабіч, С. В.Сагова. – К.: КНЕУ, 2006. – 282с.
2. Балченко З.А. Бухгалтерський, фінансовий облік на підприємствах сфери послуг (торговельні підприємства, що входять в туристичні та готельні комплекси) [практикум] / З.А. Балченко, І.В. Балченко, С.О. Балченко. – К., 2002. – 156с.
3. Білоус В.Т. Бухгалтерський облік в Україні (за національними положеннями): [навч.-практ. посібник для слухачів курсів підвищення

кваліфікації, студ., аспірантів. Державна податкова адміністрація України; Академія держ. податкової служби України] / В.Т. Білоус, В.Д. Єгарміна, Є.П. Єрмолаєва, М.М. Каленський, Є.В. Калюга; за заг. ред. П.В. Мельник. – Ірпінь: Академія ДПС України, 2002. – 392с.

4. Бухгалтерський облік: [навч.-метод. посібник для самост. вивч. дисц.] / Л. Г. Ловінська, Л. В. Жилкіна, О. М. Голенко та ін. – К.: КНЕУ, 2002. – 370с.

5. Десяткіна І.В. Бухгалтерський облік та контроль витрат виробництва та обігу на підприємствах ресторанного господарства: автореф. дис.. канд. екон. наук: 08.00.09 – бухгалтерський облік, аналіз та аудит (за видами економічної діяльності) / Десяткіна Ірина Володимирівна; Житомир. держ. технол. ун-т. – Житомир, 2012. – 24с.

6. Король С.Я. Структура витрат основної діяльності готелю (бухгалтерський та податковий підходи) / С.Я. Король // Вісник податкової служби України. – 2001. – №45. – С.47-53.

7. Король С. Класифікація витрат у системі управління основною діяльністю готелю / С. Король // Вісник Київ. нац. торг.-екон. ун-ту. – 2002. – №2. – С.82-91.

8. Король С.Я. Облік витрат на підприємствах, що надають готельні послуги / С.Я. Король [в 3 ч.] // Дебет-Кредит. – 2002. – №34. – С.35-39; №35. – С.33-38; №37. – С.37-40.

9. Король С.Я. Особливості організації та ведення бухгалтерського обліку підприємств готельної індустрії / С.Я. Король // Вісник податкової служби України. – 2002. – №37. – С.36-48.

10. Онищенко Т. Альбом бухгалтерських проводок: [8-ме вид., перероб. і доп.] / Т. Онищенко, В. Мякота. – Х.: Фактор, 2008. – 304с.

11. П'ятницька Г.Т. Менеджмент громадського харчування / Г.Т. П'ятницька, Н.О. П'ятницька: [підручник]. – К., 2001. – 654с.

12. Теорія бухгалтерського обліку : навч. посіб. / О.І. Васюта-Беркут, Г.Ф. Шепітько, Н.О. Ромашевська; за заг. ред. В.Б. Захожая. – 2-ге вид., стереотип. – К.: МАУП, 2003. – 176с.

Навчальне видання

СВІТЛИЧНА Вікторія Юріївна

БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК

Конспект лекцій

*для студентів денної та заочної форм навчання спеціальності
241 – Готельно-ресторанна справа*

Відповідальний за випуск *Т. В. Момот*
За авторською редакцією
Комп'ютерне верстання *В. Ю. Світлична*

План 2019, поз. 176 Л

Підп. до друку 14.08.2019. Формат 60x84/16
Друк на ризографі. Ум. друк. арк. 4,6.
Тираж 10 пр. Зам. №

Видавець і виготовлювач:
Харківський національний університет
міського господарства імені О. М. Бекетова,
вул. Маршала Бажанова, 17, Харків 61002
Електронна адреса: rectorat@kname.edu.ua
Свідоцтво суб'єкта видавничої справи:
ДК № 5328 від 11.04.2017.