

**МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ  
ЛЬВІВСЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ УНІВЕРСИТЕТ ІМ. ІВАНА ФРАНКА  
ФАКУЛЬТЕТ УПРАВЛІННЯ ФІНАНСАМИ ТА БІЗНЕСУ**

**КАФЕДРА ОБЛІКУ І АУДИТУ**



**АННА ШОТ**

**Облік  
і оподаткування за  
видами економічної  
діяльності**

**КОНСПЕКТ ЛЕКЦІЙ**

**Львів 2018**

**Шот А.П.** Облік і оподаткування за видами економічної діяльності. Опорний конспект лекцій. – Львів. - 2018. – 117 с.



*Рекомендовано до друку кафедрою обліку і аудиту  
факультету управління фінансами та бізнесу ЛНУ ім. Івана Франка  
(протокол №12 від 26 червня 2018 р.)*

**ЗМІСТ**

<b>Вступ .....</b>	<b>4</b>
<b>Тема 1. Організація обліку і оподаткування СПД за видами економічної діяльності</b>	<b>5</b>
<b>Тема 2. Особливості обліку та оподаткування виробників сільськогосподарської продукції.....</b>	<b>17</b>
<b>Тема 3. Облік та оподаткування діяльності підприємств будівельної галузі.....</b>	<b>39</b>
<b>Тема 4. Особливості бухгалтерського обліку та оподаткування торгівельних підприємств.....</b>	<b>53</b>
<b>Тема 5. Особливості обліку та оподаткування транспортно-експедиторських компаній.....</b>	<b>78</b>
<b>Тема 6. Особливості обліку та оподаткування туристичної діяльності .....</b>	<b>88</b>
<b>Тема 7. Облік та оподаткування діяльності страхових компаній.....</b>	<b>98</b>
<b>Тема 8. Облік та оподаткування неприбуткових організацій та установ.....</b>	<b>106</b>
<b>СПИСОК РЕКОМЕНДОВАНОЇ ЛІТЕРАТУРИ .....</b>	<b>115</b>
<b>ДОДАТКИ.....</b>	<b>117</b>

## Вступ

За роки незалежності України була зроблена велика робота з розвитку і вдосконалення як системи бухгалтерського обліку так і оподаткування суб'єктів господарювання. Це стосується як інститутів, відповідальних за обчислення, стягнення і розподіл податків, так і нормативно-правової бази з обліку та оподаткування.

Важливим завданням, незважаючи на відносну замкнутість податкової системи на фіскальних функціях, не перешкоджання економічному розвитку СГД. Збалансовані рішення щодо ефективного розвитку підприємництва повинні базуватися на таких наукових принципах і положеннях, які б враховували як потреби суб'єктів обліку та оподаткування в ринкових умовах господарювання, так і державні інтереси.

Створення та функціонування підприємств, що відносяться до різних видів економічної діяльності вимагає і відповідних знань щодо специфіки обліку та оподаткування їх діяльності.

**Предметом** навчальної дисципліни є облік фінансово-господарської діяльності підприємств різних видів економічної діяльності, а також оподаткування результатів їх діяльності.

**Об'єктом** навчальної дисципліни є особливості організації, введення обліку та оподаткування підприємств торгівлі, сільського господарства, будівництва, транспортно-експедиторських організаціях, страховій сфері, туристичному бізнесі та неприбуткових організаціях .

**Метою** навчальної дисципліни «Облік і оподаткування за видами економічної діяльності» є формування системи базових знань у сфері обліку та оподаткуванні суб'єктів господарської діяльності, які відносяться до різних видів економічної діяльності.

Для досягнення мети поставлені такі основні **завдання**:

- розуміння концептуальних засад загальної системи та спеціальних режимів оподаткування;
- набуття вмінь нарахування та сплати податків (обов'язкових платежів) та зборів при різних системах оподаткування суб'єктами господарювання;
- засвоєння основних принципів та особливостей ведення обліку на підприємствами різних видів економічної діяльності;
- оволодіння навичками самостійного відображення в обліку операцій на підприємствах торгівлі, сільського господарства, будівництва та в транспортних організаціях та ін.

Опорний конспект з «Обліку і оподаткування за видами економічної діяльності» складено відповідно до робочої програми навчальної дисципліни і рекомендований для підготовки магістрів денної та заочної форм навчання галузі знань 07 «Управління та адміністрування», спеціальності 071 «Облік і оподаткування», спеціалізації «Облік, аналіз та фінансові розслідування».

## ТЕМА 1

### ОРГАНІЗАЦІЯ ОБЛІКУ І ОПОДАТКУВАННЯ СУБ'ЄКТІВ ГОСПОДАРЮВАННЯ ЗА ВИДАМИ ЕКОНОМІЧНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ

- 1.1. Поняття суб'єкта господарювання та його характеристика.
- 1.2. Класифікація видів економічної діяльності підприємств.
- 1.3. Концептуальні основи оподаткування суб'єктів господарювання.
- 1.4. Порядок вибору форми організації обліку та системи оподаткування суб'єктів господарювання.

#### 1.1. Поняття суб'єкта господарювання та його характеристика

Формування ринкової системи господарювання в Україні пов'язане із зростанням підприємницької активності в усіх сферах економіки (табл.1). Підприємництво, без сумніву, відіграє визначальну роль у становленні та розвитку ринкової економіки України. Одним із перспективних напрямів створення конкурентного ринкового середовища є стимулювання розвитку підприємництва через податкові інструменти.

*Таблиця 1.1*

#### Динаміка структури суб'єктів господарювання з розподілом за їх розмірами за 2010-2016 рр.

Роки	Усього	У тому числі							
		Підприємства				фізичні особи-підприємці			
		великі	середні	малі	з них	Усього	суб'єкти середнього підприємництва	суб'єкти малого підприємництва	з них
мікропідприємства	суб'єкти мікропідприємства								
<b>Кількість суб'єктів господарювання, одиниць</b>									
2010	2183928	586	20983	357241	300445	1805118	355	1804763	1793243
2011	1701620	659	20753	354283	295815	1325925	306	1325619	1313004
2012	1600127	698	20189	344048	286461	1235192	361	1234831	1224315
2013	1722070	659	18859	373809	318477	1328743	351	1328392	1318703
2014	1932161	497	15906	324598	278922	1591160	712	1590448	1580965
2015	1974318	423	15203	327814	284241	1630878	307	1630571	1626589
2016	1865530	383	14832	291154	247695	1559161	281	1558880	1553041

*Джерело: Держкомстат України. // Електронний ресурс: <http://www.ukrstat.gov.ua/news>*

Отже, **суб'єктами господарювання**, відповідно до Господарського кодексу України (ГКУ) визнаються учасники господарських відносин, які здійснюють господарську діяльність, реалізуючи господарську компетенцію (сукупність господарських прав та обов'язків), мають відокремлене майно і несуть відповідальність за своїми зобов'язаннями в межах цього майна, крім випадків, передбачених законодавством.

**Суб'єктами господарювання є:**

- 1) **господарські організації** - юридичні особи, створені відповідно до ЦКУ, державні, комунальні та інші підприємства, а також інші юридичні особи, які здійснюють господарську діяльність та зареєстровані в установленому законом порядку.
- 2) **громадяни України, іноземці та особи без громадянства**, які здійснюють господарську діяльність та зареєстровані відповідно до закону як підприємці.

Суб'єкти господарювання, які мають, одержують (передають) об'єкти оподаткування або проводять діяльність (операції), що є об'єктом оподаткування, відповідно до Податкового кодексу України (ПКУ) і на них покладено обов'язок із сплати податків та зборів, визнаються **платниками податків**.

**Суб'єкти господарювання як платники податків мають властиві ознаки, а саме:**

- це суб'єкти податкових правовідносин;
- це суб'єкти підприємницької діяльності або неприємницької діяльності (неприємницькі організації);
- залежно від способу організації господарської діяльності вони є фізичними або юридичними особами та особами, що не мають статусу юридичної особи (спільна діяльність, відокремлені підрозділи юридичних осіб);
- це резиденти або нерезиденти.

**Права та обов'язки суб'єктів господарювання** як суб'єктів податкових правовідносин визначені ПКУ, а саме - пунктом 16.1 ст. 16 визначені такі їх **зобов'язання**:

- 1) стати на облік у контролюючих органах в порядку, установленому законодавством України;
- 2) вести в установленому порядку облік доходів і витрат, складати звітність, що стосується обчислення і сплати податків та зборів;
- 3) подавати до контролюючих органів у порядку, установленому податковим та митним законодавством, декларації, звітність та інші документи, пов'язані з обчисленням і сплатою податків та зборів;
- 4) сплачувати податки та збори в строки та у розмірах, установлених цим Кодексом та законами з питань митної справи;
- 5) подавати на письмову вимогу контролюючих органів (у випадках, визначених законодавством) документи з обліку доходів, витрат та інших показників, пов'язаних із визначенням об'єктів оподаткування;
- 6) подавати контролюючим органам інформацію, відомості про суми коштів, не сплачених до бюджету у зв'язку з отриманням податкових пільг (суми отриманих пільг) та напрями їх використання;
- 7) подавати контролюючим органам інформацію в порядку, у строки та в обсягах, установлених податковим законодавством;
- 8) виконувати законні вимоги контролюючих органів щодо усунення виявлених порушень законів з питань оподаткування та митної справи і підписувати акти (довідки) про проведення перевірки;
- 9) не перешкоджати законній діяльності посадової особи контролюючого органу під час виконання нею службових обов'язків та виконувати законні вимоги такої посадової особи;
- 10) повідомляти контролюючим органам за місцем обліку такого платника про його ліквідацію або реорганізацію протягом трьох робочих днів з дня прийняття відповідного рішення;
- 11) повідомляти контролюючі органи про зміну місцезнаходження юридичної особи та зміну місця проживання фізичної особи – підприємця;
- 12) забезпечувати збереження документів, пов'язаних з виконанням податкового обов'язку, протягом строків, установлених податковим законодавством;
- 13) допускати посадових осіб контролюючого органу під час проведення ними перевірок до обстеження приміщень, територій (крім житла громадян), що використовуються для одержання доходів чи пов'язані з утриманням об'єктів оподаткування, а також для проведення перевірок з питань обчислення і сплати податків та зборів у випадках, встановлених Податковим кодексом.

**Права суб'єктів господарювання** як суб'єктів правовідносин, визначені у ст. 17 ПКУ, а саме:

- 1) безоплатно отримувати інформацію про податки та збори і нормативно-правові акти в органах державної фіскальної служби та в органах митної служби, зокрема і через мережу Інтернет;
- 2) представляти свої інтереси в контролюючих органах самостійно, через податкового агента або уповноваженого представника;

- 3) обирати самостійно, якщо інше не встановлено Податковим кодексом, метод ведення обліку доходів і витрат;
- 4) користуватися податковими пільгами за наявності підстав;
- 5) одержувати відстрочення, розстрочення сплати податків або податковий кредит;
- 6) бути присутнім під час проведення перевірок, ознайомлюватися та отримувати акти (довідки) перевірок, проведених контролюючими органами, перед підписанням актів (довідок) про проведення перевірки, у разі наявності зауважень щодо змісту (тексту) складених актів (довідок) підписувати їх із застереженням та подавати контролюючому органу письмові заперечення;
- 7) оскаржувати рішення, дії (бездіяльність) контролюючих органів (посадових осіб), надані контролюючими органами роз'яснення;
- 8) вимагати від контролюючих органів проведення перевірки відомостей та фактів, що можуть свідчити на користь платника податків;
- 9) на нерозголошення контролюючим органом (посадовими особами) відомостей про такого платника без його письмової згоди та відомостей, що становлять конфіденційну інформацію, державну, комерційну чи банківську таємницю та стали відомі під час виконання посадовими особами службових обов'язків, крім випадків, коли це прямо передбачено законами;
- 10) на залік чи повернення надміру сплачених, а також надміру стягнутих сум податків та зборів, пені, штрафів;
- 11) на повне відшкодування збитків (шкоди), заподіяних незаконними діями (бездіяльністю) контролюючих органів (їх посадових осіб), у встановленому законом порядку;
- 12) за методикою, затвердженою Міністерством фінансів України, вести облік тимчасових та постійних податкових різниць, та використовувати дані такого обліку для складання декларації з податку на прибуток;
- 13) також інші права, передбачені законом.

Суб'єкти господарювання, як суб'єкти податкових правовідносин, залежно від вибору **системи оподаткування** поділяються на платників, що знаходяться на:

- загальній системі оподаткування;
- на спеціальному режимі оподаткування (єдиний податок).

Суб'єкти господарювання як платники податків здійснюють господарську діяльність.

**Господарська діяльність** - діяльність особи, що пов'язана з виробництвом (виготовленням) та/або реалізацією товарів, виконанням робіт, наданням послуг, спрямована на отримання доходу і проводиться такою особою самостійно та/або через свої відокремлені підрозділи, а також через будь-яку іншу особу, що діє на користь першої особи, зокрема за договорами комісії, дорученнями та агентськими договорами (пп. 14.1.36, п.14.1 ст.14 ПКУ).

**Залежно від мети і механізму здійснення, господарська діяльність платників податків поділяється на:**

- підприємницьку діяльність;
- непідприємницьку діяльність.

**Підприємницька діяльність платників податків** – це основний вид самостійної господарської діяльності, яка здійснюється фізичними та юридичними особами, яких називають підприємцями, від свого імені і на свій ризик на постійній основі.

Ця діяльність спрямована на досягнення запланованого результату (одержання прибутку або підприємницького доходу) шляхом найкращого використання капіталу і ресурсів економічно відокремленими суб'єктами ринкового господарства. Вони несуть повну матеріальну відповідальність за результати своєї діяльності і підпорядковуються правовим нормам (законодавству) країни.

Відповідно до Закону України «Про внесення змін до Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» щодо удосконалення деяких положень» підприємства можуть належати до суб'єктів малого підприємництва, зокрема до суб'єктів мікропідприємництва, середнього або великого підприємництва.

**Мікропідприємствами** є підприємства, показники яких на дату складання річної фінансової звітності за рік, що передує звітному, відповідають щонайменше двом із таких критеріїв:

- балансова вартість активів - до 350 тисяч євро;
- чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) - до 700 тисяч євро;
- середня кількість працівників - до 10 осіб.

**Малими є підприємства**, які не відповідають критеріям для мікропідприємств та показники яких на дату складання річної фінансової звітності за рік, що передує звітному, відповідають щонайменше двом із таких критеріїв:

- балансова вартість активів - до 4 мільйонів євро;
- чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) - до 8 мільйонів євро;
- середня кількість працівників - до 50 осіб.

**Середніми є підприємства**, які не відповідають критеріям для малих підприємств та показники яких на дату складання річної фінансової звітності за рік, що передує звітному, відповідають щонайменше двом із таких критеріїв:

- балансова вартість активів - до 20 мільйонів євро;
- чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) - до 40 мільйонів євро;
- середня кількість працівників - до 250 осіб.

**Великими є підприємства**, які не відповідають критеріям для середніх підприємств та показники яких на дату складання річної фінансової звітності за рік, що передує звітному, відповідають щонайменше двом із таких критеріїв:

- балансова вартість активів - понад 20 мільйонів євро;
- чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) - понад 40 мільйонів євро;
- середня кількість працівників - понад 250 осіб.

Для характеристики непідприємницької діяльності, яка не має на меті отримання прибутку, у податковому законодавстві і нормативних актах використовуються поняття «неприбуткові організації».

**Непідприємницькі (неприбуткові) організації** можуть мати на меті досить різні цілі діяльності, перш за все не пов'язані з отриманням прибутку. Це можуть бути: задоволення та захист своїх законних соціальних, економічних, творчих, вікових, національно-культурних, спортивних та інших спільних інтересів; добровільна безкорислива пожертва фізичних та юридичних осіб у поданні набувачам матеріальної, фінансової, організаційної та іншої благодійної допомоги; специфічними формами благодійництва є меценатство і спонсорство; об'єднання професійних творчих працівників відповідного фахового напрямку в галузі культури та мистецтва тощо.

## 1.2.Класифікація видів економічної діяльності підприємств

Однією з найважливіших умов розвитку національної статистики, адаптованої до умов глобалізованої економіки, є створення та впровадження сучасної системи національних статистичних класифікацій, згармонізованих із міжнародними.

**Класифікація видів економічної діяльності** (далі - КВЕД) установлює основи для підготовки та поширення статистичної інформації за видами економічної діяльності. Основний принцип КВЕД полягає в об'єднанні підприємств, що виробляють подібні товари чи послуги або використовують подібні процеси для створення товарів чи послуг (тобто сировину, виробничий процес, методи або технології), у групи.

**Основне призначення КВЕД** - визначати та кодувати основні та другорядні види економічної діяльності юридичних осіб, відокремлених підрозділів юридичних осіб, фізичних осіб - підприємців.

**Основний вид економічної діяльності** - це визначальна ознака у формуванні сукупностей статистичних одиниць для проведення державних статистичних спостережень.

**КВЕД призначений забезпечувати:**



- статистичний облік підприємств і організацій за видами економічної діяльності;
- проведення державних статистичних спостережень економічної діяльності й аналізу статистичної інформації на макрорівні (складання показників національних рахунків - рахунків виробництва й утворення доходу, таблиці "витрати-випуск");
- зіставлення національної статистичної інформації з міжнародною через застосування єдиної статистичної термінології, статистичних одиниць і принципів визначення та змінення видів економічної діяльності підприємств і організацій.

Тобто **КВЕД** - це статистичний інструмент для впорядкування економічної інформації. Водночас Класифікація є механізмом спільної мови, що має використання в багатьох інших, нестатистичних сферах (соціальному та податковому регулюванні, ліцензуванні, системі тарифів тощо).

**Об'єктами класифікації** у КВЕД є види економічної діяльності юридичних осіб, відокремлених підрозділів юридичних осіб і фізичних осіб - підприємців (далі - суб'єкти), що їх на вищих рівнях класифікації групують у галузі.

У ГКУ і статистичних класифікаціях термін «галузь» визначено як сукупність усіх виробничих одиниць, які здійснюють переважно однакові чи подібні види економічної діяльності.

Користуючись терміном «галузь», треба враховувати, що подібність видів економічної діяльності не є чітко визначеною категорією і для різних цілей її можна розглядати як у більш загальному, так і в конкретному контексті. Так, наприклад, цілком правомірно розглядати в загальному контексті як галузі економіки сільське господарство або переробну промисловість.

Найбільш узагальнені угруповання видів економічної діяльності на рівні секцій КВЕД дають змогу виділити основні **галузі економіки**.

Задля проведення економічного аналізу, міжнародних зіставлень системи національних рахунків та поширення статистичних даних державних статистичних спостережень застосовують стандартні угруповання. КВЕД побудовано за ієрархічною системою кодування із застосуванням літерно-цифрового коду. Літерні позначки секцій використовують як рубрикатор і їх не використовують у кодуванні. Подальшу деталізацію секцій КВЕД - розділ, група, клас - позначають цифровими кодами.

Таблиця 1.2

**Структура кодового позначення об'єкта КВЕД  
У XX.XX, де**

У	- секція (літери латинської абетки від А до U)
XX	- розділ
XX.X	- група
XX.XX	- клас

Таблиця 1.3

**Стандартні угруповання для публікації статистичних даних**

Код А*10/11	Секції ISIC (Rev. 4) / NACE (Rev. 2) / КВЕД 2010	Назва
<b>1</b>	A	Сільське господарство, лісове господарство та рибне господарство
<b>2</b>	B, C, D та E	Переробна промисловість, добувна промисловість, розроблення кар'єрів та інша промисловість
<b>2a</b>	C	з них: Переробна промисловість
<b>3</b>	F	Будівництво
<b>4</b>	G, H та I	Оптова та роздрібна торгівля, транспорт і складське господарство, тимчасове розміщування й організація харчування
<b>5</b>	J	Інформація та телекомунікації
<b>6</b>	K	Фінансова та страхова діяльність
<b>7</b>	L	Операції з нерухомим майном <sup>1</sup>
<b>8</b>	M та N	Професійна, наукова та технічна діяльність, діяльність у сфері адміністративного та допоміжного обслуговування

9	O, P та Q	Державне управління й оборона, освіта, охорона здоров'я та надання соціальної допомоги
10	R, S, T та U	Інші послуги

<sup>1</sup> У тому числі нарахована орендна плата за житло, використовуване власниками.

### 1.3. Концептуальні основи оподаткування суб'єктів господарювання

Побудова ефективної системи оподаткування суб'єктів господарювання – це одна з головних умов ефективного функціонування економіки і фінансів країни, оскільки через податки держава здійснює перерозподіл валового внутрішнього продукту (ВВП) і формує централізовані та децентралізовані фонди, що впливає на можливості держави виконувати свої функції. Тому, формуючи податкову систему, держава повинна урахувати світовий досвід її побудови на загальноприйнятих принципах.

**Податкова система** (відповідно до ПКУ) - це сукупність податків, зборів, інших обов'язкових платежів і внесків до бюджету і державних цільових фондів, які діють у встановленому законом порядку.

Загальну систему принципів оподаткування сформулював шотландський економіст і філософ А. Сміт, основні з яких не втратили свого значення і до нашого часу. Вони викладені у **чотирьох основних правилах**:

- **справедливості**, яке стверджує загальність оподаткування і рівномірність його розподілу відповідно до доходів;
- **визначеності**, коли час оплати податку, спосіб і сума платежу повинні бути з точністю і заздалегідь відомі платнику і не залежати від суб'єктивних факторів;
- **зручності**, тобто кожен податок повинен стягуватись у такий час і такий спосіб, які найбільш зручні для платника;
- **економії (раціональності)**, коли будь-який податок повинен стягуватись таким чином, щоб із доходів платника вилучалось якомога менше понад те, що надходить до державної скарбниці.

Основу побудови сучасних податкових систем, поряд із принципами А. Сміта, визначають також принципи, яким повинна відповідати правильно побудована податкова система, розроблені німецьким економістом А. Вагнером, який не просто доповнив, а надав їм нового концептуального характеру. Він систематизував принципи в **чотири окремі групи**.

**Перша група** – фінансові принципи, серед яких *достатність та еластичність* (рухомість) обкладення.

**Друга група** – народногосподарські принципи, при визначенні яких він підкреслив такий із них: «комбінація сукупності податків у таку систему, яка б забезпечувала при можливому дотриманні етичних принципів та принципів управління *достатність надходжень і еластичність* на випадок надзвичайних державних потреб». Наведене формулювання відповідало основному призначенню податкової системи – забезпеченню держави необхідними коштами.

До **третьої групи** автор відносив *етичні принципи, принципи справедливості*: загальність оподаткування та рівномірність.

**Четверта група** відображала сукупність адміністративно-технічних правил чи принципів податкового управління: визначеність обкладення, зручність сплати податку та максимальне зменшення витрат на стягнення.

Найбільш поширені думки вітчизняних науковців щодо принципів, яким має відповідати сучасна податкова система, пов'язані з дотриманням необхідності виділення на сучасному етапі 4-х груп принципів оподаткування, як це проголошувалось у свій час А. Вагнером. Це говорить про те, що, урахувавши сьгоднішні реалії, принципи, розроблені у XVIII–XIX століттях, не втрачають свого значення для побудови ефективної податкової системи.

Більшість фахівців вважають, що податкова система України в перехідний період має базуватися на таких **принципах**: антициклічний характер, цільове призначення податків, погодження податкових ставок, рівність і справедливість, гнучкість податкової системи, однозначність тлумачення, недопустимість необґрунтованих пільг, автоматична індексація

податків і зборів, відповідальність платників податків, системний підхід, численність податків тощо.

Принципами побудови податкової системи України відповідно до ПКУ є такі **11 принципів**: загальність оподаткування; рівність усіх платників перед законом, недопущення будь-яких проявів податкової дискримінації; невідворотність настання визначеної законом відповідальності; фіскальна достатність; соціальна справедливість; економічність оподаткування; нейтральність оподаткування; стабільність; рівномірність та зручність сплати; єдиний підхід до встановлення податків та зборів.

#### **1.4. Порядок вибору форми організації обліку та системи оподаткування суб'єктів господарювання**

Першочерговим завданням при створенні суб'єкта підприємницької діяльності виступає вибір системи оподаткування з метою ведення ефективної господарської діяльності, оптимізації оподаткування та отримання економічної вигоди.

На даний момент в Україні чинним законодавством закріплена **загальна система оподаткування та спеціальні податкові режими** (спрощена система оподаткування), вибір яких доступний як юридичним, так і фізичним особам-підприємцям.

**Спеціальний податковий режим** – це система заходів, що визначає особливий порядок оподаткування окремих категорій господарюючих суб'єктів (п.11.2 ст.11 ПКУ, розд.1).

Спеціальні податкові режими встановлюються та застосовуються у випадках і порядку, визначених виключно Податковим кодексом. Крім того, він передбачає особливий порядок визначення елементів податку та збору, звільнення від сплати окремих податків та зборів.

**Спрощена система оподаткування, обліку та звітності** це - особливий механізм справляння податків і зборів, що встановлює заміну сплати окремих податків і зборів, (встановлених п. 297.1 ст. 297 ПКУ), на сплату єдиного податку в порядку та на умовах, визначених ПКУ, з одночасним веденням спрощеного обліку та звітності.

Юридична особа чи фізична особа - підприємець може самостійно обрати спрощену систему оподаткування, якщо така особа відповідає вимогам, встановленим главою 1, розділ XIV ПКУ, та реєструється платником єдиного податку.

Суб'єкти господарювання, які застосовують спрощену систему оподаткування, обліку та звітності, поділяються на **4 групи платників єдиного податку**:

**1) перша група** - фізичні особи - підприємці, які не використовують працю найманих осіб, здійснюють виключно роздрібний продаж товарів з торговельних місць на ринках та/або провадять господарську діяльність з надання побутових послуг населенню і обсяг доходу яких протягом календарного року не перевищує 300000 грн;

**2) друга група** - фізичні особи - підприємці, які здійснюють господарську діяльність з надання послуг, у тому числі побутових, платникам єдиного податку та/або населенню, виробництво та/або продаж товарів, діяльність у сфері ресторанного господарства, за умови, що протягом календарного року відповідають сукупності таких критеріїв:

- не використовують працю найманих осіб або кількість осіб, які перебувають з ними у трудових відносинах, одночасно не перевищує 10 осіб;
- обсяг доходу не перевищує 1 500 000 грн.

Дія цього підпункту не поширюється на фізичних осіб - підприємців, які надають посередницькі послуги з купівлі, продажу, оренди та оцінювання нерухомого майна (група 70.31 КВЕД ДК 009:2005), а також здійснюють діяльність з виробництва, постачання, продажу (реалізації) ювелірних та побутових виробів з дорогоцінних металів, дорогоцінного каміння, дорогоцінного каміння органічного утворення та напівдорогоцінного каміння. Такі фізичні особи - підприємці належать виключно до третьої групи платників єдиного податку, якщо відповідають вимогам, встановленим для такої групи;

**3) третя група** - фізичні особи - підприємці, які не використовують працю найманих осіб або кількість осіб, які перебувають з ними у трудових відносинах, не обмежена та юридичні

особи - суб'єкти господарювання будь-якої організаційно-правової форми, у яких протягом календарного року обсяг доходу не перевищує 5 000 000 грн;

**4) четверта група** - сільськогосподарські товаровиробники, у яких частка сільськогосподарського товаровиробництва за попередній податковий (звітний) рік дорівнює або перевищує **75 відсотків** (розділ XIV ПКУ «Спеціальні податкові режими»).

При розрахунку загальної кількості осіб, які перебувають у трудових відносинах з платником єдиного податку - фізичною особою, не враховуються наймані працівники, які перебувають у відпустці у зв'язку з вагітністю і пологами та у відпустці по догляду за дитиною до досягнення нею передбаченого законодавством віку, а також працівники, призвані на військову службу під час мобілізації, на особливий період.

Таблиця 1.4

Ставки єдиного податку для ФОП у 2018 році

	Група I	Група II	Група III
<b>Ставка податку</b>	від 1 до 10% розміру прожиткового мінімуму на 1 січня податкового (звітного) року Максимальна ставка <b>176,20 грн.</b>	від 2 до 20% розміру мінімальної зарплати на 1 січня податкового (звітного) року Максимальна ставка <b>744,60 грн.</b>	3% доходу у разі сплати ПДВ; 5% доходу у разі включення ПДВ до складу єдиного податку

За даними ДФС України станом на кінець 2017 року кількість платників єдиного податку, що обрали:

- **першу групу** спрощеної системи оподаткування становить 218,8 тис. осіб (або 17,6%);
- **другу групу** – 606,7 тис. осіб (або 48,7%);
- **третью групу** – 419,6 тис. осіб (33,7%).

Ставка єдиного податку встановлюється для платників єдиного податку першої - третьої групи (фізичні особи - підприємці) у розмірі **15 відсотків**:

- 1) до суми перевищення обсягу доходу, визначеного у пп. 1, 2 і 3 або п. 291.4 ст. 291 ПКУ;
- 2) до доходу, отриманого від провадження діяльності, не зазначеної у реєстрі платників єдиного податку, віднесеного до першої або другої групи;
- 3) до доходу, отриманого при застосуванні іншого способу розрахунків, ніж зазначений у главі 1, розд. XIУ ПКУ;
- 4) до доходу, отриманого від здійснення видів діяльності, які не дають права застосовувати спрощену систему оподаткування;
- 5) до доходу, отриманого платниками першої або другої групи від провадження діяльності, яка не передбачена у пп. 1 або 2 або пункту 291.4 ст.291 ПКУ.

Ставки єдиного податку для платників третьої групи (юридичні особи) встановлюються у **подвійному розмірі ставок**, визначених п. 293.3 статті 293 ПКУ:

- 1) до суми перевищення обсягу доходу, визначеного у пп. 3 п. 291.4 ст. 291 ПКУ;
- 2) до доходу, отриманого при застосуванні іншого способу розрахунків, ніж зазначений у цій главі;
- 3) до доходу, отриманого від здійснення видів діяльності, які не дають права застосовувати спрощену систему оподаткування.

Конкретні розміри єдиного податку залежать від розміру ставок єдиного податку, які прийняли міські, сільські, селищні або районні ради за місцезнаходженням фізичної особи підприємця.

Платники єдиного податку **звільняються від обов'язку нарахування, сплати та подання податкової звітності з таких податків і зборів:**

- 1) податку на прибуток підприємств;

2) податку на доходи фізичних осіб у частині доходів (об'єкта оподаткування), що отримані в результаті господарської діяльності платника єдиного податку першої - третьої групи (фізичної особи) та оподатковані згідно з ПКУ;

3) податку на додану вартість з операцій з постачання товарів, робіт та послуг, місце постачання яких розташоване на митній території України, крім ПДВ, що сплачується фізичними особами та юридичними особами, які обрали ставку єдиного податку, визначену пп. 293.3 ст. 293 ПКУ, а також що сплачується платниками єдиного податку четвертої групи;

4) податку на майно (в частині земельного податку), крім земельного податку за земельні ділянки, що не використовуються платниками єдиного податку першої - третьої груп для провадження господарської діяльності та платниками єдиного податку четвертої групи для ведення сільськогосподарського товаровиробництва;

5) рентної плати за спеціальне використання води платниками єдиного податку четвертої групи.

При виборі суб'єктом підприємницької діяльності системи оподаткування слід урахувати їх переваги та недоліки.

До **переваг загальної системи оподаткування** як для юридичних, так і для фізичних осіб-підприємців, належать:

1. Відсутність обмежень у видах діяльності.
2. Відсутність обмежень обсягу доходу та кількості працівників.
3. Більш широка можливість планування та оптимізації оподаткування (внаслідок впливу обсягу видатків на базу оподаткування).
4. Розмір сплачуваних податків прямо залежить від обсягу доходів за звітний період.

У той же **час загальна система оподаткування має істотні недоліки:**

1. Складність адміністрування (більш суворі вимоги до ведення обліку та складання звітності).
2. Досить високе податкове навантаження, особливо при наявності найманих працівників.
3. Обов'язкова реєстрація платником ПДВ при перевищенні обороту в **1 000 000 грн.** за 12 місяців.
4. Для фізичних осіб сплата мінімального ЄСВ навіть за відсутності чистого доходу.

**Перевагами спрощеної системи оподаткування** для юридичних та фізичних осіб-підприємців є:

1. Простота нарахування єдиного податку;
2. Спрощене ведення обліку і відносна простота заповнення звітності;
3. Звільнення від сплати платником єдиного податку низки податків і обов'язкових платежів;
4. Можливість не використовувати реєстратори розрахункових операцій (для ФОП);
5. Можливість добровільної реєстрації платником ПДВ за відсутності обсягів оподатковуваних операцій або якщо вони є меншими за 1 млн. грн.

**Недоліками спрощеної системи оподаткування** є:

1. Обмеження у видах діяльності, обсязі доходу і кількості працівників.
2. Негативні нюанси роботи ФОП з юридичними особами на загальній системі (платники єдиного податку 2-ї групи мають право продавати товари юридичним особам на загальній системі, але надавати послуги тільки платникам єдиного податку, тому складність і трудомісткість відстеження не тільки системи оподаткування, а й групи платника, провокує підприємство шукати контрагентів із «загальним» статусом).
4. Розмір податку для платників 1-й і 2-ї груп не залежить від результатів діяльності.
5. Обов'язкова сплата ЄСВ у мінімальному розмірі.
6. Платники податку 1-2 групи повинні здійснювати розрахунок за реалізовані товари (виконані роботи, послуги) виключно в грошовій формі (готівковій та / або безготівковій).

У цілому, вищеперераховані особливості, переваги і недоліки загальної та спрощеної систем оподаткування для юридичних і фізичних осіб-підприємців, безсумнівно, допомагають визначитися з вибором системи оподаткування при створенні суб'єкта господарської діяльності або прийнятті рішення про її перегляд, але в кожному конкретному випадку залежно від

особливостей і цілей діяльності існує низка нюансів і моментів, розібратися в яких може допомогти лише кваліфікований фахівець.

Важливим питанням для суб'єктів господарювання є і вибір форми організації бухгалтерського обліку.

Таблиця 1.5

**Оподаткування ФОП платників ЄП за спрощеною та загальною системою оподаткування у 2018 році**

<b>Мінімальна заробітна плата</b>	<b>3 1.1.2018 року</b>	<b>3723 грн.</b>
<b>1 група ФОП</b>		
ЄСВ «за себе»	22% від МЗП	819,06
Єдиний податок	<i>В межах 10% від ПМ працездатної особи</i>	
Розрахунок ЄП	$10\% \times 17620 = 176,2 \text{ грн}$	176,2 грн
<b>Разом за ФОП</b>	<b>за місяць</b>	<b>995,26</b>
<b>2 група ФОП</b>		
Єдиний податок	20% МЗП	744,60 грн.
ЄСВ «за себе»	22% від МЗП	819,06
<b>Разом за ФОП</b>	<b>за місяць</b>	<b>1563,66</b>
<b>3 група ФОП</b>		
Єдиний податок	5% (3%+ПДВ) від доходу	х
ЄСВ «за себе»	22% від МЗП	819,06
<b>Разом за ФОП</b>	<b>за місяць</b>	<b>819,06+ЄП</b>
<b>ФОП загальна система</b>		
Військовий збір	1,5 від чистого прибутку	
ПДФО	18% від чистого прибутку	
ЄСВ «за себе»	22% від чистого прибутку але не менше МЗП	819,06
<b>Разом за ФОП</b>	<b>за місяць</b>	<b>819,06</b>
<b>За найманих працівників</b>		
За одного працівника	оклад	3723 грн
Військовий збір	1,5 від окладу	55,85
ПДФО	18% від окладу	670,14
Разом податки з одного працівника		725,99
До видачі на руки		2997,01
Нарахування на зарплату одного працівника	ЄСВ 22% від окладу	819,06
<b>Разом податки утримані та нараховані на одного працівника</b>		<b>1545,05</b>

**Організація обліку** – це сукупність заходів з упорядкування облікової роботи, що здійснюється керівником або уповноваженим органом для забезпечення виконання та інформаційної потреби користувачів.

Згідно із Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» підприємству надана можливість самостійно обирати одну із чотирьох **форм організації бухгалтерського обліку**:

1) Введення до штату підприємства посади бухгалтера або створення бухгалтерської служби на чолі з головним бухгалтером. При цьому у разі потреби підприємство може виділяти на окремий баланс філії, представництва, відділення та інші відокремлені підрозділи, які зобов'язані вести бухгалтерський облік, з наступним включенням їх показників до фінансової звітності підприємства.

2) Користування послугами спеціаліста з бухгалтерського обліку, зареєстрованого як підприємець без створення юридичної особи.

3) Ведення на договірних засадах бухгалтерського обліку централізованою бухгалтерією або аудиторською фірмою (аутсорсинг). Централізовані бухгалтерії звичайно створюються в

об'єднаннях підприємств або державних організаціях. Для ведення бухгалтерського обліку аудиторською фірмою необхідна наявність в останньої ліцензії на здійснення аудиторської діяльності.

4) Самостійне ведення бухгалтерського обліку та складання звітності безпосередньо власником або керівником підприємства. Така форма організації бухгалтерського обліку звичайно застосовується на невеликих приватних підприємствах. Проте цю форму забороняється застосовувати на підприємствах, звітність яких повинна оприлюднюватися (публічні акціонерні товариства, банки, довірчі товариства, інвестиційні компанії тощо).

#### **Особливості організації проведення аутсорсингу**

**Аутсорсинг** (від англ. Outsourcing (outer-source-using) використання зовнішнього джерела) - передача організацією на підставі договору певних бізнес-процесів або виробничих функцій на обслуговування іншій компанії, що спеціалізується у цій галузі. Іншими словами, це спосіб ведення бізнесу, при якому виконання робіт за деякими видами діяльності передається стороннім компаніям.

Окремою складовою аутсорсингу бізнес-процесів та одним із способів бухгалтерського забезпечення є аутсорсинг бухгалтерії, під яким розуміють винесення функцій, пов'язаних з організацією, веденням бухгалтерського обліку та складанням звітності на підприємстві за межі компанії, передачу їх для виконання аутсорсеру. Іншими словами, це коли підприємство передає виконання функцій своєї бухгалтерії іншій організації.

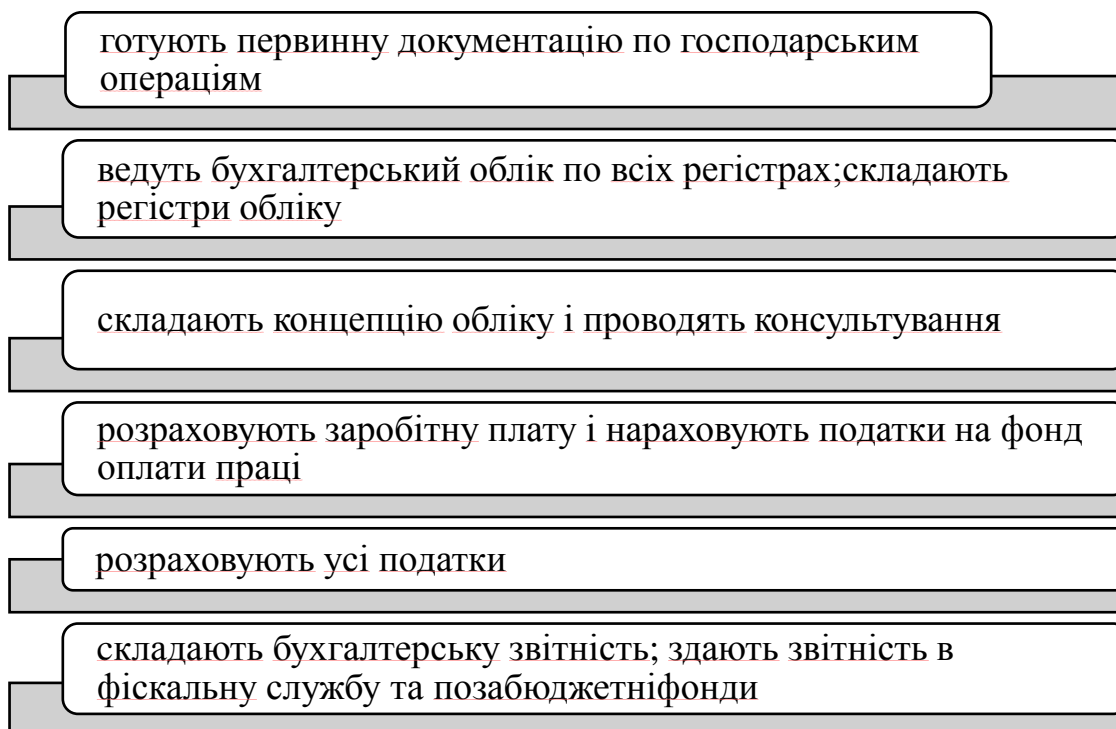
Аутсорсинг з'явився на Заході на початку 80-х років. Жорстка конкуренція вимагала від західних бізнесменів скорочення фінансових витрат. Багато в чому допомагав вирішувати цю проблему аутсорсинг.

У міжнародній практиці застосування аутсорсингу в стабільній економічній ситуації допомагає компаніям знайти відповідь на питання про шляхи скорочення власних витрат, а також підвищення якості виробленої продукції або послуг

Бухгалтерський аутсорсинг - це передача ведення бухгалтерського обліку підприємства стороннім фахівцям з метою оптимізації бізнес-процесів. Бухгалтерський аутсорсинг дозволяє компаніям сконцентруватися на власному бізнесі, знизити фінансові ризики, мінімізувати управлінські і фінансові витрати.

**ФІРМИ-АУТСОРСЕРИ**





**Рис. 1.1.** Функції аутсорсерів

У практиці використовують різні варіанти аутсорсингу. Це, як повний аутсорсинг, тобто ведення всієї бухгалтерії, так і передача в аутсорсинг функцій по окремим ділянкам, наприклад, облік заробітної плати.

До *переваг аутсорсингу* можна віднести: зменшення навантаження по обліковій роботі; фокусування уваги на основному бізнесі; зменшення бази оподаткування; економія офісного простору та супутніх йому витрат.

*Недоліки* організації аутсорсингу на підприємстві: витік інформації; аудиторська фірма не притягується до адміністративної та кримінальної відповідальності.

Крім того в сучасних умовах господарювання в Україні існують декілька чинників, які перешкоджають використанню аутсорсингу:

- відсутність вільних фінансових ресурсів для інвестування в нові управлінські технології;
- недостатня поінформованість суб'єктів господарювання про досвід впровадження аутсорсингу, ринок аутсорсингових послуг, зокрема у сфері бухгалтерського обліку;
- відсутність законодавчих механізмів регулювання партнерських взаємовідносин при аутсорсингу, крім того, в Україні ще не до кінця сформувалася культура складання договорів, що, у свою чергу, веде до нечіткого розуміння відповідальності сторін.

Світовий досвід використання аутсорсингу показав, що у США послугами професійних підрядників користуються близько 60 % підприємств, у Європі – близько 45%.

За результатами дослідження Yankelovich Partners, проведеного в 14 країнах світу, 63% опитаних підтвердили, що вони передали в управління підрядникам одну або кілька непрофільних функцій. З тих, хто здійснив аутсорсинг, 84% були налаштовані позитивно і стверджували, що задоволені роботою аутсорсингових компаній.

Так, наприклад, у Німеччині, яка є країною з найбільш процвітаючою економікою у Європі та світі, ринок аутсорсингу бізнес-процесів щорічно зростає на 10 % та до 2017 року очікується обсягом на рівні 3,5 млрд. євро.

#### **Питання для самоконтролю**

1. Що таке суб'єкти господарювання та які є їх види?
2. Які суб'єкти господарювання є платниками податків?



3. Назвіть характерні ознаки властиві суб'єктів господарювання – платникам податків.
4. Назвіть права суб'єктів господарювання як суб'єктів податкових правовідносин визначені Податковим кодексом України.
5. Які обов'язки суб'єктів господарювання як суб'єктів податкових правовідносин визначені Податковим кодексом України?
6. Які є види системи оподаткування в Україні ?
7. Що таке господарська діяльність та які є її види ?
8. Назвіть критерії за якими визначаються неприбуткові організації.
9. Назвіть ознаки за якими підприємства включають до складу малих (мікропідприємств), середніх та великих підприємств?
10. Що таке класифікація видів економічної діяльності, об'єкт класифікації КВЕД ?
11. Який основний принцип та призначення КВЕД ?
12. На яких принципах повинна будуватися податкова система в ринкових умовах?
13. Визначте принципи податкової системи, які висвітлені в Податковому кодексі України?
14. Визначте поняття податкової системи України.
15. Визначте ознаки загальної системи оподаткування.
16. Що є спеціальними податковими режимами?
17. Які переваги недоліки у спрощеній системі оподаткування?
18. Надайте порівняльну характеристику основних аспектів загальної та спрощеної систем оподаткування фізичних осіб-підприємців.
19. Надайте порівняльну характеристику основних аспектів загальної та спрощеної систем оподаткування юридичних осіб.
20. Які ви знаєте форми організації бухгалтерського обліку відповідно до Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні»?
21. Які особливості організації проведення аутсорсингу, його переваги та недоліки ?

## ТЕМА 2

### ОСОБЛИВОСТІ ОБЛІКУ ТА ОПОДАТКУВАННЯ ВИРОБНИКІВ СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСЬКОЇ ПРОДУКЦІЇ

- 2.1. Податкова політика в аграрному секторі економіки України.
- 2.2. Види діяльності сільгоспвиробників.
- 2.3. Спеціальний режим оподаткування виробників сільськогосподарської продукції.
- 2.4. Об'єкт, база та ставки ЄП для сільськогосподарських товаровиробників
- 2.5. Особливості бухгалтерського обліку в сільському господарстві.

#### 2.1. Податкова політика в аграрному секторі економіки України

Система оподаткування сільськогосподарських підприємств у більшості країн світу будується на прямому оподаткуванні, яке відображає особливості галузі. Світовий досвід свідчить, що аграрне виробництво у більшості країн не спрямоване на фіскальне забезпечення бюджету, основною метою його функціонування є забезпечення продовольчої безпеки країни. Тому сільське господарство належить до галузей, у яких регулююча функція податків знаходить найбільший прояв і реалізується вона через різноманітні форми втручання держави в економіку підприємств галузі.

Слід зауважити, що до 1999 р. сільськогосподарське виробництво в Україні перебувало на загальній системі оподаткування. І лише з прийняттям 17.12. 1998 р. Закону України «Про фіксований сільськогосподарський податок», держава почала активно стимулювати його розвиток через податковий механізм. Так, саме тогочасний особливий режим оподаткування об'єднав 12 видів податків та зборів.

Згідно з указом Президента України №1328 від 2.12.1998 р. «Про підтримку сільськогосподарських товаровиробників» запровадили спеціальний режим оподаткування податком на додану вартість (ПДВ), який звільнив сільськогосподарських товаровиробників від

сплати ПДВ до бюджету. Натомість ці суми залишалися у розпорядженні аграріїв і використовувалися на придбання матеріально-технічних ресурсів виробничого призначення.

З метою подальшого стимулювання розвитку аграрного сектора економіки в Україні був запроваджений спеціальний режим їх оподаткування податком на додану вартість (ст. 209 Податкового кодексу) та фіксований сільськогосподарський податок (ст.301-309 ПКУ). Проте черговою податковою реформою запровадженою в Україні з 1.01. 2015 р. відмінено фіксований сільськогосподарський податок, а замість нього запроваджено **єдиний податок для платників четвертої групи**. Насправді ці зміни досить формальні - відбулося формальне включення фіксованого сільгосподатку до складу єдиного податку. Самі правила оподаткування сільськогосподарських товаровиробників майже не змінилися. Отже, з 2015 року, як і раніше, сільськогосподарські товаровиробники можуть обрати спеціальний податковий режим. Але якщо до 2015 року це називалося фіксованим сільськогосподарським податком (далі - ФСП), який регулювався главою 2 розділу XIV ПКУ, то зараз сільгоспвиробникам пропонується сплачувати єдиний податок (далі - ЄП), перебуваючи у складі четвертої групи платників ЄП. Відповідні норми, що регулювали сплату фіксованого податку, перенесені до глави 1 розділу XIV ПКУ (зміни до ПКУ, внесені Законом України від 28.12. 2014 року № 71-VIII).

Таким чином, одним із найважливіших елементів державного регулювання аграрного сектора економіки є система оподаткування сільськогосподарських виробників, яка впливає на обсяги, спеціалізацію і розміщення аграрного виробництва та ефективність використання наявних ресурсів.

Таблиця 2.1

**Динаміка і структура кількості сільськогосподарських підприємств України  
за 2012-2016 рр.**

Показники	Усього, одиниць	У тому числі			
		Підприємства		фізичні особи-підприємці	
		одиниць	у відсотках до загальної кількості	одиниць	у відсотках до загальної кількості
<b>2016 рік</b>					
<b>Усього</b>	<b>1865631</b>	<b>306470</b>	<b>100,0</b>	<b>1559161</b>	<b>100,0</b>
у тому числі					
сільське, лісове та рибне господарство	74620	44998	14,7	29622	1,9
<b>2015 рік</b>					
<b>Усього</b>	<b>1974439</b>	<b>343561</b>	<b>100,0</b>	<b>1630878</b>	<b>100,0</b>
у тому числі					
сільське, лісове та рибне господарство	79284	46744	13,6	32540	2,0
<b>2014 рік</b>					
<b>Усього</b>	<b>1932161</b>	<b>341001</b>	<b>100,0</b>	<b>1591160</b>	<b>100,0</b>
у тому числі					
сільське, лісове та рибне господарство	75660	46012	13,5	29648	1,9
<b>2013 рік</b>					
<b>Усього</b>	<b>1722070</b>	<b>393327</b>	<b>100,0</b>	<b>1328743</b>	<b>100,0</b>
у тому числі					
сільське, лісове та рибне господарство	71058	49848	12,7	21210	1,6
<b>2012 рік</b>					
<b>Усього</b>	<b>1600127</b>	<b>364935</b>	<b>100,0</b>	<b>1235192</b>	<b>100,0</b>

у тому числі					
сільське, лісове та рибне господарство	68497	47656	13,1	20841	1,7

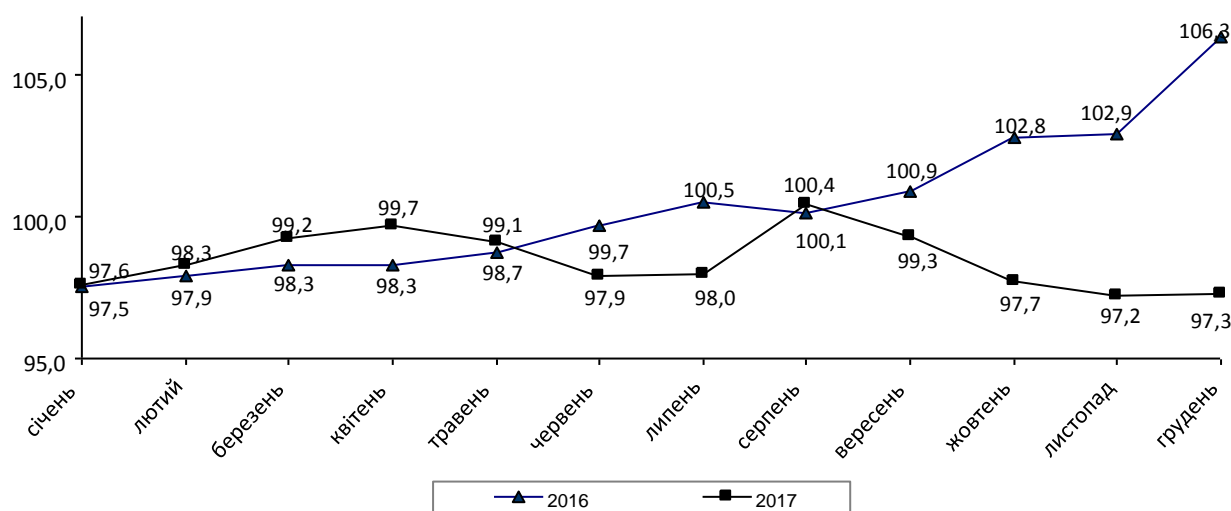
У 2017р. індекс сільськогосподарської продукції порівняно із 2016 р. становив 97,3%.

Таблиця 2.2

### Індекси сільськогосподарської продукції за категоріями виробників

(у % до відповідного періоду попереднього року)

Показники	Продукція сільського господарства	У тому числі	
		продукція рослинництва	Продукція тваринництва
<b>Господарства усіх категорій</b>	<b>97,3</b>	<b>96,4</b>	<b>99,6</b>
у тому числі:			
сільськогосподарські підприємства	96,1	94,8	100,6
господарства населення	98,8	98,9	98,7



**Рис. 2. 2. Індекси сільськогосподарської продукції**

(у % до відповідного періоду попереднього року, наростаючим підсумком)

### 2.2. Види діяльності сільгоспвиробників

Основним критерієм для віднесення підприємств до категорії сільськогосподарських є виробництво у відповідних обсягах сільськогосподарських товарів (послуг) на власних або орендованих основних фондах.

Сільське господарство є окремим видом економічної діяльності, відповідно до «Класифікації видів економічної діяльності». Згідно з «Методологічними положеннями щодо визначення *основного виду економічної діяльності підприємства*» економічною діяльністю є процес вирощування продукції, який здійснюється з використанням певних ресурсів: сировини, матеріалів, устаткування, робочої сили, технологічних процесів.

За результатами економічної діяльності здійснюються витрати на вирощування, процес вирощування та отримання сільськогосподарської продукції.

Сільськогосподарське підприємство може здійснювати декілька видів економічної діяльності різного характеру, але для їх класифікації визначаються: *основний, другорядний та допоміжний види* економічної діяльності.

**Основною діяльністю** сільськогосподарського підприємства є постачання вироблених (наданих) ним сільськогосподарських товарів (послуг) на власних або орендованих виробничих потужностях, а також на давальницьких умовах, у якій питома вага вартості сільськогосподарських товарів/послуг становить не менше **ніж 75 %** вартості всіх товарів/послуг, поставлених протягом попередніх 12 послідовних звітних податкових періодів сукупно.

Розглянемо **приклад** розрахунку питомої ваги доходу від реалізації сільськогосподарської продукції власного виробництва та продуктів її переробки в загальній сумі валового доходу підприємства за попередній звітний (податковий) рік ТОВ «Агрофірма», сума доходу від реалізації сільськогосподарської продукції власного виробництва та продуктів її переробки складає 48000 тис. грн., загальна сума доходу склала 50000 тис. грн.

Таким чином, питома вага доходу від реалізації сільськогосподарської продукції власного виробництва склала 96% (Розрахунок:  $48000/50000 \times 100 \% = 96 \%$ ), що відповідає умовам застосування єдиного податку.

**Другорядним видом економічної діяльності** є інший вид економічної діяльності підприємства (крім визначеного, як основний) з виробництва сільськогосподарської продукції.

У міжнародній статистичній практиці другорядним видом економічної діяльності прийнято вважати підприємства, якщо обсяг його діяльності становить понад 10 % від загальних показників або не менше 5 % від загального обсягу економічної діяльності відповідного виду по регіону. Сільськогосподарська продукція, яка виробляється за основним або другорядним видами економічної діяльності, призначена для реалізації на ринку.

**До допоміжних видів економічної діяльності** належать види діяльності, результати яких використовуються сільськогосподарським підприємством з метою забезпечення його основного та другорядних видів економічної діяльності.

Допоміжні види сільськогосподарської діяльності не враховуються при розрахунку основного виду економічної діяльності, однак інформація цієї діяльності включається до статистичних показників.

Відповідно до наказу Держкомстату від 26.12.2005 № 375 «Класифікація видів економічної діяльності» **перероблення** – це технологічний процес, здійснення якого змінює форму, властивості або склад сировини, напівфабрикатів або, в окремих випадках, готової продукції з метою отримання нової продукції. Продукти переробки – це продукція, що утворилася внаслідок виконання операцій з переробки товарів.

### 2.3. Спеціальний режим оподаткування виробників сільськогосподарської продукції

Варто зауважити, що виробники сільськогосподарської продукції можуть оподатковуватися як на **загальній системі оподаткування** так і **спрощеній системі оподаткування**.

Якщо сільськогосподарські товаровиробники обрали спрощену систему оподаткування, то відповідно до ПКУ вони відносяться до **4 групи** платників податку.

Не можуть бути платниками єдиного податку четвертої групи:

- суб'єкти господарювання, у яких понад **50 відсотків доходу**, отриманого від продажу сільськогосподарської продукції власного виробництва та продуктів її переробки, становить дохід від реалізації декоративних рослин (за винятком зрізаних квітів, вирощених на угіддях, які належать сільськогосподарському товаровиробнику на праві власності або надані йому в користування, та продуктів їх переробки), диких тварин і птахів, хутряних виробів і хутра (крім хутрової сировини);
- суб'єкти господарювання, що провадять діяльність з виробництва підакцизних товарів, крім виноматеріалів виноградних (коди згідно з УКТ ЗЕД 2204 29 - 2204 30), вироблених на підприємствах первинного виноробства для підприємств вторинного виноробства, які використовують такі виноматеріали для виробництва готової продукції, а також крім електричної енергії, виробленої кваліфікованими когенераційними установками та/або з відновлюваних джерел енергії (за умови, що

дохід від реалізації такої енергії **не перевищує 25 відсотків доходу** від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) такого суб'єкта господарювання);

- суб'єкт господарювання, який станом на 1 січня базового (звітнього) року має податковий борг, за винятком безнадійного податкового боргу, який виник внаслідок дії обставин непереборної сили (форс-мажорних обставин).

Порядок обрання або переходу на спрощену систему оподаткування платниками єдиного податку четвертої групи здійснюється відповідно до пп. 298.8.1-298.8.4 розд. ХІУ ПКУ.

Податковим кодексом України, зокрема п. 298.8.3 визначено склад **доходів сільськогосподарського товаровиробника від реалізації сільськогосподарської продукції власного виробництва та продуктів її переробки**, що використовуються при розрахунку частки сільськогосподарського товаровиробництва.

Дохід сільськогосподарського товаровиробника, отриманий від реалізації сільськогосподарської продукції власного виробництва та продуктів її переробки (крім підакцизних товарів, за винятком виноматеріалів виноградних (коди згідно з УКТ ЗЕД 2204 29-220430), вироблених на підприємствах первинного виноробства для підприємств вторинного виноробства, які використовують такі виноматеріали для виробництва готової продукції), включає доходи, отримані від:

- реалізації продукції рослинництва, що вироблена (вирощена) на угіддях, які належать сільськогосподарському товаровиробнику на праві власності або надані йому в користування, а також продукції рибництва, виловленої (зібраної), розведеної, вирощеної у внутрішніх водоймах (озерах, ставках і водосховищах), та продуктів її переробки на власних підприємствах або орендованих виробничих потужностях;
- реалізації продукції рослинництва на закритому ґрунті та продуктів її переробки на власних підприємствах або орендованих виробничих потужностях;
- реалізації продукції тваринництва і птахівництва та продуктів її переробки на власних підприємствах або орендованих виробничих потужностях;
- реалізації сільськогосподарської продукції, що вироблена із сировини власного виробництва на давальницьких умовах, незалежно від територіального розміщення переробного підприємства.

Слід зазначити, що для платників ЄП четвертої групи не застосовується обмеження п. 291.6 ПКУ щодо розрахунків виключно в грошовій формі за реалізовану продукцію.

#### **2.4.Об'єкт, база та ставки ЄП для сільськогосподарських товаровиробників**

**Об'єктом оподаткування** для платників єдиного податку четвертої групи є площа сільськогосподарських угідь (ріллі, сіножатей, пасовищ і багаторічних насаджень) та/або земель водного фонду (внутрішніх водойм, озер, ставків, водосховищ), що перебуває у власності сільськогосподарського товаровиробника або надана йому у користування, у тому числі на умовах оренди.

**Базою оподаткування** податком для платників єдиного податку четвертої групи для сільськогосподарських товаровиробників є **нормативна грошова оцінка одного гектара сільськогосподарських угідь** (ріллі, сіножатей, пасовищ і багаторічних насаджень), з урахуванням коефіцієнта індексації, визначеного за станом на 1 січня базового податкового (звітнього) року відповідно до порядку, встановленого ПКУ.

Базою оподаткування податком для платників єдиного податку четвертої групи для земель водного фонду (внутрішніх водойм, озер, ставків, водосховищ) є **нормативна грошова оцінка ріллі** в Автономній Республіці Крим або в області, з урахуванням коефіцієнта індексації, визначеного за станом на 1 січня базового податкового (звітнього) року відповідно до порядку, встановленого ПКУ.

Визначається нормативна грошова оцінка центральним органом виконавчої влади, що реалізує державну політику у сфері земельних відносин. Зокрема, нормативна грошова оцінка земельних ділянок у межах населених пунктів затверджується відповідною сільською,

селищною, міською радою. Нормативна грошова оцінка земельних ділянок, розташованих за межами населених пунктів, затверджується районними радами, відповідно до Закону України від 11.12.2003р № 1378-IV «Про оцінку земель».

Для платників єдиного податку четвертої групи **розмір ставок податку** з одного гектара сільськогосподарських угідь та/або земель водного фонду залежить від категорії (типу) земель, їх розташування та становить (у відсотках бази оподаткування):

Таблиця 2.3

**База оподаткування та ставки єдиного податку**

<b>База оподаткування ЄП</b>	<b>Ставка ЄП</b>
➤ для ріллі, сіножатей і пасовищ (крім ріллі, сіножатей і пасовищ, розташованих у гірських зонах та на поліських територіях, а також сільськогосподарських угідь, що перебувають в умовах закритого ґрунту)	<b>0,95</b>
➤ для ріллі, сіножатей і пасовищ, розташованих у гірських зонах та на поліських територіях	<b>0,57</b>
➤ для багаторічних насаджень (крім багаторічних насаджень, розташованих у гірських зонах та на поліських територіях)	<b>0,57</b>
➤ для багаторічних насаджень, розташованих у гірських зонах та на поліських територіях	<b>0,19</b>
➤ для земель водного фонду	<b>2,43</b>
➤ для сільськогосподарських угідь, що перебувають в умовах закритого ґрунту	<b>6,33</b>

Сільськогосподарські товаровиробники для переходу на спрощену систему оподаткування або щорічного підтвердження статусу платника єдиного податку подають до 20 лютого поточного року:

- загальну податкову декларацію з податку на поточний рік щодо всієї площі земельних ділянок, з яких справляється податок (сільськогосподарських угідь (ріллі, сіножатей, пасовищ, багаторічних насаджень), та/або земель водного фонду внутрішніх водойм (озер, ставків та водосховищ), - контролюючому органу за своїм місцезнаходженням (місцем перебування на податковому обліку);
- звітну податкову декларацію з податку на поточний рік окремо щодо кожної земельної ділянки - контролюючому органу за місцем розташування такої земельної ділянки;
- розрахунок частки сільськогосподарського товаровиробництва - контролюючим органам за своїм місцезнаходженням та/або за місцем розташування земельних ділянок за формою, затвердженою центральним органом виконавчої влади, що забезпечує формування державної аграрної політики, за погодженням із центральним органом виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну фінансову політику;
- відомості (довідку) про наявність земельних ділянок - контролюючим органам за своїм місцезнаходженням та/або за місцем розташування земельних ділянок.

Отже, платники єдиного податку четвертої групи:

- ✓ самостійно обчислюють суму податку щороку станом на 1 січня і не пізніше 20 лютого поточного року подають відповідному контролюючому органу за місцезнаходженням платника податку та місцем розташування земельної ділянки податкову декларацію на поточний рік за формою, встановленою у порядку, передбаченому статтею 46 ПКУ;
- ✓ сплачують податок щоквартально протягом 30 календарних днів, що настають за останнім календарним днем податкового (звітного) кварталу, у таких розмірах:
  - у I кварталі - 10 відсотків;
  - у II кварталі - 10 відсотків;
  - у III кварталі - 50 відсотків;
  - у IV кварталі - 30 відсотків;

У відомостях (довідці) про наявність земельних ділянок зазначаються дані про кожний документ, що встановлює право власності та/або користування земельними ділянками, у тому числі про кожний договір оренди земельної частки (паю).

Якщо сільгосповаробники – **ФОП**, які обрали **загальну систему оподаткування**, то вини є платниками ПДФО за ставкою, визначеною ст.167 ПКУ, тобто **18%**.

**Об'єктом оподаткування** є чистий оподатковуваний дохід, тобто різниця між загальним оподатковуваним доходом (виручка у грошовій та негрошовій формі) і документально підтвердженими витратами, пов'язаними з господарською діяльністю такої фізичної особи - підприємця.

Для фізичної особи - підприємця, зареєстрованого як платник податку на додану вартість, не включаються до витрат і доходу суми податку на додану вартість, що входять до ціни придбаних або проданих товарів (робіт, послуг). Не включаються до доходу фізичної особи - підприємця суми акцизного податку з реалізованих суб'єктами господарювання роздрібною торгівлю підакцизних товарів.

**До переліку витрат, безпосередньо пов'язаних з отриманням доходів, належать:**

- 1) витрати, до складу яких включається вартість сировини, матеріалів, товарів, що утворюють основу для виготовлення (продажу) продукції або товарів (надання робіт, послуг), купівельних напівфабрикатів та комплектуючих виробів, палива й енергії, будівельних матеріалів, запасних частин, тари й тарних матеріалів, допоміжних та інших матеріалів, які можуть бути безпосередньо віднесені до конкретного об'єкта витрат;
- 2) витрати на оплату праці фізичних осіб, що перебувають у трудових відносинах з таким платником податку (далі - працівники), які включають витрати на оплату основної і додаткової заробітної плати та інших видів заохочень і виплат виходячи з тарифних ставок, у вигляді премій, заохочень, відшкодувань вартості товарів (робіт, послуг), витрати на оплату за виконання робіт, послуг згідно з договорами цивільно-правового характеру, будь-яка інша оплата у грошовій або натуральній формі, встановлена за домовленістю сторін (крім сум матеріальної допомоги, які звільнюються від оподаткування згідно з нормами цього розділу);
- 3) обов'язкові виплати, а також компенсація вартості послуг, які надаються працівникам у випадках, передбачених законодавством, внески платника податку на обов'язкове страхування життя або здоров'я працівників у випадках, передбачених законодавством;
- 4) суми податків, зборів, які пов'язані з проведенням господарської діяльності такої фізичної особи - підприємця (крім податку на додану вартість для фізичної особи - підприємця, зареєстрованого як платник податку на додану вартість, та акцизного податку, податку на доходи фізичних осіб з доходу від господарської діяльності, податку на майно); суми єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування у розмірах і порядку, встановлених законом; платежі, сплачені за одержання ліцензій на провадження певних видів господарської діяльності фізичною особою - підприємцем, одержання дозволу, іншого документа дозвільного характеру, які пов'язані з господарською діяльністю фізичної особи - підприємця;
- 5) інші витрати, до яких відносяться витрати на відрядження найманих працівників, на послуги зв'язку, реклами, плати за розрахунково-касове обслуговування, на оплату оренди, ремонт та експлуатацію майна, що використовується в господарській діяльності, на транспортування готової продукції (товарів), транспортно-експедиційні та інші послуги, пов'язані з транспортуванням продукції (товарів), вартість придбаних послуг, прямо пов'язаних з виробництвом товарів, виконанням робіт, наданням послуг.

**Не включаються до складу витрат підприємця:**

- 1) витрати, не пов'язані з провадженням господарської діяльності такою фізичною особою - підприємцем;
- 2) витрати на придбання, самостійне виготовлення основних засобів та витрати на придбання нематеріальних активів, які підлягають амортизації;
- 3) витрати на придбання та утримання основних засобів подвійного призначення, визначених цією статтею;
- 4) документально не підтверджені витрати.

Зазначені підприємці мають право (за власним бажанням) включати до складу витрат, пов'язаних з провадженням їх господарської діяльності, амортизаційні відрахування з відповідним веденням окремого обліку таких витрат. При цьому амортизації підлягають:

- витрати на придбання основних засобів та нематеріальних активів;





Остаточний розрахунок податку на доходи фізичних осіб за звітний податковий рік здійснюється платником самостійно згідно з даними, зазначеними в річній податковій декларації, з урахуванням сплаченого ним протягом року податку на доходи фізичних осіб на підставі документального підтвердження факту його сплати. Надмірно сплачені суми податку підлягають зарахуванню в рахунок майбутніх платежів з цього податку або поверненню платнику податку.

Слід нагадати, що ФОП на загальній системі оподаткування є і платниками військового збору у розмірі 1,5%.

### ***Особливості оподаткування сільгосптоваровиробників ПДВ***

Платники єдиного податку 4 групи можуть зареєструватися платниками ПДВ. Для таких підприємств застосовується спеціальний режим оподаткування ПДВ. До 2016 року такі платники ПДВ акумулювали всю суму ПДВ на спеціальних рахунках у банках, куди перераховувалися суми ПДВ згідно поданих декларацій. Після започаткування електронного адміністрування податку на додану вартість з липня 2015 року для таких платників додатково до основного рахунку в системі електронного адміністрування (куди перераховувалися суми ПДВ за операціями не в межах спеціального режиму оподаткування) створено ще один рахунок в системі електронного адміністрування ПДВ - для операцій за спеціальним режимом оподаткування. На протязі одного операційного дня після зарахування коштів на такий рахунок вся сума ПДВ перераховувалась на спеціальні рахунки підприємства для акумулювання сум ПДВ.

З 2016 року замість одного рахунку по операціях в межах спеціального режиму оподаткування відкриті додаткові рахунки по різних операціях. Зокрема:

- 1) рахунки в системі електронного адміністрування податку, призначені для перерахування коштів до Державного бюджету України та на їх спеціальні рахунки, відкриті в установах банків та/або органах, що здійснюють казначейське обслуговування бюджетних коштів, для здійснення операцій з постачання сільськогосподарських товарів/послуг (крім зернових і технічних культур та продукції тваринництва, визначеної у пункті 209.19 статті 209 цього Кодексу), за балансовим рахунком **3753** - *розподіл сум ПДВ відбувається в пропорції 50% - до бюджету, 50% - на спеціальні рахунки підприємства;*
- 2) рахунки в системі електронного адміністрування податку, призначені для перерахування коштів до Державного бюджету України та на їх спеціальні рахунки, відкриті в установах банків та/або органах, що здійснюють казначейське обслуговування бюджетних коштів, для здійснення операцій з постачання зернових та технічних культур, визначених у пункті 209.19 статті 209 цього Кодексу, за балансовим рахунком **3754** - *розподіл сум ПДВ відбувається в пропорції 85% - до бюджету, 15% - на спеціальні рахунки підприємства;*
- 3) рахунки в системі електронного адміністрування податку, призначені для перерахування коштів до Державного бюджету України та на їх спеціальні рахунки, відкриті в установах банків та/або органах, що здійснюють казначейське обслуговування бюджетних коштів, для здійснення операцій з постачання продукції тваринництва, визначеної у пункті 209.19 статті 209 цього Кодексу, за балансовим рахунком **3755** - *розподіл сум ПДВ відбувається в пропорції 20% - до бюджету, 80% - на спеціальні рахунки підприємства.*

З 01 січня 2016 року при здійсненні операцій з продажу зернових та технічних культур (згідно з позицій УКТ ЗЕД 1001-1008, 1205, 1206 00 - це, зокрема, пшениця і суміш пшениці та жита, жито, ячмінь, овес, кукурудза, рис, сорго, гречка, просо та насіння канаркової трави, інші зернові культури, насіння свиріпи або ріпаку, насіння соняшнику), продукції тваринництва (згідно з позицій УКТ ЗЕД 0102, 0401 - це, зокрема, велика рогата худоба (жива), молоко та вершки, незгущені та без додання цукру чи інших підсолоджувальних речовин), а також інших сільськогосподарських товарів потрібно поповнювати відповідний рахунок, звідки автоматично протягом наступного операційного дня за днем, в якому кошти надійшли на такі рахунки, кошти перераховуються у відповідності до здійсненої операції на рахунки платників у системі електронного адміністрування податку на додану вартість та на спеціальні рахунки

сільськогосподарських підприємств, відкриті в установах банків та/або в органах, що здійснюють казначейське обслуговування бюджетних коштів.

На сьогодні залишаються деякі **особливості розрахунків сільгоспвиробників з ПДВ**. Відповідно до п.51. розд. XX Перехідних положень ПКУ встановлено, що з 1 січня 2017 року до 1 січня 2022 року платники - сільськогосподарські товаровиробники, внесені до Реєстру отримувачів бюджетної дотації відповідно до Закону України «Про державну підтримку сільського господарства України» від 24.06.2004 № 1877-IV (в редакції від 01.01.2017р.), у порядку та строки, встановлені ПКУ, подають податкову декларацію з ПДВ з додатком, у якому зазначають розрахунок податкових зобов'язань позитивної різниці між сумою податкових зобов'язань звітного (податкового) періоду та сумою податкового кредиту звітного (податкового) періоду з цього податку за результатами діяльності за операціями, визначеними ст. 16<sup>1</sup> Закону України «Про державну підтримку сільського господарства України», протягом звітного (податкового) періоду, а також розрахунок питомої ваги вартості сільськогосподарських товарів, поставлених протягом попередніх 12 послідовних звітних податкових періодів (місяців).

Крім цього сільгоспвиробники (що до 1 січня 2017 року застосовували спеціальний режим оподаткування ПДВ) мають право на відшкодування узгоджених сум податку на додану вартість, зазначених у Тимчасовому реєстрі заяв про повернення суми бюджетного відшкодування (сума ПДВ, що підлягає сплаті до бюджету, але залишається у підприємства, визначається як різниця між загальною сумою податкових зобов'язань (далі - ПЗ) від поставок продукції та сумою податкового кредиту (далі - ПК), що підлягає відшкодуванню у звітному періоді.

## 2.5. Особливості бухгалтерського обліку в сільському господарстві

Сільськогосподарське виробництво характеризується рядом **особливостей**, які суттєво впливають на організацію обліку. До них зокрема відносяться наступні:

- 1) багатогалузевий характер діяльності сільськогосподарських підприємств;
- 2) сезонний характер виробництва;
- 3) сільськогосподарські підприємства самі відтворюють частину необхідних їм засобів праці (виращування багаторічних насаджень, молодняка тварин для поповнення основного стада);
- 4) частина готової продукції сільськогосподарського виробництва не набуває товарної форми, а залишається у господарстві і слугує вихідним матеріалом (сировиною) для відновлення процесу виробництва (насіння для посіву, корми для тварин, молоко і т. ін.);
- 5) окремі види сільськогосподарської продукції одержують з виробництва лише один раз на рік (деяка продукція рослинництва) або навіть один раз у півтора-два роки (виращування молодняка великої рогатої худоби (ВРХ)), тому в бухгалтерському обліку необхідно відображати не лише кінцевий вихід продукції, а й сам хід її виробництва (нарощування витрат та зростання живої маси тварин, їх приріст);
- 6) у сільському господарстві більшість рослин і тварин дають не один, а декілька видів продукції (як основної, так і побічної), а це зумовлює необхідність застосування специфічних методів розподілу витрат і калькулювання собівартості продукції.

Провідними галузями сільгоспідприємств є рослинництво, тваринництво та переробне виробництво.

Основні принципи відображення в бухгалтерському обліку інформації про біологічні активи і про одержані в процесі їх біологічних перетворень додаткові біологічні активи й сільськогосподарську продукцію та розкриття інформації про них у фінансовій звітності наведені в П(С)БО 30 «**Біологічні активи**» (прикладі біологічних активів наведені в табл.2.5).

## Класифікація біологічних активів і сільськогосподарської продукції

Активи	Сільськогосподарська продукція, на яку поширюється П(С)БО 30	Додаткові біологічні активи, на які поширюється П(С)БО 30	Продукти переробки, на які не поширюється П(С)БО 30
<b>Тваринництво</b>			
<b>Довгострокові біологічні активи</b>			
основне стадо овець*	молоко, каракульські смужки, вовна, гній	приплід	пряжа, бринза, м'ясопродукти
основне стадо великої рогатої худоби*	молоко, гній	приплід	сметана, масло, сир, м'ясопродукти
основне стадо свиней*	гній	приплід	м'ясопродукти
<b>Поточні біологічні активи</b>			
тварини на вирощуванні і відгодівлі	товарна риба	матеріал для розведення риби	рибні продукти
доросла птиця	яйця, пташиний послід		м'ясопродукти
сім'ї бджіл	мед, віск, прополіс тощо	нові рої	
<b>Рослинництво</b>			
<b>Довгострокові біологічні активи</b>			
виноградники	виноград	чубуки	виноматеріали, сіноматеріали
сади дерева в лісі (лісовий масив)	плоди дерева ділова, дрова	саджанці	сухофрукти, консерви фруктові пиломатеріали
<b>Поточні біологічні активи</b>			
зернові культури	зерно, зернові відходи, солома		борошно, крупа, комбікорми
овочеві культури	овочі		консерви овочеві, соління
технічні культури	тютюнове листя, насіння соняшнику, цукрові буряки		тютюн ферментів, масло рослинне, цукор
кормові культури	зелена маса, коренеплоди		силос, сінаж
розсадники		саджанці	

П(С)БО 30 дає визначення основних понять, що використовуються в сільськогосподарському виробництві, зокрема :

**Сільськогосподарська діяльність** - процес управління біологічними перетвореннями з метою отримання сільськогосподарської продукції та/або додаткових біологічних активів.

**Біологічний актив** - тварина або рослина, яка в процесі біологічних перетворень здатна давати сільськогосподарську продукцію та/або додаткові біологічні активи, а також приносити в інший спосіб економічні вигоди.

**Біологічні перетворення** - процес якісних і кількісних змін біологічних активів.

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

**Додаткові біологічні активи** - біологічні активи, одержані в процесі біологічних перетворень.

**Поточні біологічні активи** - біологічні активи, здатні давати сільськогосподарську продукцію та/або додаткові біологічні активи, приносити в інший спосіб економічні вигоди протягом періоду, що не перевищує 12 місяців, а також тварини на вирощуванні та відгодівлі.

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

**Придбаний (одержаний) біологічний актив** зараховується на баланс підприємства за **первісною вартістю**, яка визначається відповідно до П(С)БО 7 «Основні засоби» або П(С)БО 9 «Запаси».

Міністерством аграрної політики України рекомендовано сільськогосподарським підприємствам застосовувати спеціальні субрахунки галузевого призначення, затверджені галузеві форми первинних документів та реєстрів журнально-ордерної форми обліку, статті витрат, методи розподілу витрат і калькулювання собівартості продукції, визначення об'єктів обліку витрат і калькуляційних одиниць, обліку державних дотацій, обліку розрахунків продукцією за податками і платежами та інше.

Так, для обліку витрат виробництва рекомендовано застосовувати рахунок **23 «Виробництво»** до якого при необхідності відкриваються субрахунки для обліку витрат рослинництва, тваринництва, допоміжних та обслуговуючих виробництв і господарств. Для виходу продукції сільськогосподарським підприємствам рекомендовано застосовувати рахунок **27 «Продукція сільськогосподарського виробництва»** та субрахунки окремо для обліку продукції рослинництва, тваринництва, допоміжних та обслуговуючих виробництв і господарств, кормів, насіння тощо. Аналогічно за видами виробництв та господарств до синтетичного рахунка **91 «Загальновиробничі витрати»** відкриваються субрахунки.

Облік витрат виробництва (на рахунку 23 «Виробництво») рекомендовано вести за такими статтями витрат (табл. 2.6).

Таблиця 2.6

**Рекомендований перелік статей витрат сільськогосподарських підприємств**

Стаття витрат	Галузі виробництва			
	Рослин- ництво	Тварин- ництво	Допоміжні виробництва	Підсобні промислові виробництва
1	2	3	4	5
Оплата праці	+	+	+	+
Насіння і посадковий матеріал	+			
Паливо та мастильні матеріали	+	+	+	+
Добрива	+			
Засоби захисту рослин і тварин	+	+		
Корми		+	+	
Сировина та матеріали (без зворотних відходів)			+	+
Роботи та послуги	+	+	+	+
Витрати на ремонт необоротних активів	+	+	+	+
1	2	3	4	5
Інші витрати на утримання основних засобів	+	+	+	+
Інші витрати	+	+	+	+
Непродуктивні витрати (в обліку)	+	+	+	+
Загальновиробничі витрати	+	+	+	+

**Облік статутного (пайового) капіталу сільськогосподарських підприємств**

Специфіка галузі впливає і формування та облік статутного капіталу сільськогосподарських підприємств. У сільському господарстві діють підприємства **різних організаційно-правових форм**: акціонерні товариства (приватні та публічні), товариства з обмеженою відповідальністю, товариства з додатковою відповідальністю, повні та командитні сільськогосподарські товариства, фермерські господарства, підсобні господарства промислових підприємств, навчально-дослідні господарства наукових та навчальних закладів, інші державні підприємства.

Порядок формування і використання власного капіталу таких підприємств регулюється різними нормативними актами, окремі з яких є документами загальної дії, а деякі мають галузеве сільськогосподарське призначення.

Для господарств окремих нормативно-правових форм законодавчо встановлені мінімальні розміри статутного капіталу (фонду). Так, згідно із Законом України «Про господарські товариства» від 19.09.91 р. №1576 мінімальний розмір статутного фонду передбачено для:

- а) акціонерних товариств (АТ) - **1250 мінімальних заробітних плат**, виходячи зі ставки мінімальної заробітної плати, що діє на момент створення підприємства;
- б) товариств з обмеженою відповідальністю (ТОВ) і товариств з додатковою відповідальністю (ТДВ) - **100 мінімальних заробітних плат** на момент створення товариства.

Для інших видів товариств та приватних підприємців мінімальний розмір статутного капіталу (фонду) законом не передбачений.

Розмір статутного капіталу державних сільськогосподарських підприємств встановлює вищий орган управління за підпорядкуванням (орган, за рішенням якого створено підприємство).

До статутного капіталу можна внести кошти, рухоме і нерухоме майно, права користування майном, землею, водою та іншими природними ресурсами, майнові права та об'єкти інтелектуальної власності, цінні папери. У той же час законодавством заборонено вносити до статутного капіталу: бюджетні кошти; кошти, отримані в кредит; земельні ділянки, призначені для ведення селянського (фермерського) господарства; особисті немайнові права інтелектуальної власності; майно, обмежене для обігу на території України; векселі, облігації власної емісії (тільки для господарських товариств).

Порядок відображення в обліку операцій з формування та руху статутного капіталу сільськогосподарських підприємств регламентується загальнодержавними нормативними актами і ніяких галузевих особливостей немає.

Формування статутного капіталу після державної реєстрації товариства на всю суму, яка зазначена у статуті, відображають записом: Дт 46 Кт 40.

Аналітичний облік несплаченого капіталу ведуть за видами розміщених неоплачених акцій (для АТ) та по кожному засновнику (учаснику) інших товариств. Оприбуткування активів, отриманих в рахунок внесків до статутного капіталу товариства та на оплату акцій, відображають записом: Дт рахунків обліку отриманих активів (30, 31, 20, 22, 10, 12 та ін.) Кт рахунку 46.

Облік власного капіталу в *сільськогосподарських кооперативах здійснюють* відповідно до Закону України «Про сільськогосподарську кооперацію» від 17.07.1997 № 469/97-ВР, згідно з яким у сільськогосподарських кооперативах створюють неподільний та пайовий капітал. Останній формується за рахунок пайових внесків членів кооперативу і складається з обов'язкового та додаткового паю. Розміри обов'язкового пайового внеску встановлюють в рівних частках і/або пропорційно очікуваній участі члена кооперативу у його господарській діяльності. Розмір і обов'язковість формування додаткового паю законодавством не регламентується. Порядок формування і розміри неподільного капіталу визначаються статутом.

Формування неподільного капіталу відображають за кредитом рахунку 402 «Пайовий капітал» за субрахунком 4021 «Неподільний капітал» і дебетом рахунків обліку коштів або інших активів. Відповідно за кредитом субрахунку 4022 «Пайовий капітал» відображають внески до пайового капіталу в кореспонденції з дебетом рахунків, на які прибуткують внесені кошти або майно. В аналітичному обліку інформацію узагальнюють по кожному члену кооперативу в розрізі складових його внеску.

У разі виходу з кооперативу фізична чи юридична особа має право на отримання майнового паю натурою, коштами або, за бажанням, цінними паперами відповідно до вартості паю на момент виходу. Операцію з виділення паю члену кооперативу відображають за дебетом субрахунку 4022 «Пайовий капітал» та кредитом рахунку 67 «Розрахунки з учасниками». Виділення конкретних об'єктів відображають за дебетом рахунку 67 і кредитом рахунків обліку відповідних активів (коштів, необоротних активів, запасів тощо). Вступні внески при виході з кооперативу його учасникам не повертаються.

### ***Облік наявності та руху біологічних активів тваринництва***

У сільськогосподарських підприємствах дорослих продуктивних і робочих тварин, які призначені для використання у сільськогосподарському виробництві, обліковують на рахунок **16 «Довгострокові біологічні активи»**, до якого з цією метою відкривають два субрахунки:

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

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

Серед довгострокових біологічних активів виділяють групу **незрілих довгострокових біологічних активів**, облік яких ведуть на субрахунках:

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

166 «Незрілі довгострокові біологічні активи, які оцінюють за первісною вартістю».

Причому на цих субрахунках обліковують як продукцію рослинництва так і тваринництва. До незрілих відносять такі довгострокові біологічні активи до початку плодоношення або принесення приплоду.

Для обліку молодняка тварин і тварин, вибракуваних з основного стада і поставлених на відгодівлю з метою подальшої реалізації або забою на м'ясо, птиці, звірів, кролів, бджіл призначений синтетичний рахунок **21 «Поточні біологічні активи»** із субрахунками:

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

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

Облік витрат на формування основного стада ведуть на **субрахунок 155 «Придбання (вирощування) довгострокових біологічних активів»** синтетичного рахунка 15 «Капітальні інвестиції».

Довгострокові біологічні активи, справедливу вартість яких на дату балансу достовірно визначити неможливо, відображають за **первісною вартістю** з урахуванням суми їх зносу. За ними нараховують амортизацію аналогічно до інших основних засобів. На суму амортизації роблять запис: дебет рахунку 23 «Виробництво» і кредит субрахунку 134 «Накопичена амортизація довгострокових біологічних активів».

За довгостроковими біологічними активами, які оцінюються за справедливою вартістю, амортизацію не нараховують. Зміну їх справедливої вартості відображають за дебетом (збільшення) і за кредитом (зменшення) рахунку 16 «Довгострокові біологічні активи» в кореспонденції з субрахунками 710 «Дохід від первісного визнання та від зміни вартості активів, які обліковуються за справедливою вартістю» (дооцінка активів) і 940 «Витрати від первісного визнання та від зміни вартості активів, які обліковуються за справедливою вартістю» (уцінка активів).

Реалізовані довгострокові біологічні активи, які оцінюються за справедливою вартістю, списують так: дебет субрахунку 901 «Собівартість реалізованої готової продукції» і кредит рахунку 16 «Довгострокові біологічні активи» - на вартість активу; дебет рахунку 36 «Розрахунки з покупцями та замовниками» і кредит субрахунку 701 «Дохід від реалізації готової продукції» - на суму доходу (виручки) від реалізації; дебет субрахунку 701 і кредит рахунку 64 «Розрахунки за податками й платежами» - на суму ПДВ.

Бухгалтерські проведення обліку руху біологічних активів тваринництва подано в табл.2.7.

Таблиця 2.7

**Кореспонденція рахунків з обліку руху тварин на вирощуванні та відгодівлі, формування основного стада**

№ з/п	Зміст операцій	Кореспонденція рахунків	
		дебет	Кредит
1	2	3	4
	<b>Облік руху тварин на вирощуванні та відгодівлі</b>		
1	Оприбутковано приплід продуктивних тварин	212	232
2	Оприбутковано молодняк тварин		
	а) куплений у інших підприємств		
	– на купівельну вартість		
	– на суму ПДВ	212	631
	б) куплений у населення	641	631
	в) куплений підвітними особами у інших підприємств	212	685
	– на купівельну вартість	212	372
	– на суму ПДВ	641	372
	г) як внесок до статутного капіталу	212	46
	д) безкоштовно отриманий	212	718
	е) як лишок, виявлений при інвентаризації	212	719
3	Поставлені на відгодівлю тварини, що вибракунані з основного стада	212	163
4	Оприбутковано приріст живої маси молодняка тварин і тварин на відгодівлі (за справедливою вартістю)	212	232
5	Відображені калькуляційні різниці між справедливою вартістю і фактичною собівартістю приплоду і приросту живої маси молодняка тварин :		

	– позитивні (як інші операційні доходи) – негативні (як інші операційні витрати)	232 949	719 232
6	Переведено молодняк тварин в основне стадо	155 163	212 155
7	Реалізовано молодняк тварин: – за обліковою (справедливою) вартістю – за ціною реалізації (разом з ПДВ) – на суму ПДВ	901 361 701	212 701 641
8	Забито молодняк тварин на м'ясо	233	212
9	Передано молодняк тварин як внесок до статутного капіталу іншого підприємства: – за обліковою (справедливою) вартістю – на суму дооцінки до погодженої вартості – на суму уцінки до погодженої вартості	14 14 949	212 719 14
10	Списано падіж молодняка тварин	24	212
11	Списано нестачу тварин, виявлену при інвентаризації	947, 07	212
12	Списано молодняк тварин, що загинув внаслідок стихійного лиха	977	212
13	Безкоштовно передано молодняк тварин іншим підприємствам (крім внеску до статутного капіталу): – за обліковою (справедливою) вартістю – на суму ПДВ	977 977	212 641
	<b>Відображення в обліку операцій з формування основного стада</b>		
14	Придбано дорослих тварин у постачальників для формування основного стада: – на купівельну вартість без ПДВ – на суму ПДВ	155 641	631 631
15	Відображено послуги власного автотранспорту з перевезення тварин, куплених для формування основного стада	155	2342
16	Нарахована оплата праці (з нарахуваннями) за доставку тварин, куплених для поповнення основного стада	155	661,651
17	Відображено витрати на відрядження працівників, пов'язані з придбанням тварин для основного стада	155	372
18	Переведено в основне стадо молодняк тварин, вирощений у власному господарстві	155	212
1	<b>2</b>	3	4
19	Відображено витрати з біологічних перетворень незрілих біологічних активів	155	134, 23, 27, 66, 65, 91 ін
20	Оприбутковані незрілі біологічні активи, у сумі витрат, пов'язаних з біологічними перетвореннями	165 (166)	155
21	Оприбутковано у складі основного стада тварин, куплених зі сторони та вирощених у власному господарстві	163	155
22	Переоцінено незрілі довгострокові біологічні активи, оцінюються за справедливою вартістю: а) дооцінка б) уцінка	165 940	710 165
23	Нарахована амортизація довгострокових біологічних активів, оцінюються за первісною вартістю	23	134
24	Втрати від зменшення корисності довгострокових біологічних активів, які оцінюються за первісною вартістю	975	134

Слід зазначити, що ті ж дорослі тварини, які не призначені для використання у сільськогосподарському виробництві, обліковуються на субрахунок 107 «Тварини» синтетичного рахунка 10 «Основні засоби».

#### **Облік витрат та калькулювання собівартості продукції тваринництва.**

Тваринництво об'єднує декілька відносно самостійних галузей: скотарство, свинарство, вівчарство, птахівництво, бджільництво, рибництво, шовківництво, кролівництво, звірівництво, племінне конярство та ін. Деякі з названих галузей можуть поділятися на підгалузі за виробничим призначенням: птахівництво - яєчне, м'ясне; вівчарство - вовняне, м'ясне, каракульське; бджільництво - медове, медово-запилувальне, запилювальне і т. ін.

**Об'єктами обліку** витрат у тваринництві є технологічні групи тварин за їх видами: основне стадо ВРХ; худоба на вирощуванні та відгодівлі; основне стадо свиней; свині на

вирощуванні; свині на відгодівлі; основне стадо овець; вівці на вирощуванні та відгодівлі; доросле стадо птиці (при необхідності - за видами птиці); молодняк птиці і т. ін.

***Розрахунок собівартості продукції (робіт, послуг) здійснюється в такій послідовності:***

- а) розподіляються витрати між окремими об'єктами планування та обліку витрати з утримання необоротних активів;
- б) визначається собівартість робіт і послуг допоміжних виробництв;
- в) розподіляються загальні витрати: на зрошення та осушення земель, включаючи витрати на утримання меліоративних споруд, на вапнування та гіпсування ґрунтів та на утримання полезахисних смуг;
- г) списується частина витрат бджільництва на сільськогосподарські культури, що запилюються;
- г) списуються з витрат основного виробництва суми надзвичайних втрат;
- д) розподіляються бригадні, фермські, цехові та загальновиробничі витрати;
- е) визначається загальна сума виробничих витрат з об'єктів обліку;
- є) визначається собівартість продукції рослинництва;
- ж) визначається собівартість продукції підсобних промислових виробництв з переробки рослинницької продукції;
- з) розподіляються витрати з утримання кормоцехів (за рішенням власника, що має бути затверджено наказом про облікову політику підприємства, розподіл витрат може виконуватися щомісяця);
  - і) визначається собівартість продукції тваринництва;
  - ї) визначається собівартість продукції інших промислових виробництв;
  - й) визначається собівартість товарної продукції рослинництва, тваринництва та підсобних промислових виробництв.

Для обліку витрат і виходу продукції тваринництва для кожної технологічної групи відкривають окремий аналітичний рахунок у складі субрахунку **232 «Тваринництво»** синтетичного рахунка 23 «Виробництво». **За дебетом** цього рахунка обліковують витрати, а **за кредитом** - вихід продукції за справедливою вартістю, зменшеною на очікувані витрати на місці продажу, або за плановою собівартістю (при неможливості визначити справедливу вартість одержаної продукції). Облік витрат ведуть за статтями, передбаченими у талб.2.6.

Одержану продукцію тваринництва оприбутковують за справедливою вартістю, зменшеною на суму витрат на місці продажу. Наприкінці року визначають фактичну собівартість продукції і списують її відхилення від первісної оцінки на інші операційні доходи (або інші операційні витрати). При визначенні фактичної собівартості продукції тваринництва із загальної суми витрат, віднесених на певну групу тварин, вираховують вартість побічної продукції (гною, пуху, пір'я, яєць, м'яса загиблих звірів, шкір загиблих тварин тощо) в оцінці за цінами можливої реалізації або іншого використання.

***Наприклад.*** Собівартість центнера приросту живої маси визначається діленням загальної суми витрат на утримання відповідної групи тварин (без вартості побічної продукції) на кількість центнерів приросту живої маси.

***Собівартість живої маси тварин на вирощуванні і відгодівлі та птиці всіх вікових груп*** визначають виходячи з витрат на їх утримання в поточному році (без вартості побічної продукції), вартості тварин, що були в групі на початок року та надійшли в дану групу з інших груп або зі сторони, а також вартості приплоду (без вартості загиблих тварин). Розраховану таким чином вартість тварин ділять на загальну живу масу тварин, що реалізовані, забиті, переведені в інші групи та залишилися у даній групі на кінець звітнього періоду. Вартість тварин, що загинули з різних причин, в кінці року не коригується.

За такими ж методичними підходами визначають собівартість продукції інших галузей тваринництва. Відхилення вартості первинного оприбуткування продукції від її фактичної собівартості відносять на інші доходи (витрати) операційної діяльності.

Кінцеве сальдо на субрахунку 232 «Тваринництво» буває, як правило, лише на аналітичних рахунках обліку витрат у ставковому рибництві, бджільництві, інкубаційному



птахівництві, племінному конярстві. Решта аналітичних рахунків витрат у тваринництві на кінець року закриваються і незавершеного виробництва не мають.

### ***Облік наявності та руху біологічних активів рослинництва***

З метою бухгалтерського обліку класифікацію біологічних активів рослинництва проводять за такими ознаками: за терміном використання; за методом оцінювання вартості; за видами (культурами) рослин.

За терміном використання виділяють поточні біологічні активи рослинництва і довгострокові біологічні активи рослинництва.

До довгострокових біологічних активів рослинництва належать штучні багаторічні насадження: плодово-ягідні насадження всіх видів (дерева, чагарники, кущі тощо); виноградники; багаторічні насадження ботанічних садів та інших науково-дослідних установ та навчальних закладів для наукових цілей та інші штучні багаторічні насадження; сади дерева в лісі (лісовий масив).

До початку плодоношення молоді насадження відносяться до ***незрілих довгострокових біологічних активів***.

Переведення незрілих довгострокових біологічних активів до групи зрілих довгострокових біологічних активів відбувається згідно з листом Державного комітету України з питань садівництва, виноградарства та виноробної промисловості від 24.02.97 № 11/02-460, який передбачає певні терміни переведення молодих насаджень (незрілих біологічних активів) до складу плодоносних (зрілих довгострокових біологічних активів).

За методом оцінювання біологічні активи поділяють на біологічні активи рослинництва, оцінені за справедливою вартістю, і біологічні активи рослинництва, оцінені за первісною вартістю. За видами виділяють такі культури рослин: зернові, кормові, технічні, картопля, овочі тощо.

**Об'єктом бухгалтерського обліку** біологічних активів рослинництва можуть бути види сільськогосподарських рослин (зернові, кормові, олійні, ефіроолійні, технічні, прядивні, овочеві, лікарські, квіткові, плодові та ягідні рослини, виноград, картопля тощо) або однорідні групи біологічних активів, які складаються з підвидів сільськогосподарських рослин (озимі та ярі зернові, кісточкові, зерняткові, горіхоплідні тощо) чи окремих культур (ячмінь, кукурудза, соняшник тощо).

**Об'єктом бухгалтерського обліку незрілих** довгострокових біологічних активів можуть бути види багаторічних насаджень.

Оцінка біологічних активів рослинництва відбувається аналогічно до оцінки біологічних активів тваринництва за методикою, описаною на початку питання. Проте, є деякі особливості.

Поточні біологічні активи рослинництва, які не досягли зрілості та технологічний процес їх створення не завершено, якщо їх справедливу вартість можна достовірно визначити, визнаються активом і відображаються у складі поточних біологічних активів. При цьому, на дату балансу визнається інший операційний дохід (витрати) як різниця між сумою справедливої вартості поточних біологічних активів рослинництва, зменшеною на очікувані витрати на місці продажу, та сумою понесених витрат, пов'язаних з їх біологічними перетвореннями.

На момент початку збирання врожаю такі біологічні активи списуються з балансу з віднесенням їх вартості на витрати виробництва.

Поточні біологічні активи рослинництва, справедливу вартість яких на дату балансу достовірно визначити неможливо, які не досягли зрілості та технологічний процес їх створення не завершено, відображаються у бухгалтерському обліку і звітності як незавершене виробництво та оцінюються за виробничою собівартістю, яка визначається відповідно до П(С)БО 16.

Оприбуткування поточних біологічних активів рослинництва здійснюється на дату складання Балансу.

Списання поточних біологічних активів рослинництва здійснюється на момент збирання врожаю та оформляється Актом на списання поточних біологічних активів рослинництва, оцінених за справедливою вартістю (на початок збирання врожаю) (форма № ПБАСГ-2) і є

підставою для відображення в бухгалтерському обліку вибуття поточних біологічних активів рослинництва за кредитом субрахунку **211 «Поточні біологічні активи рослинництва, які оцінені за справедливою вартістю»** в кореспонденції з дебетом субрахунку **231 «Рослинництво»**.

**Синтетичний облік рослин сільськогосподарські підприємства ведуть з використанням субрахунків до рахунків 16 «Довгострокові біологічні активи» і 21 «Поточні біологічні активи»:**

- 161 «Довгострокові біологічні активи рослинництва, які оцінені за справедливою вартістю»;
- 162 «Довгострокові біологічні активи рослинництва, які оцінені за первісною вартістю»;
- 165 «Незрілі довгострокові біологічні активи, які оцінюються за справедливою вартістю»;
- 166 «Незрілі довгострокові біологічні активи, які оцінюються за первісною вартістю»;
- 211 «Поточні біологічні активи рослинництва, які оцінені за справедливою вартістю».

Типові бухгалтерські проведення з обліку біологічних активів рослинництва подані в табл. 2.8.

Таблиця 2.8

**Облік витрат, пов'язаних з біологічними перетвореннями**

№ з/п	Зміст операцій	Кореспонденція рахунків	
		дебет	Кредит
1	2	3	4
	<b>Віднесені витрати на біологічні перетворення біологічних активів:</b>		
1.	Нараховано заробітну плату робітникам, зайнятим вирощуванням продукції рослинництва	23	66
2.	Нараховано ЄСВ	23	65
3.	Придбання насіння від постачальників	208	63
4.	Нарахований податковий кредит з ПДВ	641	63
5.	Списано добрива, використані для поліпшення родючості земель	23	208
6.	Списано бензин, використаний на роботу механізмів, що працювали безпосередньо при підготовці площ	23	203
1	<b>2</b>	3	4
7.	Нарахована амортизація необоротних активів	23	134
8.	Списані послуги допоміжних господарств	23	23
9.	Облік послуг сторонніх організацій (водо-, тепло-, газопостачання)	23	63
10.	Нарахований податковий кредит з ПДВ	641	63
11.	Оплата послуг стороннім організаціям	63	31
12.	Списані загальновиробничі витрати	23	91
13.	Визнано поточні біологічні активи рослинництва, які оцінюються за справедливою вартістю	211	23
14.	Визнано на суму різниці між справедливою вартістю поточних біологічних активів рослинництва та сумою понесених витрат, пов'язаних з їх біологічними перетвореннями: дохід від первісного визнання приросту біологічного активу на дату балансу; витрати від первісного визнання біологічного активу на дату балансу	23 940	710 23
15.	Первісне визнання поточного біологічного активу рослинництва	27	23
16.	Відображено витрати з біологічних перетворень незрілих біологічних активів	155	134, 23, 27, 66, 65, 91 ін
17.	Переведено довгострокові біологічні активи, які оцінюються за первісною вартістю до групи біологічних активів, які оцінюються за справедливою вартістю: а) на суму зносу; б) на суму залишкової вартості	134 161	162 162
18.	Відображено переоцінку довгострокових біологічних активів, які оцінюються за справедливою вартістю: а) дооцінка б) уцінка	161 940	710 161
19.	Перекласифікація довгострокових біологічних активів в утримувані для		

	продажу: а) включено довгострокові біологічні активи до групи вибуття, оцінені за справедливою вартістю б) включено довгострокові біологічні активи до групи вибуття, оцінені за первісною вартістю: -сума зносу -перевищення залишкової вартості об'єкта над його справедливою вартістю	286  134 946	161  161 161
20.	Реалізовано довгострокові біологічні активи з групи вибуття: а) списано балансову вартість об'єкта б) відображено дохід від реалізації об'єкта в) нараховано податкове зобов'язання з ПДВ г) отримано оплату від покупця	943 361 712 311	286 712 641 361

### **Облік витрат на виробництво і калькулювання собівартості продукції рослинництва**

**Рослинництво** — одна із основних галузей сільськогосподарського виробництва. Для обліку витрат і виходу продукції рослинництва використовують субрахунок **231 «Рослинництво»** синтетичного рахунка 23 «Виробництво», за дебетом якого обліковують витрати, а за кредитом — вироблену продукцію.

**Об'єктами обліку витрат у рослинництві** є окремі сільськогосподарські культури або групи культур (озимі зернові, пшениця яра, просо, гречка, картопля та ін.), види робіт (оранка на зяб, луцення стерні, снігозатримання тощо), витрати до розподілу (витрати на зрошення, на утримання полезахисних насаджень і т. ін.). інші об'єкти обліку витрат (збирання і скиртування соломи, післязбиральна доробка продукції, виробництво трав'яного борошна тощо).

Об'єктами обчислення собівартості у рослинництві є окремі види основної, супутньої та побічної продукції, одержаної від сільськогосподарських культур, окремі сільськогосподарські роботи (наприклад, під урожай наступного року), роботи з поліпшення земельних угідь, а також роботи, що обліковуються як витрати майбутніх періодів.

Витрати у рослинництві обліковують за статтями, передбаченими у табл.2.6.

При визначенні собівартості основної продукції окремих культур враховують їх технологічні особливості, наявність супутньої, нестандартної продукції та відходів, що використовуються. Між такими видами продукції витрати розподіляють умовно-розрахунковим методом: загальну суму витрат на вирощування і збирання зернових культур (без вартості соломи) розподіляють між зерном і зерновідходами. При цьому зерновідходи прирівнюють до зерна за вмістом в них повноцінного зерна.

При вирощуванні зернових культур на насіння витрати, віднесені на одержання повноцінного зерна, розподіляють між витратами на одержання насіння різної якості (супереліта, еліта, I та II репродукції) пропорційно до його вартості за цінами реалізації.

Собівартість центнера насіння визначають діленням суми витрат, віднесених на насіння відповідного класу якості, на його масу після доробки;

Собівартість центнера зерна кукурудзи визначають діленням загальної суми витрат на вирощування та збирання кукурудзи (без вартості кукурудзиння) на масу сухого зерна повної стиглості. Перерахунок маси качанів кукурудзи повної стиглості в сухе зерно здійснюють за фактичним виходом зерна з качанів, який визначається хлібоприймальним пунктом (з урахуванням базової вологості зерна в качанах-14%). При необхідності додатково визначають фактичну собівартість центнера кукурудзи в качанах;

При визначенні собівартості картоплі, овочів відкритого і закритого ґрунту, продукції баштанних культур і садівництва із загальної суми витрат на їх вирощування та збирання вираховують вартість побічної продукції (враховуючи продукцію, яка згодована худобі і оцінена за собівартістю кормових буряків з урахуванням її поживності). Решту суми витрат ділять на кількість повноцінної продукції. Між окремими культурами витрати можна розподіляти пропорційно вартості товарної продукції за цінами реалізації (якщо облік витрат ведуть по групі культур).

Обчислену фактичну собівартість продукції рослинництва порівнюють зі справедливою вартістю, зменшеною на очікувані витрати на місці продажу, за якою продукція оцінена при її

оприбуткуванні, і визначають доходи (витрати) від первісного визнання сільськогосподарської продукції, які включають до складу інших операційних доходів (кредит субрахунку 719) або інших операційних витрат (дебет субрахунку 949). Рахунки обліку витрат при цьому закриваються, крім тих, на яких обліковують витрати у незавершене виробництво (витрати під урожай наступного року).

### ***Порядок визначення фінансового результату від сільгоспдіяльності***

Під час розрахунку фінансового результату від діяльності сільгосп підприємствам необхідно керуватися НПСБО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» та Методичними рекомендаціями щодо заповнення форм фінансової звітності № 433. Особливості визначення фінансового результату від сільськогосподарської діяльності визначені в П(С)БО 30, відповідно до якого фінансовий результат від основної діяльності сільгосп підприємства визначають за трьома показниками:

1. Фінансовий результат від первісного визнання сільгосп продукції;
2. Фінансовий результат від зміни справедливої вартості на дату балансу;
3. Фінансовий результат від реалізації сільгосп продукції.

Необхідно зазначити, що згідно П(С)БО 30 сільгосп підприємства, оцінюючи свою продукцію та БА, мають право вибору: при первісному визнанні сільгосп продукції та/або додаткових БА їх можна оцінювати за справедливою вартістю, зменшеною на очікувані витрати на місці продажу, або за виробничою собівартістю відповідно до П(С)БО 16 «Витрати». Метод оцінки сільгосп продукції прописують у наказі про облікову політику.

Отже, фінансовий результат від первісного визнання сільгосп продукції та додаткових БА і фінансовий результат від зміни справедливої вартості БА визначають ті підприємства, які обрали метод обліку цих активів за справедливою вартістю. Фінансовий результат від реалізації, звісно визначають усі підприємства незалежно від методу, за яким вони обліковують сільгосп продукцію та БА.

Для обліку фінансових результатів призначено рахунок **79 «Фінансові результати»**. Фінансові результати від основної діяльності відображають на субрахунку 791 «Результат операційної діяльності». На дату балансу за кредитом рахунку 79 відображають суми в порядку закриття рахунків обліку доходів, за дебетом – рахунки обліку витрат.

Підприємства, які обрали метод обліку сільгосп продукції та /або додаткових БА за справедливою вартістю, протягом року оприбутковують таку продукцію за визначеними справедливими цінами. При цьому виникає різниця між справедливою вартістю та витратами на виробництво такої продукції (дебет відповідного субрахунку до рахунку 23 «Виробництво»). Таку різницю відносять на доходи або витрати операційної діяльності.

Якщо:

- справедлива вартість вище ніж фактичні витрати на виробництво продукції – виникає дохід, який відображають за кредитом субрахунку **710 «Дохід від первісного визнання та зміни вартості активів, які обліковуються за справедливо вартістю»;**
- справедлива вартість нижче ніж фактичні витрати на виробництво – виникають витрати, які відносять у дебет субрахунку **940 «Витрати від первісного визнання та від зміни вартості активів, які обліковуються за справедливою вартістю».**

Доходи (витрати) від первісного визнання активів можна визначати або на кожну дату балансу (поквартально) або наприкінці звітного календарного року. Якщо доходи (витрати) від первісного визнання сільгосп продукції були визначені на дату балансу протягом року, а згодом у дебет рахунку 23 додатково списували виробничі витрати (допоміжних, обслуговуючих виробництв, розподілені загальногосподарські витрати тощо), то такі доходи (витрати) наприкінці звітного року підлягають коригуванню до фактичної суми методом «сторно». А якщо згадані доходи (витрати) підприємство визначає наприкінці року, коригування не потрібне. Позаяк у цьому випадку за дебетом рахунку 23 відображено всі операції за рік, і під час віднесення сальдо на субрахунки 710 або 940 він закривається.

У звіті про фінансові результати доходи (витрати) від первісного визнання включають до складу інших операційних доходів або інших операційних витрат.

Розглянемо приклади визначення фінансових результатів за різними методами:

**Приклад 1.** Сільгосп підприємство визначає доходи (витрати) від первісного визнання наприкінці звітнього року. Протягом року підприємство оприбуткувало : - 150 ц зерна пшениці. Справедлива вартість – 330 грн./ц, витрати, відображені на відповідному субрахунку до рахунку 23, на кінець року становили 46 тис. грн.; - 230 ц насіння сояшника. Справедлива вартість – 420 грн./ц, витрати, відображені на відповідному субрахунку рахунку 23, на кінець року становили 122 тис. грн.

Розв'язок подано у табл. 2.9.

Таблиця 2.9

**Бухгалтерські проведення з обліку фінансових результатів**

№з/п	Зміст господарської операції	Дебет	Кредит	Сума, грн.
1	Оприбутковано зерно пшениці за справедливою вартістю (150цх330 грн.)	27	23/пшениця озима	49500,0
2	Відображено наприкінці року дохід від первісного визнання зерна пшениці (49500грн-46000 грн)	23/ пшениця озима	710	3500,0
3	Оприбутковано насіння сояшника за справедливою вартістю (230 ц х 420 грн.)	27/ насіння сояшника	23/сояшник	96600,0
4	Відображено наприкінці року витрати від первісного визнання насіння сояшника (96600 грн. – 122000 грн.)	940	23/сояшник	25400,0
5	Віднесено на фінансовий результат: - дохід від первісного визнання - витрати від первісного визнання	710 791	791 940	3500,0 25400,0

Таким чином від первісного визнання сільгосппродукції підприємство отримало фінансовий результат – збиток у сумі 21900 грн. (25400 - 3500). Таку суму включають до рядка 2180 Звіту, а також показують у вписуваному рядку 2182.

**Приклад 2.** Сільгосп підприємство визначає доходи (витрати) від первісного визнання на кінець кожного кварталу. У III кв. оприбутковано 650 ц зерна ячменю. Витрати, відображені на субрахунку 23/ ячмінь озимий, за 9 місяців становили 113500 грн. Справедлива вартість зерна – 240 грн./ц. У IV кв. в дебет субрахунку 23/ ячмінь озимий віднесено такі витрати:

- розподілені витрати допоміжних виробництв – 14000 грн.;
- розподілені загальновиробничі витрати – 26000 грн.

Розв'язок подано у табл. 2.10.

Таблиця 2.10

**Бухгалтерські проведення з обліку фінансових результатів**

№з/п	Зміст господарської операції	Дебет	Кредит	Сума, грн.
<i>За 9 місяців</i>				
1	Оприбутковано зерно ячменю за справедливою вартістю (650ц х240 грн.)	27/зерно ячменю	23/ячмінь озимий	156000,0
2	Відображено дохід від первісного визнання (156000 грн-113500 грн.)	23/ ячмінь озимий	710	42500,0
3	Віднесено на фінансовий результат дохід від первісного визнання	710	791	42500,0
<i>За IV квартал</i>				
4	Розподілено витрати допоміжних виробництв	23/ ячмінь озимий	23/допоміжні виробництва	14000,0
5	Розподілено загальновиробничі витрати	23/ ячмінь озимий	91	26000,0
6	Відкориговано суму доходів від первісного визнання методом «сторно» (14000 – 26000 грн.)	23/ ячмінь озимий	710	40000,0
7	Відкориговано фінансовий результат від первісного визнання методом «сторно»	710	791	40000,0

Отже, фінансовий результат від первісного визнання (прибуток) становив 2500 грн. (42500 грн.- 40000 грн.). Таку суму включають до рядка 2120 Звіту про фінансові результати, а також до вписуваного рядка 2122.

### **Питання для самоконтролю**

1. Яка державна політика в аграрному секторі економіки України?
2. Хто із сільгоспвиробників має право стати платником єдиного податку?
3. Хто не може бути платником єдиного податку четвертої групи?
4. Як класифікуються види діяльності в сільському господарстві?
5. Що є основним критерієм віднесення виду діяльності в сільському господарстві до основного і другорядного?
6. Які види діяльності відносяться до допоміжних в сільському господарстві?
7. Які доходи сільськогосподарського товаровиробника від реалізації сільськогосподарської продукції включається при розрахунку частки сільськогосподарського товаровиробництва?
8. Що є об'єктом та базою оподаткування ЄП четвертої групи для сільськогосподарських товаровиробників?
9. Ким визначається нормативна грошова оцінка, у т. ч. земельних ділянок?
10. Які є розмір ставок єдиного податку для платників четвертої групи?
11. Які документи подають сільськогосподарські товаровиробники для переходу на спрощену систему оподаткування або щорічного підтвердження статусу платника єдиного податку?
12. Хто розраховує суму єдиного податку для платників четвертої групи?
13. Як здійснюється державна підтримка сільського господарства в Україні?
14. Що таке бюджетне відшкодування ПДВ і хто на нього мав (має) право згідно ПКУ?
15. Який рахунок згідно плану рахунків, відкривається платникам ЄП для відшкодування ПДВ?
16. Якими особливостями характеризується сільськогосподарське виробництво і як вони впливають на організацію обліку?
17. Який П(С)БО регулює облік біологічних активів та які основні поняття в ньому наведені?
18. Назвіть біологічні активи рослинництва та тваринництва.
19. Які спеціальні субрахунки галузевого призначення рекомендовано застосовувати сільськогосподарським підприємствам?
20. Які спеціалізовані галузеві форми первинних бухгалтерських документів застосовують у сільському господарстві?
21. Назвіть особливості формування та відображення в обліку формування статутного капіталу.
22. Які рахунки бухгалтерського обліку призначені для обліку поточних та довгострокових біологічних активів та яка їх характеристика?
23. Продемонструйте бухгалтерські проведення з обліку наявності та руху біологічних активів тваринництва.
24. Що є об'єктами обліку витрат у тваринництві?
25. Якої послідовності необхідно дотримуватись при розрахунку собівартості продукції (робіт, послуг):
26. Які біологічні активи рослинництва відносять до поточних та довгострокових?
27. Що є об'єктом обліку витрат у тваринництві?
28. Які довгострокові біологічні активи відносяться до незрілих?
29. Що таке біологічні перетворення і які витрати до них відносяться?
30. Назвіть основні первинні та зведені документи в яких обліковуються витрати рослинництва.
31. Наведіть приклади розрахунку собівартості одиниці продукції в рослинництві.
32. Як визначити фінансовий результат від реалізації продукції рослинництва та тваринництва?
33. Як визначити фінансовий результат діяльності сільгосппідприємства?

### **ТЕМА 3**

## **ОБЛІК ТА ОПОДАТКУВАННЯ ДІЯЛЬНОСТІ ПІДПРИЄМСТВ БУДІВЕЛЬНОЇ ГАЛУЗІ**

- 3.1. Податковий механізм стимулювання діяльності підприємств будівельної галузі.
- 3.2. Особливості оподаткування підприємств будівельної галузі за довгостроковими контрактами.
- 3.3. Порядок оподаткування будівельно-монтажних робіт під час будівництва доступного житла.
- 3.4. Особливості оподаткування податком на додану вартість операцій з поставки об'єктів житлової нерухомості.
- 3.5. Пільгове оподаткування інвестиційних проектів будівництва.
- 3.6. Особливості обліку в будівельних організаціях.

### **3.1. Податковий механізм стимулювання діяльності підприємств будівельної галузі**

Будівництво є однією з провідних галузей економіки України, яка забезпечує значну частку ВВП, її робота тісно пов'язана з іншими галузями економіки та видами діяльності, зокрема : виробництво будівельних матеріалів і відповідного обладнання, машинобудівна галузь, металургія і металообробка, нафтохімія, виробництво скла, деревообробна

промисловість, транспорт, енергетика тощо. Будівництво сприяє розвитку підприємств малого бізнесу, особливо того, який спеціалізується на оздоблювальних і ремонтних роботах, на виробництві та встановленні вбудованих меблів тощо.

Отже, **будівництво** – це спорудження нового об'єкта, реконструкція, розширення, добудова, реставрація і ремонт об'єктів, виконання монтажних робіт (секція F за КВЕД).

Динаміку виконаних будівельно-монтажних робіт подано у табл.3.1.

Таблиця 3.1

**Обсяг виконаних будівельних робіт за видами будівельної продукції в Україні за 2010-2017 рр.**

(млн. грн.)

	Будівництво, всього	Будівлі	у тому числі		Інженерні споруди
			житлові	нежитлові	
<b>2010</b>	42918,1	19659,1	6876,5	12782,6	23259,0
<b>2011</b>	61671,7	26745,4	8137,1	18608,3	34926,3
<b>2012</b>	62937,2	28104,8	8523,0	19581,8	34832,4
<b>2013</b>	58586,2	28257,3	9953,1	18304,2	30328,9
<b>2014</b>	51108,7	24856,5	11292,4	13564,1	26252,2
<b>2015</b>	57515,0	28907,5	13908,8	14998,7	28607,5
<b>2016</b>	73726,9	38106,4	18012,8	20093,6	35620,5
<b>2017</b>	105682,8	52809,6	23730,0	29079,6	52873,2

<sup>1</sup> Без урахування тимчасово окупованої території АР Крим та м. Севастополя, за 2014-2017 роки також без частини зони проведення антитерористичної операції.

Отже, ми можемо спостерігати зростання обсягу БМР в Україні, що є позитивним явищем в економіці країни. За 10 років обсяг будівництва зріс в 2,5 рази.

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

При здійсненні будівництва об'єктів між замовниками та підрядниками укладаються будівельні контракти.

**Будівельний контракт** - це контракт, спеціально укладений на спорудження одного активу або комбінації активів, які тісно пов'язані між собою або взаємозалежні за умовами їх проектування, технології та функціонування чи за їх кінцевим призначенням та використанням (п.3 НП(Б) О 131 «Будівельні контракти»).

Слід зазначити, що будівельна галузь України - це сукупність таких підгалузей:

- Житлове будівництво.
- Промислове будівництво.
- Культурно-побутове будівництво.
- Транспортне будівництво.
- Сільськогосподарське будівництво.
- Інші види будівництва.

Для забезпечення стійких темпів економічного зростання будівельної галузі України необхідна державна підтримка. Важливу роль у вирішенні цього завдання належить комплексу заходів податкового стимулювання.

**Податкове стимулювання діяльності підприємств будівельної галузі України** – це вплив держави на діяльність будівельних підприємств через податковий механізм, за допомогою якого відбувається заохочення до ведення фінансово-господарської діяльності через створення прозорих, адміністративно зручних, привілейованих умов діяльності.

**Метою податкового стимулювання підприємств будівельного комплексу України** є забезпечення ефективного розвитку їх діяльності.

**Податковий механізм стимулювання підприємств будівельної галузі** – це сукупність форм і методів регулювання різних сторін організації податкових відносин, дія і структура якого зумовлені особливостями управлінської діяльності держави у фінансовій сфері.

**Формою реалізації податкового механізму** є сукупність податкових інструментів (податки та їх елементи), закріплених у податковому законодавстві.



*До методів податкового стимулювання* будівельних підприємств належать методи, які поділяються на методи *безпосереднього та опосередкованого впливу* на суб'єктів господарювання.

*До методів безпосереднього впливу* на підприємства будівельної галузі є порядок визнання доходу за довгостроковим будівельним контрактом, звільнення від оподаткування податком на додану вартість операції з постачання будівельно-монтажних робіт з будівництва доступного житла та житла, що будується за державні кошти, надання податкових пільг з податку на прибуток, по окремих видах будівництва, а саме: будівництво, реконструкція і технічне переоснащення у сфері теплопостачання, централізованого водопостачання та водовідведення, у сфері транспортної інфраструктури, будівництво курортно-рекреаційних об'єктів та об'єктів туристичної інфраструктури.

*До методів опосередкованого впливу* на підприємства будівельної галузі належить введення електронної форми звітності, збільшення звітного періоду по податку на прибуток при сплаті авансових платежів, спрощення процедур адміністрування податків та зборів, можливість вибору загальної системи оподаткування чи спрощеної системи оподаткування.

### 3.2. Особливості оподаткування підприємств будівельної галузі за довгостроковими контрактами

*Довгостроковий договір (контракт)* – це будь-який договір на виготовлення товарів, виконання робіт, надання послуг з довготривалим (більше одного року) технологічним циклом виробництва та якщо договорами, які укладені на виробництво таких товарів, виконання робіт, надання послуг, не передбачено поетапного їх здавання» ( п. 187.9 ст. 187, розд. У ПКУ).

Для цілей оподаткування договір (контракт) можна ідентифікувати довгостроковим, якщо він має такі ознаки:

1) у предметі договору – виготовлення товарів<sup>1</sup>, виконання робіт, надання послуг, *не передбачається поетапного їх здавання*. Тобто, упродовж виконання замовлення не відбувається часткової передачі товарів, робіт, послуг замовнику і до закінчення дії "довгострокового" договору сторони не підписують проміжних актів, які підтверджують передачу замовникові окремих товарів, робіт, послуг і ця умова обов'язково передбачається умовами самого договору. Якщо ж договором передбачено поетапне підписування актів готовності товарів, робіт, послуг, то для податкових цілей такий договір (контракт) не буде довгостроковим;

2) *технологічний цикл виробництва товарів, виконання робіт, надання послуг довший за рік*. *Технологічний процес* – це частина виробничого процесу, що містить цілеспрямовані дії по зміні й (або) визначенню стану предмета праці. *Виробничий цикл* – інтервал часу від початку до закінчення виробничого процесу виготовлення або ремонту виробу. Якщо договір визначено як довгостроковий, то господарські операції здійснені в рамках такого договору оподатковуються податком на прибуток та ПДВ за спеціальними правилами.

На замовника будівництва ці спеціальні правила оподаткування не розповсюджуються. У замовника будівельних робіт за довгостроковим контрактом, податкові наслідки виникатимуть за загальними правилами оподаткування, установленими ПКУ.

*Слід зазначити, що існують спеціальні правила оподаткування податком на прибуток виконавців будівельних робіт.*

*Об'єктом оподаткування довгострокових контрактів* є оподаткований прибуток, який визначається як позитивна різниця між доходами та витрата. При визначенні доходу виконавця довгострокового контракту передбачено наступне:

1) дохід від виконання довгострокового договору (контракту) виконавці будівельних робіт обчислюють самостійно розрахунковим шляхом *відповідно до ступеня завершеності виробництва* (операції з надання послуг), який визначають *за питомою вагою* витрат, здійснених у звітному податковому періоді, у загальній очікуваній сумі таких витрат та/або за

питомою вагою обсягу послуг, наданих у звітному податковому періоді, у загальному обсязі послуг, які мають бути надані.

Обчислення ступеня завершеності будівельних робіт у вигляді формули матиме такий вигляд:

$$\text{Стзв} = \Sigma \text{Вфакт} : \Sigma \text{Вплан},$$

$$\text{або Стзв} = \text{Пн} : \text{Пзаг}, \quad (3.1)$$

де, Стзв - ступінь завершеності виробництва (операції з надання послуг);

$\Sigma \text{Вфакт}$  - сума фактичних витрат звітного періоду;

$\Sigma \text{Вплан}$  - сума загальних витрат, запланованих виконавцем при виконанні окремого довгострокового договору (контракту);

$\text{Пн}$  - обсяг послуг, наданих у звітному податковому періоді;

$\text{Пзаг}$  - загальний обсяг послуг, які має бути надано.

2) Потім для визначення розміру доходу необхідно загальнодоговірну ціну довгострокового договору (контракту) помножити на *розрахований ступінь завершеності*, тобто формула для визначення «довгострокового» доходу має такий вигляд:

$$\text{Дз.п.} = \text{Цд} \times \text{Стзв} \quad (3.2)$$

де,  $\text{Дз.п.}$  – «довгостроковий» дохід звітного періоду, грн.;

$\text{Цд}$  - загальнодоговірна ціна довгострокового договору (контракту) без ПДВ, грн.

Дохід від виконання довгострокового договору (контракту) визначаються з наростаючим підсумком.

Відповідно до ПКУ *датою отримання доходів*, які враховують для визначення об'єкта оподаткування, є звітний період, у якому такі доходи визнають незалежно від фактичного надходження коштів (метод нарахувань), тобто останній день звітного кварталу. Документальним підтвердженням отримання розрахункового доходу за звітний квартал є сам розрахунок у довільній формі (табл.3.2).

*Порядок визнання витрат за довгостроковим договором (контрактом) наступний:*

Витрати, понесені (нараховані) у звітному періоді на виконання довгострокового договору (контракту) виконавець у повному обсязі може зарахувати до податкових витрат.

Таблиця 3.2

**Розрахунок доходу від виконання довгострокового договору (контракту) за звітний квартал поточного року**

Період	Фактичні витрати грн.	Планові (кошторисні) витрати, грн.	Ступінь завершеності (гр.2:гр. 3)	Загальнодоговірна ціна контракту, без ПДВ, грн.	Сума іншого доходу за звітний період, грн. (гр.5 x гр. 4)
1	2	3	4	5	6
Звітний квартал поточного року	145875	800000	0,182	1200000	218400,00

При обчисленні об'єкта оподаткування витрати, пов'язані з виконанням довгострокового договору (контракту), ураховують у складі інших витрат.

Слід зауважити, що витрати можна збільшувати лише за документального їх підтвердження. Таким чином, до податкових витрат звітного періоду виконавець може включити в повному обсязі затрати, понесені (нараховані) у звітному періоді на виконання довгострокового договору (контракту).

*Перерахунок зобов'язань із податку на прибуток, пов'язаних із виконанням довгострокового договору (контракту) наступний :*

Після передачі замовнику права власності на товари (роботи, послуги) з довготривалим технологічним циклом виробництва виконавець повинен відкоригувати дохід. Тобто слід порівняти дохід, фактично отриманий від виконання довгострокового договору (з урахуванням

додаткових угод), із сумарним значенням доходу, відображеним за підсумками кожного звітного (податкового) періоду протягом строку виконання довгострокового договору (контракту).

У результаті такого порівняння може бути встановлено, що фактично отриманий дохід у вигляді кінцевої договірної ціни (з урахуванням додаткових угод):

- 1) або збігається із сумою доходу, попередньо нарахованого за наслідками кожного податкового періоду протягом виконання довгострокового договору (контракту);
- 2) або перевищує суму доходу, попередньо нараховану за наслідками кожного податкового періоду протягом виконання довгострокового договору (контракту);
- 3) або менший за суму доходу, попередньо нараховану за наслідками кожного податкового періоду протягом виконання довгострокового договору (контракту).

У першому випадку нічого коригувати не потрібно. Щоправда, на практиці таке трапляється доволі рідко. Тому більшість підприємств стикатимуться з останніми двома випадками. При цьому на різницю підприємству необхідно буде, відповідно, *зменшити або збільшити інший дохід за підсумками звітного періоду*, на який припадає перехід права власності на поставлені замовникові товари (роботи, послуги) з довготривалим технологічним циклом виробництва.

Процедура перерахунку наступна:

Якщо  $Дф > Дс$ , то на різницю зменшують інший дохід;

Якщо  $Дф = Дс$ , то різниці немає – значить не потрібно проводити ніяких коригувань;

Якщо  $Дф < Дс$ , то на різницю збільшують інший дохід.

де,

**Дф** – фактично отриманий дохід у вигляді кінцевої договірної ціни (з урахуванням додаткових угод), грн.;

**Дс** – сумарне значення доходу, відображеного за підсумками кожного звітного (податкового) періоду протягом строку виконання довгострокового договору (контракту) грн.

Таким чином, після завершення виконання довгострокового договору (контракту) виконавець повинен провести коригування фактично отриманого доходу, пов'язаного з виготовленням товарів, виконанням робіт, наданням послуг, нарахованого в попередні періоди протягом терміну дії довгострокового договору.

*Спеціальні правила оподаткування довгострокових контрактів податком на додану вартість.*

Порядок справляння податку на додану вартість для виконавців будівельних робіт у рамках довгострокового контракту має особливості, а саме:

- 1) відповідно до п. 187.9 ст. 189 ПКУ датою виникнення податкових зобов'язань з податку на додану вартість виконавця довгострокові договори (контракти) є *дата фактичної передачі ним результатів робіт* за такими договорами (контрактами), що підтверджується документально - актами виконаних робіт;
- 2) *база оподаткування* за довгостроковими договорами (контрактами) визначається відповідно до п. 188.1 ст. 188 ПКУ. Вона дорівнює *загальнодоговірній ціні довгострокового договору* (контракту), але не нижче звичайних цін (п. 188.1 ПКУ);
- 3) податковий кредит у виконавця будівельних робіт виникає за загальними правилами пп. 198.3, 198.6, ст. 198 та п. 201.11 ст. 201 ПКУ. Слід зауважити, що податковий кредит звітного періоду визначається виходячи із договірної (контрактної) вартості товарів/послуг, але не вище рівня звичайних цін.

Податковий кредит виконавця будівельних робіт складається із сум ПДВ, нарахованих (сплачених) платником податку протягом звітного періоду за основною ставкою або за нульовою ставкою у зв'язку з:

- а) придбанням або виготовленням товарів (у тому числі при їх імпорті) та послуг з метою їх подальшого використання в оподатковуваних операціях у межах господарської діяльності платника податку;

б) придбанням (будівництвом, спорудженням) основних фондів, у тому числі при їх імпорті, з метою подальшого використання в оподатковуваних операціях у межах господарської діяльності платника податку.

Отже, основною умовою віднесення сум ПДВ, сплачених (нарахованих) у зв'язку з придбанням товарів, послуг та основних фондів, до податкового кредиту, є їх використання в оподатковуваних операціях у межах господарської діяльності платника податку.

При визначенні сум податкового кредиту слід ураховувати приписи п.198.6 ст.198 ПКУ, якими передбачено, що у разі, коли платник податку не включив у відповідному звітному періоді до податкового кредиту суму податку на додану вартість на підставі отриманих податкових накладних, таке право зберігається за ним протягом дванадцяти місяців з дати виписки податкової накладної.

Крім того, відповідно до приписів п. 200.1 ст. 200 ПКУ сума податку, що підлягає сплаті (перерахуванню) до Державного бюджету України або бюджетному відшкодуванню, визначається як різниця між сумою податкового зобов'язання звітного (податкового) періоду та сумою податкового кредиту такого звітного (податкового) періоду.

*Оподаткування податком на додану вартість у рамках довгострокового контракту замовника будівництва.*

Згідно з приписами п. 198.2 ст. 198 ПКУ: датою виникнення права замовника на віднесення сум до податкового кредиту з договорів (контрактів), визначених довгостроковими відповідно до п. 187.9 ст. 187 ПКУ вважають дату фактичного отримання замовником результатів робіт (оформлених актами виконаних робіт) за такими договорами (контрактами). Тобто лише при отриманні від виконавця товарів (результатів робіт, послуг) замовник має право збільшити податковий кредит на суму ПДВ, віднесеної до вартості послуг виконавця (на підставі отриманої від нього податкової накладної).

### 3.3.Порядок оподаткування будівельно-монтажних робіт під час будівництва доступного житла

Згідно з підпунктом 197.15 розділу V Податкового кодексу України звільняються від оподаткування ПДВ операції з постачання будівельно-монтажних робіт з будівництва доступного житла та житла, що будується за державні кошти. Механізм будівництва доступного житла визначається Законом України «Про запобігання впливу світової фінансової кризи на розвиток будівельної галузі та житлового будівництва».

Таблиця 3.3

#### Прийняття в експлуатацію житла за видами житлових будівель<sup>1,2</sup>

(тис.м<sup>2</sup> загальної площі)

Роки	Усього	У тому числі у житлових будівлях		
		одноквартирних	з двома та більше квартирами	гуртожитках
2010	8603,9	5713,0	2868,8	22,1
2011	8685,3	4714,1	3938,0	33,2
2012	9769,6	6465,1	3260,9	43,6
2013	9949,4	5864,1	4023,7	61,6
2014	9741,3	4553,4	5161,1	26,8
2015	11044,4	5580,0	5435,2	29,2
2016	9366,8	4089,2	5249,6	28,0
2017	10206,0	4231,4	5934,9	39,7

<sup>1</sup> У 2010-2016 роках з урахуванням загальної площі прийнятого в експлуатацію житла відповідно до порядків (накази Мінрегіону України від 24.04.2015 № 79, від 19.03.2013 № 95 та від 24.06.2011 № 91) та Тимчасового порядку (постанова КМУ від 09.09.2009 № 1035).

<sup>2</sup> Без урахування тимчасово окупованої території АР Крим та м. Севастополя, за 2014-2017 роки також без частини зони проведення антитерористичної операції.

Як видно із табл. 3.3. за 7 років обсяг прийнятого в експлуатацію житла зріс майже на 20%.

**Доступне житло** - це збудовані і ті, що будуються за державної підтримки житлові будинки (комплекси) та квартири.

Крім того, цим законом визначений перелік умов, які мають бути дотримані при будівництві доступного житла, та яким має відповідати житло, що належить до категорії доступного житла. Таким чином, застосовувати податкову пільгу щодо звільнення від оподаткування ПДВ операцій з постачання будівельно-монтажних робіт з будівництва доступного житла, установлену підпунктом 197.15 статті 197 розділу V Кодексу, мають право лише ті суб'єкти господарювання – платники ПДВ, які є *забудовниками та визначені виконавцями* регіональної цільової програми будівництва (придбання) доступного житла у відповідному регіоні (вказані у паспорті такої програми) і безпосередньо здійснюють будівельно-монтажні роботи. При цьому земельні ділянки, на яких здійснюється таке будівництво, мають бути включені до відповідного переліку, а саме будівництво має відповідати всім перерахованим вище вимогам щодо фінансування, технічних та інших умов.

Інші суб'єкти господарювання – платники ПДВ, які виконують роботи для забезпечення будівництва доступного житла за договорами субпідряду з виконавцями регіональної цільової програми будівництва (придбання) доступного житла, права на використання пільги з оподаткування не мають та надають послуги виконавцям з нарахуванням ПДВ за повною ставкою за загальновстановленими правилами.

При формуванні податкового кредиту платники ПДВ, які отримали право застосовувати податкову пільгу щодо звільнення від оподаткування ПДВ операцій з постачання будівельно-монтажних робіт з будівництва доступного житла, встановлену підпунктом 197.15 статті 197 розділу V ПКУ, повинні враховувати вимоги статті 198.3 ПКУ, якою визначено, що нарахування податкового кредиту здійснюється незалежно від того, чи такі товари/послуги та основні фонди почали використовуватися в оподатковуваних операціях у межах провадження господарської діяльності платника податку протягом звітного податкового періоду, а також від того, чи здійснював платник податку оподатковувані операції протягом такого звітного податкового періоду. Крім цього, враховувати вимоги ст. 199 ПКУ, якою визначено правила пропорційного віднесення сум податку до складу податкового кредиту, а саме : частка використання товарів/послуг, необоротних активів в оподатковуваних операціях визначається у відсотках як відношення обсягів з постачання оподатковуваних операцій (без урахування сум податку) за попередній календарний рік до сукупних обсягів постачання оподатковуваних та неоподатковуваних операцій (без урахування сум податку) за цей же попередній календарний рік. Визначена у процентах величина застосовується протягом поточного календарного року.

### **3.4. Особливості оподаткування податком на додану вартість операцій з поставки об'єктів житлової нерухомості**

Нерухомість належить до найцінніших й одночасно найменш ліквідних активів. У бізнесовій практиці трапляються випадки, які вимагають продажу об'єктів житлової нерухомості.

Поняття «нерухомі речі (нерухоме майно, нерухомість)» визначено нормами статті 181 ЦКУ і включає в себе земельні ділянки, а також об'єкти, розташовані на земельній ділянці, переміщення яких є неможливим без їх знецінення та зміни їх призначення. Крім того, встановлено, що до нерухомих речей можуть відноситися також повітряні та морські судна, а також інші речі, права на які підлягають державній реєстрації. Разом з тим, норми ПКУ не містять визначення «нерухомість», а лише поняття «житлова нерухомість».

Отже, відповідно до п. 14.1.12 ПКУ **об'єкти житлової нерухомості** – це будівлі, віднесені відповідно до законодавства до житлового фонду, дачі та садові будинки.

Об'єкти житлової нерухомості у свою чергу діляться на наступні типи: житловий будинок, житловий будинок садибного типу, прибудова до житлового будинку, квартира, котедж, кімнати у багатосімейних (комунальних) квартирах, садовий будинок, дачний будинок.

Операції з поставки нерухомості оформляються **договором купівлі-продажу**, який оформляється в письмовій формі і підлягає нотаріальному посвідченню. Права на нерухоме майно, що підлягає державній реєстрації, виникають з дня такої реєстрації відповідно до закону.

**Основними документами, які беруть участь у процесі поставки об'єктів нерухомості**, є : технічний паспорт та виписка на нерухомість (у разі продажу частини нерухомості – виписка на частину будівлі, яка продається); нотаріально завірений договір купівлі-продажу нерухомості; правовстановлюючий документ на об'єкт нерухомості (у разі продажу частини нерухомості правовстановлюючий документ повинен бути не на частину, а на весь будинок); витяг з Реєстру прав власності на нерухоме майно; техпаспорт на будівлю (або частина будівлі); довідка про балансову вартість будівлі (або частини будівлі); документ, що свідчить про правовий режим ділянки землі, на якій розташована нерухомість.

**До правовстановлюючих документів на нерухомість**, на підставі яких здійснюється державна реєстрація прав, належать:

- договір купівлі-продажу, укладених у порядку, установленому законом;
- свідоцтво про право власності на нерухоме майно;
- свідоцтва про право власності, видані органами приватизації наймачам житлових приміщень у державному та комунальному житловому фонді;
- державні акти на право власності або постійного користування на земельну ділянку у випадках, установлених законом;
- рішення суддів, що вступили в законну силу;
- інші документи, що підтверджують виникнення, перехід, припинення прав на нерухоме майно, поданих органу державної реєстрації прав разом із заявою.

Суттєвою умовою договору поставки об'єктів житлової нерухомості є **ціна продажу нерухомості**. Для цілей оподаткування ціна договору не повинна бути **меншою від «звичайної ціни»**, поняття якої визначено пп. 14.1.71 п. 14.1 ст. 14 ПКУ. Це ціна товарів (робіт, послуг), визначена сторонами договору, якщо інше не встановлено нормами податкового законодавства. Якщо не доведене зворотне, вважається, що така звичайна ціна відповідає рівню ринкових цін. Якщо контрактна ціна має відхилення **більше 20%** від звичайної (ринкової) ціни, то таку контрактну ціну можна вважати звичайною. При цьому, слід враховувати, що з 01.01.2013 р. набули чинності положення ст. 39 Податкового кодексу з питань визначення звичайних цін.

**Основними методами визначення звичайної ціни є:**

- метод порівняльної неконтрольованої ціни (аналогів продажу);
- ціни перепродажу;
- «втрати плюс»;
- розподілу прибутку і чистого прибутку.

При неможливості застосування цих методів звичайна ціна для цілей оподаткування, може бути визначена виходячи з результатів **незалежної оцінки майна та майнових прав**, яка проводиться суб'єктом оціночної діяльності відповідно до норм Закону України «Про оцінку майна, майнових прав та професійну оціночну діяльність в Україні».

### **Оподаткування ПДВ поставок об'єкту житлової нерухомості**

У відповідності до п. 185.1 ст. 185 ПКУ, об'єктом оподаткування податком на додану вартість є операції з поставки товарів (в тому числі і об'єктів житлової нерухомості) місце поставки яких знаходиться на митній території України. Поставкою товарів вважається будь-яка передача права власності на товари, в тому числі продаж нерухомого майна.

Разом з тим, відповідно до пп. 197.1.14 п. 197.1 ст. 197 ПКУ **звільняються від оподаткування операції з постачання житла (об'єктів житлового фонду), крім їх першого постачання.**

Ураховуючи вищезазначене, операцією з першого постачання житла вважатиметься операція з передачі права власності (оформлення правовстановлюючих документів) на готове новозбудоване житло (об'єкт житлового фонду) першому власникові такого житла, незалежно від джерел фінансування будівництва:

- чи за рахунок власних коштів підприємства забудовника;
- чи за рахунок учасників фонду фінансування будівництва;
- чи за кошти держателів облігацій

Така операція з *першого постачання* житла підлягає оподаткуванню податком на додану вартість на загальних підставах. При цьому вартість такого житла визначається виходячи зі звичайних цін.

У випадку, якщо проводяться операції з першої поставки (продажу, передачі) об'єкта житлової нерухомості разом із землею під ним, яка враховується у загальній вартості об'єкта нерухомості (включається в його вартість), то такі операції підлягають оподаткуванню ПДВ на загальних підставах. Наступні операції з поставки об'єкта житлової нерухомості **не оподатковуються ПДВ**.

### 3.5. Пільгове оподаткування інвестиційних проектів будівництва

Відповідно до Розпорядження Кабінету Міністрів України «Про затвердження переліку пріоритетних галузей економіки», визначено перелік пріоритетних галузей економіки України до яких зокрема, відноситься віднесено і будівництво, реконструкцію і технічне переоснащення у сфері теплопостачання, централізованого водопостачання та водовідведення, у сфері транспортної інфраструктури та будівництво курортно-рекреаційних об'єктів та об'єктів туристичної інфраструктури. Таким чином, податковим законодавством передбачено податкове стимулювання замовників будівництва, що здійснюють інвестиційні проекти.

Таблиця 3.4

*Критерії інвестиційного проекту в пріоритетній галузі економіки, у т. ч. в окремих видах будівництва наступні:*

Показники	Критерії для суб'єктів підприємництва		
	великого	середнього	малого
1) загальна кошторисна вартість інвестиційного проекту перевищує суму, еквівалентну (млн. євро)	3,0	1,0	0,5
2) кількість створених нових робочих місць для працівників, які безпосередньо задіяні у виробничих процесах (одиниць) збудованих, реконструйованих об'єктів	150	50	25
4) середня заробітна плата працівників	не менше ніж у 2,5 рази перевищує розмір мінімальної заробітної плати, установлені законом на 1 січня звітного (податкового) року		

У разі включення в Державний реєстр інвестиційного проекту суб'єктів господарювання, які реалізують інвестиційні проекти надаються такі податкові пільги:

1) з 1 січня 2013 року до 31 грудня 2022 року включно, при ввезенні в митному режимі імпорту на митну територію України устаткування (обладнання) та комплектуючих виробів до нього, що звільняються від оподаткування ввізним митом, за умови, що зазначені товари ввозяться суб'єктами господарювання виключно для реалізації інвестиційних проектів та не є підакцизними;

виготовлені не більше трьох років до моменту державної реєстрації інвестиційного проекту та не були у використанні; не виробляються в Україні та не мають аналогів в Україні;

2) погашення податкових зобов'язань з імпортного податку на додану вартість може здійснюватися шляхом надання платником податкового векселя зі строком погашення на 60-й календарний день, з дня видачі його митному органу, у виключно грошовій формі, шляхом перерахунку коштів до Держбюджету;

3) ставки податку на прибуток, отриманий від реалізації інвестиційних проектів суб'єктами господарювання, оподатковується за ставкою:

- з 1 січня 2013 року до 31 грудня 2017 року включно – 0 відсотків;
- з 1 січня 2018 року до 31 грудня 2022 року включно – 8 відсотків;
- з 1 січня 2023 року – 16 відсотків;

Суми вивільнених коштів (суми податку, які не сплачуються до бюджету та залишаються в розпорядженні платника податку) спрямовуються таким платником на: створення чи переоснащення матеріально-технічної бази; збільшення обсягу виробництва (надання послуг); запровадження новітніх технологій ін.

### 3.6. Особливості обліку в будівельних організаціях

Будівельна діяльність (пошукові та проектні роботи для будівництва, зведення несучих та огорожувальних конструкцій, будівництво та монтаж інженерних і транспортних мереж) належать до такого виду діяльності, який підлягає обов'язковому ліцензуванню. Ліцензія на здійснення будівельної діяльності видається на 5 років і у бухгалтерському обліку відображається як придбання нематеріальних активів (на субрахунок 127 «Інші нематеріальні активи»). Витрати на придбання довгострокової ліцензії вважаються капітальними інвестиціями і проводяться через субрахунок 154 «Придбання (створення) нематеріальних активів» записами: Дебет 154 Кредит 631, 685 та Дебет 127 Кредит 154.

Порядок укладання і виконання договорів підряду на будівельні роботи регулюється «Загальними умовами укладання і виконання договорів підряду у капітальному будівництві», затвердженими постановою КМУ від 01.08.2005 р. № 668. Важливими елементами договору підряду є: предмет договору, договірна ціна, терміни початку і закінчення робіт, порядок забезпечення робіт проектною документацією, ресурсами та послугами, порядок залучення субпідрядників, порядок розрахунків за виконані роботи, порядок здавання-приймання закінчених робіт (об'єкта будівництва), гарантійні терміни якості закінчених робіт, відповідальність сторін за порушення умов договору підряду тощо.

Ціна робіт визначається на підставі кошторису, який може бути приблизним (гнучким) або твердим. Зміни до останнього можуть вноситися лише за погодженням сторін. У разі його перевищення всі пов'язані з цим витрати відшкодовує підрядчик. Оплата виконаних робіт здійснюється після приймання замовником збудованого об'єкта, якщо інший порядок розрахунків не передбачено договором. Підрядчик має право вимагати виплати йому авансу лише у випадках і в розмірі, передбаченому договором. Оплата виконаних робіт здійснюється за ціною, передбаченою договором.

Основні принципи організації обліку активів і пасивів підприємств будівельної галузі мало чим відрізняються від обліку у промислових підприємствах. У той же час організація обліку доходів, витрат, розрахунків, порядок калькулювання собівартості виконаних робіт і визначення фінансових результатів у підрядних будівельних організаціях має певні особливості, обумовлені специфікою будівельного виробництва, організаційною структурою і технологією діяльності виробничих підрозділів.

***Серед особливостей, які необхідно враховувати при організації обліку, можна виділити такі:***

- 1) виробничий процес у будівництві проводиться на нерухомих об'єктах, часто досить віддалених від основної виробничої бази будівельної організації;
- 2) процес будівництва може бути довгостроковим;
- 3) будівельні організації часто спеціалізуються на певних видах робіт, які мають суттєві організаційні та технологічні відмінності (житлове будівництво, будівництво об'єктів промислового призначення, доріг, мостів, електромонтажні, сантехнічні, оздоблювальні, покрівельні роботи і т. ін.);
- 4) безцехова структура будівельних організацій, що зумовлює специфіку в організації обліку загальновиробничих витрат;
- 5) значна питома вага витрат на утримання і експлуатацію будівельних машин і механізмів, що зумовлює необхідність їх окремого обліку та спеціальних методів розподілу;



- 6) основним методом обліку витрат на виконання будівельно-монтажних робіт є позамовний (за окремими контрактами, об'єктами, роботами, послугами);
- 7) для забезпечення необхідних побутових умов зводять тимчасові будівлі, споруди, огорожі тощо;
- 8) будівельні матеріали, конструкції, деталі, обладнання для монтажу тощо, які завозяться на будівельні майданчики з центральних складів або безпосередньо від підприємств-виробників (постачальників), зараховуються у підзвіт матеріально відповідальних осіб (виконавців робіт, начальників дільниць тощо), а на витрати будівництва відносяться лише після їх використання (на підставі відповідних звітів);
- 9) згідно з П(С)БО 18 «Будівельні контракти» облік розрахунків із замовниками може бути організовано за контрактами двох типів:
- **контракт з фіксованою ціною**, який передбачає фіксовану (тверду) ціну всього обсягу будівельних робіт або фіксовану ставку за одиницю кінцевої продукції, що випускатиметься на об'єкті будівництва;
  - **контракт за ціною «витрати плюс»**, який передбачає ціну як суму фактичних витрат підрядника на виконання контракту та погодженого прибутку (у вигляді відсотка від витрат або фіксованої суми);
- 10) облік витрат за контрактами у підрядника може проводитися одним з **двох методів**:
- **методом виконання відсотка робіт**, при якому сума доходу відображається у міру виконання контракту. Витрати, понесені на відповідному етапі виконання контракту, порівнюють з доходами і відображають у звіті про результати виконаної роботи;
  - **методом виконання контракту**, при якому витрати й одержані авансові надходження від замовника нагромаджуються з початку виконання контракту, а доход показується лише тоді, коли роботи за контрактом завершені;
- 11) використання обох методів передбачає створення резерву для покриття витрат на стадії завершення і здачі об'єкта будівництва.

#### **Облік витрат на будівництво у підрядника**

Порядок обліку витрат і формування собівартості будівельно-монтажних робіт регламентовано такими нормативними документами:

- П(С)БО 18 «Будівельні контракти»;
- «Методичними рекомендаціями з формування собівартості будівельно-монтажних робіт».

Собівартість БМР підрядної будівельної організації складається з виробничих витрат окремих виробничих підрозділів (структурних одиниць), які виконують БМР, і вартості робіт, виконаних за договорами субпідряду. Собівартість БМР виробничого підрозділу (структурної одиниці) будівельної організації складається з виробничих витрат даного підрозділу, пов'язаних з виконанням БМР, а також із витрат на утримання апарату управління виробництвом цього підрозділу. Облік витрат на виконання БМР ведуть позамовним методом. Замовлення відкривають на кожен об'єкт будівництва відповідно до підрядного договору.

Бухгалтерський облік витрат на виконання БМР ведуть на рахунку **23 «Виробництво»**, до якого в підрядних будівельних організаціях можуть бути відкриті субрахунки за видами виробництв:

**231 «Основне виробництво»** (облік витрат за контрактами);

**232 «Допоміжні виробництва»** (ремонтні майстерні, власний автотранспорт, столярний цех, цех з виготовлення металевих конструкцій тощо);

**233 «Експлуатація будівельних машин і механізмів»** та ін.

При журнально-ордерній формі обліку витрат на виконання БМР ведуть у журналі 5 або 5А, при використанні комп'ютерної форми обліку - у відповідних машинограмах.

Згідно з П(С)БО 18 витрати за будівельним контрактом включають:

- витрати, безпосередньо пов'язані з виконанням даного контракту (прямі витрати матеріалів, прямі витрати на оплату праці та інші прямі витрати, до яких відносять відрахування на соціальні заходи, орендну плату, амортизацію, втрати від браку, вартість виконаних субпідрядних робіт тощо). Такі витрати списують на конкретне замовлення бухгалтерськими проведеннями: Дебет 231 Кредит 20, 22, 66, 65, 63 та ін.;

- загальновиборничі витрати, до яких відносять витрати на управління, організацію і обслуговування будівельного виробництва. Останні розподіляють між окремими об'єктами будівництва з використанням попередньо визначеної бази розподілу (прямі витрати, обсяг доходів, відпрацьований будівельними машинами і механізмами час у годинах або змінах і т. ін.). Особливістю формування витрат за будівельним контрактом є те, що загальновиборничі витрати (як змінні, так і постійні) підлягають розподілу між об'єктами будівництва у повному обсязі (без урахування нормальної потужності) і списуються щомісячно записом: Дебет 231 Кредит 91;

- у деяких випадках частково адміністративні витрати, якщо підрядник і замовник домовилися, що адміністративні витрати (або їх певна частка) підлягають відшкодуванню замовником. Такі витрати обліковують на окремому субрахунку до рахунка 92 (наприклад, 921 «Адміністративні витрати, що підлягають відшкодуванню замовником») і щомісячно відносять на витрати основного виробництва записом: Дебет 231 Кредит 921;

**Об'єктом калькулювання** при позамовному методі є собівартість закінченого замовлення, за яким готові об'єкти пройшли випробування і прийняті відділом технічного контролю (ВТК) або замовником (генеральним підрядником - для субпідрядної організації). У кінці кожного місяця у картці аналітичного обліку витрат на замовлення підраховують суму прямих виробничих витрат і додають до неї частку загальновиборничих та інших витрат (згідно з контрактом). Суму віднесених на замовлення витрат зменшують на вартість повернених на склад невикористаних матеріалів, напівфабрикатів та відходів.

**Витрати на утримання та експлуатацію будівельних машин і механізмів** часто мають досить значну питому вагу в собівартості БМР. Відповідно до того, як організовано використання будівельних машин і механізмів (БММ), виконані ними роботи та витрати на їх експлуатацію оформляють типовими первинними документами: «Рапорт про роботу баштового крану»; «Дорожній лист будівельної машини» «Картка обліку роботи будівельної машини (механізму)» та ін.

Витрати на утримання і експлуатацію власних та орендованих машин і механізмів у будівельних організаціях обліковують на рахунку 23 «Виробництво» (окремий субрахунок «Експлуатація будівельних машин і механізмів») за їх видами або групами і відносять на витрати окремих об'єктів калькулювання (окремі об'єкти обліку витрат, замовлення тощо) прямим методом на підставі первинних документів про їх використання і лише в окремих випадках вони можуть розподілятися умовно (пропорційно відпрацьованим машино-годинам тощо).

У будівельних організаціях незначну частку витрат складають нетитульні (тимчасові) споруди, до яких відносяться: приоб'єктні контори, амбари виконробів і майстрів, складські приміщення і навіси, душові, приміщення для обігріву робітників; настили, драбини, перехідні містки тощо.

Тимчасові нетитульні споруди (ТНС) поділяють на необоротні (з терміном використання понад один рік) та оборотні (плановий період експлуатації яких менше одного року). Облік необоротних ТНС ведеться на рахунку 113 «Тимчасові (нетитульні) споруди», оборотних - 22 «Малоцінні швидкозношувальні предмети», субрахунок «Тимчасові нетитульні споруди і пристрої з терміном використання до одного року». Витрати на спорудження необоротних ТНС ведеться на субрахунку 153 «Придбання (виготовлення) інших необоротних матеріальних активів», а оборотних на рахунку 23, відповідному субрахунку («Створення оборотних тимчасових нетитульних споруд»). Якщо кошторисом на будівництво передбачено створення тимчасових споруд, то їх вартість списується на витрати основного виробництва, в іншому випадку – на собівартість реалізації.

Списання ТНС відображається в обліку:

- необоротних - Дебет 23 Кредит 113 або Дебет 903 Кредит 113;
- оборотних - Дебет 23 або 91; 903 Кредит 22.

До загальновиборничих витрат у будівництві відносять витрати, пов'язані з виконанням БМР, які неможливо в момент їх виникнення безпосередньо віднести на конкретний об'єкт витрат. Облік таких витрат ведуть на синтетичному рахунку 91 «Загальновиборничі витрати» в

цілому по будівельній організації. Склад загальнопромислових витрат та їх розподіл в будівельних організаціях визначається П(С)БО 16, П(С)БО 18 та Методичними рекомендаціями № 30.

Особливістю в будівельній галузі є те, що всі вони, на відміну від промисловості, підлягають розподілу. Базою розподілу таких витрат можуть бути:

- сума всіх прямих витрат на виконання БМР;
- сума прямих витрат на оплату праці;
- нормативні або фактичні витрати праці на виконання БМР (в людино-годинах);
- час, відпрацьований будівельними машинами і механізмами на будівництві конкретних об'єктів (у машино-годинах) та ін.

Розподілені витрати списують на собівартість БМР записом: Дебет 231 Кредит 91.

Сума нерозподілених загальнопромислових витрат підлягає списанню на собівартість реалізованої продукції (послуг) у періоді їх виникнення: Дебет 903 Кредит 91.

Порядок проведення розрахунків за виконані роботи, приймання-здавання закінчених робіт (об'єктів будівництва) визначають норми «Загальних умов укладання і виконання договорів підяду у капітальному будівництві».

**Розрахунки між замовником і підрядником** здійснюються на підставі **локальних кошторисів** (проектних документів, дефектних актів і т. ін.), базуючись на методі, покладеному в основу визначення договірної ціни, і уточнюються за статтями витрат при проведенні розрахунків за обсяги виконаних робіт, які визначають базисну кошторисну вартість БМР.

**Договірна ціна** — це вартість підрядних робіт, за яку підрядна організація погодилася виконати замовлення. Вона може бути твердою, динамічною або періодичною.

**Тверді договірні ціни**, як правило, встановлюють для будівництва тривалістю до 1,5 року. Вони встановлюються незмінними на весь обсяг будівництва і, практично, не уточнюються (крім деяких виняткових ситуацій).

**Динамічні договірні ціни** є відкритими і можуть уточнюватися протягом всього терміну будівництва, але не частіше одного разу на рік.

**Періодичні договірні ціни** встановлюються відкритими і мають елементи як динамічних, так і твердих цін. Особливість такої ціни полягає в тому, що на обсяг робіт, який планується на певний період (як правило, на рік), встановлюють тверду договірну ціну (фіксовану частину загальної ціни). Після закінчення періоду дії твердої ціни вартість залишку робіт може уточнюватися з наступним встановленням нової твердої ціни на весь залишок робіт або їх частину. Взаєморозрахунки за обсяги виконаних робіт здійснюються за періоди, передбачені контрактом (щомісячно, за певний етап робіт і т. ін.) на підставі первинних документів («Акт приймання виконаних підрядних робіт», «Довідка про вартість виконаних підрядних робіт» тощо).

Для здійснення бухгалтерського обліку розрахунків за виконані роботи і визначення доходу підрядної будівельної організації необхідно керуватися **П(С)БО 18 «Будівельні контракти»**, згідно з яким доходи і витрати протягом виконання будівельного контракту визначаються з урахуванням рівня завершеності робіт на дату балансу, якщо кінцевий фінансовий результат такого контракту може бути достовірно визначений.

**Рівень завершеності робіт за контрактом може визначатися різними методами:**

- 1) вимірюванням і оцінкою виконаних обсягів робіт;
- 2) співвідношенням обсягу закінченої частини робіт та їх загального обсягу за контрактом в натуральному вимірнику (при виконанні одного виду робіт);
- 3) співвідношенням фактичних витрат з початку виконання будівельного контракту до дати балансу і очікуваної (кошторисної) суми загальних витрат за контрактом (з урахуванням погоджених змін).

У зв'язку з тим, що сума доходу підрядної організації за окремі періоди визначається розрахунковими методами, вона може не збігатися із сумою проміжних рахунків, виставлених замовнику, тобто сума доходу, відображена в обліку за кредитом рахунка 70, може відрізнятись від суми проміжного рахунка (Дебетом рахунка 36).

Сума перевищення витрат підрядника і визнаного (розрахованого) ним прибутку (а це і буде сума визнаного доходу) над сумою проміжних рахунків (без непрямих податків) на дату балансу з початку виконання будівельного контракту складає **валову заборгованість замовників підряднику** (ВЗзам):

$$\text{ВЗзам} = (\text{Пр} + \text{В}) - \text{Рп} \quad (3.3)$$

де,

Пр — визнаний прибуток за вирахуванням визнаних збитків;

В — витрати підрядника;

Рп — сума проміжних рахунків (без ПДВ).

Якщо сума проміжних рахунків перевищує суму визнаного доходу підрядника, то виникає валова заборгованість підрядника замовникам (ВЗпід):

$$\text{ВЗпід} = \text{Рп} - (\text{Пр} + \text{В}) \quad (3.4)$$

Інформація про валові заборгованості накопичується на рахунку 23 за допомогою спеціальних «будівельних» субрахунків:

**238 «Завершені етапи за незакінченими будівельними контрактами»;**

**239 «Проміжні рахунки».**

Суму визнаного доходу (вона дорівнює сумі підписаних актів та довідок ф. № КБ-2в, КБ-3) без суми непрямих податків відображають на цих субрахунках записом: Дебет 238 Кредит 239.

Різницю між сумою визнаного доходу і сумою проміжних рахунків (валову заборгованість замовників підряднику) відображають методом **«червоного сторно»**: Дебет 36 Кредит 239.

Валову заборгованість підрядника замовникам відображають такою ж бухгалтерською проводкою, але звичайним записом.

Внаслідок цих коригувань на дебеті субрахунку 238 будуть накопичуватися суми визнаного доходу за завершеними етапами незакінчених будівельних контрактів, а за кредитом субрахунку 239 - суми фактично виставлених замовникам проміжних рахунків.

Після закінчення будівельного контракту сальдо на вказаних субрахунках списується зворотним записом: Дебет 239 Кредит 238.

Методику визначення і відображення на рахунках доходів та витрат будівельної організації розглянемо на умовному прикладі подано в П(С)БО 18.

**Приклад.** Підрядник здійснює визнання доходів з урахуванням ступеня завершеності робіт за будівельним контрактом, який визначається співвідношенням фактичних витрат з початку виконання будівельного контракту до дати балансу та очікуваної суми загальних витрат за будівельним контрактом. Контрактна вартість будівництва без непрямих податків становить 800 тис. грн. Очікувані загальні витрати за будівельним контрактом складають 700 тис. грн. Тривалість контракту - три періоди.

У табл.3.5 наводиться вартісна оцінка та кореспонденція рахунків бухгалтерського обліку господарських операцій під час виконання будівельного контракту.

Таблиця 3.5

**Бухгалтерські проведення з обліку виконання будівельного контракту**

(тис. грн.)

Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків		1-й період	2-й період	3-й період	Разом
	Дебет	Кредит				
1	2	3	4	5	6	7
1. Фактичні витрати при виконанні будівельного контракту	230	20,65,66...	140	450	110	700
2. Фактичні витрати з початку виконання будівельного контракту	-	-	140	590	700	-
3. Визнані доходи з урахуванням непрямих податків	36	70	192	616,8	151,2	960
1	2	3	4	5	6	7
4. Визнані доходи без суми непрямих податків	238	239	160	514	126	800
5. Податок на додану вартість	70	64	32	102,8	25,2	160
6. Собівартість реалізації	90	230	140	450	110	700
7. Прибуток за звітний період	79	441	20	64	16	100

(ряд.4-ряд.6)						
8. Прибуток з початку виконання будівельного контракту	-	-	20	84	100	-
9. Проміжні рахунки			150	600	50	800
10. Коригування проміжних Рахунків (ряд 4-ряд 9)	36	239	сторно 10	86	сторно 76	-
11. Валова заборгованість замовників [(ряд 2 + ряд 7) - ряд. 9]			10	-	0	-
12. Валова заборгованість замовникам [ряд 9 - (ряд 2 + 7)]			-	76	0	-

### **Питання для самоконтролю**

1. Що є об'єктом будівництва?
2. Що собою являє будівельний контракт?
3. Що таке довгостроковий контракт?
3. Як визначається дохід за довгостроковим контрактом?
6. Як визначається ступінь завершеності будівництва?
7. У яких випадках перераховується дохід за довгостроковим контрактом після завершення будівництва?
8. Який порядок визначення затрат за довгостроковим контрактом?
9. У чому полягають особливості оподаткування довгострокових контрактів податком на додану вартість у виконавця ?
10. Як оподатковуються податком на додану вартість операції за довгостроковим контрактом у замовника?
11. Який порядок оподаткування будівельно-монтажних робіт під час будівництва доступного житла ?
12. У чому полягають особливості оподаткування першої поставки об'єкта житлової нерухомості?
13. Які податкові пільги впроваджені для інвестиційних проектів з будівництва у сфері теплопостачання, централізованого водопостачання і водовідведення, у сфері транспортної інфраструктури та будівництва курортно-рекреаційних об'єктів й об'єктів туристичної інфраструктури?
14. Хто такі підрядники ?
15. Який дозвіл необхідно мати організації для здійснення будівництва?
16. Що таке договір підряду на будівництво?
17. Назвіть найважливіші елементи договору підряду.
18. Що таке договірна ціна і як вона визначається?
19. Назвіть особливості які необхідно враховувати при організації обліку на будівництві.
20. Які два типи контрактів для розрахунків з замовниками передбачено П(С)БО 18 і в чому їх суть ?
21. Які витрати включаються до собівартість БМР підрядної будівельної організації ? 9. На якому рахунку ведеться облік витрат на будівництво, його структура?
22. Які витрати згідно з П(С)БО 18 включаються до витрат за будівельним контрактом ?
23. Які є особливості обліку та розподілу витрат на утримання та експлуатацію будівельних машин і механізмів ?
25. Які методи використовуються для визначення рівня завершеності робіт за контрактом ?
26. Як визначити заборгованість замовників підряднику і навпаки?
27. Що таке проміжні рахунки, яке їх призначення ?

## **ТЕМА 4**

### **ОСОБЛИВОСТІ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ ТА ОПОДАТКУВАННЯ ТОРГІВЕЛЬНИХ ПІДПРИЄМСТВ**

#### 4.1. Особливості торгівельної діяльності та їх вплив на організацію обліку.

- 4.2.Облік роздрібної та оптової торгівлі.  
4.3.Оподаткування торгівельних підприємств.

#### 4.1.Особливості торгівельної діяльності та їх вплив на організацію обліку

**Торгівельна діяльність** — це ініціативна, самостійна діяльність юридичних осіб і громадян щодо здійснення купівлі та продажу товарів народного споживання з метою отримання прибутку.

**Товар** — це продукт праці, що має вартість і розподіляється у суспільстві шляхом обміну (купівлі-продажу).

Торгівля поділяється на внутрішню та зовнішню.

**Зовнішня торгівля** — це торгівля з іншими країнами, яка включає у себе експорт (вивезення) та імпорт (ввезення) товарів.

**Внутрішня торгівля** — галузь економіки, що забезпечує надходження товарів із сфери виробництва до сфери споживання.

У свою чергу, внутрішня торгівля поділяється на оптову та роздрібну:

**Оптова торгівля** — це діяльність з придбання та відповідного перетворення товарів для подальшої їх реалізації, як правило, великими партіями підприємствам роздрібної торгівлі або іншим суб'єктам підприємницької діяльності для подальшого перепродажу або промислового використання (обробки). Зазвичай внаслідок оптової торгівлі товари не надходять кінцевим споживачам. Оптова торгівля є першим етапом руху товару в сфері обігу від виробника до споживача. Структура оптового товарообігу представлена в табл. 4.1.

Таблиця 4.1

Структура оптового товарообороту підприємств оптової торгівлі України за 2010-2017 рр.

Показники	2010	2011	2012	2013	2014 <sup>1</sup>	2015 <sup>1</sup>	2016 <sup>1</sup>	2017 <sup>1</sup>
	роки							
<b>Оптовий товарооборот, млн. грн.</b>	993695,8	1107283,4	1093290,8	1074753,2	987957,0	1244220,8	1555965,7	1908670,6
у тому числі								
продовольчі товари	193848,5	194516,0	215169,0	199674,1	194669,3	224268,9	252771,0	314047,6
непродовольчі товари	799847,3	912767,4	878121,8	875079,1	793287,7	1019951,9	1303194,7	1594623,0
<b>Питома вага в оптовому товарообороті, %</b>	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0
у тому числі								
продовольчі товари	19,5	17,6	19,7	18,6	19,7	18,0	16,2	16,5
непродовольчі товари	80,5	82,4	80,3	81,4	80,3	82,0	83,8	83,5
<b>Питома вага продажу товарів вітчизняного виробництва, %</b>	66,5	63,9	58,9	54,3	48,5	46,9	44,5	43,7
продовольчі товари	75,1	75,5	73,7	71,7	71,4	75,2	76,4	76,8
непродовольчі товари	64,4	61,4	55,3	50,3	42,9	40,7	38,3	37,2

<sup>1</sup> Дані наведено без урахування тимчасово окупованої території Автономної Республіки Крим, м. Севастополя та частини тимчасово окупованих територій у Донецькій та Луганській областях.

**Роздрібна торгівля** - це сфера підприємницької діяльності щодо продажу товарів або послуг на підставі усного чи письмового договору купівлі-продажу безпосередньо кінцевим споживачам для їх власного некомерційного використання. Вона є завершальним етапом руху товарів у сфері обігу.

Основні показники роздрібної торгівлі в Україні за 2010-2017 роки подані у табл. 4.2 та 4.3.

Таблиця 4.2

Основні показники роздрібної торгівлі в Україні за 2010-2016 рр.

Роки	Обсяг роздрібно-го товарообороту підприємств (юридичних осіб), млн.грн <sup>1,2</sup>	У тому числі питома вага, %		Індекси фізичного обсягу роздрібно-го товарообороту підприємств <sup>2</sup> (юридичних осіб) до попереднього року, у порівнянних цінах, %	Наявність об'єктів роздрібно-ї торгівлі підприємств (юридичних осіб) на кінець року, тис.од	У тому числі		Наявність об'єктів ресторанного господарства (ресторани, кафе, бари, їдальні тощо) підприємств (юридичних осіб) на кінець року, тис. од	Кількість ринків з продажу споживчих товарів на кінець року, од
		Продовольчих товарів	Непродовольчих товарів			Магазини	кіоски та автозаправні станції <sup>3</sup>		
2010	280890	39,5	60,5	110,1	64,8	48,0	16,8	23,4	2758
2011	350059	38,9	61,1	113,2	64,2	48,4	15,8	22,9	2698
2012	405114	40,2	59,8	112,3	62,2	47,2	15,0	21,6	2647
2013	433081	41,1	58,9	106,1	59,8	45,5	14,3	20,6	2609
2014 <sup>4</sup>	438343	41,3	58,7	90,0	49,6	38,6	11,0	...	2177
2015 <sup>4</sup>	487558	41,1	58,9	80,2	49,6	38,5	11,1	...	2134
2016 <sup>4</sup>	555975	41,0	59,0	104,5	49,3	38,4	10,9	...	...

Таблиця 4.3

**Основні показники роздрібно-ї торгівлі в Україні за 2017 рік**

Рік	Роздрібний товарооборот, млн. грн	Питома вага в роздрібно-му товарообороті, %		Індекс фізичного обсягу роздрібно-го товарообороту (у порівнянних цінах) до попереднього року, %	Кількість об'єктів роздрібно-ї торгівлі на кінець року, тис. од	У тому числі	
		продовольчих товарів	непродовольчих товарів			магазини	об'єкти торгівлі напівстаціонарні <sup>3</sup>
2017	586330,1	39,8	60,2	106,0	39,3	32,7	6,6

**Суб'єкти підприємницької діяльності - юридичні особи для здійснення торгівельної діяльності повинні мати:**

- свідоцтво про державну реєстрацію;
- дозвіл на розміщення об'єкта торгівлі (рішення сесії місцевої ради народних депутатів) або договір оренди приміщення;
- ліцензії або їх копії, затверджені відповідним органом, який видав ліцензію;
- квитанцію про сплату ринкового збору за торгівлю на території ринку у разі, якщо суб'єкт підприємницької діяльності проводить торгівлю не в стаціонарному приміщенні;
- відповідні документи на товар: накладні, сертифікат якості та інші документи, що підтверджують походження товару;
- реєстратор розрахункових операцій, який використовується при торгівлі в стаціонарних приміщеннях, а в окремих, передбачених законодавством випадках — розрахункову книжку.

**Суб'єкти підприємницької діяльності — фізичні особи при здійсненні роздрібно-ї торгівлі повинні мати:**

- свідоцтво про державну реєстрацію підприємця, що видається органом місцевого самоврядування за місцем прописки громадянина;
- дозвіл на розміщення об'єкта торгівлі або договору оренди приміщення;
- квитанцію про сплату ринкового збору (за торгівлю на ринку) та ін .

Господарюючі суб'єкти, відповідно до чинного законодавства, для здійснення торгівельної діяльності окремими видами товарів зобов'язані мати ліцензії.

**Ліцензія (спеціальний дозвіл)** — це державне свідоцтво, що засвідчує дозвіл на право здійснення суб'єктом підприємницької діяльності окремих видів діяльності, яке видається органами державного управління. Ліцензії необхідно отримувати при реалізації таких товарів: лікарських засобів; особливо небезпечних хімічних речовин; алкогольних напоїв; тютюнових виробів та інших.

**Особливостями бухгалтерського обліку в торгових підприємствах є:**

1. Специфічна система обліку руху товарів. Бухгалтерський облік роздрібно-го товарообороту ведуть тільки у вартісному вираженні за цінами реалізації. Груповий облік товарів ведуть на основі бухгалтерських документів і оперативних даних розрахунковим шляхом. Кількісно-

вартісний облік здійснюють з товарів, які потребують особливого контролю за їх рухом (ювелірні вироби, товари, прийняті на комісію, меблі, телевізори).

2. Облік товарів здійснюють згідно з Планом рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств та установ з використанням рахунку 28 «Товари» в розрізі субрахунків:

281 «Товари на складі» проводять облік наявності та руху товарних запасів в основному на оптових підприємствах, морозильниках, овочесховищах;

282 «Товари в торгівлі» призначений для обліку наявності і руху товарів, що знаходяться на підприємствах роздрібною торгівлі, громадського харчування;

283 «Товари на комісії» обліковують товари передані на комісію за договорами комісії, що не передбачають перехід права власності;

284 «Тара під товарами» проводять облік тари під товарами порожньої, купленої, власного виробництва;

285 «Торгова націнка» є контрактивним рахунком до субрахунку 281 «Товари на складі» та 282 «Товари в торгівлі», який призначено для визначення реалізаційної (продажної) вартості товарів, знаючи їх купівельну вартість. Торгова націнка — це різниця між купівельною та продажною вартістю товарів;

287 «Купівельні вироби»;

289 «Транспортно-заготівельні витрати» призначений для окремого обліку витрат з транспортування, вантажно-розвантажувальних робіт, що пов'язані з доставкою товарів.

3. У торгівлі спостерігаються наявні великі запаси ТМЦ, у зв'язку з цим бухгалтерський облік має забезпечити достовірний контроль за їх рухом і збереженням.

4. У торгівлі існує специфічна система обліку витрат. Видатки торгових підприємств утворюють витрати обігу, які обліковують за видами, статтями і які покривають за рахунок доходів підприємства. Витрати обігу - це виражені у вартісній формі витрати торгових підприємств, пов'язані з купівлею, транспортуванням, збереженням і реалізацією товарів.

5. Витрати обігу рекомендовано обліковувати на рахунку 92 «Адміністративні витрати», 93 «Витрати на збут», 94 «Інші витрати операційної діяльності». У торгівлі не застосовують поняття «калькуляція», не використовують рахунки - 23 «Виробництво», 91 «Загальновиробничі витрати». На рахунку 92 «Адміністративні витрати» обліковуються усі загальногосподарські витрати підприємств торгівлі. На рахунку 93 «Витрати на збут» ведуть облік витрат, пов'язаних із збутом товарів.

На підприємствах торгівлі спостерігається різниця у джерелах утворення прибутку. Важливе значення обліку - контроль застосування цін на товари, правильне визначення націнки, знижки. Ціну на товари визначають на підставі угоди між продавцем і покупцем при розрахунках між юридичними особами. Ціна на більшість товарів включає податок на додану вартість, який після реалізації товару перераховують до бюджету.

Деякі види вітчизняних товарів, а також більшість імпортованих обкладаються акцизним податком.

## **2. Облік оптової та роздрібною торгівлі**

### **2.1. Облік оптової торгівлі**

Порядок обліку торгових операцій у сфері оптової торгівлі аналогічний обліку роздрібною торгівлі, але має деякі особливості. Так, на відміну від підприємств роздрібною торгівлі, оптові підприємства товари обліковують за первісною (купівельною) вартістю на субрахунку 281 «Товари на складах». Визначають первісну вартість придбаних товарів відповідно до вимог П(С)БО 9 «Запаси». Для визначення собівартості реалізованих товарів підприємства оптової торгівлі можуть використовувати різні методи, рекомендовані П(С)БО 9 «Запаси». Придбані товари оприбутковують у підзвіт матеріально відповідальним особам. В оптових підприємствах поширені два способи зберігання й обліку товарів: партійний (відокремлено зберігають кожну партію товару, що надійшла на склад) і сортовий (товари зберігають за їх видами і сортами).



Матеріально відповідальні особи періодично (а за необхідності щоденно) подають у бухгалтерію товарні звіти про рух та залишки товарів за кожною партією або видом (сортом). У бухгалтерії ці звіти використовують як реєстри аналітичного обліку. На їх підставі в кінці місяця складають сальдові відомості кількісно-сумового обліку, дані яких звіряють з картками складського обліку.

Якщо оптове підприємство проводить облік товарів за **ціною придбання**, то оприбуткування товарів відображається такими бухгалтерськими проведеннями:

- 1) на закупівельну вартість придбаних товарів Дебет 281 Кредит 631;
- 2) на суму податкового кредиту з ПДВ, на яку підприємство має право зменшити податкове зобов'язання: Дебет 641 Кредит 631;
- 3) на суму коштів, перерахованих постачальнику за придбані товари: Дебет 631 Кредит 311.

Якщо підприємство проводить облік товарів за **продажними цінами**, то сума ПДВ, нарахована (оплачена) постачальникам при придбанні товарів, включається до суми торгової націнки, що відображається записом: Дебет 281 Кредит 285. Аналогічним проведенням відображається сума торгівельної націнки на товари, яка нараховується торгівельним підприємством для покриття витрат обігу та отримання прибутку. Таким чином, на субрахунку 281 «Товари на складі» формується реалізаційна вартість товару.

Реалізацію товарів підприємства оптової торгівлі можуть здійснювати або безпосередньо зі складу (складський товарообіг), або з доставкою від постачальника (виробника) прямо покупцеві - підприємству роздрібною торгівлі (транзитний товарообіг).

При реалізації товарів зі складів їх відпуск здійснюють на основі рахунків-фактур, товарно-транспортних накладних та інших супровідних документів, у яких вказують кількість товарів, їх відпускну ціну та вартість за кожним найменуванням.

Торгову націнку підприємства оптової торгівлі не відображають на субрахунку 285. Її рівень визначають окремо для кожної групи або партії товару і оформлюють відповідним наказом (розпорядженням) керівника торгового підприємства. Рівень торгової націнки може бути встановлений у відсотках до облікової (первісної) вартості товару або ж у твердій сумі. Окремим наказом (розпорядженням) може бути затверджена ціна реалізації товару з урахуванням націнки.

При реалізації товарів транзитом їх відвантажують покупцям постачальники, оминаючи склади оптового торгового підприємства. Така форма торгівлі економічно більш вигідна: вона сприяє зменшенню витрат на розвантажувально-навантажувальні роботи та зберігання товарів на складах підприємства оптової торгівлі, прискорює надходження товарів до покупця. Особливістю організації обліку транзитної оптової торгівлі є одночасне відображення двох явищ: придбання товару і його реалізації. Для обліку придбаного товару з метою транзитної реалізації доцільно використовувати окремий субрахунок, наприклад 288 «Товари в дорозі».

Транспортно-заготівельні витрати (ТЗВ), пов'язані з придбанням товарів, можуть бути прямо розподілені і віднесені на вартість придбаних товарів (дебет субрахунку 281) або ж зібрані на окремому субрахунку 289 і розподілені за середнім їх відсотком між реалізованими товарами і залишками товарів на складі.

В оптовій торгівлі середній відсоток ТЗВ визначають у відношенні не до продажної, а до первісної вартості товарів:

$$\text{Середній \% ТЗВ} = (\text{СД289 поч.} + \text{ОД289}) : (\text{СД281поч.} + \text{ОД281}) \cdot 100 \quad (4.1)$$

де, СД281 поч., СД289 поч. - початкове сальдо на субрахунках 281 «Товари на складі» та 289 «Транспортно-заготівельні витрати»;

ОД281, ОД289 - обороти за звітний період за дебетом субрахунків 281 і 289 відповідно.

Суму ТЗВ, що припадає на реалізовані товари, визначають наступним чином:

$$\text{ТЗВреал.} = (\text{ОК281} \times \text{Середній \% ТЗВ}) : 100 \quad (4.2)$$

де, ОК281 реал - первісна вартість реалізованих за звітний місяць товарів (оборот за кредитом субрахунку 281).

Суму ТЗВ, що припадає на реалізовані товари, відносять безпосередньо на собівартість реалізації бухгалтерським проведенням: Дебет 902 Кредит 289.

Деякі особливості має облік оптової торгівлі алкогольними і тютюновими виробами, адже оптова торгівля цими товарами може здійснюватися лише при наявності спеціального дозволу - ліцензії. За видачу такого дозволу стягується відповідна плата. Ліцензії видаються окремо на оптову торгівлю алкогольними напоями і окремо на оптову торгівлю тютюновими виробами. Термін її дії - 5 років, але плата за видачу ліцензії стягується щорічно.

Бухгалтерський облік ліцензій ведеться на субрахунку 127 «Інші нематеріальні активи». Нарахування амортизації ліцензії здійснюють щомісяця протягом терміну її корисного використання, як правило, прямолінійним методом. Придбання ліцензії відображають в обліку як капітальні вкладення, тобто проводять через субрахунок 154 «Придбання (створення) нематеріальних активів». Після закінчення терміну використання вартість амортизованої ліцензії списують за рахунок нарахованої амортизації: Дебет 133 Кредит 127.

## 2.2. Облік роздрібної торгівлі

Роздрібні підприємства, які здійснюють реалізацію товарів (розрахункові операції) в готівковій та/або в безготівковій формі (із застосуванням платіжних карток, платіжних чеків, жетонів тощо), проводять розрахункові операції на повну суму покупки (надання послуги) через зареєстровані, опломбовані у встановленому порядку та переведені у фіскальний режим роботи реєстратори розрахункових операцій (РРО).

Списання товарів при їх реалізації підприємствами роздрібної торгівлі здійснюється за найбільш розповсюдженим методом ціни продажу. Оцінка за цінами продажу ґрунтується на застосуванні середнього відсотка торговельних націнок. Відповідно до П(С)БО 9 «Запаси».

Для обліку торгової націнки використовується субрахунок 285 «Торгова націнка». За кредитом субрахунку 285 відображається збільшення суми торгових націнок, за дебетом — зменшення (списання). Списання за розрахунками суми торгової націнки на реалізовані товари відображається за дебетом субрахунку 285 і кредитом субрахунків 281 і 282. У звітність (Баланс) включається згорнуте за всіма субрахунками сальдо рахунку 28.

При використанні методу цін продажу собівартість реалізованих товарів визначається як різниця між продажною (роздрібною) вартістю реалізованих товарів і сумою торговельної націнки на ці товари.

$$\text{Сума реалізованих торгових націнок} = \text{Продажна вартість реалізованих товарів} * \text{Середній \% торгових націнок} \quad (4.3)$$

$$\text{Сума реалізованих торгових націнок} = \text{ОКт 702} * \text{Середній \% торгових націнок} \quad (4.4)$$

$$\text{Середній \% торгових націнок} = \frac{\text{Сальдо Кт 285 на п.м.} + \text{ОКт 285 за місяць}}{\text{Сальдо Дт 282 на п. м.} + \text{ОДт 282 за місяць}} \quad (4.5)$$

ОКт 702 – ОКт 902 = Сума реалізованих торгових націнок.

**Приклад.** Залишок товарів на початок місяця на підприємстві роздрібної торгівлі становить 720 грн, сума торгової націнки-144 грн. За місяць підприємством придбано товарів на суму 36600 грн (ПДВ - 6100 грн). На придбані товари нарахована торгова націнка на суму 9760 грн. За звітний період реалізовано товар на суму 39600 грн (ПДВ - 6600 грн). Відобразити господарські операції, якщо підприємство використовує (списує) товари за методом ціни продажу.

Таблиця 4.4

*Розрахунок середнього відсотка торговельної націнки*

№ з/п	Назва показника	Продажна (роздрібна) вартість товару	Сума торговельної націнки	Собівартість товару (гр. 3–гр. 4)
1	2	3	4	5
1	Залишок на початок місяця, грн.	720	144	576
2	Надійшло у звітному місяці, грн.	40260	9760	30500
1	2	3	4	5
3	Разом (ряд. 1 + ряд. 2), грн.	40980	9904	31076
4	Середній відсоток торговельної націнки, % ((ряд. 3 гр. 4 : ряд. 3 гр. 3) x 100,0 %)	24	-	-
5	Реалізовано протягом періоду, грн.	39600	9504	30096
6	Повернення товару, грн.	-	-	-
7	Разом фактична реалізація, грн.	39600	9504	30096
8	Залишок на кінець звітнього періоду, грн. (ряд.3-ряд.5)	1380	400	980

Таблиця 4.5

**Кореспонденція рахунків на підприємствах роздрібної торгівлі**

№ з/п	Зміст операцій	Дебет	Кредит	Сума, грн.
1	Залишок товарів на початок звітнього періоду	282	-	720
2	Торгова націнка на товари на початок звітнього періоду	-	285	144
3	Оприбуткований товар за купівельною вартістю	281	631	30500
4	Відображена сума податкового кредиту з ПДВ	641	631	6100
5	Оплачений отриманий товар	631	311	36600
6	Встановлено торговельну націнку	282	285	9760
7	Продані товари за готівкові кошти	301	702	39600
8	Відображені податкові зобов'язання з ПДВ	702	641	6600
9	Списана собівартість товарів	902	282	30096
10	Списана торговельна націнка на реалізовані товари	285	282	9504
11	Списана на фінансовий результат сума доходів від реалізації товарів	702	791	33000
12	Списана на фінансовий результат собівартість реалізованого товару	791	902	30096
13	Відображено нерозподілений прибуток	791	441	2904
14	Нарахований податок на прибуток	98	641	522,72
15	Списані витрати за податком на прибуток на фінансовий результат	791	98	522,72
16	Залишок товарів на кінець звітнього періоду	282		1380
17	Торгова націнка на товари на кінець звітнього періоду	-	285	400

### 4.3. Оподаткування торговельних підприємств

Відповідно до Податкового та Митного кодексів України торговельні підприємства, залежно від статусу, є платниками таких податків та платежів:

- податку на додану вартість;
- податку на прибуток (єдиного податку);
- акцизного податку;
- мита та митних зборів тощо.

Порядок нарахування та сплати податків регулюється ПКУ та МКУ та іншими нормативно-правовими актами України.

Порядок нарахування та сплати податку на додану вартість (ПДВ) торговельними підприємствами визначений ПКУ. Торговельні підприємства, які знаходяться на загальній системі оподаткування або спеціальному режимі (спрощена система обліку і звітності) і віднесені до 3 групи платників ЄП або, які зареєструвалися добровільно як платники податку на додану вартість є платниками ПДВ відповідно до ПКУ. Об'єктом оподаткування є операції платника податку з постачання товарів та послуг, місце постачання яких розташоване на митній території України, ввезення та вивезення товарів на митну територію України тощо (ст.185 ПКУ).

Датою виникнення податкових зобов'язань (ПЗ) з постачання товарів/послуг вважається дата, зарахування коштів від покупця/замовника на банківський рахунок платника податку, дата відвантаження товарів. У разі експорту чи імпорту товарів - дата оформлення митної декларації, що засвідчує факт перетинання митного кордону України.

У разі постачання товарів або послуг з використанням торговельних автоматів, датою виникнення податкових зобов'язань вважається дата виймання з таких торговельних апаратів грошової виручки.

Якщо постачання товарів/послуг через торговельні автомати здійснюється з використанням жетонів, карток або інших замінників національної валюти, датою збільшення податкових зобов'язань вважається дата постачання таких жетонів, карток або інших замінників національної валюти.

У разі якщо постачання товарів/послуг здійснюється з використанням кредитних або дебетових карток, дорожніх, комерційних, іменних або інших чеків, датою збільшення податкових зобов'язань вважається дата, що засвідчує факт постачання платником податку товарів/послуг покупцю, оформлена податковою накладною, або дата виписування відповідного рахунка (товарного чека), залежно від того, яка подія відбулася раніше (ст.187 ПКУ).

**База оподаткування** операцій з постачання товарів/послуг визначається виходячи з їх договірної вартості з урахуванням загальнодержавних податків та зборів (крім акцизного податку на реалізацію суб'єктами господарювання роздрібною торгівлю підакцизних товарів, збору на обов'язкове державне пенсійне страхування, що справляється з вартості послуг стільникового рухомого зв'язку, податку на додану вартість та акцизного податку на спирт етиловий, що використовується виробниками - суб'єктами господарювання для виробництва лікарських засобів (ст.188 ПКУ). В окремих випадках ПКУ визначені особливості визначення бази оподаткування в разі постачання товарів, наприклад : *вартість тари*, що згідно з умовами договору (контракту) визначена як зворотна (заставна), до бази оподаткування не включається. У разі якщо у строк більше ніж 12 календарних місяців з моменту надходження зворотної тари вона не повертається відправнику, вартість такої тари включається до бази оподаткування отримувача.

Якщо платник податку провадить підприємницьку діяльність з постачання вживаних товарів (*комісійну торгівлю*), що прийняті за договором комісії в осіб, не зареєстрованих як платники податку, базою оподаткування є комісійна винагорода такого платника податку.

Якщо товари, що ввозяться на митну територію України, то базою оподаткування є договірна (контрактна) вартість, але не нижче митної вартості цих товарів, визначеної відповідно до розд. III МКУ (гл.9, ст.57-58), з урахуванням мита та акцизного податку, що підлягають сплаті і включаються до ціни товарів.

**Ставки податку** встановлюються від бази оподаткування в таких розмірах:

а) **20** відсотків;

б) **0** відсотків : вивезення товарів за межі митної території України: а) у митному режимі експорту; б) у митному режимі реекспорту; в) у митному режимі безмитної торгівлі; г) у митному режимі вільної митної зони.

в) **7** відсотків по операціях з постачання на митній території України та ввезення на митну територію України лікарських засобів, медичних виробів та/або медичного обладнання тощо.

**Сума податку, що підлягає сплаті** (перерахуванню) до Державного бюджету України або бюджетному відшкодуванню, визначається як різниця між сумою податкового зобов'язання звітного (податкового) періоду та сумою податкового кредиту такого звітного (податкового) періоду.

Отже, розглянемо детально податково-бухгалтерські аспекти **придбання товарів у вітчизняних контрагентів та іноземних постачальників**.

Формування у бухгалтерському обліку первісної вартості товарів наступне:

Товари, придбані (отримані) та призначені підприємством для наступного продажу, в цілях бухгалтерського обліку вважаються **запасами**. Відповідно їх бухгалтерський облік регулює

профільне П(С)БО 9, яке зобов'язує зараховувати придбані товари на баланс за **первісною вартістю**. Так, до її складу включаються:

- суми, що сплачуються згідно з договором постачальнику (продавцю), за вирахуванням непрямих податків (тобто ціна придбання товарів);
- суми ввізного мита (для імпортованих товарів);
- суми непрямих податків у зв'язку з придбанням товарів, що не відшкодовуються підприємству (наприклад, суми ПДВ, що сплачуються підприємством - неплатником ПДВ при придбанні товарів у підприємств, які зареєстровані як платники цього податку);
- транспортно-заготівельні витрати (далі - ТЗВ);
- інші витрати, безпосередньо пов'язані з придбанням товарів і доведенням їх до стану, в якому вони придатні для використання у запланованих цілях. Це можуть бути: прямі матеріальні витрати, прямі витрати на оплату праці, інші прямі витрати підприємства на доопрацювання і підвищення якісно-технічних характеристик товарів. Сюди ж відповідно до п. 2.2 Методичних рекомендацій № 2 слід відносити втрати і нестачі товарів у межах норм природного убутку, що сталися при транспортуванні придбаних товарів і виявлені при їх оприбуткуванні.

**Не включають до первісної вартості товарів**, а відносять до витрат того періоду, в якому вони були здійснені (встановлені):

- понаднормові втрати і нестачі товарів;
- фінансові витрати (за винятком фінансових витрат, які включаються до собівартості кваліфікаційних активів відповідно до П(С)БО 31);
- загальногосподарські (адміністративні) та інші подібні витрати, які безпосередньо не пов'язані з придбанням і доставкою товарів та приведенням їх до стану, в якому вони придатні для використання у запланованих цілях.

#### **Податковий облік операцій з придбання товарів.**

**Податок на прибуток.** Податково-прибутковий облік придбання товарів, то у більшості підприємств слід розглядати з бухгалтерським обліком. У першу чергу це стосується підприємств-малодохідників (*малодохідники - платники податку на прибуток, у яких річний дохід від будь-якої діяльності (за вирахуванням непрямих податків), визначений за правилами бухгалтерського обліку, за останній річний звітний (податковий) період не перевищує 20 млн грн.*, яким дозволено визначати об'єкт обкладення податком на прибуток виключно на підставі бухгалтерського фінансового результату. Підприємствам-високодохідникам ПКУ визначає коригувати такий фінансовий результат на різниці, визначені *розд. III ПКУ*. Також на добровільних засадах зазначені коригування можуть здійснювати підприємства-малодохідники.

Проте під час купівлі товарів різниці виникають нечасто. Ці випадки прописані в *п. 140.5 ПКУ* і стосуються вони придбання товарів при здійсненні контрольованих операцій, а також у неприбуткових організацій та нерезидентів, що зареєстровані у державах (на територіях), зазначених у *п.п. 39.2.1.2 ПКУ*.

Отже, при купівлі товарів на території України коригувати фінансовий результат високодохідники та малодохідники-добровольці будуть, якщо продавцем є **неприбуткова організація** (крім бюджетних установ). У цьому випадку доведеться збільшити бухгалтерський фінансовий результат на 30 % вартості придбаних товарів. А якщо вартість таких товарів сукупно протягом року не перевищує 50 розмірів мінімальної заробітної плати, встановленої на 1 січня звітного року, таке коригування здійснювати не потрібно.

**ПДВ.** Придбаваючи товари у платника ПДВ, підприємство-покупець згідно з *п. 198.1 ПКУ* має право на податковий кредит з цього податку (якщо, звичайно, воно само є платником ПДВ). Визначають його виходячи з **договірної (контрактної) вартості товарів** (*п. 198.3 ПКУ*). При цьому мають виконуватися такі умови:

- 1) факт передоплати або оприбуткування товарів підтверджений належним чином оформленою податковою накладною (іншим документом, передбаченим *п. 201.11 ПКУ*);
- 2) така податкова накладна зареєстрована в Єдиному реєстрі податкових накладних (далі — ЄРПН).

Право на податковий кредит виникає за правилом першої події. Тобто датою збільшення податкового кредиту буде дата першої з подій - або дата оплати вартості товарів, або дата їх оприбуткування ( п. 198.2 ПКУ).

У разі придбання товарів, які використовуватимуться в негосподарській діяльності підприємства або в операціях, що не обкладаються ПДВ, услід за податковим кредитом необхідно нарахувати «компенсуючі» податкові зобов'язання з ПДВ виходячи з вартості придбання таких товарів ( пп. 198.5 та 189.1 ПКУ).

Розглянемо на прикладі придбання товару підприємствами роздрібною та оптовою торгівлі, з метою подальшої реалізації.

**Приклад 1.** Підприємство оптової торгівлі придбає партію товарів загальною вартістю 24000 грн. І продавець, і покупець товарів є платниками ПДВ. Оплата здійснюється на умовах:

- 1) наступної оплати;
- 2) передоплати.

У реєстрах бухгалтерського обліку такі операції потрібно відобразити таким чином (табл. 4.6).

Таблиця 4.6

#### Облік придбання товарів підприємством оптовою торгівлі

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків		Сума, грн.
		Дт	Кт	
<b>Перша подія — отримання товарів</b>				
1	Отримано товари від постачальника	281	631	20000,00
2	Відображено суму ПДВ (до отримання зареєстрованої в ЄРПН податкової накладної)	644/1*	631	4000,00
* Припустимо, підприємство відображає суми ПДВ, не підтверджені податковими накладними, зареєстрованими в ЄРПН, на додатково відкритому субрахунку 644/1.				
3	Відображено податковий кредит з ПДВ (отримано податкову накладну, зареєстровану в ЄРПН)	641/ПДВ	644/1	4000,00
4	Оплачено придбані товари	631	311	24000,00
<b>Перша подія — перерахування передоплати</b>				
1	Перераховано постачальнику передоплату вартості товарів	371	311	24000,00
2	Відображено суму ПДВ (до отримання зареєстрованої в ЄРПН податкової накладної)	644/1	644	4000,00
3	Відображено податковий кредит з ПДВ (отримано податкову накладну, зареєстровану в ЄРПН)	641/ПДВ	644/1	4000,00
4	Оприбутковано придбані товари	281	631	20000,00
5	Списано раніше відображену суму податкового кредиту з ПДВ	644	631	4000,00
6	Здійснено залік заборгованостей	631	371	24000,00

**Приклад 2.** На підставі даних прикладу 1 розглянемо ситуацію, коли підприємство-покупець займається роздрібною торгівлею та веде облік товарів за продажною вартістю (див. табл. 4.7).

Таблиця 4.7

#### Облік придбання товарів підприємством роздрібною торгівлі

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків		Сума, грн.
		Дебет	Кредит	
1	2	3	4	5
1	Перераховано постачальнику передоплату вартості товарів	371	311	24000,00
2	Відображено суму ПДВ (до отримання зареєстрованої в ЄРПН	644/1	644	4000,00

	податкової накладної)			
3	Відображено податковий кредит з ПДВ (отримано податкову накладну, зареєстровану в ЄРПН)	641/ПДВ	644/1	4000,00
1	2	3	4	5
4	Оприбутковано придбані товари	281	631	20000,00
5	Списано раніше відображену суму податкового кредиту з ПДВ	644	631	4000,00
6	Здійснено залік заборгованостей	631	371	24000,00
7	Передано товари зі складу до торговельного залу	282	281	20000,00
8	Нараховано торгіву націнку на товар (умовно - 14000,00 грн.)	282	285	14000,00

У разі, коли купівля товарів здійснюється за кордоном, виникають відносини у сфері зовнішньоекономічної діяльності. А в ній діють свої закони та правила, про які потрібно знати і дотримуватися їх.

### Бухгалтерський облік придбання імпортованих товарів.

Щоб сформувати у бухгалтерському обліку первісну вартість імпортованих товарів, важливо знати, яка подія була першою: отримання товарів чи оплата їх вартості.

**1. Перша подія - отримання товарів.** У цьому випадку при визначенні гривневого еквіваленту вартості імпортованих товарів необхідно керуватися *п.5 П(С)БО 21 «Вплив змін валютних курсів»*. Цей пункт зобов'язує операції в іноземній валюті під час первісного визнання відображати у валюті звітності шляхом перерахунку суми в іноземній валюті із застосуванням валютного курсу на початок дня дати здійснення операції (дати визнання активів, зобов'язань, власного капіталу, доходів і витрат). Інакше кажучи, вартість імпортованих товарів, придбаних на умовах наступної оплати, визначають за курсом НБУ на дату їх отримання.

Слід пам'ятати, що кредиторська заборгованість перед іноземним постачальником, що виникла у зв'язку з придбанням товарів, є **монетарною** (оскільки буде погашена грошима). Отже, за нею потрібно **визначати курсові різниці** на дату балансу та на дату здійснення господарської операції (тобто на дату погашення заборгованості) в межах такої операції або за всією статтею - відповідно до облікової політики ( *п. 8 П(С)БО 21*).

Курсові різниці залежно від того, додатні вони чи від'ємні, необхідно відображати у складі доходів або витрат підприємства.

**Додатні** курсові різниці виникають, якщо курс НБУ на дату балансу або дату здійснення господарської операції нижчий за курс, що діяв на дату оприбуткування товарів. Такі різниці відображають у складі іншого операційного доходу на **субрахунок 714 «Дохід від операційної курсової різниці»**.

**Від'ємні** курсові різниці мають місце, якщо курс НБУ на дату балансу або дату здійснення господарської операції підвищився по відношенню до курсу, що діяв на дату оприбуткування товарів. Їх обліковують у складі інших витрат операційної діяльності на **субрахунок 945 «Втрати від операційної курсової різниці»**.

**2. Перша подія - оплата товарів.** У цьому випадку згідно з *абзацом першим п. 6 П(С)БО 21* суму авансу (попередньої оплати) в іноземній валюті, надану іншим особам у рахунок платежів для придбання немонетарних активів (у тому числі товарів), перераховують у валюту звітності із застосуванням валютного курсу **на початок дня дати сплати авансу**.

При цьому виникає дебіторська заборгованість постачальника-нерезидента. Така заборгованість є немонетарною, оскільки буде погашена отриманням товарів - немонетарних активів. Тому ні на дату балансу, ні на дату здійснення господарської операції (тобто на дату погашення такої заборгованості) **розраховувати курсові різниці за нею не потрібно**.

При отриманні товару його первісна вартість формуватиметься виходячи з курсу НБУ, встановленого на дату перерахування передоплати. Узагальнимо сказане вище в табл. 4.8.

Таблиця 4.8

### *Первісна вартість та курсові різниці при імпорті товарів*

Перша подія	Курс, що застосовується для	Курсові різниці
-------------	-----------------------------	-----------------

	<b>формування первісної вартості товарів</b>	
Отримання товарів	Курс НБУ на початок дня дати здійснення операції, тобто дати оприбуткування товарів ( <i>п. 5 П(С)БО 21</i> )	Курсові різниці визначають на ( <i>п. 8 П(С)БО 21</i> ): — дату балансу; — дату здійснення господарської операції (тобто на дату погашення заборгованості) в її межах або за всією статтею (відповідно до облікової політики). Дохід від курсових різниць відображають на субрахунку 714, втрати — на субрахунку 945
Перерахування передоплати (авансу)	Курс НБУ на початок дня дати сплати авансу ( <i>п. 6 П(С)БО 21</i> )	Курсові різниці не розраховують

На практиці досить часто трапляються ситуації часткових авансових плат за товари з наступним їх постачанням. Розглянемо як діяти в таких випадках.

Так, згідно з *п. 6 П(С)БО 21* у разі часткових авансових плат за них **первісну вартість товарів, що надійшли, визначають** за сумою авансових платежів із застосуванням валютних курсів на початок дня дати кожного авансу, виходячи з послідовності їх здійснення.

Можлива також ситуація, коли за частковою передоплатою йде оприбуткування усієї партії товару, і тільки потім нерезиденту перераховується частина його вартості, що залишилася. У такому разі **первісна вартість імпортованих товарів складатиметься з:**

- суми, що дорівнює наданому авансу, перерахованому в гривні за курсом НБУ на початок дня дати такої часткової передоплати;
- частини вартості товарів, що залишилася (тобто за вирахуванням суми попередньої оплати), перерахованої за курсом НБУ на початок дня дати їх оприбуткування.

Тобто в цьому випадку наступна доплата решти вартості вже оприбуткованого товару на формування його первісної вартості не вплине.

Потрібно враховувати, що крім сум, які сплачуються нерезиденту, **до первісної вартості товарів при імпорті** (Дт 28 Кт 63, 685, 377) також включають низку таких витрат:

- митні платежі (ввізне мито, плату за виконання митних формальностей у неробочий час або поза місцем розташування митних органів);
- оплату послуг митного брокера;
- витрати на сертифікацію імпортованих товарів (якщо сертифікат пов'язаний з конкретною партією імпортованого товару);
- витрати на збереження товарів на митному складі;
- ТЗВ.

До первісної вартості не включатимуться:

- курсові різниці, що виникають при здійсненні розрахунків з іноземними постачальниками за отримані товари;
- витрати, пов'язані з придбанням іноземної валюти для оплати вартості товарів.

#### **Податковий облік.**

**Податок на прибуток.** Що стосується підприємств, які не здійснюють коригувань фінансового результату на добровільних засадах, то для них податковий облік базується виключно на даних бухгалтерського обліку.

Для більшості підприємств - добровольців придбання товарів також не призведе до будь-яких коригувань. Винятки перелічено в *п. 140.5 ПКУ*. Так, фінансовий результат зазначеним платникам доведеться **збільшити:**

- на суму перевищення договірної (контрактної) вартості придбаних товарів над їх звичайною ціною **при здійсненні контрольованих операцій**
- на 30 % вартості товарів, придбаних у нерезидентів, що зареєстровані у державах (на територіях), зазначених у *п.п. 39.2.1.2 ПКУ (п.п. 140.5.4 ПКУ)*. Перелік таких держав установлений *Розпорядженням КМУ від 16.09.2015 р. № 977-р.*

**Податок на додану вартість.** Як свідчить *п. 185.1 ПКУ*, операції із ввезення товарів на митну територію України є об'єктом обкладення ПДВ. При цьому з метою обкладення ПДВ до



операцій із ввезення товарів на митну територію України прирівнюється поміщення товарів у будь-який митний режим, визначений МКУ, у тому числі імпорту.

Отже, у разі імпорту товарів підприємство-покупець має нарахувати та сплатити податкові зобов'язання з ПДВ. При цьому ПДВ - статус імпортера значення не має. Тобто сплачувати ПДВ у разі ввезення товарів повинні також особи, не зареєстровані платниками ПДВ (звичайно ж, тільки у разі ввезення товарів у обсягах, що підлягають оподаткуванню). Цю вимогу прямо передбачено п. 181.2 ПКУ. У такому разі податок сплачується під час митного оформлення товару, без обов'язкової реєстрації платником ПДВ. Виняток - випадки, коли імпортуються пільгові товари, визначені п. 197.1 ПКУ. У такому разі податкові зобов'язання з ПДВ згідно з п. 197.4 не нараховують. Крім того, низку ПДВ-пільг у разі імпорту встановлює пп. 2 розд. XX ПКУ.

Податкові зобов'язання з ПДВ у разі ввезення товарів на митну територію України виникають **на дату подання митної декларації** для митного оформлення ( п. 187.8 ПКУ).

Базою оподаткування в цьому випадку є **договірна (контрактна) вартість** товарів, але **не нижче їх митної вартості**, з урахуванням мита та акцизного податку, що підлягають сплаті і включаються до ціни товарів ( абзац перший п. 190.1 ПКУ). При цьому перерахунок іноземної валюти у гривні здійснюють за курсом НБУ, що діє на 0 годин дня подання митної декларації, а у разі, якщо така декларація не подається, — дня визначення податкових зобов'язань (абзац другий п. 190.1, п. 391.1 ПКУ).

Крім необхідності нарахування податкових зобов'язань з ПДВ, імпорту товарів тягне за собою виникнення у підприємства-імпортера права на податковий кредит з цього податку ( п.п. «а» п. 198.1 ПКУ). Таке право виникає на дату сплати «ввізного» ПДВ у разі імпорту ( абзац четвертий п. 198.2 ПКУ). При цьому документом, що посвідчує право на податковий кредит, є **митна декларація**, яка оформлена відповідно до вимог законодавства і підтверджує сплату податку ( п. 201.12 ПКУ).

Розглянемо на прикладі імпорту товарів.

**Приклад 3.** За умовами ЗЕД-договору підприємство оптової торгівлі імпортує товари вартістю \$5000. Згідно з домовленістю сторін імпортні операції здійснено в такій послідовності:

16.09.2017 р. — перераховано нерезиденту передоплату за товари в сумі \$2500 (курс НБУ — 25,14грн./\$\*);

\* Тут і далі — курс умовний.

22.09.2017 р. — фактично ввезено та оприбутковано усю партію товару (курс НБУ — 25,17грн./\$);

07.10.2017 р. — перераховано нерезиденту частину вартості товару, що залишилася, в сумі \$2500 (курс НБУ — 25,15 грн./\$).

Курс НБУ на 30.09.2017 р. — 25,21 грн./\$.

Мито, сплачене при ввезенні товарів, становить 10 % (умовно).

Вартість послуг митного брокера — 1800 грн. (у тому числі ПДВ — 300 грн.).

У обліку підприємства зазначені операції відображають таким чином (див. табл.4.9):

Таблиця 4.9

**Облік імпорту товарів з частковою передоплатою**

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків		Сума, \$/грн.
		Дебет	Кредит	
<b>Перерахування 50 % авансу за товар нерезиденту (курс НБУ на 16.09.2017 р. — 25,14 грн./\$)</b>				
1	Перераховано часткову передоплату за товар нерезиденту (\$2500 x 25,14 грн./\$)	3712	312	\$2500 62850,00
<b>Ввезення та оприбуткування імпортного товару (курс НБУ на 22.09.2017 р. — 25,17 грн./\$)</b>				
2	Перераховано суму ввізного мита (\$5000* x 25,17 грн./\$ x 10 % : 100 %)	377	311	12585,00
* За умовами прикладу контрактна вартість відповідає митній вартості товару.				
3	Перераховано суму «ввізного» ПДВ ((\$5000 x 25,17 грн./\$ + 12585,00 грн.) x 20 % : 100 %)	377	311	27687,00
4	Оплачено послуги митного брокера	3711	311	1800,00
5	Відображено суму податкового кредиту з ПДВ (за наявності зареєстрованої в ЄРПН податкової накладної)	641/ПДВ	644	300,00

6	Оприбутковано отримані від нерезидента товари (\$2500 x 25,14 грн./\$* + \$2500 x 25,17 грн./\$)	281	632	\$5000 125775,00
* Частина імпортованих товарів, за які було перераховано передоплату, зараховується на баланс за курсом НБУ, що діяв на момент такої передоплати.				
7	Включено до первісної вартості товарів суму ввізного мита	281	377	12585,00
8	Включено до первісної вартості товарів вартість послуг митного брокера	281	685	1500,00
9	Списано суму відображеного раніше податкового кредиту з ПДВ	644	685	300,00
10	Відображено суму податкового кредиту з ПДВ на підставі митної декларації	641/ПДВ	377	27687,00
11	Відображено залік заборгованостей (на суму раніше сплаченого авансу)	632	3712	\$2500 62850,00
12	Відображено залік заборгованостей з митним брокером	685	3711	1800,00
<b>Відображення курсової різниці на дату балансу (курс НБУ на 30.09.2017 р. — 25,21 грн./\$)</b>				
13	Відображено курсову різницю за монетарною (грошовою) заборгованістю, що залишилася, перед нерезидентом на дату балансу (\$2500 x (25,21 грн./\$ - 25,17 грн./\$))	945	632	100,00
14	Списано курсову різницю на фінансовий результат	791	945	100,00
<b>Перерахування оплати (решти 50 % вартості товару) нерезиденту (курс НБУ на 07.10.2017 р. — 25,15 грн./\$)</b>				
15	Погашено частину заборгованості за товар, що залишилася (\$2500 x 25,15 грн./\$)	632	312	\$2500 62875,00
16	Відображено курсову різницю, що виникла при погашенні заборгованості (\$2500 x (25,15 грн./\$ - 25,21 грн./\$))	632	714	150,00
17	Списано курсову різницю на фінансовий результат	714	791	150,00

Торгівельні підприємства здійснюють також операції з продажу товарів як вітчизняним так і іноземним покупцям. Тому необхідно знати усі податкові та бухгалтерські аспекти відображення в обліку таких операцій.

### **Реалізація товарів вітчизняним покупцям**

#### **Бухгалтерський облік.**

Під час реалізації товарів за грошові кошти у бухгалтерському обліку підприємства-продавця виникає дохід. При цьому для його визнання мають бути дотримані усі перелічені умови (п. 8 П(С)БО 15):

- 1) покупцю передані ризики й вигоди, пов'язані з правом власності на товари;
- 2) підприємство не здійснює надалі управління та контроль за реалізованими товарами;
- 3) сума доходу (виручки) може бути достовірно визначена;
- 4) є впевненість, що в результаті операції відбудеться збільшення економічних вигод підприємства, а витрати, пов'язані з цією операцією, можуть бути достовірно визначені.

При невиконанні хоча б однієї з наведених умов дохід у бухгалтерському обліку не визнається.

Отже, дохід від реалізації товарів у бухгалтерському обліку відображають, як правило, на дату їх відвантаження. Якщо відвантаженню товарів передують попередня оплата, її сума жодним чином не впливає на величину доходу (п.п. 6.3 П(С)БО 15).

Відповідно до п.п. 6.1 П(С)БО 15 із сум доходу виключаються суми непрямих податків (ПДВ, акцизного податку та інших податків і обов'язкових платежів, що підлягають перерахуванню до бюджету й позабюджетних фондів).

Для відображення доходу від реалізації товарів Інструкцією № 291 передбачено однойменний субрахунок 702. За кредитом цього субрахунку відображають нарахування доходу, а за дебетом - належну суму непрямих податків (ПДВ, акцизного податку та інших непрямих податків і зборів, передбачених законодавством), а також списання суми доходу у порядку закриття на субрахунок 791.

Одночасно з визнанням доходу, отриманого від їх продажу, у бухгалтерському обліку підприємства відображають витрати у сумі, що дорівнює собівартості реалізованих товарів ( *п. 7 П(С)БО 16*).

Як встановлено *п. 10 П(С)БО 16*, собівартість реалізованих товарів визначають відповідно до *П(С)БО 9*. Тобто собівартість реалізованих товарів у бухгалтерському обліку формують усі ті витрати, які на етапі їх придбання включалися до складу первісної вартості. Крім того, на величину первісної вартості товарів, а значить, і на собівартість їх реалізації впливають суми уцінки таких товарів.

Для визначення собівартості реалізованих товарів застосовують один з методів, передбачених у *п. 16 П(С)БО 9* та *п. 2.15 Методичних рекомендацій № 2*.

Фактичну собівартість реалізованих товарів (виходячи з ціни їх придбання) списують проводкою Дт 902 Кт 281 (282). При цьому підприємства роздрібної торгівлі, які ведуть облік за продажними цінами, при списанні реалізованих товарів з балансу повинні списати ще й суму торгової націнки на них. Для цього роблять проведення: Дт 285 Кт 282 або відображають зворотну кореспонденцію рахунків методом «червоне сторно»: Дт 282 Кт 285.

#### **Податковий облік.**

**Податок на прибуток.** Об'єкт обкладення податком на прибуток слід визначати на підставі бухгалтерського фінансового результату. Високодохідники та малодохідники-добровольці коригують цю величину на різниці, встановлені *розд. III ПКУ*. Проте для операцій з реалізації товарів на території України розрахунок різниць не передбачений. Тому, незалежно від суми річного доходу, підприємства в цьому питанні орієнтуються виключно на дані бухгалтерського обліку.

**ПДВ.** Операції з поставки (продажу) товарів на території України є об'єктом обкладення ПДВ ( *п. 185.1 ПКУ*). Отже, здійснюючи такі операції, підприємство - платник ПДВ повинно нарахувати податкові зобов'язання з цього податку на дату події, яка сталася раніше ( *п. 187.1 ПКУ*):

а) на дату зарахування грошових коштів від покупця на банківський рахунок платника податку як оплати товарів, що підлягають постачанню. При цьому у разі постачання товарів за готівку такою датою буде дата оприбуткування грошових коштів у касі платника податку, а в разі відсутності такої - дата інкасації готівки у банківській установі, що обслуговує цього платника податку;

б) на дату відвантаження товарів.

Виняток із цього правила - це, зокрема, постачання товарів з оплатою за рахунок бюджетних коштів. У такому разі датою виникнення податкових зобов'язань з ПДВ буде дата зарахування грошових коштів на банківський рахунок платника податку або дата отримання відповідної компенсації у будь-якій іншій формі, включаючи зменшення заборгованості такого платника податку за його зобов'язаннями перед бюджетом ( *п. 187.7 ПКУ*).

Крім того, особливий порядок визначення дати нарахування податкових зобов'язань передбачено *п. 187.5 ПКУ* для підприємств, що використовують при розрахунках платіжні картки. Для таких випадків датою збільшення податкових зобов'язань вважається дата, що засвідчує факт постачання товарів покупцю, оформлений податковою накладною, або дата виписування відповідного рахунка (товарного чека), залежно від того, яка подія відбулася раніше.

Базу обкладення ПДВ операцій з постачання товарів визначають виходячи з договірної вартості з урахуванням загальнодержавних податків та зборів, крім акцизного податку на реалізацію підприємствами роздрібної торгівлі підакцизних товарів ( *абзац перший п. 188.1 ПКУ*). При цьому вона не може бути нижче ціни придбання таких товарів, за винятком товарів, ціни на які підлягають державному регулюванню ( *п. 188.1 ПКУ*). Ціною придбання слід вважати первісну вартість товарів.

Для наочності розглянемо приклади.

**Приклад 4.** Підприємство оптової торгівлі реалізує партію товарів загальною вартістю 30000 грн. (у тому числі ПДВ — 5000 грн.). Оплата товару здійснюється на умовах:

1) *наступної оплати. Первісна вартість реалізованого товару — 25500 грн.;*

2) передоплати. Первісна вартість реалізованого товару — 17500 грн.;  
Порядок відображення реалізації товарів в обліку показано в табл.4.10.

Таблиця 4.10

## Облік реалізації товарів підприємством оптової торгівлі

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків		Сума, грн.
		Дебет	Кредит	
<b>Варіант 1. Перша подія — відвантаження товарів</b>				
1	Відвантажено товари покупцю, відображено дохід від реалізації	361	702	30000,00
2	Нараховано податкові зобов'язання з ПДВ виходячи з договірної вартості	702	641/ПДВ	5000,00
3	Нараховано податкові зобов'язання на суму перевищення ціни придбання над договірною вартістю	949	641/ПДВ	100,00*
* Оскільки договірна вартість товарів (25000,00 грн.) нижча за ціну їх придбання (25500,00 грн.), базою обкладення ПДВ є ціна придбання. При цьому складають дві податкові накладні. Одну з них (на договірну вартість) передають покупцю, а другу (з типом причини «15») продавець залишає у себе.				
4	Списано собівартість реалізованих товарів	902	281	25500,00
5	Віднесено на фінансовий результат:			
	— дохід від реалізації товарів	702	791	25000,00
	— собівартість реалізованих товарів	791	902	25500,00
	— суму нарахованого ПДВ від суми перевищення мінімальної бази над договірною вартістю	791	949	100,00
6	Отримано грошові кошти в оплату відвантажених товарів	311	361	30000,00
<b>Варіант 2. Перша подія — отримання передоплати</b>				
1	Отримано передоплату за товари	311	681	30000,00
2	Нараховано податкові зобов'язання з ПДВ	643	641/ПДВ	5000,00*
* Оскільки договірна вартість товарів (25000,00 грн.) перевищує ціну їх придбання (17500,00 грн.), базою обкладення ПДВ є договірна вартість.				
3	Відвантажено товари покупцю, відображено дохід від реалізації	361	702	30000,00
4	Списано відображену раніше суму податкових зобов'язань з ПДВ	702	643	5000,00
5	Здійснено залік заборгованостей	681	361	30000,00
6	Списано собівартість реалізованих товарів	902	281	17500,00
7	Віднесено на фінансовий результат:			
	— дохід від реалізації товарів	702	791	25000,00
	— собівартість реалізованих товарів	791	902	17500,00

**Приклад 5.** Підприємство роздрібною торгівлі веде облік за цінами продажу. Протягом місяця було реалізовано товар вартістю 168000 грн. (у т. ч. первісна вартість - 120000 грн., торгова націнка - 48000 грн.). Реалізацію товарів в обліку підприємство роздрібною торгівлі відображає таким чином (табл. 4.11):

Таблиця 4.11

## Облік реалізації товарів підприємством роздрібною торгівлі

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків		Сума, грн.
		Дебет	Кредит	
1	Реалізовано товар, відображено дохід від реалізації	301/«Операц. каса»	702	168000,00
2	Нараховано податкові зобов'язання з ПДВ	702	641/ПДВ	28000,00*
* Оскільки договірна вартість товарів (140000,00 грн.) перевищує їх первісну вартість (120000,00 грн.), базою обкладення ПДВ є договірна вартість.				

3	Списано суму торгової націнки, що припадає на реалізовані товари	285	282	48000,00
4	Списано собівартість реалізованих товарів	902	282	120000,00
5	Віднесено на фінансовий результат:			
	— дохід від реалізації товарів	702	791	140000,00
	— собівартість реалізованих товарів	791	902	120000,00
6	Здано виручку в касу підприємства	301	301/«Операц. каса»	168000,00

### **Особливості обліку продажів при розрахунках платіжною картою**

Коли покупці здійснюють плату за придбані товари на поточний рахунок або готівкою в касу підприємства, діє стандартна схема обліку. Проте існує ще й такий поширений спосіб розрахунків, як оплата за допомогою банківської платіжної картки (далі БПК). Розглянемо особливості при розрахунку БПК.

Під час оплати товарів БПК грошові кошти, списані з карткового рахунку покупця, надходять на рахунок продавця не одразу. У зв'язку з цим миттєво відобразити сплачені за реалізований товар грошові кошти на рахунок 31 не можна. У разі здійснення реалізації товарів з використанням БПК має бути оформлено квитанцію платіжного терміналу або сліп. При цьому договором може бути передбачено, що для виконання розрахунків за здійснені операції банку-еквайру потрібно передати реєстр платіжних квитанцій, що підтверджують оплату через БПК (або сліпи). До цього часу зазначені документи обліковують на **субрахунку 331** «Грошові документи в національній валюті».

Після того як такі документи будуть передані банку-еквайру (списані з субрахунку 331), пройде певний час, перш ніж зазначені в них суми будуть зараховані на поточний рахунок підприємства (*терміни розрахунків між банком-еквайром і суб'єктом господарювання визначаються в договорі еквайринга*). Увесь цей час їх потрібно обліковувати на **субрахунку 333** «Грошові кошти в дорозі в національній валюті». І тільки після того, як банк-еквайр зарахує грошові кошти, що «підвисають», на поточний рахунок підприємства, їх можна врахувати на **субрахунку 311**.

За обслуговування розрахунків з БПК банку-еквайру належить комісійна винагорода. Вона може як сплачуватися окремо, так і списуватися з суми коштів, що зараховуються на рахунок підприємства (залежно від домовленості сторін). Незалежно від обраного, способу суму такої винагороди відносять до складу адміністративних витрат підприємства (**рахунок 92**) (п. 18 П(С)БО 16).

**Приклад 6.** Підприємством оптової торгівлі реалізовано партію товару вартістю 24000 грн. (у тому числі ПДВ-4000 грн.). Оплату за товари здійснено з використанням корпоративної БПК підприємства-покупця.

*Первісна вартість реалізованого товару - 14000 грн.*

*Комісійна винагорода банку-еквайра згідно з договором становить 2 % і списується з суми коштів, що зараховуються на рахунок підприємства.*

Відображення таких операцій в обліку підприємства-продавця наведено в табл. 4.12.

Таблиця 4.12

### **Облік реалізації товарів з використанням БПК**

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків		Сума, грн.
		Дебет	Кредит	
1	Відображено реалізацію товарів з розрахунками через БПК	331*	702	24000,00
* Субрахунок 331 не застосовують, якщо передавання банку інформації про розрахунки за допомогою БПК здійснюється у момент здійснення операції (при авторизації). У такому разі реалізацію відображають проводкою: Дт 333 — Кт 702.				
2	Нараховано податкові зобов'язання з ПДВ	702	641/ПДВ	4000,00*

\* Оскільки договірна вартість товарів (20000,00 грн.) перевищує ціну їх придбання (14000,00 грн.), базою обкладення ПДВ є договірна вартість.

3	Передано банку-еквайру реєстр платіжних квитанцій, що підтверджують оплату через БПК	333	331	24000,00
4	Зараховано грошові кошти на поточний рахунок за мінусом комісії банку	311	333	23520,00
5	Відображено комісію банку (24000,00 грн. x 2 % : 100 %)	92	333	480,00
6	Списано собівартість реалізованих товарів	902	281	14000,00
7	Віднесено на фінансовий результат:			
	- дохід від реалізації товарів	702	791	20000,00
	- собівартість реалізованих товарів	791	902	14000,00
	- суму комісії банку	791	92	480,00

### **Експорт товарів**

#### **Бухгалтерський облік**

Так само, як і у разі реалізації на території України, дохід від реалізації товару на експорт визнається при виконанні умов, передбачених у п. 8 П(С)БО 15, тобто у загальному випадку - на дату відвантаження. У той же час дохід від реалізації товарів за грошові кошти в іноземній валюті відображають у валюті звітності (гривні) з урахуванням вимог П(С)БО 21. Причому у разі експорту товарів (так само як і у разі імпорту) облікові особливості залежатимуть від того, яка подія сталася першою - відвантаження товарів або ж оплата їх вартості.

1. Перша подія - відвантаження товару. У цьому випадку операції в іноземній валюті під час первісного визнання відображають у валюті звітності шляхом перерахунку за курсом НБУ на початок дня дати здійснення операції (дати визнання активів, зобов'язань, власного капіталу, доходів та витрат) ( п. 5 П(С)БО 21). Тобто в загальному випадку дохід від реалізації товарів на експорт визначається за курсом НБУ на дату відвантаження товарів

Дебіторська заборгованість, яка виникне в результаті такої операції, вважається монетарною (оскільки буде погашена грошима). Тому за нею потрібно визначати курсові різниці на дату балансу і на дату здійснення господарської операції (тобто на дату погашення заборгованості) у межах такої операції або за всією статтею ( п. 8 П(С)БО 21).

Додатні курсові різниці виникають, якщо курс НБУ на дату балансу або дату здійснення господарської операції вищий за курс, що діяв на дату відвантаження товарів. Такі різниці відображають за кредитом субрахунку 714 «Дохід від операційної курсової різниці».

Від'ємні курсові різниці з'являться у разі, якщо курс НБУ на дату балансу або дату здійснення господарської операції знизився по відношенню до курсу, що діяв на дату відвантаження товарів. Такі різниці враховують за дебетом субрахунку 945 «Втрати від операційної курсової різниці».

2. Перша подія — оплата товарів. У цьому випадку суму доходу від реалізації товарів на експорт відображають із застосуванням валютного курсу на початок дня дати одержання авансу (п. 6 П(С)БО 21). Оскільки доходи ми відображаємо в обліку на дату переходу ризиків та вигод, пов'язаних з правом власності на товар, валютний курс, що діяв на дату одержання авансу, необхідно запам'ятати і врахувати при визначенні доходу у момент відвантаження товару.

Кредиторська заборгованість перед покупцем, що виникла після надходження передоплати, буде погашена не грошима, а товаром, а значить, вона є немонетарною. Через це курсові різниці за такою заборгованістю ні на дату балансу, ні на дату погашення визначати не потрібно.

Узагальнено описаний вище порядок визначення доходу від продажу товарів на експорт та курсових різниць у табл. 4.13.

Таблиця 4.13

#### **Визначення доходу та курсових різниць у разі експорту товарів**

Перша подія	Курс, що застосовується для	Курсові різниці
-------------	-----------------------------	-----------------

	<b>перерахунку сум доходу від реалізації товарів за грошові кошти в іноземній валюті</b>	
Відвантаження товарів	Курс НБУ на початок дня дати здійснення операції, тобто дати відвантаження товарів ( <u>п. 5 П(С)БО 21</u> )	Курсові різниці визначають на дату ( <u>п. 7 і 8 П(С)БО 21</u> ): — балансу; — здійснення господарської операції (тобто на дату погашення заборгованості) в її межах або за усією статтею (відповідно до облікової політики). Дохід від курсових різниць відображають на субрахунок 714, втрати — на субрахунок 945
Отримання передоплати (авансу)	Курс НБУ на початок дня дати отримання авансу ( <u>п. 6 П(С)БО 21</u> )	Курсові різниці не розраховують

У разі одержання авансових оплати частинами та відвантаження частинами покупцю товарів дохід від реалізації визначають за сумою авансових платежів із застосуванням валютних курсів на дату кожного авансу, виходячи з послідовності їх здійснення.

Крім того, на практиці можуть траплятися і складніші ситуації. Наприклад, досить часто відвантаження товару (з переданням права власності) здійснюється лише після його часткової передоплати. У такому разі дохід від реалізації товарів на експорт складатиметься із:

- суми, що дорівнює одержаному авансу, перерахованому в гривні за курсом НБУ на дату його отримання (п. 6 П(С)БО 21);
- частини вартості експортованих товарів, що залишилася, яка визначається за курсом НБУ на дату їх відвантаження (п. 5 П(С)БО 21).

Суми сплачених експортером митному органу митних платежів будуть для нього витратами. А якщо точніше - витратами на збут. Відповідно відобразити їх потрібно на однойменному **рахунку 93**.

### **Податковий облік.**

**Податок на прибуток.** Як зазначалося вище, у разі реалізації товарів на території України ніяких коригувань фінансового результату здійснювати не потрібно. З експортом ситуація практично така ж. Високодохідники та малодохідники - добровольці, що здійснюють **контрольовані операції** повинні коригувати фінансовий результат.

Так, п.п. 140.5.1 ПКУ наказує **збільшувати** фінансовий результат податкового (звітного) періоду на суму перевищення звичайних цін над договірною (контрактною) вартістю реалізованих товарів при здійсненні контрольованих операцій у випадках, визначених ст. 39 ПКУ.

**ПДВ.** Відповідно до п.п. «г» п. 185.1 ПКУ операції з вивезення товарів за межі митної території України є об'єктом обкладення ПДВ.

Експортні операції обкладають за ставкою 0 % (п.п. 195.1.1 ПКУ). Це означає, що податкові зобов'язання у разі експорту товарів виникають, але за ставкою 0 %. Базу оподаткування визначають за загальними правилами, встановленими п. 188.1 ПКУ.

Отже, базою обкладення ПДВ є **договірна вартість товарів** (з урахуванням загальнодержавних податків і зборів), але **не нижче ціни їх придбання**. Ціною придбання слід вважати первісну вартість товарів.

Датою виникнення податкових зобов'язань у разі експорту товарів є **дата оформлення відповідно до законодавства митної декларації**, що засвідчує факт перетинання митного кордону України (п.п. «б» п. 187.1 ПКУ). Тобто правило першої події при експорті не діє. Якщо має місце передоплата за товари, що експортуються, то вона не призводить до виникнення податкових зобов'язань.

Порядок відображення експортних операцій в обліку розглянемо на прикладі.

**Приклад 7.** За умовами ЗЕД-договору підприємством оптової торгівлі відвантажено на експорт товар вартістю \$8000. Згідно з домовленістю сторін експортні операції здійснено в такій послідовності:

16.09.2017 р. — отримано часткову передоплату за товари у розмірі \$4000 на розподільчий рахунок підприємства (курс НБУ — 25,14 грн./\$); Курс умовний.

22.09.2017 р. — вивезено за межі митної території України партію товару (курс НБУ — 25,17 грн./\$);

07.10.2017 р. — отримано від нерезидента оплату частини вартості експортованого товару, що залишилася, у сумі \$4000 (курс НБУ — 25,15 грн./\$).

Курс НБУ на 30.09.2017 р. — 25,21 грн./\$.

Собівартість реалізованих товарів становить 170000 грн. Вартість послуг митного брокера — 1800 грн. (у т. ч. ПДВ — 300 грн.).

Зазначені експортні операції відображають у обліку таким чином (табл. 4.14):

Таблиця 4.14

**Облік експорту товарів з частковою передоплатою**

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків		Сума, \$/грн.
		Дебет	Кредит	
<b>Отримання 50 % авансу за товар від нерезидента (курс НБУ на 16.09.2017 р. - 25,14 грн./\$)</b>				
1	Надійшла часткова передплата за товар від нерезидента (\$4000 x 25,14 грн./\$)	316*	681	<u>\$4000</u> 100560,00
* Надалі 65 % інвалюти, що надійшла на розподільчий рахунок, в обов'язковому порядку продають, а решту 35 % зараховують на поточний рахунок підприємства (п. 2 постанови № 386).				
<b>Відвантаження товару на експорт (курс НБУ на 22.09.2017 р. - 25,17 грн./\$)</b>				
2	Надано послуги з декларування товару митним брокером	93	685	1500,00
3	Відображено суму податкового кредиту з ПДВ (за наявності зареєстрованої в ЄРПН податкової накладної)	641/ПДВ	685	300,00
4	Оплачені послуги митного брокера	685	311	1800,00
5	Відвантажено товар на експорт (\$4000 x 25,14 грн./\$* + \$4000 x 25,17 грн./\$)	362	702	<u>\$8000</u> 201240,00
* Дохід від реалізації товарів, оплачених наперед, визначають за курсом НБУ, що діяв на момент отримання передоплати ( абзац другий п. 6 П(С)БО 21).				
6	Відображено податкові зобов'язання з ПДВ	702	641/ПДВ	<u>0</u>
7	Списано собівартість реалізованих товарів	902	281	170000,00
8	Здійснено залік заборгованостей (на суму раніше отриманого авансу)	681	362	<u>\$4000</u> 100560,00
9	Віднесено на фінансовий результат:			
	- дохід від реалізації товарів	702	791	201240,00
	- собівартість реалізованого товару	791	902	170000,00
	- вартість послуг митного брокера	791	93	1500,00
<b>Відображення курсової різниці на дату балансу (курс НБУ на 30.09.2017 р. - 25,21 грн./\$)</b>				
10	Відображено на дату балансу курсову різницю за монетарною заборгованістю нерезидента (\$4000 x (25,21 грн./\$ - 25,17 грн./\$))	362	714	160,00
11	Списано курсову різницю на фінансовий результат	714	791	160,00
<b>Надходження коштів в оплату частини товару, що залишилася (курс НБУ на 07.10.2017 р. - 25,15 грн./\$)</b>				
12	Отримано кошти від нерезидента в оплату за товар (\$4000 x 25,15 грн./\$)	316	362	<u>\$4000</u> 100600,00
13	Відображено курсову різницю, що виникла при погашенні монетарної заборгованості нерезидента (\$4000 x (25,15 грн./\$ - 25,21 грн./\$))	945	362	240,00
14	Списано курсову різницю на фінансовий результат	791	945	240,00

Порядок нарахування і сплати мита та митних зборів визначено МКУ. Відповідно до ст. 276 МКУ **платниками мита** є особи, які ввозить товари на митну територію України чи вивозить товари з митної території України, митна вартість яких перевищує еквівалент 150 євро.

**Датою виникнення податкових зобов'язань** із сплати мита у разі ввезення товарів на митну територію України чи вивезення товарів з митної території України є дата подання



органу доходів і зборів митної декларації для митного оформлення або дата нарахування такого податкового зобов'язання.

**Базою оподаткування митом** товарів, що переміщуються через митний кордон України, є:

- 1) для товарів, на які законом встановлено адвалорні ставки мита - митна вартість товарів;
- 2) для товарів, на які законом встановлено специфічні ставки мита - кількість таких товарів у встановлених законом одиницях виміру.

Для товарів, на які законом встановлено комбіновані ставки мита, база оподаткування визначається відповідно до пунктів 1 і 2.

Визначення митної вартості товарів, які ввозяться в Україну відповідно до митного режиму імпорту, здійснюється за такими **методами**:

- 1) **основний** - за ціною договору (контракту) щодо товарів, які імпортуються (вартість операції);
- 2) **другорядні**:
  - а) за ціною договору щодо ідентичних товарів;
  - б) за ціною договору щодо подібних (аналогічних) товарів;
  - в) на основі віднімання вартості;
  - г) на основі додавання вартості (обчислена вартість);
  - г) резервний.

Основним методом визначення митної вартості товарів, які ввозяться на митну територію України відповідно до митного режиму імпорту, є перший метод - за ціною договору (вартість операції). Кожний наступний метод застосовується лише у разі, якщо митна вартість товарів не може бути визначена шляхом застосування попереднього методу відповідно до норм МКУ.

Метод визначення митної вартості за ціною договору (контракту) щодо товарів, які ввозяться на митну територію України відповідно до митного режиму імпорту, застосовується у разі, якщо немає жодних обмежень щодо прав покупця (імпортера) на використання оцінюваних товарів (за винятком окремих випадків).

Митною вартістю товарів, які ввозяться на митну територію України відповідно до митного режиму імпорту, є ціна, що була фактично сплачена або підлягає сплаті за товари, якщо вони продаються на експорт в Україну, скоригована в разі потреби.

В Україні застосовуються такі **види ставок мита**:

- 1) адвалорна - у відсотках до бази оподаткування;
- 2) специфічна - у грошовому розмірі на одиницю бази оподаткування;
- 3) комбінована, що складається з адвалорної та специфічної ставок мита.

Ставки мита визначені ЗУ «Про Митний тариф України» від 19.09.2013 № 584-VII (зі змінами та доповненнями).

### **Порядок нарахування та сплати акцизного податку торгівельними підприємствами**

Платниками податку є суб'єкти роздрібною торгівлі, які реалізують безпосередньо громадянам та іншим кінцевим споживачам для їх особистого некомерційного використання незалежно від форми розрахунків, у тому числі на розлив у ресторанах, кафе, барах, інших суб'єктах господарювання громадського харчування такі підакцизні товари: пиво, алкогольні напої, тютюнові вироби, тютюн та промислові заміники тютюну, товари, зазначені у підпункті 215.3.4 пункту 215.3 ст. 215 Податкового кодексу України, зокрема нафтопродукти, насамперед бензин та дизельне паливо, паливо моторне альтернативне, біодизель, скраплений газ, тощо.

Особи, СГД роздрібною торгівлі, які здійснюють реалізацію підакцизних товарів, підлягають обов'язковій реєстрації як платник податку контролюючими органами за місцезнаходженням пункту продажу товарів.

Отже, реєстрація контролюючими органами таких платників, як платників акцизного податку здійснюється автоматично при поданні ними декларації з акцизного податку до контролюючих органів, які обслуговують адміністративно-територіальні одиниці, на яких розташовано пункти продажу підакцизних товарів.

До повноважень сільських, селищних, міських рад належать, зокрема, встановлення в межах, визначених ПКУ, ставок АП з реалізованих суб'єктами господарювання роздрібною торгівлі підакцизних товарів (ст.12 ПКУ). Водночас ст. 215 ПКУ встановлено, що для підакцизних товарів, реалізованих СГД роздрібною торгівлі, ставки податку встановлюються за рішенням сільської, селищної або міської ради у відсотках від вартості підакцизних товарів (з податком на додану вартість), у розмірі **5 відсотків**.

Згідно із п.п. 12.3.5 п. 12.3 ст. 12 ПКУ в разі якщо сільська, селищна або міська рада не прийняли рішення про встановлення акцизного податку в частині реалізації суб'єктами господарювання роздрібною торгівлі підакцизних товарів, що є обов'язковими відповідно до норм Кодексу, такий податок до прийняття рішення справляється з огляду на норми Кодексу із застосуванням їх мінімальних ставок.

Таким чином, акцизний податок за ставкою **5%** сплачується починаючи з 1 січня 2015 року, незалежно від наявності прийнятих місцевими радами рішень, оскільки Кодексом передбачена єдина ставка **5 відсотків**.

**Об'єктами оподаткування є операції з:**

- реалізації вироблених в Україні підакцизних товарів (продукції);
- реалізації та/або передачі в межах одного підприємства підакцизних товарів (продукції) з метою власного споживання, промислової переробки, своїм працівникам, а також здійснення внесків підакцизними товарами (продукцією) до статутного капіталу;
- ввезення підакцизних товарів (продукції) на митну територію України;
- реалізації конфіскованих підакцизних товарів (продукції);
- реалізації суб'єктами господарювання роздрібною торгівлі підакцизних товарів тощо.

**До підакцизних товарів належать:**

- спирт етиловий та інші спиртові дистиляти, алкогольні напої, пиво;
- тютюнові вироби, тютюн та промислові замітники тютюну;
- пальне;
- автомобілі легкові, кузови до них, причепа та напівпричепа, мотоцикли, транспортні засоби, призначені для перевезення 10 осіб і більше, транспортні засоби для перевезення вантажів;
- електрична енергія.

**Ставки податку** встановлені ст. 215.3.1. ПКУ і вони бувають:

- адвалорні,
- специфічні,
- адвалорні та специфічні одночасно.

**Базою оподаткування є:**

- у разі обчислення податку із застосуванням **адвалорних ставок**:
  - вартість реалізованого товару (продукції), виробленого на митній території України, за встановленими виробником максимальними роздрібними цінами з урахуванням податку на додану вартість та акцизного податку;
  - вартість товарів (продукції), що ввозяться на митну територію України, за встановленими імпортером максимальними роздрібними цінами на товари (продукцію), які він імпортує, з урахуванням податку на додану вартість та акцизного податку;
  - вартість реалізованої електричної енергії без податку на додану вартість;
  - вартість (з податком на додану вартість та без урахування акцизного податку з реалізації суб'єктами господарювання роздрібною торгівлі підакцизних товарів.
- у разі обчислення податку із застосуванням **специфічних ставок** з підакцизних товарів (продукції) базою оподаткування є їх величина, визначена в одиницях виміру ваги, об'єму, кількості товару (продукції), об'єму циліндрів двигуна автомобіля або в інших натуральних показниках.
- у разі обчислення податку із застосуванням **одночасно адвалорних та специфічних ставок** податку базою оподаткування є база визначена для двох попередніх.

Суми податку, що підлягають сплаті, з підакцизних товарів (продукції), вироблених на митній території України, а також реалізованих суб'єктами господарювання роздрібною торгівлі,

*визначаються платником податку самостійно*, виходячи з об'єктів оподаткування, бази оподаткування та ставок цього податку, що діють на дату виникнення податкових зобов'язань.

Встановлення максимальних роздрібних цін на підакцизні товари (продукцію) здійснюється виробником або імпортером товарів (продукції) шляхом декларування таких цін.

Декларація про максимальні роздрібні ціни на підакцизні товари (продукцію) (далі - декларація), встановлені виробником або імпортером товарів (продукції), подається центральному органу виконавчої влади, що реалізує державну податкову та митну політику, в електронній формі,

**Особливостями обчислення АП на тютюнові вироби** є те, що обчислення сум податку з тютюнових виробів здійснюється одночасно за адвалорними та специфічними ставками.

При визначенні податкового зобов'язання на сигарети одного найменування сума акцизного податку, обчислена одночасно за встановленими адвалорною та специфічною ставками акцизного податку, не повинна бути меншою встановленого мінімального акцизного податкового зобов'язання.

За наявності у місці торгівлі тютюновими виробами таких виробів одного найменування, на пачках, коробках та сувенірних коробках яких зазначені різні максимальні роздрібні ціни, продаж таких тютюнових виробів здійснюється за цінами, не вищими ніж ті, що зазначені на відповідних пачках, коробках та сувенірних коробках, збільшеними на суму акцизного податку з реалізованих суб'єктами господарювання роздрібною торгівлю тютюнових виробів, тютюну та промислових заміників тютюну.

**Порядок і строки сплати АП на тютюнові вироби** визначені ст.222 ПКУ. Суми податку перераховуються до бюджету суб'єктом господарювання роздрібною торгівлю, який здійснює реалізацію підакцизних товарів, протягом 10 календарних днів, що настають за останнім днем відповідного граничного строку, передбаченого ПКУ для подання податкової декларації за місячний податковий період.

Особа - суб'єкт господарювання роздрібною торгівлю, який здійснює реалізацію підакцизних товарів, сплачує податок за місцем здійснення реалізації таких товарів.

Податок із ввезених на митну територію України підакцизних товарів (продукції) сплачується платниками податку до або в день подання митної декларації.

У разі ввезення маркованої підакцизної продукції на митну територію України податок сплачується під час придбання марок акцизного податку з доплатою (у разі потреби) на день подання митної декларації.

#### **Особливості оподаткування АП алкогольних напоїв**

Суб'єкт господарювання зобов'язаний сплатити податок або подати контролюючому органу за своїм місцезнаходженням до отримання з акцизного складу спирту етилового неденатурованого, призначеного для переробки на алкогольні напої (крім виноматеріалів та вермутів), податковий вексель, який є забезпеченням виконання зобов'язання такого платника у строк до 90 календарних днів, починаючи з дня видачі податкового векселя, сплатити суму податку, розраховану за ставками для цієї продукції.

Під час отримання спирту етилового неденатурованого підприємство-векселедавець за участю представника контролюючого органу на акцизному складі складає акт про фактично отриману кількість спирту та розрахунок акцизного податку виходячи з фактично отриманої кількості спирту. Цей акт є коригуванням вже сплаченої суми податку або наданого податкового векселя із зазначенням остаточної суми податку, яка підлягає сплаті.

Податковий вексель вважається погашеним векселедавцем у разі сплати суми податку в повному обсязі та в зазначений у податковому векселі строк.

У разі експорту (вивезення) підакцизних товарів (продукції) за межі митної території України сума податку для погашення податкового векселя визначається з урахуванням обсягів відвантаженої на експорт продукції згідно з належно оформленою митною декларацією.

АП із роздрібною торгівлю окремими видами підакцизних товарів введено в дію з 1 січня 2015 року. Це один із кроків, спрямованих на наповнення бюджету в умовах економічної кризи. Ідеться про продаж пива та алкогольних напоїв у роздріб (у т. ч. на розлив – закладами громадського харчування), тютюну та промислових заміників тютюну та нафтопродуктів

безпосередньо громадянам та іншим кінцевим споживачам для їх особистого некомерційного використання незалежно від форми.

Розрахунок АП Розглянемо порядок розрахунку фактичної роздрібною ціни та АП із роздрібною торгівлі на прикладах.

**Приклад 8.** Установлена виробником (зазначена на упаковці) максимальна роздрібна ціна пачки сигарет із фільтром становить 20 грн.

Розрахуємо фактичну роздрібну ціну сигарет, яку покупець повинен сплатити продавцю. До максимальної роздрібною ціни слід додати 5 % (пп. 214.1.4, 215.3.10 ПКУ). Це можна відобразити формулою:

$$\text{ФРЦ} = \text{РЦ} + (\text{РЦ} \times 5 \%), \quad (4.1)$$

де ФРЦ – роздрібна ціна з урахуванням «роздрібного» акцизу;

РЦ – роздрібна ціна з ПДВ, що підлягає обкладенню АП;

5 % - ставки податку встановлюються за рішенням сільської, селищної або міської ради у відсотках від вартості підакцизних товарів.

Таким чином, роздрібна ціна з урахуванням АП становитиме:

21 грн. (20 грн. + (20 грн. x 5 %)). Саме ця сума має бути зазначена на ціннику, у чеку РРО (іншому розрахунковому документі) та сплачена покупцем за пачку сигарет.

**Приклад 9.** Підприємство продає в роздріб продукти харчування та пиво. Загальна сума виручки від реалізації пива за календарний місяць становить 95 647 грн.

Розрахуємо суму податкового зобов'язання з АП. Для розрахунку податкового зобов'язання з акцизу можна використати формулу, яка запропонована в листі ДФС від 20.01.15 р. № 1519/7/99-99-19-03-03-17. Вона виглядає так:

$$\text{ПЗ}_a = \text{ФРЦ} : 105 \times 5, \quad (4.2)$$

де ПЗ<sub>a</sub> – податкове зобов'язання з АП.

Таким чином, за умовами нашого прикладу сума АП становить:

4 554,62 грн. (95 647 грн. : 105 x 5). Цю суму податку слід відобразити в декларації за звітний місяць та сплатити за підсумками звітного місяця.

Бухгалтерський облік у платника АП Підприємства роздрібною торгівлі зазвичай використовують один із п'яти передбачених П(С)БО 9 «Запаси» методів обліку вибуття запасів, а саме метод «ціна продажу». Тобто на складах підприємства роздрібною торгівлі товари можуть обліковуватись за собівартістю. Під час передачі таких товарів у торговельний зал на них встановлюють торговельну націнку та зазначають продажну ціну. Зазначимо, що роздрібна ціна має бути зазначена на ціннику та запрограмована в РРО. У загальному випадку роздрібна ціна формується таким чином:

#### 1. Для платників ПДВ:

$$\text{ФРЦ} = \text{СВ} + \text{ТН} + 20 \% \text{ ПДВ}, \quad (4.3)$$

де СВ – собівартість товару, яка дорівнює його первісній вартості, визначеній відповідно до П(С)БО 9;

ТН – торговельна націнка;

20 % ПДВ – сума ПДВ у складі роздрібною ціни. При цьому 20 % нараховується на суму (СВ + ТН).

Під час реалізації товару сума ПДВ, розрахунково включена до роздрібною ціни, зменшуватиме дохід (Дт 702 Кт 641/ПДВ). Для визначення суми АП застосуємо цю саму формулу, включивши до неї новий показник:

$$\text{ФРЦ} = \text{СВ} + \text{ТН} + 20 \% \text{ ПДВ} + 5 \% \text{ ПЗ}_a, \quad (4.4)$$

де 5 % ПЗ<sub>a</sub> – сума АП у складі роздрібною ціни, причому 5 % ми беремо від суми показників (СВ + ТН + 20 % ПДВ).

#### 2. Для неплатників ПДВ формула (2) матиме вигляд:

$$\text{ФРЦ} = \text{СВ} + \text{ТН} + 5 \% \text{ ПЗ}_a \quad (4.5)$$

Таким чином, під час передачі товару в торговельний зал для реалізації покупцям слід правильно сформулювати торговельну націнку (різницю між ціною реалізації та ціною придбання), яка повинна містити як прибуток підприємства, так і суму ПДВ (для платників) та суму АП. Для обліку АП використовуємо субрахунок 641/АП «Розрахунки за податками». За

кредитом відображаємо податкові зобов'язання, за дебетом – їх погашення грошовими коштами. Податкові зобов'язання з АП виникають у момент отримання (оприбуткування) коштів від покупця.

Отже, під час реалізації підакцизного товару робимо проведення на суму податкових зобов'язань з АП : Дт 702 Кт 641/АП. Сплату податкових зобов'язань відображаємо проведенням: Дт 641/АП Кт 311 (372).

Таким чином, АП із роздрібних продажів відображаємо аналогічно до податкових зобов'язань з ПДВ, або ж аналогічно до обліку будь-якого іншого непрямого податку. До складу бухгалтерських доходу чи витрат АП не включається, оскільки не відповідає визначенням доходу і витрат, наведеним відповідно в п. 5 П(С)БО 15 «Дохід» та п. 6 П(С)БО 16 «Витрати». Крім того, у пп. 6.1 П(С)БО 15 чітко зазначено, що не визнаються доходом суми акцизів, що надійшли від інших осіб та підлягають перерахуванню до бюджету. У податковому обліку, який цього року впритул наблизився до бухгалтерського, суми АП так само не відображаються у складі доходу чи витрат.

**Приклад 10.** ТОВ «Імекс», платник податку на прибуток та ПДВ, здійснює роздрібний продаж нафтопродуктів через власну АЗС. За звітний місяць придбано та реалізовано 20 000 л бензину А-95 (код УКТЗЕД 2710 12 45 12). Ціна придбаного пального – 19,20 грн. за 1 л (у т. ч. ПДВ – 3,20 грн.), вартість усієї партії пального – 384 000 грн. (у т. ч. ПДВ – 64 000 грн.). Собівартість (первісна вартість) 1 л придбаного пального – 16 грн. Для наочності та спрощення припустимо, що товарних залишків на початок та кінець місяця не було, також не будемо брати до уваги перехідні коефіцієнти кг/л. Роздрібна ціна (порядок її розрахунку див. у коментарі до таблиці) пального встановлена на рівні 23,94 грн. за 1 л, або ж 478 800 грн. на всю партію пального. Облік операції з реалізації пального наведено в табл.4.15.

Таблиця 4.15

**Облік операцій з реалізації пального**

№з/п	Зміст операцій	Первинні документи	Дебет	Кредит	Сума, грн.
1	2	3	4	5	6
1	Отримано партію пального від продавця	Товарна накладна	281	631	320000
2	Відображено ПДВ	Податкова накладна	641/пдв	631	64000
3	Сплачено продавцю за придбаний товар	Виписка банку	631	311	384000
4	Передано безпосередньо на АЗС пальне для роздрібного продажу	Накладна на внутрішнє переміщення товару	282	281	320000
5	Встановлено торговельну націнку	Видаткова накладна	282	285	158800*
6	Відображено дохід від реалізації 23,94 x 20000 л	Показники РРО	301	702	478800
7	Відображено податкові зобов'язання з АП (478800 : 105) x 5%	Показники РРО	702	641/АП	22800
8	Відображено податкові зобов'язання з ПДВ (478800 – 22800) : 6	Податкова накладна	702	641/ПДВ	76000
9	Списано собівартість реалізовано товару	Податкова накладна, Показники РРО	902	282	320000
10	Списано суму торговельної націнки методом сторно	Податкова накладна, Показники РРО	285	282	-158800
11	Списано чистий дохід на фінансовий результат (478800 – 22800 – 76000)	Реєстри бухгалтерського обліку	702	791	380000
12	Списано собівартість на фінансовий результат	Реєстри бухгалтерського обліку	791	902	320000**
13	Фінансовий результат від реалізації 380000-320000=60000 грн.	Розрахунок бухгалтерії	791	441	60000
14	Нараховано податок на прибуток 60000 x 0,18	Розрахунок бухгалтерії	98	641	10800

\* ТОВ «Імекс» установило торговельну націнку 3 грн. на 1 л пального. Отже, ціна продажу без ПДВ та АП становить 19 грн. за 1 л, із 20 % ПДВ – 22,80 грн. за 1 л, із 5 % АП – 23,94 грн. за 1 л. Сума торговельної націнки (тут маємо на увазі різницю між собівартістю

товару без ПДВ та роздрібною ціною) становить 7,94 грн. (23,94 грн. – 16,00 грн.) на 1 л, або ж 158 800 грн. на всю партію пального. Цю торговельну націнку відображаємо проведенням Дт 282 Кт 285. Під час реалізації товару торговельна націнка списується методом «червоне сторно» або проведенням Дт 285 Кт 282.

\*\* Порівнявши обороти за дебетом та кредитом субрахунку 791, ми бачимо, що підприємство отримало прибуток від реалізації партії товару в розмірі 60 000 грн., або ж 3 грн. на 1 л пального – як ми зазначали вище.

### **Питання для самоконтролю**

1. Види торгівлі та ключові відмінності між ними ?
2. У чому полягає державне регулювання торговельної діяльності?
3. Як здійснюється ліцензування операцій з продажу окремих товарів?
4. Як відображається в обліку придбання ліцензії ?
5. Особливості ведення бухгалтерського обліку в торгівлі.
6. Розкрити зміст економічного поняття «витрати обігу».
7. Види цін, що застосовуються в торгівлі, та порядок їх розрахунку.
8. Назвати основні документи, за якими здійснюється оприбуткування товарів.
9. Транспортно-заготівельні витрати в торгівлі, порядок їх визначення та списання на реалізовані товари.
10. Розкрити сутність методу списання товарів за цінами продажу.
11. Порядок списання реалізованої торговельної націнки.
12. Відображення в обліку доходів та витрат торговельного підприємства.
13. Порядок визначення фінансового результату торговельного підприємства.
14. Як нараховується та відображається в обліку податок на прибуток, ПДВ, АП?
15. Які податки сплачує торговельне підприємство ?
16. Які податки сплачують підприємства роздрібною торгівлі ?
17. Хто є платниками акцизного податку в торгівлі ?
18. Який порядок нарахування та сплати акцизного податку ?
19. Ставки АП та порядок їх затвердження.
20. Що є об'єктом оподаткування АП ?
21. Яка база нарахування АП ?
22. Назвіть підакцизні товари та ставки АП.
23. Які є особливості обчислення АП на тютюнові вироби ?
24. Який порядок нарахування та строки сплати АП з тютюнових виробів ?
25. Які є особливості оподаткування АП алкогольних напоїв?
26. Як розрахувати суму податкового зобов'язання з АП від реалізації підакцизних товарів підприємствами роздрібною торгівлі платників і неплатників ПДВ ?
27. Якими проведеннями відображається нарахування та сплата АП ?
28. Який порядок нарахування ПДВ при придбанні та реалізації товарів в торгівлі?
29. Які є особливості нарахування ПДВ при експорті та імпорті товарів ?
30. Які податки, збори і платежі сплачують підприємства, що імпортують чи експортують товари ?
31. Як визначається і відображається в обліку сума податку на прибуток торговельними підприємствами ?
32. Як відображається в обліку нарахування та сплата мита, митних зборів та платежів?
33. Що таке контрактна вартість товару ?

## **ТЕМА 5**

### **ОСОБЛИВОСТІ ОБЛІКУ ТА ОПОДАТКУВАННЯ ТРАНСПОРТНО-ЕКСПЕДИТОРСЬКОЇ ДІЯЛЬНОСТІ**

- 5.1. Правові засади транспортно-експедиторської діяльності суб'єктів господарювання.
- 5.2. Особливості оподаткування транспортно-експедиторської діяльності податком на прибуток.
- 5.3. Особливості оподаткування поставки транспортно-експедиторських послуг ПДВ.
- 5.4. Особливості обліку транспортно-експедиторської діяльності.

### **5.1. Правові засади транспортно-експедиторської діяльності суб'єктів господарювання**

Правове регулювання транспортно-експедиторської діяльності здійснюється на рівні національного та міжнародного законодавства. Основним завданням державного регулювання транспортно-експедиторської діяльності є захист економічних інтересів України, подальше становлення, розвиток та формування ринку транспортно-експедиторських послуг.

Відносини в галузі транспортно-експедиторської діяльності регулюються: Цивільним кодексом України, Господарським кодексом України, Податковим кодексом, Законом України «Про транспортно-експедиторську діяльність», Законом України «Про зовнішньоекономічну діяльність», Законом України «Про транзит вантажів», Законом України «Про транспорт», також іншими нормативно-правовими актами, що видаються відповідно до них.

Правове регулювання відносин, які виникають із здійснення міжнародних перевезень, має певну специфіку тому, що найважливіші умови визначенні в міжнародних угодах – транспортних конвенціях, що є основним джерелом регулювання у цій сфері відносин. Угоди містять уніфіковані матеріально-правові норми, необхідні для врегулювання суперечок, що найчастіше виникають при морських та автомобільних міжнародних перевезеннях. На сьогодні для створення ефективної системи державного регулювання ринку транспортних послуг необхідно привести вже чинне національне законодавство у відповідність із нормами міжнародних нормативних актів, які регулюють перевезення та експедиторську діяльність. Послуги транспортного експедирування досить популярні, оскільки знімають із замовника перевезення вирішення багатьох питань і економлять його час. Саме тому на українському ринку діє значна кількість компаній, що надають такі послуги.

Цивільний кодекс передбачає спеціальний вид договірних відносин - договір транспортного експедирування (гл. 65 ЦКУ). Згідно зі ст. 929 ЦКУ за таким договором: *одна сторона* (експедитор) зобов'язана за винагороду і за рахунок *другої сторони* (клієнта) виконати або організувати виконання визначених договором послуг, пов'язаних з перевезенням вантажу.

**Учасники транспортно-експедиторської діяльності** – клієнти, перевізники, експедитори, транспортні агенти, порти, залізничні станції, об'єднання та спеціалізовані підприємства залізничного, авіаційного, автомобільного, річкового та морського транспорту, митні брокери та інші особи, що виконують роботи (надають послуги) при перевезенні вантажів.

Визначення понять, експедитора, перевізника та клієнта надано у ст. 1 Закону України «Про транспортно-експедиторську діяльність».

**Експедитор (транспортний експедитор)** - суб'єкт господарювання, який за дорученням клієнта та за його рахунок виконує або організовує виконання транспортно-експедиторських послуг, визначених договором транспортного експедирування.

**Клієнт** - споживач послуг експедитора (юридична або фізична особа), який за договором транспортного експедирування самостійно або через представника, що діє від його імені, доручає експедитору виконати чи організувати або забезпечити виконання визначених договором транспортного експедирування послуг та оплачує їх, включаючи плату експедитору.

**Перевізник** - юридична або фізична особа, яка взяла на себе зобов'язання і відповідальність за договором перевезення вантажу за доставку до місця призначення довіреного їй вантажу, перевезення вантажів та їх видачу (передачу) вантажоодержувачу або іншій особі, зазначеній у документі, що регулює відносини між експедитором та перевізником.

Умови транспортно-експедиторської операції повинні бути передбачені **в договорі** між двома сторонами, який має бути складений у письмовій формі (ст. 930 ЦКУ) та передбачати виплату винагороди експедитору (ст. 931 ЦКУ). Транспортно-експедиторські операції, що здійснюються

суб'єктами господарювання повинні підтверджуватися документально відповідно до умов передбачених договором. У рамках договору експедитор надає транспортно-експедиторські послуги.

**Транспортно-експедиторська послуга** – це робота, що безпосередньо пов'язана з організацією та забезпеченням перевезень експортного, імпортного, транзитного чи іншого вантажу за договором транспортного експедирування.

**Законом про транспортно-експедиторську діяльність передбачено перелік послуг, які надають експедитори, зокрема:**

1. Організують та забезпечують оптимальне транспортне обслуговування, а також організують перевезення вантажів різними видами транспорту по територіях України та/або зарубіжних країн.
2. Фрахтують (наймають) національні та іноземні судна, залучають інші транспортні засоби та забезпечують їх подачу для завантаження і своєчасного відправлення вантажів.
3. Надають послуги, пов'язані з прийманням, накопиченням, доробкою, сортуванням, складуванням та комплектуванням вантажів, передають їх перевізнику для перевезення.
4. Проводять своєчасні розрахунки з портами, транспортними організаціями, іншими учасниками транспортного процесу за перевезення, перевалку, зберігання вантажів, а також за інші роботи та послуги, що є супутніми й невід'ємними від транспортного процесу, у тому числі розрахунки з митними та іншими контролюючими органами як від свого імені та за свій рахунок, так і від імені клієнта та за його рахунок.
5. Оформлюють митні, карантинні, санітарні, ветеринарні, фітосанітарні, радіологічні, екологічні та інші документи.
6. Проводять розрахунки з банками та іншими фінансовими установами та інші послуги передбачені законом.

## **5.2. Особливості оподаткування транспортно-експедиторської діяльності податком на прибуток**

Надання транспортно-експедиторських послуг здійснюється за договором, який має ознаки агентського (посередницького) договору, і при визначенні об'єкта оподаткування податком на прибуток, слід урахувати особливості оподаткування посередницьких договорів, передбачених податковим законодавством.

**Об'єктом оподаткування** транспортно-експедиторських операцій є прибуток, що визначається як позитивне значення між доходами та податковими витратами експедитора.

Однак при визначенні складу доходів та податкових витратків у транспортно-експедиторських компаніях (ТЕК) слід врахувати такі відмінності :

- 1) доходи, що враховуються при обчисленні об'єкта оподаткування визначаються у розмірі суми винагороди за договором транспортного експедирування за організацію транспортного експедирування;
- 2) датою збільшення доходу є дата підписання акту про виконання послуг;
- 3) не включаються до складу доходів кошти, що надійшли від замовника в рамках договору транспортного експедирування у вигляді компенсації витрат транспортно-експедиторської компанії, пов'язаних з виконанням послуг за договором;
- 4) не включає до витрат суми коштів, перераховані транспортно-експедиторській компанії на користь третіх осіб (перевізників, осіб, які надають вантажно-розвантажувальні роботи тощо) у зв'язку з придбанням послуг для виконання договору транспортного експедирування. Якщо умовами договору передбачено відстрочення платежу, то до витрат не включається вартість послуг, придбаних ТЕК для замовника в рамках договору транспортного експедирування.

Факт надання послуги експедитора при перевезенні підтверджується єдиним транспортним документом або комплектом документів (залізничних, автомобільних, авіаційних накладних, коносаментів тощо), які відображають шлях прямування вантажу від пункту його відправлення до пункту його призначення. При цьому, відповідно до ст. 4 Закону № 1955-IV



експедитори для виконання доручень клієнтів можуть укласти договори з перевізниками, портами, авіапідприємствами, судноплавними компаніями тощо, які є резидентами або нерезидентами України. Зокрема, згідно зі ст. 8 Закону, експедитори за дорученням клієнтів фрахтують національні, іноземні судна та залучають інші транспортні засоби і забезпечують їх подачу в порти, на залізничні станції, склади, термінали або інші об'єкти для своєчасного відправлення вантажів.

Щодо особливостей оподаткування ТЕК податком на прибуток, то вони визначені Податковим кодексом України (розд. III). Ці особливості здебільшого стосуються міжнародних перевезень, а саме, оподаткування перевезення-фрахт.

Відповідно до ПКУ **фрахт це** - винагорода (компенсація), що сплачується за договорами перевезення, найму або піднайму судна або транспортного засобу (їх частин) для : перевезення вантажів та пасажирів морськими або повітряними суднами; перевезення вантажів залізничним або автомобільним транспортом.

Необхідно врахувати, що платою експедитору є кошти, сплачені клієнтом за належне виконання договору транспортного експедирування. До неї не включаються:

— витрати експедитора на оплату послуг (робіт) інших осіб, залучених до виконання договору. Ці витрати підтверджуються документами (рахунками, накладними тощо) від «залучених» суб'єктів господарювання;

— витрати на сплату зборів (обов'язкових платежів), сплачених у зв'язку з виконанням договору (ст. 9 Закону України 1955-IV).

Сума фрахту (ст. 141.4.4 ПКУ), що сплачується резидентом нерезиденту за договорами фрахту, оподатковується за ставкою **6 відсотків** з джерела виплати таких доходів за рахунок цих доходів. При цьому:

- базою для оподаткування є базова ставка такого фрахту. **Базова ставка фрахту** - сума фрахту, включаючи витрати з навантаження, розвантаження, перевантаження та складування (схову) товарів, збільшена на суму витрат за рейс судна або іншого транспортного засобу, сплачених (відшкодованих) фрахтувальником згідно з укладеним договором фрахтування (ст. 14.1.12 ПКУ);
- особами, уповноваженими справляти податок та вносити його до бюджету, є резидент, який виплачує такі доходи, незалежно від того, чи є він платником податку, а також суб'єктом спрощеного оподаткування.

Вартість перевезення, сплачена за договором транспортного експедирування, буде фрахтом тільки в тому випадку, якщо:

- 1) перевезення здійснює експедитор;
- 2) для здійснення перевезення він використовує власний транспортний засіб.

Таке твердження фіскальна служба обґрунтувала тим, що фрахт за своєю суттю є орендою транспортного засобу для здійснення перевезень (виходячи зі ст. 912 ЦКУ).

Водночас слід пам'ятати, що для звільнення від оподаткування або застосування зменшеної ставки податку на прибуток до доходу-фрахту можуть застосовуватися правила міжнародних договорів України (п.3.2 ПКУ). Компенсація витрат на фрахт, здійснена експедитору – посереднику, не підпадає під дію міжнародних договорів для застосування звільнення від оподаткування або зменшеної ставки податку на прибуток.

Важливим при оподаткуванні транспортно-експедиторських послуг є визначення кола осіб, що беруть участь в господарській операції та яку роль вони виконують у цій операції. Тобто є постачальниками і замовниками послуг чи посередниками.

Якщо в межах договору про надання транспортно-експедиторських послуг між резидентом України (клієнт) та резидентом іншої країни (експедитор) перевезення вантажів наприклад, автомобільним транспортом здійснюється безпосередньо експедитором, то доходи у вигляді фрахту, що сплачуються резидентом України на користь експедитора — резидента іншої країни, згідно з Міжнародною Конвенцією звільняються від оподаткування в Україні за умови надання резидентом іншої країни довідки про резиденцію, яка відповідає вимогам, визначеним (ст. 103 ПКУ).

Якщо експедитор - резидент іншої країни з метою виконання договору транспортного експедирування залучає третіх осіб, компенсація вартості послуг, наданих такими особами, клієнтом - резидентом України експедитору-нерезиденту, не підпадає під дію положень Конвенції для застосування звільнення від оподаткування.

Отже, згідно вимог ПКУ (п. 103.2 ), застосовувати «пільгові» правила міжнародних договорів можна тільки в тому випадку, якщо нерезидент, якому перераховується відповідна виплата, є бенефіціарним (фактичним) отримувачем (власником) доходу. А особа, яка є агентом, номінальним держателем або посередником щодо такого доходу, бенефіціарним отримувачем не є ( п. 103.3 ПКУ).

### **5.3. Особливості оподаткування поставки транспортно-експедиторських послуг податком на додану вартість**

При визначенні бази оподаткування ПДВ транспортно-експедиторських послуг слід враховувати, що відповідно до ПКУ (пп.185.1.) об'єктом оподаткування ПДВ є операції з поставки послуг, місце поставки яких знаходиться на митній території України. Крім цього ПКУ (ст.186) передбачає, що місцем постачання транспортно-експедиторських послуг є **місце реєстрації отримувача таких послуг**, або - у разі відсутності такого місця - місце постійного чи переважного його проживання.

Отже, якщо транспортно-експедиторські послуги надаються експедитором-платником податку на додану вартість:

– *резиденту України*, то вони оподатковуються за *основною ставкою* (20 %);

– *нерезиденту України*, то вони *не підлягають оподаткуванню*, оскільки місце постачання таких послуг вважається поза митною територією України.

**Об'єктом оподаткування ПДВ** при виконанні договору транспортного експедирування є **кошти**, що надходять експедитору від замовника за належне виконання договору транспортного експедирування. Тобто експедитор виписує податкову накладну на вартість наданих транспортно-експедиторських послуг.

Проте слід врахувати, що місце постачання послуг перевезення вантажів, а також супутніх послуг, які за дорученням і в інтересах замовника експедитор замовляє у третіх осіб на виконання умов договору на транспортно-експедиційне обслуговування, не підпадає під визначення транспортно-експедиторських послуг.

Крім того, у випадку, якщо підприємство здійснює оподатковувані та неоподатковувані операції з постачання товарів, робіт, послуг, йому слід провести розподіл податкового кредиту з ПДВ згідно зі ст. 199 ПКУ, оскільки платник податку має право на включення до складу податкового кредиту з податку на додану вартість лише ту частину ПДВ, яка відповідає частці використання таких товарів або послуг в оподатковуваних операціях.

Розглянемо ці особливості детальніше.

#### *Оподаткування ПДВ вартості послуг з міжнародного та транзитного перевезення пасажирів і багажу та вантажів залізничним, автомобільним, морським і річковим та авіаційним транспортом*

Відповідно до підпункту 195.1.3 пункту 195.1 статті 195 Податкового кодексу операції з постачання послуг з міжнародного перевезення пасажирів і багажу та вантажів залізничним, автомобільним, морським і річковим та авіаційним транспортом оподатковуються за нульовою ставкою. При цьому перевезення вважається міжнародним, якщо таке перевезення здійснюється за єдиним міжнародним перевізним документом. Тобто, під єдиним міжнародним перевізним документом маються на увазі документи, складені мовою міжнародного спілкування залежно від обраного виду транспорту.

Відповідно до ст. 9 Закону № 1955 факт надання послуги експедитора при перевезенні підтверджується єдиним транспортним документом або комплектом документів (залізничних, автомобільних, авіаційних накладних, коносаментів тощо), які відображають шлях прямування вантажу від пункту його відправлення до пункту його призначення.

Такими документами можуть бути:

- авіаційна вантажна накладна (Air Waybill);
- міжнародна автомобільна накладна (CMR);
- накладна СМГС (накладна УМВС);
- коносамент (Bill of Lading);
- накладна ЦІМ (CIM);
- вантажна відомість (Cargo Manifest).

Отже, нульова ставка ПДВ, визначена ПКУ, застосовується до операцій з постачання послуг з міжнародного перевезення вантажів по всьому маршруту перевезення вантажів у цілому, без поділу його на відрізки в межах митної території України та поза межами митної території України, за умови, що таке перевезення здійснюється в межах одного договору.

При цьому в частині *транзитного перевезення вантажів* слід ураховувати, що відповідно до пункту 197.8 статті 197 ПКУ *звільняються від оподаткування податком на додану вартість* операції з постачання послуг з перевезення (переміщення) пасажирів та вантажів транзитом через митну територію України, а також постачання послуг, пов'язаних із таким перевезенням (переміщенням), без поділу його на відрізки в межах митної території України та поза межами митної території України.

*Оподаткування ПДВ операцій з постачання нерезидентом послуг з перевезення пасажирів та вантажів на митній території України і за межами митної території України*

Згідно із ст. 185 розд. V ПКУ об'єктом оподаткування ПДВ є операції платників податку з постачання послуг, місце постачання яких розташоване на митній території України. (ст. 186 ПКУ). Місцем постачання послуг, пов'язаних із перевезенням пасажирів та вантажів, у тому числі з постачанням продовольчих продуктів і напоїв, призначених для споживання є місце фактичного постачання послуг. Особою, відповідальною за нарахування та сплату податку до бюджету в разі постачання послуг нерезидентами, є *отримувач послуг*. Ураховуючи зазначене, операція з постачання нерезидентом послуг з перевезення пасажирів та вантажів митною територією України є об'єктом оподаткування і підлягає оподаткуванню за основною ставкою ПДВ. При цьому особою, відповідальною за нарахування та сплату податку до бюджету при постачанні послуг нерезидентом, є особа, яка отримує такі послуги, якщо місце надання таких послуг знаходиться на митній території України.

Операція з постачання нерезидентом послуг з перевезення пасажирів та вантажів за межами митної території України не підпадає під визначення об'єкта оподаткування ПДВ.

*Оподаткування ПДВ інших (супутніх) послуг, пов'язаних з перевезенням товарів, вантажу*

Особливістю таких послуг є те, що вони невідривно пов'язані з товаром, який транспортується, тому їх розмежування є досить актуальним з точки зору їх оподаткування. Визначення супутніх послуг надано у податковому законодавстві.

**Супутні послуги** – це послуги, вартість яких включається відповідно до норм законодавства України з питань митної справи до митної вартості товарів, що експортуються з митної території України або імпортується на митну територію України (пп. 14.1.242. ПКУ).

Разом з тим, склад супутніх послуг передбачено лише ст. 58 Митного кодексу України, а саме нею визначено, що митною вартістю товарів, які ввозяться на митну територію України, відповідно до митного режиму імпорту, є ціна, що була фактично сплачена або підлягає сплаті за товари, скоригована на суму, у тому числі таких витрат:

- вартості робіт, пов'язаних із пакуванням;
- витрат на транспортування товарів до аеропорту, порту або іншого місця ввезення на митну територію України;
- витрат на навантаження, вивантаження та обробку товарів, пов'язаних з їх транспортуванням до аеропорту, порту або іншого місця ввезення на митну територію України;

- витрат на страхування цих товарів.

Якщо говорити про послуги, що є допоміжними у транспортній діяльності, то визначення даного поняття у ПКУ відсутнє. Можна скористатися лише п. 186.2.1 ст. 186 ПКУ містить перелік послуг, який дає уявлення про те, що може бути віднесено до такої діяльності. Зокрема, це навантаження, розвантаження, перевантаження, складська обробка товарів.

Відповідно до Методологічних основи та пояснення до позицій Класифікації видів економічної діяльності до групи «Допоміжна діяльність у сфері транспорту» входять такі класи економічної діяльності: Допоміжне обслуговування наземного транспорту; Допоміжне обслуговування водного транспорту; Допоміжне обслуговування авіаційного транспорту; Транспортне оброблення вантажів; Інша допоміжна діяльність у сфері транспорту.

Відповідно, усі види послуг, зазначені в цих категоріях, можна класифікувати як послуги, що є допоміжними в транспортній діяльності.

ПКУ (пп. 186.2.1) визначено, що *місцем постачання послуг є місце фактичного постачання послуг*, пов'язаних з рухомим майном, а саме:

- послуг, що є допоміжними у транспортній діяльності: навантаження, розвантаження, перевантаження, складська обробка товарів та інші аналогічні види послуг;
- послуг із проведення експертизи та оцінки рухомого майна;
- послуг, пов'язаних із перевезенням пасажирів та вантажів, у тому числі з постачанням продовольчих продуктів і напоїв, призначених для споживання;
- послуг із виконання ремонтних робіт і послуг із переробки сировини, а також інших робіт і послуг, що пов'язані з рухомим майном.

Тобто, оподаткування податком на додану вартість деяких послуг, що входять до переліку транспортно-експедиторських послуг, може здійснюватися за місцем фактичного постачання таких послуг.

Податкові зобов'язання з ПДВ нараховуються:

- для перевізника, виходячи з договірної вартості послуг перевезення;
- для інших учасників перевезення, виходячи з договірної вартості допоміжних у транспортній діяльності послуг, та виписує податкову накладну, яку надає експедитору.

При цьому, за отриманою податковою накладною від перевізника експедитор має право на формування податкового кредиту.

Слід зауважити, що відповідно до ч.1 ст. 96 МКУ перевантаження товарів, що переміщуються в митному режимі транзиту, з одного транспортного засобу на інший допускається з дозволу органу доходів і зборів, у зоні діяльності якого проводиться перевантаження. Якщо перевантаження може бути здійснене без порушення митних пломб та інших засобів забезпечення ідентифікації, таке перевантаження допускається без дозволу, але з попереднім інформуванням органу доходів і зборів

#### **5.4. Особливості обліку транспортно-експедиторської діяльності**

Як уже зазначалось вище, відповідно до Закону України «Про транспортно-експедиторську діяльність», Цивільного кодексу, Господарського кодексу, експедитор надає клієнту послуги з організації перевезення вантажу за дорученням клієнта і за його рахунок. Тобто, експедитор отримує від клієнта два види перерахувань: винагороду експедитора, яка є оплатою наданих експедитором послуг, та кошти для оплати послуг третіх осіб.

Бухгалтерський облік на підприємствах транспортно-експедиторської діяльності ведеться за загальними правилами, встановленими Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» та П(С)БО.

Оскільки експедитор є посередником між клієнтом і третіми особами, зокрема, перевізниками, в його обліку доходи і витрати відображаються з певними особливостями.

П (С)БО15 «Дохід» та НП(С)БО 1 визначено, що 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 оцінку доходу може бути достовірно визначено.

Отже, відповідно до ЗУ «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» та П(С)БО :

- активи – ресурси, контрольовані підприємством у результаті минулих подій, використання яких, як очікується, приведе до отримання економічних вигод у майбутньому;
- зобов'язання – заборгованість підприємства, яка виникла внаслідок минулих подій і погашення якої в майбутньому, як очікується, призведе до зменшення ресурсів підприємства, що втілюють у собі економічні вигоди;
- власний капітал – частина в активах підприємства, що залишається після вирахування його зобов'язань.

Таким чином, сума коштів, отримана експедитором для оплати послуг третіх осіб, залучених для виконання договору транспортного експедирування, не відображається у складі доходів, оскільки відсутнє збільшення власного капіталу. У випадку оплати послуг експедитора авансом або у вигляді передоплати такі суми також не визнаються доходами.

Зроблений висновок підтверджується П(С)БО 15, яким передбачено, що не визнаються доходами, зокрема, такі надходження від інших осіб:

- сума надходжень за договором комісії, агентським та іншим аналогічним договором на користь комітента, принципала тощо;
- сума попередньої оплати продукції (товарів, робіт, послуг);
- сума авансу в рахунок оплати продукції (товарів, робіт, послуг);
- надходження, що належать іншим особам.

Тобто, визнання доходу експедитором в розмірі плати за експедиторські послуги здійснюється після надання послуг замовнику (клієнту), яке оформлюється двостороннім актом наданих послуг.

Облік коштів, отриманих від клієнта на виконання договору транспортного експедирування, здійснюється на субрахунку 685 «Розрахунки з іншими кредиторами».

Відповідно до П(С)БО16 «Витрати», витратами звітного періоду визнаються або зменшення активів, або збільшення зобов'язань, що призводить до зменшення власного капіталу підприємства (за винятком зменшення капіталу внаслідок його вилучення або розподілу власниками), за умови, що ці витрати можуть бути достовірно оцінені.

Отже, витрати, пов'язані з проведенням взаєморозрахунків із третіми особами, зокрема, за надання послуг перевізником, не визнаються витратами у експедитора, так як перерахування коштів третім особам не впливає на власний капітал. Пов'язано це з тим, що такі послуги експедитор замовляє за дорученням і за рахунок клієнта. Такий висновок підтверджується також положеннями п. 9 П(С)БО 16. Відповідно, саме у клієнта виникають витрати щодо таких послуг.

Дохід від наданих послуг експедитор відображає на субрахунку **703** «Дохід від реалізації робіт і послуг», а собівартість наданих послуг - на субрахунку **903** «Собівартість реалізованих робіт і послуг».

Якщо експедитор укладає окремі договори з надання деяких видів транспортно-експедиторських послуг з третіми особами, то отримані від перевізника послуги відображають записом: дебет субрахунку **685** «Розрахунки з іншими кредиторами» та кредит субрахунку **377** «Розрахунки з іншими дебіторами».

Порядок відображення господарських операцій в бухгалтерському обліку експедитора наведемо у вигляді табл.5.1:

Таблиця 5.1

*Кореспонденція рахунків з обліку надання транспортно-експедиторських послуг*

№ з/п	Зміст операції	Бухгалтерський облік	
		Дебет	Кредит
1	Отримання коштів від клієнта на виконання договору транспортного експедирування	31	685
2	Нарахування податкових зобов'язань з ПДВ з вартості послуг	643	641
3	Оплата експедитором послуг третіх осіб, зокрема, перевізника	377	31
4	Відображення податкового кредиту з ПДВ з вартості послуг	641	644
5	Оплата послуг з охорони вантажу під час його перевезення територією України, які надаються резидентом – платником ПДВ	377	31
6	На дату передоплати відображаємо податковий кредит (за наявності податкової накладної)	641	644
8	Відображення за фактом надання послуг заліку заборгованостей перед третіми особами – перевізником і охоронною організацією – резидентом	685	377
9	Закрито розрахунки з ПДВ (послуги з охорони вантажу та перевізника)	644	643
10	За фактом надання транспортно-експедиторських послуг (складено акт наданих послуг) відображено у складі доходу винагороду експедитора	36	703
11	Нарахування податкових зобов'язань з ПДВ із суми винагороди	703	641
12	Списання доходу на фінансовий результат	703	791
13	Списання власних витрат експедитора на виконання договору (собівартості наданих послуг)	903	23
14	Списання витрат на фінансовий результат	79	903
15	Залік заборгованостей перед клієнтом за надані послуги	685	36

**Приклад 1.** Підприємство "Зоря-Транс", платник ПДВ та податку на прибуток на загальних засадах, за договором надає транспортно-експедиційні послуги в межах митної території України. При цьому за дорученням клієнта для перевезення залучається третя сторона – перевізник (платник ПДВ та платник податку на прибуток на загальних засадах). Загальна вартість транспортно-експедиторських послуг становить 132000 грн. (з ПДВ) При цьому вартість послуги з перевезення 120000 грн. (з ПДВ), а експедиторських послуг – 12000 грн. (з ПДВ). За послуги було здійснено передоплату в повному обсязі. Облік операцій наведено в таблиці 5.2.

Таблиця 5.2

№ з/п	Зміст господарської операції	Бухгалтерський облік		
		Дебет	Кредит	Сума, грн.
1	2	3	4	5
1	Отримано кошти від клієнта за транспортно-експедиційні послуги	311	681	132000,00
2	Нараховано податкове зобов'язання з ПДВ	643	641	22000,00
3	Підприємству "Зоря-Транс" надано третьою стороною послуги з перевезення	685	377	100000,00
4	Відображено податковий кредит з ПДВ за послугами з перевезення	641	377	20000,00
5	Надано клієнту транспортно-експедиційні послуги та послуги з перевезення	361 681	703 685	12000,00 100000,00
6	Розрахунки з ПДВ за наданими послугами з транспортного експедирування та послуг з перевезення	703 681	643 643	2000,00 20000,00
7	Здійснено взаємозалік заборгованостей на суму експедиторських послуг	681	361	12000,00
8	Сплачено за послуги з перевезення	377	311	120000,00

### Облік у клієнта (замовника)

Запаси, або інші ТМЦ, як правило придбаваються для використання для власних потреб. У такому випадку, собівартість придбаних та реалізованих товарів формується відповідно до ціни їх придбання з урахуванням ввізного мита і витрат на доставку та доведення їх до стану, придатного для продажу (П(С)БО 9; 7). Згідно з п. 9 П(С)БО 9 вартість транспортно-експедиторських послуг включається до складу собівартості придбаних запасів.

Якщо клієнт продає запаси, то вартість транспортно-експедиторських послуг включається до ціни їх продажу, і відноситься до витрат на збут, рахунок 93 «Витрати на збут». Тобто покупець оплачує вартість товару, крім того оплачує окремо вартість транспортно-експедиторських послуг.

У цій ситуації покупець окремо оплачує послуги доставки клієнту, який для їх реалізації звертається до експедитора. Останній їх може виконати сам або винайняти перевізника.

**Приклад 2.** Підприємство «Ватра», яке виступає клієнтом (замовником) у договорі транспортного експедирування, перерахувало експедитору (підприємство «Зоря») 14 400 грн. Плата за послуги експедитора становить 2400 грн. (у тому числі ПДВ - 400 грн.). Витрати на оплату третьої сторони (підприємства «Сяйво»), яка надає послуги з перевезення, - 12 000 грн. (у тому числі ПДВ - 2000 грн.)

Клієнт, експедитор та перевізник є платниками ПДВ і податку на прибуток. Доставлені клієнту запаси (товари) використовуватимуться у власній господарській діяльності (табл.5.3).

Таблиця 5.3

№ з/п	Зміст господарської операції	Бухгалтерський облік		
		дебет	кредит	сума, грн.
1	2	3	4	5
<b>В обліку клієнта (підприємство «Ватра»)</b>				
1	Перераховано кошти експедитору (12 000 грн. + 2400 грн.)	371	311	14 400
2	Відображено податковий кредит з ПДВ (2000 грн. + 400 грн.)	641	644	2400
3	Отримано послуги від експедитора (10 000 грн. + 2000 грн.)	28	685	12 000
4	Закрито розрахунки з ПДВ за отриманими послугами (2000 грн. + 400 грн.)	644	685	2400
5	Зараховано кредиторську заборгованість за отриманими послугами з дебіторською заборгованістю за здійсненою передоплатою	685	371	14 400
<b>В обліку експедитора (підприємство «Зоря»)</b>				
6	Отримано кошти від клієнта	311	681	14 400
7	Нараховано податкове зобов'язання з ПДВ (2000 грн. + 400 грн.)	643	641	2400
8	Отримано від підприємства «Сяйво» послуги з перевезення	685	377	10 000
9	Відображено податковий кредит з ПДВ	641	377	2000
10	Надано послуги клієнту в частині: плати за власні послуги; витрат на оплату третіх осіб (перевізника — підприємства «Сяйво»)	361 681	703 685	2400 10 000
11	Закрито розрахунки з ПДВ за наданими послугами в частині: плати за власні послуги; витрат на оплату третіх осіб (перевізника — підприємства «Сяйво»)	703 681	643 643	400 2000
12	Зараховано кредиторську заборгованість за отриманою передоплатою з дебіторською заборгованістю за наданими послугами	681	361	2400
13	Перераховано кошти перевізнику (підприємству «Сяйво»)	377	311	12 000

### **Питання для самоконтролю**

1. Яким законодавчим актом регламентована транспортно-експедиторська діяльність?
2. Що таке транспортно-експедиторські послуги та який їх склад?
3. Яким законодавчим актом регламентовано операції з транзиту вантажів?
4. Що є об'єктом оподаткування податком на прибуток від транспортно-експедиторської діяльності?
5. Що включається до складу доходів і які особливості їх обліку в транспортно-експедиторських компаній?
6. Що включається до складу витрат транспортно-експедиторських компаній і які є особливості їх обліку?
7. Що таке сунутні послуги при наданні послуги транспортування?

8. *Яка ставка податку на прибуток від транспортно-експедиторської діяльності ?*
9. *Як визначається місце та дата надання транспортно-експедиторських послуги?*
10. *Як нараховуються податкові зобов'язання з ПДВ для перевізника та інших учасників перевезення ?*
11. *Хто дає дозвіл на перевантаження товарів, що переміщуються в митному режимі транзиту ?*
12. *Що є об'єктом оподаткування з податку на додану вартість, створеного у сфері транспортної діяльності ?*
13. *Яка ставка податку на додану вартість застосовується при оподаткуванні транспортно-експедиторської діяльності ?*
14. *Які пільги застосовуються з податку на додану вартість при оподаткуванні транспортно-експедиторської діяльності та залежно від чого?*
15. *Які податки і збори сплачують транспортно-експедиторські компанії ?*
16. *Які нормативно-правові акти, закони регулюють питання обліку транспортно-експедиторської діяльності?*
17. *Назвіть П(С)БО що визначають склад доходів та витрат ТЕК.*
18. *Які є особливості організації обліку транспортно-експедиторських компаній?*
19. *Яка структура доходів у транспортно-експедиторських компаній ?*
20. *Яка структура витрат у транспортно-експедиторських компаній ?*
21. *Що включається до собівартості послуги з транспортного експедирування ?*
22. *Які бухгалтерські проведення складаються при наданні послуг вітчизняним замовникам ?*
23. *Які бухгалтерські проведення складаються при наданні послуг закордонним замовникам ?*
24. *Які особливості відображення в обліку при реалізації послуг транспортного експедирування із залученням третіх осіб ?*
25. *Як визначається фінансовий результат від реалізації послуг ?*
26. *Як оподатковується прибуток ТЕК ?*



## ТЕМА 6

### ОСОБЛИВОСТІ ОБЛІКУ ТА ОПОДАТКУВАННЯ ТУРИСТИЧНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ

- 6.1. Особливості туристичної діяльності та її законодавче та державне регулювання.
- 6.2. Порядок оподаткування туроператорської та турагентської діяльності ПДВ.
- 6.3. Особливості оподаткування податком на прибуток іншими податками та зборами турагентів та туроператорів.
- 6.4. Облік туристичної діяльності.

#### 6.1. Особливості організації туристичної діяльності та її державне регулювання

Однією з найбільш перспективних галузей світової економіки, що істотно впливає на соціально-економічний розвиток кожної країни, є туристична сфера, яка має тісні взаємозв'язки практично з усіма видами економічної діяльності та підвищує рівень зайнятості, адже кожен десятий працівник у світі зайнятий у сфері надання туристичних послуг.

В Україні існують усі передумови для розвитку туристичної сфери. Зручне географічне розташування, сприятливий клімат, різноманітний рельєф, унікальне поєднання природно-рекреаційних ресурсів, культурно-історичної спадщини, розгалуження санаторно-курортної бази – усі ці фактори зумовлюють конкурентні переваги України в пропозиції туристичного продукту.

Держава проголошує туризм одним з пріоритетних напрямів розвитку економіки та культури і створює умови для туристичної діяльності.

#### Реалізація державної політики в галузі туризму здійснюється шляхом:

- визначення і реалізації основних напрямів державної політики в галузі туризму, пріоритетних напрямів розвитку туризму;
- визначення порядку класифікації та оцінки туристичних ресурсів України, їх використання та охорони;
- спрямування бюджетних коштів на розробку і реалізацію програм розвитку туризму;
- визначення основ безпеки туризму;
- нормативного регулювання відносин у галузі туризму (туристичного, готельного, екскурсійного та інших видів обслуговування громадян);
- ліцензування в галузі туризму, стандартизації і сертифікації туристичних послуг, визначення кваліфікаційних вимог до посад фахівців туристичного супроводу, видачі дозволів на право здійснення туристичного супроводу та ін.

#### Основними пріоритетними напрямками державної політики в галузі туризму є:

- удосконалення правових засад регулювання відносин у галузі туризму;
- забезпечення становлення туризму як високорентабельної галузі економіки України;
- заохочення національних та іноземних інвестицій у розвиток індустрії туризму, створення нових робочих місць;
- розвиток в'їзного та внутрішнього туризму, сільського, екологічного (зеленого) туризму;
- розширення міжнародного співробітництва, утвердження України на світовому туристичному ринку;
- створення сприятливих для розвитку туризму умов шляхом спрощення та гармонізації податкового, валютного, митного, прикордонного та інших видів регулювання тощо.

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

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

Крім цього, Кабінетом Міністрів України визначається перелік туристичних послуг, що підлягають обов'язковій **сертифікації** стосовно безпеки для життя та здоров'я людей, захисту їх майна та охорони довкілля.

З метою забезпечення прав та законних інтересів громадян - споживачів туристичних послуг туроператор та турагент, відповідно до вимог закону про туризм, зобов'язані здійснити **фінансове забезпечення** своєї цивільної відповідальності (гарантією банку або іншої кредитної установи) перед туристами.

Туроператор для покриття своєї відповідальності за збитки, що можуть бути заподіяні туристу в разі виникнення обставин його неплатоспроможності чи внаслідок порушення процесу про визнання його банкрутом, які пов'язані з необхідністю покриття витрат туриста з його повернення в місце постійного проживання (перебування), відшкодування вартості ненаданих послуг, передбачених договором, повинен надати підтвердження фінансового забезпечення своєї відповідальності (гарантію банку або іншої кредитної установи) перед туристом, в становленому порядку.

Мінімальний розмір фінансового забезпечення **туроператора** має становити суму, еквівалентну **не менше ніж 20000 євро**. Розмір фінансового забезпечення туроператора, який надає послуги виключно з **внутрішнього та в'їзного туризму**, має становити суму, еквівалентну **не менше ніж 10000 євро**. Мінімальний розмір фінансового забезпечення **турагента** має становити суму, еквівалентну **не менше ніж 2000 євро**.

Однією з вимог до здійснення туристичної діяльності є наявність у керівника – юридичної особи як турагентства, так і його філії (якщо вона є), а також хоча б у 30 % персоналу, стажу роботи в туристичній галузі не менше трьох років або освіти в галузі туризму (турагент – фізособа повинна мати освіту в галузі туризму).

Туристична діяльність усіх суб'єктів регламентована низкою законодавчих та нормативних актів, а саме:

- Конституція України від 28.06.1996 р.
- Цивільний кодекс України від 16.01.2003 р. № 435-IV та Господарський кодекс України від 16.01.2003 року № 436-IV (які регулюють майнові відносини в галузі туризму, засновані на рівності, автономії волі і майновій самостійності їх учасників);
- Закон України «Про міжнародні договори» від 29.06.2004 р. № 1906-IV;
- Закон України «Про туризм» від 18.11.2003 р. № 1282-IV зі змінами та доповненнями;
- Закон України «Про ліцензування певних видів господарської діяльності» від 01.06.2000 р. № 1775-III;
- Постанова КМУ «Про затвердження Порядку відбору проектних (інвестиційних) пропозицій та інвестиційних проектів, для розроблення або реалізації яких надається державна підтримка» № 835 від 13.11.2013 р.;
- Наказ Міністерства інфраструктури України «Про затвердження Ліцензійних умов провадження туроператорської діяльності» № 465 від 10.07.2013 р.;
- інші нормативно-правові акти.

Однією зі специфічних особливостей туристичної галузі є велика кількість спеціальних визначень, термінів, без знання яких дотримуватися законодавства, правильно вести облік і здійснювати оподаткування неможливо.

Отже, Законом «Про туризм» визначені основні терміни та поняття, які використовуються в туристичному бізнесі:

**туризм** - тимчасовий виїзд особи з місця постійного проживання в оздоровчих, пізнавальних, професійно-ділових чи інших цілях без здійснення оплачуваної діяльності в місці перебування;

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

**туристичний продукт** - попередньо розроблений комплекс туристичних послуг, який поєднує не менше ніж дві такі послуги, що реалізується або пропонується для реалізації за визначеною

ціною, до складу якого входять послуги перевезення, послуги розміщення та інші туристичні послуги, не пов'язані з перевезенням і розміщенням (послуги з організації відвідувань об'єктів культури, відпочинку та розваг, реалізації сувенірної продукції тощо);

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

**Суб'єктами**, що здійснюють та/або забезпечують туристичну діяльність (далі - суб'єкти туристичної діяльності), є:

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

**туристичні агенти (далі - турагенти)** - юридичні особи, створені згідно із законодавством України, а також фізичні особи - суб'єкти підприємницької діяльності, які здійснюють посередницьку діяльність з реалізації туристичного продукту туроператорів та туристичних послуг інших суб'єктів туристичної діяльності, а також посередницьку діяльність щодо реалізації характерних та супутніх послуг і які в установленому порядку отримали ліцензію на турагентську діяльність;

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

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

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

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

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

Обов'язковою умовою здійснення туризму є **страхування туристів** (медичне та від нещасного випадку), яке забезпечується суб'єктами туристичної діяльності на основі угод із страховиками.

## **6.2.Порядок оподаткування туроператорської та турагентської діяльності податком на додану вартість**

**Особливості оподаткування ПДВ** туристичного продукту (туристичної послуги), що надаються туристичним оператором та туристичним агентом визначені статтею 207 ПКУ. Туристичний продукт, як комплекс туристичних послуг, з метою оподаткування розглядається **як єдина послуга**.

В основу оподаткування податком на додану вартість туристичного продукту відповідно до статті 207 ПКУ покладено маржинальний принцип визначення бази оподаткування, тобто базою оподаткування у туристичного оператора є **винагорода**.

**Винагорода** - будь-яка періодична (щомісячна, щоквартальна) або одноразова (річна тощо) матеріальна (грошова чи натуральна) виплата працівникам за показниками та умовами

оцінки їх виробничої, підприємницької, торговельної або комерційної діяльності, визначеними на підприємстві, фірмі, в організації.

Правила визначення такої винагороди для різних операцій визначені ст. 207 ПКУ. Отже, відповідно до ПКУ:

**Базою оподаткування** в разі проведення операцій з постачання туристичним оператором туристичного продукту (туристичної послуги), призначеного для його споживання (отримання) на території України, є **винагорода**, яка визначається як різниця між вартістю поставленого ним туристичного продукту (туристичної послуги) та вартістю витрат, понесених таким туристичним оператором внаслідок придбання (створення) такого туристичного продукту (туристичної послуги).

**Базою оподаткування** в разі проведення операцій з постачання на території України туристичним оператором туристичного продукту (туристичної послуги), призначеного для його споживання (отримання) **за межами території України**, є винагорода, яка визначається як різниця між вартістю поставленого ним туристичного продукту (туристичної послуги) та вартістю витрат, понесених таким туристичним оператором внаслідок придбання (створення) такого туристичного продукту (туристичної послуги).

**Базою оподаткування** туристичного оператора, який здійснює **посередницьку** діяльність на території України з **укладання договорів** на туристичне обслуговування з **іноземними суб'єктами** туристичної діяльності, є винагорода, яка нараховується (виплачується) йому таким іноземним суб'єктом туристичної діяльності, в тому числі шляхом надання права самостійно утримувати належну такому туроператору суму винагороди із коштів, сплачених замовником (споживачем) туристичних послуг.

**Базою оподаткування** для операцій, які здійснюються **туристичним агентом**, є винагорода, яка нараховується (виплачується) туристичним оператором, іншими постачальниками послуг на користь такого туристичного агента, у тому числі за рахунок коштів, отриманих останнім від споживача туристичного продукту (туристичної послуги).

Суми податку, сплачені (нараховані) при придбанні товарів/послуг, які включаються у вартість туристичного продукту (туристичної послуги), **не відносяться** до податкового кредиту та **не включаються** до бази оподаткування туристичного оператора.

**Датою виникнення податкових зобов'язань** у туристичного оператора при постачанні туристичного продукту (туристичної послуги) є **дата оформлення документа**, що засвідчує факт постачання туристичного продукту (туристичної послуги).

Датою виникнення права на віднесення сум податку до податкового кредиту туристичного оператора при придбанні товарів/послуг, які не включаються у вартість туристичного продукту (туристичної послуги), є дата отримання товарів/послуг, підтверджена податковою накладною.

Ставка ПДВ, що застосовується до бази оподаткування, визначена ПКУ у розмірі 20%, 0%.

### **6.3. Особливості оподаткування податком на прибуток, іншими податками та зборами турагентів та туроператорів**

Туроператори та турагенти можуть обирати будь-яку систему оподаткування, від раціонального вибору якої залежить оптимальність використання оборотних активів суб'єкта туристичної діяльності і в кінцевому варіанті його фінансовий стан.

**Туроператорами** можуть бути **лише юридичні особи**, які можуть обирати як загальну так і спрощену систему оподаткування.

При виборі загальної системи оподаткування туроператори, при наявності об'єкта оподаткування, стають платниками: податку на прибуток; податку на додану вартість; єдиного соціального внеску; податку майно, та інших податків і зборів. При виборі спеціального режиму оподаткування – єдиного податку, туроператор має право вибрати, при врахуванні встановлених податковим законодавством обмежень **лише третю групу** платників. Платники єдиного податку звільнюються від обов'язку нарахування та сплати окремих податків та зборів

(податку на прибуток, ПДФО, ПДВ (крім 3-4 групи), податку на майно, рентної плати та ін. передбачених ст.297 ПКУ).

**Турагентами** можуть бути і **юридичні особи, і підприємці**. Турагенти-підприємці, що працюють за загальною системою оподаткування, обкладаються ПДФО за правилами ст. 177 ПКУ. На практиці багато турагентів віддають перевагу бути платниками єдиного податку.

При виборі системи оподаткування актуальним є визначення обсягів доходу від туристичної діяльності, а саме – продажу туристичного продукту та туристичної послуги. виробничо-обслуговуюча діяльність туроператорів передбачає: формування (комплектацію) турів; просування турів; гуртову реалізацію турів; забезпечення обслуговування туристів у межах програми туру; контроль та оперативний супровід турів; відповідальність за виконання робіт. Підприємства-туроператори найчастіше організовують зв'язок із споживачами через турагентів, які на договірній основі отримують від туроператорів права на реалізацію сформованого турпродукту. Серед підприємств у галузі туризму туроператорів не більше ніж 5 %, турагентів - 95 %. Туристичне підприємство може бути одночасно і туроператором, і турагентом.

Турагенти виконують дві головні функції : надання інформаційних послуг; збут туристичних послуг.

За договором на туристичне обслуговування одна сторона (туроператор, який укладає договір безпосередньо або через турагента) зобов'язується надати за замовленням іншої сторони (туриста) комплекс туристичних послуг (туристичний продукт). Права й обов'язки, відповідальність сторін та інші умови договору між туроператором і турагентом визначаються відповідно до загальних положень про агентський договір, якщо інше не передбачено договором між ними, а також Законом України «Про туризм».

Згідно зі ст.297 ГКУ за агентським договором одна сторона (комерційний агент) зобов'язується надати послуги другій стороні (суб'єкту, якого представляє агент) в укладенні угод чи сприяти їх укладенню (надання фактичних послуг) від імені цього суб'єкта і за його рахунок.

Відповідно до агентського договору комерційний агент одержує агентську винагороду за посередницькі операції, здійснені ним в інтересах суб'єкта, якого він представляє, у розмірі, передбаченому договором (ст.301 ГКУ).

Якщо платник податку виступає як турагент (посередник), вчиняє дії за рахунок і в інтересах замовника, то кошти, що надійшли від продажу туристичного продукту, не є власністю такого платника і не включаються до складу доходів при визначенні об'єкта оподаткування. Аналогічно не включаються до складу витрат турагента суми, сплачені (нараховані) на користь туроператора.

Дохід від надання послуг та виконання робіт визнається за датою складення акта або іншого документа, оформленого відповідно до вимог чинного законодавства, який підтверджує виконання робіт або надання послуг. Отже, сума агентської винагороди враховується у складі доходу турагента за датою фактичного надання посередницької послуги.

Стосовно визначення об'єкта оподаткування платника податку – туроператора слід зазначити, що у складі витрат туроператора враховуються суми будь-яких витрат, пов'язаних безпосередньо зі здійсненням туристичної діяльності та інших супутніх видів господарської діяльності, з урахуванням суми винагороди, сплаченої туроператором турагенту, за умови підтвердження таких витрат актом виконаних робіт.

До складу доходу туроператора при визначенні податку на прибуток включається вартість туристичного продукту, за якою його реалізовано.

Крім того, слід ураховувати, що до витрат, що формують «податкову» собівартість турпродукту, належать витрати, безпосередньо пов'язані з його створенням.

Винагорода турагенту до собівартості турпродукту не включається, а витрати на її виплату для туроператора є витратами на збут.

Таким чином, суб'єкт господарювання - платник податку на прибуток, який реалізує туристичний продукт або інші туристичні послуги, до складу податкових доходів включає

вартість послуг у повному обсязі, до складу податкових витрат - витрати, пов'язані з виконанням цих послуг.

У разі наявності в туроператора власних готелів, де він розміщує туристів у місцях тимчасового проживання, то такий туроператор виступає податковим агентом зі сплати **туристичного збору**.

**Туристичний збір** - це місцевий збір, кошти від якого зараховуються до місцевого бюджету (ст.268 ПКУ). Туристичний збір утримується при наданні послуг з тимчасового проживання (ночівлі), із зобов'язанням залишити місце перебування в зазначений строк з громадян України, іноземців, а також осіб без громадянства, які прибувають на територію адміністративно-територіальної одиниці, на якій діє рішення сільської, селищної та міської ради про встановлення туристичного збору. Ставка встановлюється у розмірі від **0,5 % до 1 %** до бази справляння збору. Базою справляння є **вартість усього періоду проживання** (ночівлі), за вирахуванням податку на додану вартість.

#### 6.4.Облік туристичної діяльності

Особливості організації обліку туристичної діяльності полягають в першу чергу у формуванні та відображенні в обліку доходів та витрат, а також інших операцій, пов'язаних їх діяльністю. Існує два основні підходи щодо дати визнання та відображення в обліку доходу турфірми. Отже, дохід туристичної фірми визнається та відображається в обліку:

- 1) або на дату надходження коштів на поточний рахунок чи в касу туристичної фірми в оплату за турпродукт (послугу);
- 2) або за датою закінчення туру.

Для обліку доходів туристична компанія використовує рахунок 703 «Дохід від реалізації робіт, послуг».

Облік витрат туристичної фірми ведеться згідно П(С)БО 16 «Витрати». Невеликі туристичні фірми облік витрат можуть вести лише на рахунку 23 «Виробництво», не використовуючи при цьому рахунків 92 «Адміністративні витрати» та 93 «Витрати на збут». На рахунку 23 накопичуються усі витрати пов'язані зі створенням туристичного продукту (послуги), як власні (зарплата, ЄСВ, амортизація, комунальні послуги тощо) так і отримані зі сторони (оплата послуг АТП, ресторанів, готелів, пансіонату тощо). Стосовно інших витрат, матеріальних, амортизації тощо, то вони займають невелику частку у загальних витратах турфірми, особливо у турагенціях. Собівартість реалізованих турпродукції (послуг) обліковується на рахунку 903 «Собівартість реалізованих робіт, послуг».

Якщо турфірма здійснює організацію зарубіжного та іноземного туризму, то відповідно проводить валютні операції, облік яких передбачено П(С)БО 21 «Вплив змін валютних курсів». Ще одна особливість туристичної діяльності полягає у тому, що реалізація турпродукту (послуги) здійснюється на підставі ваучера (путівки). Облік бланків ваучерів доцільно обліковувати на рахунку 209 «Інші матеріали». В практичній діяльності для обліку ваучерів можливим є використання і рахунку 351 «Еквіваленти грошових коштів». Бланки ваучерів турфірми часто не купують, а самі роздруковують, таким чином зменшують свої витрати. Крім цього турфірма для узагальнення інформації про неоплачені путівки використовує позабалансовий рахунок 08 «Бланки суворого обліку», а оплачені туристами ваучери на рахунку 331 (332) «Грошові документи в національній (або іноземній валюті)».

При здійсненні валютних операцій (для придбання іноземної валюти) туристична компанія використовує рахунок 333 (334) «Грошові кошти в дорозі в національній (іноземній) валюті».

Туроператор може самостійно реалізувати ваучери споживачам (туристам) або укласти договори комісії (агентські договори), доручення з турагентами – посередниками на реалізацію ваучерів. В останньому випадку, туроператор виплачує посереднику (турагенту) комісійну винагороду за реалізацію ваучерів. Сплачені турагенту кошти за реалізацію путівок туроператор обліковує на рахунку 93 «Витрати на збут».

Турагент, здійснюючи діяльність на підставі договору (доручення) туроператора, отримує дохід від реалізації турпослуги як комісійну винагороду. Кошти отримані від туристів за путівки, за вирахуванням комісійної винагороди є для турагента транзитними, які він перераховує на рахунок туроператору. Дохід, який належить туроператору турагент відображає на рахунок 703 «Дохід від реалізації робіт, послуг».

Облік доходу (комісійної винагороди), який належить турагенту, ведеться на рахунок 71 «Інший операційний дохід». Кошти, які турагент отримав за реалізовані путівки і підлягають перерахуванню туроператору відображаються у складі інших витрат операційної діяльності на рахунок 94 «Інші витрати операційної діяльності».

Документальне оформлення туристичної послуги здійснюється на підставі таких документів: договір з клієнтами; договір з підприємствами (пансіонати, АТП, ресторани, готелі тощо); туристичний ваучер (путівка); страховий поліс. Усі договори укладаються в письмовій формі. Ціна туру залежить від багатьох факторів, кількості туристів, вікового складу, виду туру.

Приклад відображення в обліку турагента реалізації путівок подано у табл. 6.1.

*Приклад 1. Турагент, діє на підставі договору комісії з туроператором, реалізуючи турпродукт туристам. За звітний період турагентом реалізовано путівок на загальну вартість 120000 грн., у тому числі ПДВ, з яких 90000 грн. (у т.ч. ПДВ -15000 грн.) вартість путівок, 30000 грн. (у т.ч. ПДВ 5000 грн.) комісійна винагорода туроператора турагенту. Витрати турагента за місяць, які не включаються до турпослуги (зарплата працівникам агенції) склали 10000 грн. І туроператор і турагент є платниками ПДВ, турагент використовує спрощену систему оподаткування (3 група).*

Таблиця 6.1

Облік реалізації путівок турагентом

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків		
		дебет	кредит	сума, грн.
1	2	3	4	5
1	Надійшла до каси турагента оплата за путівку від туриста	301	681	120000
2	Відображено в обліку ПЗ з ПДВ	643	641	20000
3	Перераховані турагентом кошти туроператору за реалізовані путівки	371	311	90000
4	Відображено ПК з ПДВ	641	644	15000
5	Відображено дохід за датою закінчення туру	361	71	30000
		361	703	90000
6	Списано суми ПЗ з ПДВ	71	643	5000
		703	643	15000
7	Перераховані кошти туроператору відображені у складі інших операційних витрат	94	631	75000
8	Списано ПК з ПДВ	644	631	15000
9	Відображено взаємозалік заборгованості з туроператором	631	371	90000
10	Відображено залік заборгованості з туристом	681	361	120000
11	Нараховані витрати турагенції (зарплата, ЄСВ)	23	66 (65)	10000
12	Списані витрати турагента на собівартість реалізації	903	23	10000
13	Списана собівартість наданих послуг на фінансовий результат	791	903	10000
14	Списані інші операційні витрати на фінансовий результат	791	94	75000
15	Списано на фінансовий результат дохід від реалізації послуг	71	791	25000
		703	791	75000
16	Визначено фінансовий результат турагента від реалізації путівок : $25000 - 10000 = 15000$	791	441	15000
17	Нараховано ЄП за ставкою 3% доходу від реалізації $25000 \times 0,03 = 750$ грн.	98	641	750
18	Сплачено до бюджету ЄП	641	311	750
19	Списано на фінансовий результат витрати з податку	791	98	750

Особливістю обліку є те, що туроператор може володіти матеріальною базою або ні. Якщо туроператор не володіє матеріальною базою, то йому необхідно укласти договори з постачальниками послуг: пансіонатами, ресторанами, готелями, перевізником тощо). Усі ці особливості впливають і на організацію обліку.

Приклади відображення в обліку реалізації туроператором путівок за наявності та відсутності власної матеріальної бази подано в табл.2 та 3.

**Приклад 2.** Туроператор реалізує турпродукт туристам (не маючи власної матеріальної бази), при цьому несе такі витрати (суми умовні):

- Придбани бланки ваучерів 240 грн., у т.ч. ПДВ.
- Вартість проживання – 300000 грн., у т.ч. ПДВ
- Вартість харчування – 120000 грн., у т.ч. ПДВ
- Вартість проїзду – 8000 грн., у т.ч. ПДВ
- Бюро екскурсій – 320 грн., у т.ч. ПДВ
- Витрати турфірми – 2500 грн.
- Виручка від реалізації туристичного продукту – 720000 грн. у т.ч. ПДВ.

Відобразити в обліку туроператора реалізацію турпродукту на умовах передоплати (табл.6.2).

Таблиця 6.2

**Облік реалізації путівок туроператором за відсутності власної матеріальної бази**

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків		
		дебет	кредит	сума, грн.
1	2	3	4	5
1	Перераховано кошти (аванс) туроператором : пансіонату, АТП, ресторану за обслуговування туристів	371	311	428320
2	Відображено в обліку ПК з ПДВ	641	644	71378
3	Придбано бланки ваучерів (путівки)	209	685	200
4	Відображено ПДВ	641	685	40
5	Оплачена вартість бланків путівок (ваучерів)	685	311	240
6	Віднесено на позабалансовий рахунок придбані бланки путівок	08	-	240
7	Списано на витрати туроператора вартість путівок (ваучерів)	23	209	200
8	Списано з позабалансового рахунку бланки путівок	-	08	240
9	Відображено доходи майбутніх періодів у сумі реалізованих путівок туристам	331	69	720000
10	Відображено заборгованість покупців перед турфірмою за реалізовані путівки	36	331	720000
11	Отримані кошти від покупців за реалізовані путівки	311	36	720000
12	Відображено ПЗ з ПДВ	643	641	120000
13	Нараховані витрати туроператора	23	66 (65)	2500
14	Списані на витрати отримані послуги від постачальників (АТП, ресторан, пансіонат)	23	631	356933
15	Списано ПК з ПДВ	644	631	71387
16	Проведено взаємозалік заборгованостей	631	371	428320
17	Відображено дохід від реалізації турпослуг	69	703	720000
18	Списано суму ПЗ з ПДВ	703	643	120000
19	Визначено чистий дохід від реалізації турпослуг і списано на фінансовий результат	703	791	600000
20	Списано собівартість наданих послуг (200+2500+356933)	903	23	359633
21	Списано собівартість на фінансовий результат	791	903	359633
22	Визначено фінансовий результат від реалізації послуг туроператором (600000-359633)	791	441	240367
23	Нараховано податок на прибуток (18%)	98	641	43266
24	Сплачено до бюджету податок на прибуток	641	311	43266
25	Списано витрати з податку на прибуток на фінансовий результат в порядку закриття рахунку	791	98	43266

Крім внутрішнього туризму туроператор може реалізувати послуги із зарубіжного туризму. Розглянемо на прикладі реалізацію туроператором турпродукту туристу через турагента.

**Приклад 3.** Туроператор «Інтертур» реалізував через турагента « Поїхали з нами» турпакет до Греції вартістю 30000 грн, у т. ч. винагорода агента - 3000 грн (у т. ч. ПДВ - 500 грн). За умовами договору з агентом суму винагороди буде перераховано окремо одразу після отримання коштів від турагента. Вартість авіаперельоту в авіакомпанії «Ренейр» до Греції становить 1000 грн. без ПДВ. Вартість путівки (проживання,



харчування) у закордонного партнера «Готель Хілларі» - 800 дол. США (за курсом НБУ 25 грн/дол. сума становитиме 20000 грн). Вартість страховки - 1000 грн. Туроператор і турагент є платниками ПДВ і платниками податку на прибуток на загальних підставах. Покажемо ці операції в обліку у туроператора у табл. 6.3.

Таблиця 6.3

**Відображення в обліку туроператора реалізації турпродукту через турагента**

№ з/п	Зміст операції	Бухгалтерський облік		Сума, грн.
		Дебет	Кредит	
1	2	3	4	5
1.	Отримано від турагента оплату за реалізований турпакет до Греції	311	685	30000
2.	Відображено суму зобов'язань з ПДВ за першою подією (30000+3000)х20/120= 5500 грн.	643	641	5500
3.	Перераховано суму винагороди турагенту, у т.ч. ПДВ	685	311	3000
4.	Включено до складу ПК суму ПДВ	641	644	500
5.	Надано звіт турагента про вартість реалізованого турпакета за 30000 грн. і відображено комісію турагента в сумі 3000 грн, що є підставою для віднесення на витрати винагороди турагента	93 644	685 685	2500 500
6.	Оплачені туроператором авіаквитки до Греції	631	311	1000
7.	Оплачено нерезиденту «Готель Хілларі» вартість путівки до Греції 800 дол.х25,0 грн. за 1 дол.=20000 грн.	632	312	800 дол. 20000 грн
8.	Перераховано вартість страховки	631	311	1000
9.	Списано на собівартість турпакета : вартість оплачених путівок авіапереліт та страхування	23 23	632 631	20000 2000
10.	Виконане зобов'язання перед туристом (надано турпослугу)	685	703	25000
11.	Відображено дохід від реалізації туру	685	703	5000
12.	Відображено суму зобов'язань з ПДВ на вартість туру	703	643	5500
13.	Відображено чистий дохід від поставки турпродукту на дату надання турпослуги 30000-5500=24500 грн.	703	791	24500
14.	Сформовано собівартість реалізованого турпродукту 20000+2000=22000 грн.	903	23	22000
15.	Собівартість поставленого турпродукту списується на зменшення доходів звітного періоду	791	903	22000
16.	Винагороду турагента (витрати на збут) списано на фінансовий результат	791	93	2500
17.	Визначено фінансовий результат від реалізації турпродукту 24500-22000=2500 грн.	791	441	2500
18.	Нараховано податок на прибуток (18%х 2500 =450)	98	641	450
19.	Сплачено податок на прибуток до бюджету	641	311	450
20.	Списано витрати з податку на прибуток на фінансовий результат	791	98	450

При бізнес-плануванні своєї діяльності турфірма для обґрунтування ефективності інвестиційних проектів здійснює розрахунок ряду показників, у тому числі беззбиткової діяльності, запасу фінансової стійкості, маржинального доходу та ін.

**Маржинальний дохід** це – загальна сума комісійної винагороди, надбавок (маржі), що покриває постійні витрати, прибуток та податкові платежі турфірми. Маржинальний дохід (Мд) визначається як правило на одного туриста

$$(M_d = C - C_6, \quad (6.1))$$

*де* **C** – ціна туру («брутто»);

**C** - обмежена собівартість туру (ціна «нетто»).

Ціна «нетто» (обмежена собівартість туру) – відбиває суму цін, розцінок та тарифів на усі види послуг, що надаються туристам, включаючи податок на додану вартість, готельний збір, митні збори, страхові платежі, трансфер.

Ціна «брутто» (повна собівартість туру) – до ціни «нетто» додаються витрати туристичних фірм, пов'язані із організацією їхньої діяльності (прибуток туроператора, усі види його податкових платежів, комісійну винагороду турагентам та іншим посередникам, сезонні та інші комерційні знижки для окремих туристів й туристичних груп, суму ПДВ).

Загальний обсяг маржинального доходу (**Мд**) туристичної фірми визначається як різниця між виручкою від реалізації (**Вр**) турпродукту (послуги) і прямими змінними витратами (**Пзв**),

$$\mathbf{Мд=Вр-Пзв, \quad (6.2)}$$

Рівень маржинального доходу це відношення величини маржинального доходу до обсягу виручки від реалізації турів помножене на 100%.

Важливим показником для турфірми є обсяг беззбиткової діяльності – показник обсягу виручки, що забезпечує беззбиткову діяльність. Цей показник є важливим в економічних дослідженнях турфірми з метою прогнозування ринкової кон'юнктури, можливого розміру маржинального доходу тощо.

Розглянемо **приклад** розрахунку вищевказаних показників.

Середня ціна туру - 5000 грн.

Прямі змінні витрати на один тур – 4000 грн.

Маржинальний дохід – 1000 грн. (з ПДВ)

Річний обсяг умовно-постійних витрат турфірми – 80000 грн.

Рівень маржинального

доходу (Рмд) у складі  $= \text{Мд} / \text{Ц} \times 100\% = 1000/5000 \times 100\% = 20\%$ .

ціни

Виручка (Вир), яка забезпечує беззбиткову діяльність турфірми:

Вир. = Пвит  $\times 1,2 \times 100 / \text{Рмд} = 80000 \times 1,2 \times 100 / 20\% = 480000$  грн.

Фізичний обсяг беззбиткової діяльності туристичної фірми складе:

$480000 \text{ грн.} / 5000 = 96 \times 5 = 480$  турів.

### **Питання для самоконтролю**

1. Яким законодавчим актом України регламентована туристична діяльність?
2. Чи підлягає туристична діяльність в Україні ліцензуванню?
3. Хто є ключовими суб'єктами туристичної діяльності?
4. Що розуміють під туроператорською діяльністю?
5. Які є основні види туроператорів і в чому їх відмінність?
6. Чи може туристична компанія бути одночасно туроператором і турагентом?
7. У чому полягають особливості оподаткування податком на додану вартість туроператорської та турагентської діяльності?
8. У чому полягають особливості оподаткування податком на прибуток туроператорської та турагентської діяльності?
9. Яким чином визначається об'єкт оподаткування у туроператора та турагента?
10. Що таке туристичний збір і хто є його платниками?
11. Хто не може бути платниками туристичного збору?
12. На якій системі оподаткування можуть знаходитись туроператори і турагенти?
13. Що є базою оподаткування ПДВ при проведенні операцій з постачання туристичним оператором туристичного продукту?
14. Які є особливості оподаткування ПДВ туристичного продукту?
15. Що є датою виникнення податкових зобов'язань з ПДВ?
16. Яка структура собівартості туристичного продукту?
17. Як визначити ціну туру і якою вона буває?
18. Яка структура непрямих умовно-постійних адміністративних витрат?
19. Що таке ціна «нетто» та ціна «брутто»?
20. Що таке маржинальний дохід туристичної фірми, як він визначається?
21. Що таке обсяг беззбиткової діяльності туристичної фірми та як він визначається?
22. Які рахунки використовують туристичні фірми для обліку доходів?
23. Які рахунки використовують туристичні фірми для обліку витрат?
24. Як визначити фінансовий результат від реалізації туристичної послуги?
25. На підставі таких документів здійснюється документальне оформлення туристичної послуги?
26. Які рахунки призначені для обліку реалізації турпродукту у туроператора?

27. Які рахунки призначені для обліку для реалізації турпродукту через турагента?  
 28. Які є особливості організації обліку в готельному бізнесі?  
 29. Як відображається в обліку турагента реалізація турпродукту?

## ТЕМА 7

### ОБЛІК ТА ОПОДАТКУВАННЯ ДІЯЛЬНОСТІ СТРАХОВИХ КОМПАНІЙ

- 7.1. Особливості та податкове регулювання діяльності страхових компаній.  
 7.2. Порядок оподаткування страхових компаній податком на прибуток та ПДВ.  
 7.3. Облік доходів, витрат та результатів діяльності страхових компаній.

#### 7.1. Особливості та податкове регулювання діяльності страхових компаній

Страхові компанії на сьогодні відіграють важливу роль на фінансовому ринку України, на їх долю припадає більше 20% від загальної чисельності фінансових установ.

**Фінансова установа** це - юридична особа, яка надає одну чи декілька фінансових послуг та внесена до відповідного реєстру в порядку, установленому законом.

**До фінансових установ відносяться** : страхові компанії; кредитні установи; ломбарди; довірчі товариства; недержавні пенсійні фонди (НПФ); адміністратори НПФ; інші фінустанови. Усі перераховані фінансові компанії мають виключний вид діяльності- надання фінансових послуг.

**Фінансові послуги** – це операції з фінансовими активами, що здійснюються в інтересах третіх осіб за власний рахунок чи за рахунок цих осіб, а у випадках, передбачених законодавством, - і за рахунок залучених від інших осіб фінансових активів, з метою отримання прибутку або збереження реальної вартості фінансових активів.

Найбільш поширеними фінансовими установами в Україні є **страхові компанії** – спеціалізовані інститути, що виконують функції страхування, тобто за рахунок підприємств, організацій, установ, населення формують цільові грошові фонди та здійснюють виплати з них за настання певних подій (страхових випадків). Мобілізація коштів страховими компаніями здійснюється залученням страхових внесків від юридичних та фізичних осіб на підставі укладених з ними угод. Страхові компанії спеціалізуються на таких видах страхування: майновому, особистому, страхуванні відповідальності чи перестрахованні.

Важливим фактором впливу на діяльність фінансових компаній є податкове регулювання. **Податкове регулювання** – це механізм економічного впливу на суспільне виробництво, його структуру, динаміку, розміщення тощо. З їх допомогою можна стимулювати або, навпаки, обмежувати ділову активність, а отже, і розвиток тих чи інших галузей економічної діяльності.

Система оподаткування страховиків істотно відрізняється від системи, прийнятої для типового господарського товариства, що пов'язано з її особливим статусом. Страховими компаніями, які мають право здійснювати страхову діяльність на території України, є:

- ✓ фінансові компанії, які створені у формі акціонерних, повних, командитних товариств або товариств з додатковою відповідальністю згідно із ЗУ «Про господарські товариства», з урахуванням того, що учасників кожної з таких фінансових установ повинно бути не менше трьох, а також одержали у встановленому порядку ліцензію на здійснення страхової діяльності;
- ✓ зареєстровані Уповноваженим органом відповідно до ЗУ «Про господарські товариства» та законодавства України постійні представництва у формі філій іноземних страхових компаній, які також одержали у встановленому порядку ліцензію на здійснення страхової діяльності.

Страховиками-нерезидентами вважаються фінансові установи, що створені та мають ліцензію на провадження страхової діяльності відповідно до законодавства тих іноземних держав, у яких вони зареєстровані.

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

Важливим напрямком діяльності на переважній більшості страхових ринків економічно розвинених країн є страхування життя. Потреба розвивати його існує і в Україні. Страхування життя належить до виняткової діяльності компаній зі страхування життя (лайфових компаній). Відповідно до Закону «Про страхування» страховики, які отримали ліцензію на страхування життя, не мають права займатися іншими видами страхування. Особливістю цієї сфери є поєднання в її рамках усіх видів страхування, що пов'язані зі страховим захистом життя й здоров'я особи, а також додатковим пенсійним забезпеченням.

## **7.2. Порядок оподаткування страхових компаній податком на прибуток та ПДВ**

Порядок оподаткування страхової діяльності з моменту прийняття ПКУ неодноразово змінювався. На сьогодні особливості оподаткування податком на прибуток страховика визначені статтею 141.1 ПКУ.

Головною особливістю оподаткування страхових компаній податком на прибуток є окреме оподаткування цим податком страхової діяльності, фінансової діяльності та іншої господарської діяльності страхової компанії. Окреме оподаткування не тільки з огляду на визначення окремої бази оподаткування прибутку від кожного із зазначених видів діяльності, але й з огляду на зовсім різну концепцію оподаткування податком на прибуток **страхової і нестрахової діяльності страховика**.

Особливістю є ще й те, що страхові операції по-різному оподатковуються у страховиків, що здійснюють загальне (ризикове) страхування і у страховиків, що здійснюють страхування життя.

Для страхових компаній, що здійснюють **загальне (ризикове) страхування**, об'єктом оподаткування є дохід, який оподатковується за ставкою у розмірі **3 %**.

В той же час законодавство передбачає можливість застосування **«нульової»** ставки податку при оподаткуванні доходів, отриманих за договорами **довгострокового страхування життя**, які носять накопичувальний характер.

Під **договором довгострокового страхування життя** розуміють договір страхування життя строком на 10 років і більше, який містить умову сплати страхових премій протягом не менше як 5 років та передбачає страхову виплату, якщо застрахована особа дожила до закінчення строку дії договору або досягла віку, визначеного договором. Такий договір не може передбачати часткових виплат протягом перших 10 років його дії, крім тих, що проводяться у разі настання страхових випадків, пов'язаних із смертю застрахованої особи або нещасним випадком чи хворобою застрахованої особи, що призвели до повної стійкої втрати нею працездатності.

У разі порушення зазначених вимог договору довгострокового страхування, в тому числі у разі його дострокового розірвання протягом визначеного законодавством граничного строку, доходи, одержані страховиком за таким договором, оподатковуються за ставкою 3% у податковому періоді, в якому відбувся факт такого порушення, з нарахуванням пені на суму такого доходу, розрахованої з початку податкового періоду, наступного за податковим періодом, на який припадає отримання таких доходів страховиком, до дня їх включення до доходу такого страховика.

Прибуток від нестрахової (інвестиційної, фінансової, іншої господарської) діяльності оподатковується в усіх страховиків в загальному порядку — за ставкою **18 %** (2017 р.) від суми прибутку. Цей прибуток обчислюється зменшенням доходу звітного періоду від нестрахових операцій на суму відповідних витрат при їх здійсненні. В якості таких нестрахових операцій можуть виступати операції з цінними паперами; операції з оперативного лізингу, оренди землі

та приміщень; операції від торгівлі борговими зобов'язаннями і вимогами; операції з валютними цінностями, основними фондами і нематеріальними активами тощо.

Отже, страховики сплачують податок на прибуток за ставкою **18%** та податок на дохід за ставками **3%** і **0%** за договорами довгострокового страхування життя, договорами добровільного медичного страхування та договорами страхування у межах недержавного пенсійного забезпечення, зокрема договорів страхування додаткової пенсії.

**Об'єкт оподаткування** страховика, до якого застосовується ставка **3%** і **0%** розраховується як сума страхових платежів, страхових внесків, страхових премій, нарахованих за договорами страхування і співстрахування. При цьому страхові платежі, страхові внески, страхові премії за **договорами співстрахування** включаються до складу об'єкта оподаткування страховика тільки в розмірі його **частки страхової премії**, передбаченої договором співстрахування.

Страхові платежі, страхові внески, страхові премії за договорами **перестраховування** до об'єкта оподаткування, до якого застосовується ставка **3%** і **0%** **не включаються**.

**Фінансовий результат до оподаткування страховика, відповідно до ПКУ, може збільшуватись (або зменшуватись) на позитивну (або від'ємну) різницю: між приростом (убутком) сформованих у відповідному звітному періоді відповідно до НП(С)БО та/або МСФЗ страховими резервами (технічними, математичними, належних виплат страхових сум та іншими, формування яких передбачено законодавством у сфері страхування, крім тих, що не впливають на формування фінансового результату до оподаткування страховика) (за вирахуванням частки участі перестраховика в страхових резервах) та приростом (убутком) відповідних резервів, розрахованих за методикою, визначеною уповноваженим органом, що здійснює державне регулювання у сфері ринків фінансових послуг, за погодженням з центральним органом виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну фінансову політику (за вирахуванням частки участі перестраховика в страхових резервах).**

#### **Особливості оподаткування нерезидентів**

При оподаткуванні податком на прибуток **нерезидентів** ПКУ (ст.141.4) передбачені певні особливості. Доходи, отримані нерезидентом із джерелом їх походження з України, оподатковуються в порядку і за ставками, визначеними статтею 141.4.5 ПКУ. Такими доходами страховика є: внески та премії на страхування або перестраховування ризиків в Україні (у тому числі страхування ризиків життя) або страхування резидентів від ризиків за межами України.

ПКУ передбачено, що страховики або інші резиденти, які здійснюють страхові платежі (страхові внески, страхові премії) та страхові виплати (страхові відшкодування) у межах договорів страхування або перестраховування ризиків, у тому числі страхування життя на користь нерезидентів, зобов'язані **оподатковувати** суми, що перераховуються, таким чином:

- 1) у межах договорів із обов'язкових видів страхування, за якими страхові виплати (страхові відшкодування) здійснюються на користь фізичних осіб - нерезидентів, а також за договорами страхування у межах системи міжнародних договорів «Зелена карта», а також за договорами страхування пасажирських перевезень цивільної авіації - за ставкою **0 відсотків**;
- 2) у межах договорів страхування ризиків за межами України, за якими страхові виплати (страхові відшкодування) здійснюються на користь нерезидентів, крім ризиків, зазначених в абзаці другому цього пункту, - за ставкою **4 відсотки** суми, що перераховується, за власний рахунок страховика у момент здійснення перерахування такої суми;
- 3) під час укладання договорів страхування або перестраховування ризику безпосередньо із страховиками та перестраховиками-нерезидентами, рейтинг фінансової надійності (стійкості) яких відповідає вимогам, установленим національною комісією, що здійснює державне регулювання у сфері ринків фінансових послуг (у тому числі через або за посередництвом перестрахових брокерів, які в порядку, визначеному такою національною комісією, підтверджують, що перестраховування здійснено в перестраховика, рейтинг фінансової надійності (стійкості) якого відповідає вимогам, установленим зазначеною національною комісією), а також під час укладання договорів перестраховування з

обов'язкового страхування цивільної відповідальності оператора ядерної установки за шкоду, яка може бути заподіяна внаслідок ядерного інциденту, - за ставкою **0 відсотків**;

- 4) в інших випадках, ніж зазначені в пунктах 1-3, - за ставкою **12 відсотків** суми таких платежів (виплат) за власний рахунок у момент здійснення перерахування таких виплат.

#### **Оподаткування страхових компаній ПДВ**

Порядок оподаткування страхових компаній **ПДВ** визначено підпунктом 196.1.3, розд. V ПКУ. Відповідно до п. 196.1.3 операції з надання послуг із страхування, співстрахування або перестрахування особами, які мають ліцензію на здійснення страхової діяльності відповідно до закону, а також пов'язаних з такою діяльністю послуг страхових (перестрахових) брокерів та страхових агентів **не є об'єктом оподаткування**.

Оскільки надання послуг із страхування і перестрахування не є об'єктом оподаткування, то і виплата страхових платежів також не є об'єктом оподаткування ПДВ. Операція з отримання таких страхових платежів чи операція з їх виплати не змінює суму податкового кредиту або податкових зобов'язань ані у застрахованої особи, ані у страхової компанії (страховика).

### **7.3.Облік доходів, витрат та результатів діяльності страхових компаній**

Специфіка діяльності страхових компаній впливає на особливості організації обліку, застосування рахунків бухгалтерського обліку, структуру доходів, витрат та формування фінансових результатів, тощо.

Для відображення в обліку операцій з основної діяльності страхових компаній використовуються специфічні рахунки та субрахунки (додаток 1).

#### **Облік доходів від страхової діяльності**

**До доходів від страхової діяльності належать:**

- зароблені страхові платежі;
- комісійні винагороди за перестрахування;
- частки від страхових сум та страхових відшкодувань, сплачені перестраховиками;
- повернені суми із централізованих страхових резервних фондів;
- повернені суми технічних резервів, інших, ніж резерв незароблених премій.

Згідно Положення (стандарту) бухгалтерського обліку доходи від страхової діяльності відображаються у складі доходів від операційної діяльності.

**Страхові платежі** - це основне джерело грошових надходжень страхових компаній. Страхові платежі поділяють на:

- зароблені;
- незароблені.

**Зароблені страхові платежі** – це частка від сум надходжень страхових платежів, що відповідає страховим ризикам, які минули повністю або частково на звітну дату. Зароблені страхові платежі з видів страхування інших, ніж страхування життя, визначаються за формулою:

$$Зп = П + Рп - Рк \quad (7.1)$$

де, Зп – зароблені страхові платежі;

Рп – резерв незароблених премій на початок розрахункового періоду за мінусом частки перестраховиків;

Рк – резерв незароблених премій на кінець розрахункового періоду, збільшений на величину частки перестраховиків;

П – сума надходжень страхових платежів у розрахунковому періоді за мінусом сум, сплачених перестраховикам.

Для обліку надходження страхових платежів призначений синтетичний рахунок 76 «Страхові платежі» (пасивний). За **кредитом** рахунку 76 відображається сума надходжень страхових платежів, а за **дебетом** - повернення страховальникам страхових платежів.

Для обліку розрахунків з надходження страхових платежів використовують рахунок 36 «Розрахунки із покупцями та замовниками». Відображення в бухгалтерському обліку належних

страхових платежів залежить від визначених договором страхування умов сплати страхувальником страхових платежів і набрання чинності договору страхування.

Таблиця 7.1

## Облік розрахунків за нарахованими та отриманими страховими платежами

№з/п	Зміст операцій	Дебет	Кредит
	<b>Якщо договір страхування набуває чинності з моменту внесення першого страхового платежу</b>		
1.	Сума належних страховику страхових платежів за договором страхування	363	76
2.	Сума отриманого страхового платежу	30;31	363
3.	Закриття залишку на рахунку 76 на рахунок 7031. Тому одночасно з вказаними вище проведеннями сума надходжень страхових платежів: - для усіх страхувальників крім страхування життя - для страховиків, які здійснюють страхування життя	761 762	7031 7031
	<b>Якщо договір страхування набирає чинності з зазначеної в ньому дати</b>		
1.	На суму належних страховику у звітному періоді страхових платежів (незалежно від факту оплати)	363	76
2.	Списання отриманої валової страхової премії на рахунок 7031	761	7031
	<b>У випадку отримання попередньо сплачених страхових платежів (розрахунки з отриманих авансів)</b>		
1.	На суму отриманих страхових платежів (авансів)	31	681
2.	З набранням чинності договору страхування	681	363
3.	Нарахування страхових платежів	363	76
4.	При визначенні фінансових результатів залишок на рахунку 76 підлягає закриттю на рахунок 7031	76	7031
5.	Повернені страхувальникам страхові платежі у зв'язку з: а) достроковим припиненням договору страхування: б) надмірною сплатою у період виплати страхового відшкодування:	76 76	363 301; 311

При отримання страхових платежів за участю страхових посередників (страхових агентів) розрахунки з ними здійснюються на субрахунку 364 «Розрахунки із страховими посередниками». Страховий агент, який отримав страхові платежі від страхувальників, зобов'язаний перерахувати кошти на рахунок страховика на протязі **двох робочих днів**.

Страхові платежі у страхового посередника обліковуються на субрахунках 703 «Доходи від реалізації робіт і послуг» та 704 «Вирахування з доходу» рахунку 70 «Доходи від реалізації».

Сальдо субрахунків 703 і 704 списуються в порядку закриття цих субрахунків відповідно в кредит та дебет рахунку 79 «Фінансові результати».

Облік надходження страхових платежів та виплата страхового відшкодування у випадках їхнього отримання за участю страхових посередників (страхових агентів) відображається в обліку наступними проведеннями (табл.7.2):

Таблиця 7.2

## Бухгалтерські проведення з обліку розрахунків із страхувальниками через страхових агентів (посередників)

№з/п	Зміст операцій	Дебет	Кредит
	<b>Облік страхових платежів</b>		
1.	Належні страховику страхові платежі відповідно до наданого страховим агентом звіту	364	76
2.	Водночас страхові платежі списуються для розрахунку зароблених страхових платежів	76	7031
3.	Надходження страхових платежів від страхового агента	30;31	364

4.	Належна страховому агенту комісійна винагорода обліковується страховиком у складі витрат на збут	93	364
5.	Сума отриманих страхових платежів від страхувальників - громадян	301	703
6.	Належні за договорами страхування кошти від страхувальників-юридичних осіб	363	703
7.	Надходження коштів на поточний рахунок страховика	311	363
8.	Належні до перерахування страховику кошти за договорами страхування	704	685
9.	Перерахування коштів страховику	685	31
10.	Комісійна винагорода страхового агента	685	703
11.	Утримання страхових платежів за договорами страхування відображається: а) із заробітної плати працівників страхової компанії б) із належного страхувальнику страхового відшкодування	661 904 363	76 363 76
12.	Суми страхового відшкодування, отримані посередником від страховика для виплати страхувальнику	311	703
13.	Нарахування суми належного страхувальнику страхового відшкодування	704	363
14.	Суми страхового відшкодування, перераховані страхувальнику	363	311

Бухгалтерський облік зароблених страхових платежів ведеться на рахунку 70 «Доходи від реалізації» субрахунок 703 «Зароблені страхові платежі».

Бухгалтерські проведення з обліку страхових платежів подані в табл. 7.3.

Таблиця 7.3

№з/п	Зміст операцій	Дебет	Кредит
<b>Облік страхових платежів</b>			
1.	Отримані протягом звітного періоду страхові платежі	761	703
2.	Суми часток страхових платежів, сплачених перестраховикам	703	705
3.	Результат зміни резерву незароблених премій	495 703	703 495
4.	Отримане за результатами операцій сальдо рахунку 703 (кредитове) відповідає заробленим страховим платежам і списується на рахунок 79	703	79
<b>Облік доходів від страхової діяльності</b>			
1.	Отримані комісійні винагороди за перестраховання	633	719
2.	Отримані частки від страхових сум та страхових відшкодувань за договорами перестраховання	633	719
3.	Повернені суми із централізованих страхових резервних фондів	682	719
4.	Повернені суми технічних резервів, інших, ніж резерв незароблених премій	495	719

### Облік витрат страховика

Відповідно до Закону України «Про страхування» до витрат страховика, пов'язаних з наданням страхових послуг, відносять:

- виплати страхового відшкодування та страхових сум;
- відрахування в централізовані страхові резервні фонди;
- відрахування в технічні резерви, інші, ніж резерв незароблених премій;
- витрати на здійснення страхування;
- інші витрати, що включаються до собівартості страхових послуг;

За економічним змістом усі витрати страховика можна поділити на три великі групи:

- 1) виплати страхових сум і страхових відшкодувань за договорами страхування і перестраховання;
- 2) витрати на обслуговування процесу страхування і перестраховання;
- 3) витрати на утримання страхової компанії.

Основним видом витрат страховика є виплати страхового відшкодування та страхових сум. **Страхове відшкодування** – це грошова сума, яка виплачується страховиком за умовами майнового страхування та страхування відповідальності при настанні страхового випадку. **Страхова сума** – це грошова сума, що виплачується за особистим страхуванням у разі настання страхового випадку.



Страхове відшкодування не може перевищувати розміру прямого збитку, якого зазнав страхувальник. Виплата страхових сум та страхового відшкодування здійснюється страховиком згідно з умовами договору страхування на підставі заяви страхувальника, а також страхового акту, що складається страховиком або уповноваженою особою (аварійним комісаром) у формі, що визначається страховиком.

Бухгалтерський облік виплат страхових сум та страхового відшкодування ведеться на рахунку 904 «Виплати страхових сум та страхових відшкодувань» за видами страхування. Страховики, які здійснюють страхування життя, на субрахунку 904 обліковують також повернення страхувальникам викупної суми, тобто суми, яка виплачується страховиком у разі дострокового припинення договору страхування життя. Страхові організації, які відповідно до договору перестраховування є перестраховиками, на окремому аналітичному рахунку 9042 «Страхові виплати за договорами перестраховування» відображають страхові виплати, які сплачуються перестраховальникам. У кінці місяця суми страхових виплат з кредиту субрахунку 904 відносяться у дебет рахунка 79 «Фінансові результати».

Страховики, які відповідно до страхового законодавства здійснюють обов'язкове страхування цивільної відповідальності власників транспортних засобів і є членами Моторного (транспортного) страхового бюро, повинні брати участь у створенні централізованих страхових резервних фондів: Фонду страхових гарантій та Фонду захисту потерпілих у дорожньо-транспортних пригодах (Фонду потерпілих). Внески до цих фондів страхові компанії відображають в обліку як інші витрати операційної діяльності (на субрахунку 949), а розрахунки з Моторним (транспортним) страховим бюро обліковують на субрахунку 682 «Внутрішні розрахунки». На субрахунку 949 обліковують також витрати на формування резерву збитків за відомими вимогами страхувальників (табл.4).

Витрати на обслуговування процесу страхування і перестраховування поділяють на аквізиційні, інкасаційні та ліквідаційні.

**Аквізиційні витрати** — це витрати, пов'язані із залученням нових страхувальників, укладанням нових договорів страхування (реклама, оплата послуг посередників, витрати на відрядження, виготовлення бланків страхової документації і т. ін.). Такі витрати обліковують на рахунку 93 «Витрати на збут».

**Інкасаційні витрати** — це витрати, пов'язані з обслуговуванням готівкового обігу страхових премій.

**Ліквідаційні витрати** — це витрати, пов'язані з урегулювання збитків (витрати на аварійного комісара та експертів, судові витрати, банківські, поштово-телеграфні, відрахування у резерв збитків тощо).

Таблиця 7.4

Облік страхових виплат страховиком

№з/п	Зміст операцій	Дебет	Кредит
1.	Виплати страхового відшкодування та страхових сум, здійснені страховиком за договорами страхування та перестраховування	904	30;31
2.	Сума зарахування страхових сум та страхових відшкодувань у рахунок страхових платежів	904	363
3.	Повернені від страхувальників надмірно виплачені їм страхові суми та страхові відшкодування	30,31	904
4.	Щомісячне списання сальдо з рахунку 904:		
	а) для страховиків, котрі здійснюють ризикові види страхування	791	904
	б) для страховиків, котрі займаються страхуванням життя	492	904

**Витрати на проведення страхування** – це витрати, що складають собівартість послуг страховика. Облік окремих видів цих витрат відображається такими бухгалтерськими проведеннями:

- а) нарахування зарплати працівникам апарату управління: Дт 811 Кт 661.
- б) нарахування комісійної винагороди позаштатним страховим агентам: Дт 93 Кт 364.

в) здійснення адміністративно-господарських витрат (оренда та утримання службових приміщень; канцелярські, поштові, телефонні витрати; утримання транспорту): Дт 92 Кт 803, 805 806, 631.

Витрати на здійснення страхування в розрізі окремих видів відносять на собівартість страхових послуг: Дт 903 Кт 811, 82, 831, 92, 93.

### **Облік фінансових результатів діяльності страховика**

Узагальнення інформації про фінансові результати здійснюється на рахунку 79 «Фінансові результати» ( субрахунок 791).

За кредитом рахунку 791 відображаються суми в порядку закриття рахунків обліку доходів від страхової діяльності : Дт 703;719 Кт 791.

За дебетом рахунку 791 відображаються суми в порядку закриття рахунків обліку витрат страховика : Дт 791 Кт 903;93; 904; 949.

Фінансовий результат від діяльності по страхуванню життя визначається сумою надлишку резервів довгострокових зобов'язань понад обсяги страхових зобов'язань, яка використовується у звітному періоді на власні потреби страховика.

Утворення прибутку за рахунок надлишку резервів із страхування життя відображається: Дт 492 Кт 719.

Використання суми надлишку резервів довгострокових зобов'язань відображається : Дт 719 Кт 311.

Списання в кінці звітнього періоду суми використаного прибутку в межах наявного надлишку резервів : Дт 791 Кт 719.

Доходи, отримані від інвестування коштів у вигляді банківських процентів від володіння акціями, облігаціями та іншими цінними паперами, відображаються : Дт 311 Кт 791.

Прибутки від інших операцій відображаються :

а) одержані від страхувальників надмірно виплачені їм у минулому звітному періоді страхові суми та страхові відшкодування : Дт 311 Кт 791.

б) повернені страхувальникам надмірно отримані від них страхові платежі або в разі дострокового припинення дії договору страхування, якщо такі платежі були отримані у минулому звітному періоді : Дт 791 Кт 311.

Використання прибутку страховика здійснюється за напрямками, визначеними установчими документами Сальдо рахунку 791 в порядку його закриття списується на рахунок 44 «Нерозподілений прибуток (непокритий збиток)».

### **Питання для самоконтролю**

1. До яких видів фінансових установ відносяться страхові компанії?
2. Які податки сплачують небанківські фінансові установи ?
3. Які є форми страхування?
4. Що таке страхування та перестрахування ?
5. Що таке страхові резерви і за рахунок чого вони можуть створюватись ?
6. На які види страхування необхідна ліцензія ?
7. Ким повинна бути підтверджена достовірність та повнота річного балансу і звітності страховиків ?
8. Що таке страховий платіж, страхова премія та страховий внесок ?
9. Що таке фактичний запас платоспроможності страховика і як він визначається ?
10. Визначте особливості оподаткування страхових компаній.
11. Які доходи відносять до оподатковуваних доходів страхової компанії?
12. Назвіть специфічні витрат страхової компанії ?
13. Визначте особливості оподаткування фінансової допомоги страхової компанії.
14. За якою ставкою податку на прибуток оподатковують прибуток страхової компанії?
15. Чи оподатковуються страхові компанії податком на додану вартість?
16. Які особливості страхової діяльності та організації обліку ?

17. Розкрийте загальний зміст операцій перестраховання та назвіть особливості організації їх обліку.
18. Наведіть основні бухгалтерські проведення з обліку операцій отримання та передачі ризиків у перестраховання.
19. Які спеціальні рахунки призначені для обліку страхової діяльності ?
20. Які види страхових резервів, що застосовуються в Україні ?
21. Який порядок обчислення суми резерву незароблених премій ?
22. Наведіть основні бухгалтерські проведення з обліку страхових резервів.
23. Охарактеризуйте склад специфічних витрат страховика та порядок їх визнання і відображення на рахунках.
24. Наведіть склад доходів страхової організації та охарактеризуйте порядок визначення суми зароблених страхових платежів.
25. Наведіть основні бухгалтерські проведення з обліку доходів та фінансових результатів страхової діяльності, нарахування податку на прибуток.

## ТЕМА 8

### ОБЛІК І ОПОДАТКУВАННЯ НЕПРИБУТКОВИХ ОРГАНІЗАЦІЙ

- 8.1. Неприбуткові організації та правовий статус їх пільгового оподаткування.
- 8.2. Оподаткування об'єднань співвласників багатоквартирного будинку (ОСББ).
- 8.3. Облік в неприбуткових організаціях.

#### 8.1. Неприбуткові організації та правовий статус їх пільгового оподаткування

**Неприбуткові підприємства, установи та організації** – це підприємства, установи та організації, основною метою діяльності яких є не одержання прибутку, а провадження благодійної діяльності та меценатства й іншої діяльності, передбаченої законодавством (пп. 14.1.121 ПКУ).

Неприбуткові установи та організації для отримання пільгового оподаткування повинні бути включені до Реєстру неприбуткових установ та організацій (Постанова КМУ № 440).

**До неприбуткових організацій можуть бути віднесені:**

- ✓ бюджетні установи;
- ✓ громадські об'єднання, політичні партії, творчі спілки, релігійні організації, благодійні організації, пенсійні фонди;
- ✓ спілки, асоціації та інші об'єднання юридичних осіб;
- ✓ житлово-будівельні кооперативи, дачні (дачно-будівельні), садівничі та гаражні (гаражно-будівельні) кооперативи (товариства);
- ✓ об'єднання співвласників багатоквартирного будинку, асоціації власників жилих будинків;
- ✓ професійні спілки, їх об'єднання та організації профспілок, а також організації роботодавців та їх об'єднання;
- ✓ сільськогосподарські обслуговуючі кооперативи, кооперативні об'єднання сільськогосподарських обслуговуючих кооперативів;
- ✓ інші юридичні особи, діяльність яких відповідає вимогам ПКУ.

Неприбутковим підприємством, установою та організацією є підприємство, установа та організація, що одночасно відповідає таким вимогам:

- утворена та зареєстрована в порядку, визначеному законом, що регулює діяльність відповідної неприбуткової організації;
- установчі документи якої містять заборону розподілу отриманих доходів (прибутків) або їх частини серед засновників (учасників), членів такої організації, працівників (крім оплати їхньої праці, нарахування єдиного соціального внеску), членів органів управління та інших пов'язаних з ними осіб;
- установчі документи якої передбачають передачу активів одній або кільком неприбутковим організаціям відповідного виду або зарахування до доходу бюджету у разі припинення

юридичної особи (у результаті її ліквідації, злиття, поділу, приєднання або перетворення) (крім об'єднання та асоціації об'єднань співвласників багатоквартирних будинків);

➤ внесена контролюючим органом до Реєстру неприбуткових установ та організацій.

Для застосування пільгового оподаткування неприбутковими установами та організаціями суттєве значення має їх статутна діяльність. Тобто статутні документи неприбуткових організацій повинні містити вичерпний перелік видів їх діяльності, які не передбачають одержання прибутку згідно з нормами законів, що регулюють їх діяльність.

Пільги надаються тільки з доходів цих установ та організацій від діяльності, яка властива їм як неприбутковим, а саме: коштів у вигляді цільового фінансування та цільових надходжень, безповоротної допомоги, а також пасивних доходів.

**Цільове фінансування** – це виділення фінансових ресурсів із завчасно обумовленими та затвердженими умовами їх використання. Цільове фінансування надається протягом певного періоду для досягнення визначеної мети.

**Цільові надходження** – це надходження коштів, матеріальних та нематеріальних активів цільового призначення для виконання юридичною особою - отримувачем певних завдань (реалізації програм, проектів, заходів), попередньо обумовлених з надавачем.

**Безповоротна допомога** – це передача активів та надання економічних вигод однією юридичною чи фізичною особою іншій з метою матеріально-технічної та фінансової підтримки. До складу **пасивних доходів** входять: проценти, дивіденди, роялті та інші пасивні доходи.

Неприбуткові організації можуть використовувати доходи (прибутки) виключно для фінансування видатків на утримання такої неприбуткової організації, реалізації мети (цілей, завдань) та напрямів діяльності, визначених її установчими документами.

Доходи неприбуткових релігійних організацій використовуються також для здійснення неприбуткової (добродійної) діяльності, передбаченої законом для релігійних організацій, у тому числі надання гуманітарної допомоги, здійснення благодійної діяльності, милосердя.

Слід ураховувати, що неприбуткові установи та організації можуть здійснювати господарську діяльність, яка спрямована на отримання прибутку, але в такому випадку вони будуть сплачувати податок на прибуток, отриманий від цієї діяльності на загальних підставах.

У разі недотримання неприбутковою організацією вимог ПКУ, така неприбуткова організація зобов'язана подати у строк, визначений для місячного податкового (звітного) періоду, звіт про використання доходів (прибутків) неприбуткової організації.

Податкове зобов'язання розраховується виходячи із суми операції (операцій) нецільового використання активів. Така неприбуткова організація виключається контролюючим органом з Реєстру неприбуткових установ та організацій та вважається платником податку на прибуток для цілей оподаткування з першого дня місяця, наступного за місяцем, у якому вчинено таке порушення.

За період з першого дня місяця, наступного за місяцем, у якому вчинено таке порушення, по 31 грудня податкового (звітного) року така неприбуткова організація зобов'язана щокварталу подавати до контролюючого органу податкову декларацію з податку на прибуток, сплачувати податок у строк, визначений для платників податку на прибуток.

Встановлення контролюючим органом відповідно до норм Податкового Кодексу факту використання неприбутковою організацією доходів (прибутків) для цілей інших, ніж передбачені ПКУ, є підставою для виключення такої організації з Реєстру неприбуткових установ та організацій і нарахування податкового зобов'язання з податку на прибуток підприємств, штрафних санкцій і пені відповідно до норм ПКУ. Податкові зобов'язання, штрафні санкції і пеня нараховуються, починаючи з першого числа місяця, в якому вчинено таке порушення.

## **8.2.Оподаткування об'єднань співвласників багатоквартирного будинку (ОСББ)**

Відповідно до законодавства України та концепції державної житлової політики, громадяни, громадяни – власники квартир та будинків можуть створювати об'єднання співвласників багатоквартирного будинку (ОСББ) та вступати до них.

**Об'єднання співвласників багатоквартирного будинку** – юридична особа, створена власниками для сприяння використанню їхнього власного майна та управління, утримання і використання неподільного та загального майна.

Дані об'єднання діють відповідно до Закону України «Про об'єднання співвласників багатоквартирного будинку» від 29.11.2001 р. № 2866/III та створюються для забезпечення і захисту прав його членів.

Об'єднання співвласників багатоквартирного будинку є неприбутковою організацією і не мають на меті одержання прибутку для його розподілу між членами об'єднання. Разом з тим, обов'язковою умовою присвоєння їм статусу неприбуткової організації є включення ОСББ до Реєстру неприбуткових організацій та установ в порядку, установленому законодавством України.

Від оподаткування звільняються доходи неприбуткових організацій - ОСББ, отримані у вигляді *внесків, коштів або майна*, які надходять таким неприбутковим організаціям для забезпечення потреб їх основної діяльності та у вигляді *пасивних доходів*.

До першої категорії доходів звільнених від оподаткування належать передбачені статутом і Законом про ОСББ внески членів ОСББ, субсидії на оплату житлово-комунальних послуг та компенсацій, добровільні внески юридичних і фізичних осіб на забезпечення основної діяльності ОСББ тощо.

До другої належать доходи, отримані у вигляді процентів, дивідендів, страхових виплат і відшкодувань, а також роялті.

ОСББ, яке є неприбутковою організацією, у разі перевищення загальної суми від здійснення операцій з постачання товарів/послуг протягом останніх 12 календарних місяців 1млн. грн. (без урахування ПДВ) має в обов'язковому порядку зареєструватися платником ПДВ.

У випадку встановлення ОСББ для власників *жмих і нежилих приміщень окремої плати за послуги* з перерахунку отриманих від таких власників коштів підприємствам, організаціям, що надають послуги з водо-, тепло-, газо-, електропостачання, гарячого водопостачання та інші послуги, в ОСББ *виникає об'єкт оподаткування ПДВ* виходячи з вартості утриманої плати за послугу з перерахунку коштів.

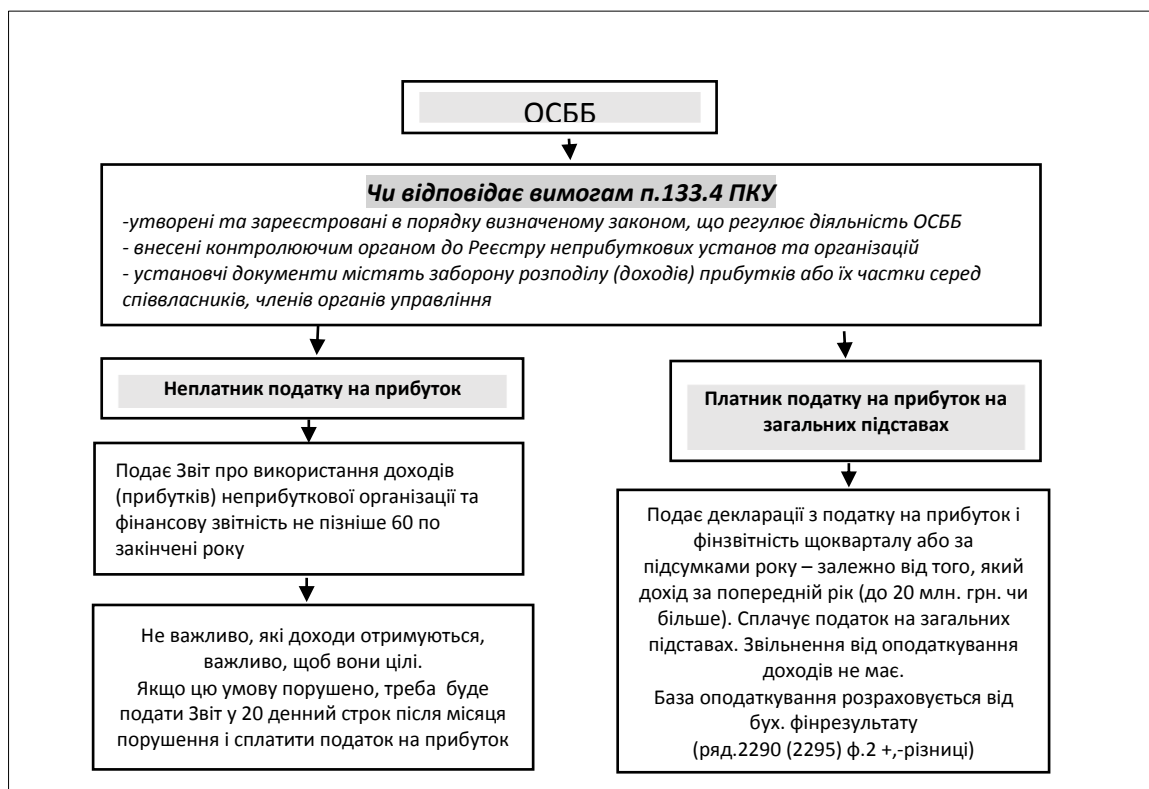
Крім того, відповідно до Закону про ОСББ об'єднання може здійснювати господарську діяльність для забезпечення власних потреб безпосередньо або шляхом укладення договорів з фізичними чи юридичними особами. Така господарська діяльність об'єднання (наприклад, здача в оренду нежитлових приміщень) підпадає під визначення об'єкта оподаткування ПДВ і підлягає оподаткуванню цим податком за ставкою **20%**.

Щодо коштів, які надходять на банківський рахунок об'єднання від власників житлових і нежитлових приміщень для компенсації витрат на утримання і ремонт приміщень або іншого майна, яке перебуває у спільній власності об'єднання, то вони не підпадають під об'єкт оподаткування ПДВ (за умови, що таку суму компенсації не встановлено та не затверджено у вигляді тарифу органом місцевого самоврядування).

Доходи об'єднання співвласників багато квартирних будинків у вигляді основних засобів, переданих їм у встановленому порядку з комунальної власності на баланс такого об'єднання, не підлягають оподаткуванню податком на прибуток за умови, що таке об'єднання внесене до Реєстру неприбуткових організацій та установ і використовує це майно для забезпечення потреб основної діяльності.

Отже, фактично будь-які надходження, отримані ОСББ - неплатником податку на прибуток, не обкладаються податком на прибуток, якщо їх буде витрачено на статутні цілі. Інформацію про доходи й витрати ОСББ зазначає у Звіті про використання доходів (прибутків) неприбуткової організації, форма затверджена наказом Мінфіну від 17.06.2016 р. № 553), який подає до органів ДФС разом із річною фінансовою звітністю не пізніше 60-ти днів за звітним роком.

Якщо ж ОСББ - платник податку на прибуток (бо не відповідає вимогам п. 133.4 ПКУ), то база оподаткування визначатиметься виходячи з бухгалтерського фінансового результату до оподаткування (його беруть із форми 2 Звіту про фінансові результати з рядка 2290 (чи з рядка



2295 - якщо збиток)), плюс/мінус різниці, які його коригують, прописані в ПКУ. Якихось звільнених від оподаткування доходів у такому випадку для ОСББ - платника податку на прибуток немає - для нього діють загальні правила.

Так, у разі порушення статутного використання доходів (прибутків) наслідки будуть такими (пп. 133.4.3 ПКУ):

- треба подати протягом 20-ти днів за місяцем порушення Звіт про використання доходів (прибутків) неприбуткової організації (за період із початку року до кінця місяця порушення) і сплатити податок від суми нестатутного (нецільового) використання;
- контролери виключать із Реєстру неприбуткових організацій;
- до кінця року щокварталу наростаючим підсумком необхідно подавати декларацію з податку на прибуток і фін звітність, а також сплатити податок на прибуток;
- з наступного року доведеться звітувати й сплачувати податок на прибуток на загальних підставах.

Узагальнимо сказане вище в схемі (рис.8.1).



**Рис. 8.1.** Схема послідовності дій ОСББ при дотриманні (чи ні) ПКУ

### 8.3.Облік в неприбуткових організаціях

Закону про бухгалтерський облік поширюється на всіх юридичних осіб, створених відповідно до законодавства України, незалежно від їх організаційно-правових форм і форм власності, а також на представництва іноземних суб'єктів господарської діяльності, що зобов'язані вести бухгалтерський облік і подавати фінансову звітність.

Оскільки **неприбуткові організації** є юридичними особами, вони **зобов'язані вести бухгалтерський облік і подавати фінансову звітність у загальноствановленому порядку** (спеціальні нормативні документи для ведення бухгалтерського обліку саме неприбутковими організаціями, відсутні). Оскільки статус «неприбуткова організація» використовується виключно в податковому обліку, він жодним чином не впливає на бухгалтерський облік таких юридичних осіб.

Але слід враховувати, що неприбутковий статус мають і бюджетні установи. Отже, там де інші, небюджетні юридичні особи мають право використовувати для ведення бухгалтерського обліку національні або міжнародні стандарти, бюджетні установи повинні вести бухгалтерський облік згідно національних стандартів в держсекторі і використовувати бюджетний План рахунків

На побудову обліку в ОСББ впливають: порядок оподаткування; склад витрат і доходів; порядок ведення розрахунків з членами об'єднання; особливості відображення окремих об'єктів обліку і господарських операцій і т. ін. Специфіка діяльності зумовлює такі основні **особливості організації бухгалтерського обліку в ОСББ:**

- 1) використання скороченого плану рахунків та деяких специфічних субрахунків;
- 2) відсутність виробництва робить недоцільним використання рахунків класу 9 «Витрати діяльності» та рахунка 23 «Виробництво» і створює умови для детального обліку витрат лише на рахунках класу 8 «Витрати за елементами»;
- 3) платежі (внески) членів об'єднання обліковують не як доходи, а як цільове фінансування;
- 4) використання спрощеної форми обліку, складання балансу та інших форм фінансової звітності за обмеженою кількістю показників.

#### **До витрат ОСББ належать:**

- 1) заробітна плата обслуговуючого персоналу і штатного керівництва об'єднання (голова правління або управитель, бухгалтер, прибиральниці, двірники і т. ін.) з нарахуваннями на соціальні заходи;
- 2) матеріальні витрати;
- 3) амортизація основних засобів (крім житлових будинків);
- 4) утримання місць загального користування;
- 5) плата банку за розрахунково-касове обслуговування;
- 6) поточний ремонт житлового будинку;
- 7) плата за обслуговування ліфтів, вивезення сміття, твердих відходів, санітарну очистку територій;
- 8) платежі комунальним підприємствам за тепло-, газо-, водопостачання і водовідведення і т. ін.

#### **Основними доходами ОСББ є:**

- 1) цільові внески членів об'єднання в межах ставок квартирної плати для відшкодування експлуатаційних витрат (витрат на утримання будинку та прибудинкової території);

- 2) цільові внески членів об'єднання понад ставки квартирної плати, встановлені загальними зборами або передбачені статутом (на конкретні заходи - ремонт під'їздів, охорону і т. ін.);
- 3) доходи від здавання в оренду приміщень та іншого майна ОСББ;
- 4) відшкодування комунальними підприємствами витрат на обслуговування внутрішньобудинкових мереж та обладнання;
- 5) відсоток зібраних коштів за комунальні послуги на покриття витрат з їх збирання, обліку та перерахування комунальним підприємствам-постачальникам послуг;
- 6) державні субсидії малозабезпеченим сім'ям;
- 7) відшкодування з бюджету пільг окремим категоріям громадян;
- 8) цільові внески не членів об'єднання, спонсорська, шефська допомога і т. ін.

Як зазначалося вище, неприбуткова організація може отримувати як цільове, так і нецільове фінансування, а також пасивні та інші доходи.

Цілі, на які повинні використовуватись кошти неприбуткової організації, зазначаються в статутних документах та кошторисі неприбуткової організації. Відповідно до Інструкції № 291, такі надходження відображаються за кредитом субрахунку **484 «Інші кошти цільового фінансування і цільових надходжень»**. За дебетом субрахунку 484 відображаються використані суми за певними напрямками, визнання їх доходом, а також повернення невикористаних сум.

Отримане цільове фінансування згідно з п. 17 П(С)БО 15 визнають доходом протягом тих періодів, в яких були визнані витрати, пов'язані з виконанням умов цільового фінансування. Відповідно до п. 18 П(С)БО 15 при отриманні фінансування на придбання капітальних інвестицій доходи визнають протягом строку корисного використання придбаних об'єктів інвестування, пропорційно сумі нарахованої амортизації. Відповідно до п. 19 П(С)БО 15 цільове фінансування для компенсації витрат (збитків), яких зазнало підприємство, визнається дебіторською заборгованістю з одночасним визнанням доходу. Що стосується невикористаного залишку цільового фінансування, то воно обліковується за кредитом рахунку 484 до того часу, поки не буде прийнято рішення про перенаправлення використання таких коштів, або про їх повернення.

Нецільове фінансування - це грошові кошти, які неприбутковій організації отримують без цільового призначення, тобто без конкретно встановлених умов їх витрачання. Згідно із П(С)БО 15 та Інструкцією № 291, їх відображають як безоплатно отримані кошти чи матеріальні цінності у загальному порядку. Тобто, як правило, визнають доходами у періоді отримання, використовуючи субрахунок **718 «Дохід від безоплатно одержаних оборотних активів»** (якщо підприємство знає куди будуть витрачені ці кошти у звітному періоді). Адже згідно з п. 19 П(С)БО 15 фінансування для надання підтримки підприємству без установлення умов його витрачання на виконання у майбутньому певних заходів визнаються дебіторською заборгованістю з одночасним визнанням доходу.

Таким чином, при отриманні саме нецільового фінансування, вважаємо, що субрахунок 484 не застосовується. Важливо, що це правило не застосовується при безоплатному отриманні ОЗ та інших необоротних активів. Так, згідно з Методичними рекомендаціями № 561, при безоплатному отриманні ОЗ має складатися проведення Дебет 10 Кредит 424.

Аналогічне проведення слід зробити і при безоплатному та нецільовому отриманні НА або інших НМА. Дохід від отримання таких активів визнаватиметься, але поступово, в сумі визнаних витрат при амортизації або вибутті цих активів.

Крім вищеперерахованих доходів, неприбутковій організації можуть отримувати пасивні доходи. Як зазначалося раніше, це грошові кошти, отримані неприбутковими організаціями у вигляді відсотків, страхових виплат, відшкодування, роялті. Правила відображення таких доходів визначені п. 20 П(С)БО 15:

- 1) відсотки визнаються доходами у тих звітних періодах, до яких вони відносяться, виходячи з бази їх нарахування і строку використання відповідних активів;
- 2) роялті фіксують у доходах за принципом нарахувань згідно з економічним змістом відповідної угоди;



3) суми страхових виплат відображають в інших доходах при визнанні страховою компанією сум відшкодування.

Неприбуткові організації можуть отримувати доходи і з інших джерел, наприклад, від продажу товарів, послуг, здавання в оренду нерухомості, продажу основних засобів і т. д. У цьому випадку дохід визначають за загальними правилами, тобто коли виникають критерії його визнання (п. 5 П(С)БО 15).

Деякі неприбуткові організації живуть за рахунок внесків членів організації (спілки, ОСББ тощо). Порядок сплати таких внесків регулюються статутними документами. Причому такі внески можуть бути цільовими або нецільовими. Такі внески як правило йдуть на покриття поточних витрат (табл.6).

Членські внески, які не прив'язані на якісь конкретні цілі і які спрямовані на статутні цілі обліковуються оминаючи 48 рахунок, проте з використанням 69 рахунку і відображаються вони в доходах майбутніх періодів на прямолінійній основі (щомісячно або щоквартально). Наприклад: було отримано членські внески на забезпечення статутної діяльності у розмірі 12000 грн. (Дебет 311 Кредит 69), потім щоквартально будемо відображати 1/4 цієї суми у складі доходів операційної діяльності (Дебет 69 Кредит 719).

Для відображення в бухгалтерському обліку інформації про понесені витрати неприбуткові організації можуть використовувати рахунки класу 8 «Витрати по елементах», класу 9 «Витрати діяльності» або одночасно рахунки обох класів. При визначенні порядку формування інформації про витрати в бухгалтерському обліку неприбуткові організації застосовують П(С)БО 16.

З 2017 р неприбуткові організації разом із поданням **Звіту про використання доходів (прибутків) неприбуткові організації подаватимуть річну фінансову звітність**. Такий Звіт подається протягом **60 календарних днів**, що настають за останнім календарним днем звітного (податкового) року. Тобто як того й вимагає Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні». При цьому неприбуткові організації, які відповідають критеріям суб'єктів малого підприємництва, можуть складати скорочену фінансову звітність. (Наказ МФУ від 17.06.16 р. № 553).

Таблиця 8.1

#### Облік доходів і витрат

з/п	Зміст операції	Дебет	Кредит	Сума, грн.
1	2	3	4	5
1	Надходження цільового фінансування	311	484	100 000
2	Перерахування коштів на придбання МШП	685	311	12000
3	Оприбутковані МШП	22	685	12000
4	Передані МШП в експлуатацію	801	22	12000
5	Перерахування коштів на надання послуг	685	311	53 000
6	Списання витрат на послуги, надані НПО, пов'язані зі Статутною діяльністю	842	685	53000
7	Нарахування заробітної плати співробітникам неприбуткової організації	811	661	20000
8	ЄСВ на заробітну плату (22%)	821	651	4400
9	Утриманий податок на доходи фізичних осіб	661	641	3600
10	Утриманий військовий збір	661	642	300
11	Нараховані послуги зв'язку, оренда	843	685	980
12	Придбання ПММ для автотранспорту	203	685	1200
13	Списання ПММ, використаних автотранспортом	803	203	1200
14	<b>Списання витрат на фінансовий результат:</b>			
	заробітну плату	791	811	20000
	відрахування ЄСВ	791	82	4400
	послуги зв'язку, оренду, інші послуги	791	843	980
	надана благодійна допомога	791	842	53000
	ПММ	791	803	1200
	МШП	791	801	12000

15	Визнання доходів у сумі понесених витрат на утримування (включаються всі витрати неприбуткової організації, крім амортизації ОЗ, придбаних за рахунок цільового фінансування та цільових надходжень)	484	719	91580
16	Віднесення доходів на фінансові результати	719	791	91580,00

Таблиця 8.2

## Облік цільових членських внесків

№	Зміст господарської операції	Дебет	Кредит	Сума, грн.
1	Відображено заборгованість за членськими внесками	377	48	20000
2	Отримано членські внески	311	377	20000
3	Нараховано заробітну плату бухгалтеру	92	661	6000
4	Нараховано ЄСВ	92	651	1320
5	Відображено дохід від цільового фінансування	48	719	7320
6	Відображено в доходах майбутніх періодів, не витрачене цільове фінансування	48	69	12680

Таблиця 8.3

## Використання цільового фінансування для придбання основних засобів для власних потреб

№	Зміст господарської операції	Дебет	Кредит	Сума, грн.
1	Надходження коштів на придбання основних засобів	311	484	100000
2.	Перераховані кошти на придбання основних засобів	685	311	100000
3.	Оприбутковані основні засоби	151	685	100000
4.	Введено в експлуатацію основний засіб	10	151	100000
5.	Віднесення суми цільового фінансування на доходи майбутніх періодів одночасно з введенням в експлуатацію основного засобу	484	69	100000
6.	Нарахування амортизації методом, визначеним у обліковій політиці (термін використання 5 років, метод нарахування амортизації – прямолінійний, залишкова вартість 100,00 грн.	831	131	1665
7.	Визнання доходу від цільового фінансування одночасно з нарахуванням амортизації	69	746	1665

## Питання для самоконтролю

1. Що є основною метою діяльності неприбуткових підприємств, установ та організацій ?
2. Яким ознакам повинна відповідати діяльність неприбуткових підприємств, установ та організацій ?
3. Назвіть підприємства, установи та організації, що є неприбутковими.
4. Назвіть доходи та витрати профспілкових організацій.

5. Які доходи об'єднань співвласників багатоквартирних будинків та житлово-будівельних кооперативів звільняються від оподаткування ?
6. Як оподатковуються профспілкові виплати ?
7. Який порядок оподаткування операцій з передачі багатоквартирних будинків з балансу комунального підприємства на баланс ОСББ ?
8. В чому полягають особливості оподаткування податком тих чи інших операцій, що надаються ОСББ ?
9. Яким ознакам повинні відповідати підприємства та організації, що засновані громадськими організаціями інвалідів для отримання податкових пільг?
10. Назвіть доходи, отримані громадськими організаціями інвалідів, що звільняються від оподаткування?
11. Яку діяльність можуть здійснювати профспілки?
12. В якому вигляді може надаватися благодійна допомога?
13. Чи сплачують ПДВ юридичні особи - набувачі благодійної допомоги ?
14. Дайте визначення благодійної допомоги.
15. Що таке цільова та нецільова благодійна допомога?
16. У яких випадках нецільова благодійна допомога виплачена профспілкою оподатковується ПДФО ?
17. Чи зазначає благодійник юридична особа суми нецільової благодійної допомоги у фінансовій звітності ?
18. Яка сума нецільової благодійної допомоги, у тому числі матеріальної, що надається резидентами - юридичними або фізичними особами на користь платника податку протягом звітного податкового року не включається до оподаткованого доходу ?
19. Чи зобов'язані вести бухгалтерський облік і подавати фінансову звітність неприбуткові організації ?
20. Які особливості організації бухгалтерського обліку неприбуткових організацій ?
21. Яке П(С)БО регулює структуру та облік доходів неприбуткових організацій?
22. В який термін подається фінансовий Звіт неприбуткових організацій ?
23. Які рахунки використовуються для обліку основних операцій в неприбуткових організаціях ?

### СПИСОК РЕКОМЕНДОВАНОЇ ЛІТЕРАТУРИ

1. Податковий кодекс України від 02.12.2010 г. № 2755-VI.
2. Господарський кодекс України від 16.01.2003 р. № 436-IY із змінами та доповненнями [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=436-15>.
3. Митний кодекс від 13.03.2012р. № 4495-VI [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/4495-17>.
4. Закон України «Про фінансові послуги та державне регулювання ринків фінансових послуг» № 2264 - III від 12.07.2007р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua>.
5. Закон України „Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні” від 16.07.1999 р. № 996 – XIV.
6. Закон України «Про державну підтримку сільського господарства України» від 24.06.2004р. № 1877-IV (в редакції від 01.01.2017р.).
7. Закон України «Про оцінку земель» від 11.12.2003р № 1378-IV.
8. Закон України «Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких законодавчих актів України щодо податкової реформи» від 28.12. 2014 р. № 71-VIII (із змінами і доповненнями, внесеними Законом України від 3.11. 2016 року № 1728-VIII).
9. Закон України «Про туризм» від 15.09.1995 р. № 324/95-ВР.
10. Закон України «Про єдиний митний тариф» від 05.02.1992 р. № 2097-XII.
11. Закон України «Про житлово-комунальні послуги» від 24.06.2004 р. № 1875-IV.
12. Постанова КМУ «Про порядок акумулювання сільськогосподарськими підприємствами сум податку на додану вартість на спеціальних рахунках, відкритих у банках та/або органах, які здійснюють казначейське обслуговування бюджетних коштів» від 12.01.2011р. № 11 (із змінами, від 05.05.2015 р. № 262).
13. Закон України «Про господарські товариства» від 19.09.91 р. №1576.
14. Закон України «Про сільськогосподарську кооперацію» від 17.07.1997 № 469/97-ВР.
15. Наказ Міністерства доходів і зборів «Про затвердження форми Книги обліку доходів і витрат, яку ведуть фізичні особи – підприємці, крім осіб, що обрали спрощену систему оподаткування, і фізичні особи, які провадять незалежну професійну діяльність, та Порядку її ведення» від 16.09.2013 р. № 481 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/z1686-13>.
16. Наказ Держкомстату «Класифікація видів економічної діяльності» від 26.12.2005 р. № 375.
17. Наказ Держкомстату України «Про затвердження методологічних положень щодо визначення основного виду економічної діяльності підприємства» від 14.12.2006 № 607.
18. План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій. Наказ МФУ від 30.11.1999 р. № 291.
19. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку, затверджені наказами МФУ.
20. Про організацію ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності в системі Міністерства аграрної політики України, затверджено наказом МАПУ від 01.11.2000 р. № 216.

21. Методичні рекомендації щодо відображення в бухгалтерському обліку операцій з формування власного капіталу та залучення майна колишніх членів колективних сільськогосподарських підприємств новоствореними сільськогосподарськими підприємствами, затверджено наказом МАНУ від 02.07.2001 р. № 190.
22. Методичні рекомендації з організації та ведення бухгалтерського обліку за журнально-ордерною формою на підприємствах агропромислового комплексу, затверджено наказом МАНУ від 07.03.2001 р. № 49.
23. Методичні рекомендації з планування, обліку і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) сільськогосподарських підприємств, затверджено наказом МАНУ від 28.05.2001 р. №132.
24. Атамас П. Й. Бухгалтерський облік у галузях економіки. 2-ге вид. Навч. посіб. – К.: Центр учбової літератури, 2010. – 392 с.
25. Особливості бухгалтерського обліку в сільському господарстві : навч. посібн. / за заг. ред. проф. Ф.Ф. Бутинця та проф. І.В. Замули. – Житомир : ЖДТУ, 2013. – 412 с.
26. Бутинець Ф.Ф. Особливості бухгалтерського обліку в торгівлі. Підручник для студентів вищих навчальних закладів спеціальності 7.050106 “Облік і аудит” / Бутинець Ф.Ф., Жиглей І.В., Замула І.В. / За ред. д.е.н., проф. Ф.Ф. Бутинця; 3-є вид., доп. і перероб. – Житомир: ПП “Рута”, 2007. – 264 с.
27. Бухгалтерський облік в торгівлі та ресторанному господарстві [текст] : навч. посіб. / Г. В. Блакита, І. О. Гладій, О. М. Дзюба, О. Т. Бровко – К. : «Центр учбової літератури», 2014. – 288 с.
28. Бухгалтерський облік на сільськогосподарських підприємствах: підручник / М.Ф. Огійчук, В.Я. Плаксієнко, Л.Г. Панченко та ін.; За ред. М.Ф. Огійчука. – Вид. 4-те, перероб. і доповн. – К. : Алерта, 2007. – 984 с.
29. Бухгалтерський облік торгівлі та ресторанному господарстві: навчальний посібник / за ред. Нападовської Л.В. - К.: КНТЕУ, 2012. – 320 с.
30. Бухгалтерський облік у сільському господарстві в первинних документах і проводках / М.Ф. Огійчук (ред.), В.М. Пархоменко (ред.). – Х. : Фактор, 2008. – 464 с.
31. Гура Н.О. Облік видів економічної діяльності: Навч. посібник. - К.: Знання, 2004. - 541 с.
32. Даньків Й.Я. Бухгалтерський облік у галузях економіки. Навч. посібник / Й.Я. Даньків, М.Р. Лучко, М.Я. Остап'юк. - К. : Знання, 2005. - 229 с.
33. Джаман М. О. Розвиток туристичних послуг в Україні /М.О. Джаман, Т.О. Гусаковська // Науковий вісник ПУЕТ. Серія «Економічні науки». – 2011. – № 5 (50). – С. 20-23.
34. Лень В.С. Бухгалтерський облік у галузях економіки: Навч. посібник / В.С. Лень, В.В. Гливенко. - К. : Знання-Прес, 2005. — 491 с.
35. Свідерський Є. І. Бухгалтерський облік у галузях економіки: Навч. посібник. - К.: КНЕУ, 2004. - 233 с.
36. Бухгалтерський облік за видами економічної діяльності. Чернікова І.Б., Дергільова Г.С., Нестеренко І.С. – Х.: Видавництво «Форт», 2015. – 200 с.
37. Бухгалтерський облік у галузях економіки: Підруч. для студ. вищ. навч. закл. / В. Б. Захожай, М. Ф. Базась, М. М. Матюха, В. М. Базась; За ред. В. Б. Захожая, М. Ф. Базася. - К.: МАУП, 2005. - 968 с.
38. Оподаткування суб'єктів господарювання: навч. посіб. / [В. П. Хомутенко, І. С. Луценко, А.В. Хомутенко, О. Г. Волкова]; за заг. ред. В.П. Хомутенко. – Одеса: «ВМВ», 2014. – 418с.
39. Національний Банк України [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.bank.gov.ua/>.
40. Публічний звіт про діяльність Міндоходів [Електронний ресурс]. – Режим доступу:<http://minrd.gov.ua/data/files/10866.pdf>.
41. Торгово-промислова палата України – [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://ata.ucci.org.ua/ua/start/default.html>.

42. Центр соціально-економічних досліджень [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.case-ukraine.com.ua>.

Додаток А

**Рахунки страхових компаній для обліку основної діяльності**

<b>№ з/п</b>	<b>Номер рахунку (субрахунку)</b>	<b>Назва рахунку (субрахунку)</b>
<b>1</b>	<b>2</b>	<b>3</b>
1.	<b>363</b>	Розрахунки із страховальниками
2.	<b>364</b>	Розрахунки із страховими посередниками
3.	<b>378</b>	Розрахунки з перестраховальниками
4.	<b>49</b>	Страхові резерви
5.	<b>491</b>	Технічні резерви
6.	<b>492</b>	Резерви із страхування життя
7.	<b>493</b>	Частка перестраховиків у технічних резервах
8.	<b>494</b>	Частка перестраховиків у резервах із страхування життя
9.	<b>495</b>	Результат зміни технічних резервів
10.	<b>496</b>	Результат зміни резервів із страхування життя
11.	<b>633</b>	Розрахунки з перестраховиками
12.	<b>686</b>	Розрахунки з перестраховиками за депонованими преміями
13.	<b>687</b>	Розрахунки із страховими посередниками за договорами перестраховання
14.	<b>71</b>	Дохід від операційної діяльності
15.	<b>7031</b>	Зароблені страхові платежі
16.	<b>705</b>	Перестраховання
17.	<b>76</b>	Страхові платежі
18.	<b>761</b>	Страхові премії
19.	<b>762</b>	Перестраховальні премії
20.	<b>80</b>	Матеріальні витрати (активний)
21.	<b>801</b>	Витрати сировини та матеріалів
22.	<b>802</b>	Витрати палива та енергії
23.	<b>806</b>	Витрати запасних частин
24.	<b>809</b>	Інші матеріальні витрати
25.	<b>81</b>	Витрати на оплату праці (активний)
26.	<b>811</b>	Витрати за окладами та тарифами
27.	<b>812</b>	Премії та заохочення
28.	<b>82</b>	Відрахування на соціальні заходи (активно-пасивний)
29.	<b>824</b>	Відрахування на індивідуальне страхування
30.	<b>83</b>	Амортизаційні відрахування (пасивний)
31.	<b>84</b>	Інші операційні витрати
32.	<b>903</b>	Витрати діяльності
33.	<b>904</b>	Виплати страхового відшкодування та страхових сум