

Державний торговельно-економічний університет  
Факультет фінансів та обліку  
Кафедра обліку та оподаткування

## ***ОБЛІК І ОПОДАТКУВАННЯ В ПІДПРИЄМНИЦТВІ***

**Збірник наукових статей студентів,  
які здобувають освітній ступінь «магістр»  
за спеціальністю «Облік і оподаткування»  
освітніми програмами «Облік і податковий консалтинг»  
та «Облік і оподаткування в міжнародному бізнесі»**

**Київ 2022**

УДК 657:336.221]:334.72

О-16

**Облік і оподаткування в підприємстві [Електронний ресурс]** : зб. наук. ст. студ. / відп. ред. О. В. Фоміна – Київ : Держ. торг.-екон. ун-т, 2022. – 377 с.

Збірник присвячений дослідженню актуальних проблем та перспектив розвитку бухгалтерського обліку в Україні.

Матеріали подано в авторській редакції. Редакційна колегія не несе відповідальності за зміст і достовірність статистичної та фактологічної інформації і залишає за собою право не поділяти погляди окремих авторів з досліджуваних питань.

УДК 657:336.221]:334.72

**Редакційна колегія:** О. В. Фоміна (відп. ред.), д-р екон. наук, проф.; С. Я. Король, д-р екон. наук, доц.; В. М. Костюченко, д-р екон. наук, доц.; О. А. Мошковська, д-р екон. наук, проф.; О. О. Августова, канд. екон. наук, доц.; О. Г. Задніпровський, канд. екон. наук, доц.; В. С. Муковіз, канд. екон. наук, доц.; О. М. Прокопова, канд. екон. наук, доц.; О. М. Ромашко, канд. екон. наук, доц.; С. М. Семенова, канд. екон. наук, доц.; Г. В. Уманців, канд. екон. наук, доц.; А. П. Шаповалова, канд. екон. наук, доц.; Т. В. Ігнатенко, канд. екон. наук, ст. викл.; студентка від наукового товариства Є. О. Бабкова, 4 курс

**Відповідальна за випуск** О. В. Фоміна, д-р екон. наук, проф.

*Видається за рекомендацією вченої ради  
факультету фінансів та обліку ДТЕУ  
(протокол № 3 від 12 вересня 2022 р.)*

## ЗМІСТ

Вступ.....	8
------------	---

### ОБЛІК АКТИВІВ ПІДПРИЄМСТВ

<b>БАРАЛЕЙ І.</b> Особливості обліку фінансових активів відповідно до МСФЗ .....	9
<b>ВАСИЛЕНКО В</b> Обліково-аналітична сутність операцій з покупцями і замовниками в процесі ведення бізнесу суб'єктами господарювання .....	14
<b>ВОЙЧЕНКО Б.</b> Надходження товарів в роздрібній торгівлі: облікові аспекти .....	19
<b>ГАЛУШКО А.</b> Проблеми обліку електронних грошових коштів .....	25
<b>ГОРДІЄВСЬКА А.</b> Особливості обліку нематеріальних активів .....	30
<b>ГРИНЬ А.</b> Оренда: економічна сутність та класифікація .....	36
<b>ЄФІМЕНКО І.</b> Оцінка та визнання об'єктів інтелектуальної власності в обліку .....	41
<b>КАПІТОНОВА К.</b> Облік товарних операцій в умовах воєнного стану .....	46
<b>КОВАЛЕНКО Л.</b> Удосконалення обліку дебіторської заборгованості .....	52
<b>КОВПАК В.</b> Шляхи вдосконалення фінансового обліку нематеріальних активів.....	57
<b>НІКУЛИЦА Д.</b> Методика бухгалтерського обліку капітальних інвестицій нафтогазовидобувної промисловості .....	62
<b>ОНОШКО Б.</b> Порівняння національних та міжнародних стандартів з обліку основних засобів .....	67
<b>ПАХОЛЕНКО М.</b> Деякі напрями удосконалення організації обліку основних засобів .....	73
<b>ПЕТРОВА Д.</b> Удосконалення обліку основних засобів.....	79
<b>ПЕТРУЩАК Д.</b> Облік та оподаткування операцій з імпорту товарів (продукції, послуг) .....	85

<b>ПОКОВБА І.</b>	
Шляхи удосконалення обліку орендних операцій у ТОВ «КЛУБ СИРУ».....	90
<b>ПОПОВА Д.</b>	
Особливості обліково-аналітичного забезпечення товарних операцій в сучасних умовах .....	95
<b>СОЛОДОВА Л.</b>	
Облік операцій з виробничими запасами: теорія і практика .....	100
<b>ОБЛІК ВЛАСНОГО КАПІТАЛУ І ЗОБОВ'ЯЗАНЬ ПІДПРИЄМСТВ</b>	
<b>ДЕМ'ЯНОВА І.</b>	
Облікова політика щодо розрахунків з постачальниками та підрядниками за МСФЗ .....	106
<b>КАРПЕНКО В.</b>	
Електронне адміністрування ПДВ як складова обліково-аналітичного забезпечення податкових розрахунків підприємства .....	112
<b>КОВПАК С.</b>	
Сучасний стан обліку розрахунків з постачальниками .....	117
<b>КОКОША Р.</b>	
Облік виплат працівникам за міжнародними стандартами .....	122
<b>КОЛОМІЄЦЬ Т.</b>	
Проблемні питання обліку та оподаткування розрахунків за виплатами працівникам.....	128
<b>КОТ А.</b>	
Шляхи удосконалення обліку власного капіталу ПАТ «НАСК» ОРАНТА».....	134
<b>ОПАЛІНСЬКА А.</b>	
Удосконалення обліку кредиторської заборгованості .....	140
<b>ПАВЛУЦЬКА М.</b>	
Актуальність питання обліку та оподаткування податку на додану вартість .....	145
<b>СЛОБОДЯНИК А.</b>	
Розрахунки з постачальниками та підрядниками: основні складові організації обліку .....	149
<b>ТРИТЯК М.</b>	
Актуальні проблематика та удосконалення обліку розрахунків з іноземними постачальниками та підрядниками.....	155
<b>ФЕНЮК Н.</b>	
Економічна сутність та класифікація кредиторської заборгованості.....	162
<b>ФІЛОНЕНКО І.</b>	
Етапи та методи ефективної оптимізації податкових платежів та зборів на підприємстві .....	167
<b>ФУЖЕНКО В.</b>	
Особливості здійснення операцій з експорту в Україні та їх оподаткування.....	173

**ЮРЧЕНКО А.**

Шляхи удосконалення організації обліку виплат працівникам на вітчизняних підприємствах.....	178
---	-----

**ОБЛІК І ЗВІТНІСТЬ В УМОВАХ ГЛОБАЛІЗАЦІЇ ДІЯЛЬНОСТІ**

**ВИШНЕВСЬКА С.**

Консолідована звітність корпоративних структур .....	188
--	-----

**ГРАБОВА І.**

Подання фінансової звітності на основі таксономії в електронному форматі XBRL.....	195
--	-----

**ДЕРЕВ'ЯНКО Ю.**

Особливості застосування реєстраторів розрахункових операцій для фізичних осіб-підприємців.....	202
---	-----

**ЗЕЛЕНА О.**

Оцінка ефективності бухгалтерського аутсорсингу на міжнародному ринку консалтингових послуг.....	207
--	-----

**ІСІКОВА Ю.**

Організація трудових відносин в умовах воєнного стану.....	213
--	-----

**КОВАЛЬ Ю.**

Облік доходів за МСФЗ в умовах воєнного стану.....	218
--	-----

**КОЗАЧЕНКО О.**

Регламенти обліку і звітності щодо витрат міжнародних компаній.....	223
---	-----

**КОЛОМІЄЦЬ Д.**

Бухгалтерський аутсорсинг як інструмент оптимізації діяльності підприємства.....	229
--	-----

**МЕЛЕШКО І.**

Оптимізація податкового навантаження на мікрорівні.....	239
---	-----

**ПАВЛЮК Д.**

Облік митних платежів в умовах воєнного стану.....	244
--	-----

**ПОКОЙОВЕЦЬ А.**

Облік витрат на створення та удосконалення цифрової інфраструктури на підприємстві....	250
--	-----

**СИЧОВА К.**

Критичний аналіз обліку запасів за національною і міжнародною нормативно-правовою базою .....	255
---	-----

**ХУТОРНА В.**

Процедури підготовки консолідованої фінансової звітності .....	260
--	-----

**ЧМЛЕНКО Д.**

Облік операцій із експорту в умовах воєнного стану .....	264
--	-----

**ФІНАНСОВИЙ ТА УПРАВЛІНСЬКИЙ ОБЛІК  
ДОХОДІВ, ВИТРАТ І РЕЗУЛЬТАТІВ ДІЯЛЬНОСТІ ПІДПРИЄМСТВА**

<b><i>АГАПОВА О.</i></b>	
Економічна сутність і тенденції розвитку ринку податкового консультування .....	270
<b><i>ВДОВЕНКО А.</i></b>	
Удосконалення обліку операцій з виробництва та реалізації продукції (робіт, послуг) .....	275
<b><i>ГОРДІЄНКО Ю.</i></b>	
Організація обліку доходів, витрат та фінансових результатів підприємств .....	282
<b><i>ГРИЦУН І.</i></b>	
Управлінський облік розрахунків за виплатами працівникам .....	286
<b><i>ДОРОШЕНКО А.</i></b>	
Проблеми та перспективи розвитку обліку товарних операцій в роздрібній торгівлі.....	291
<b><i>ЗАВГОРОДНЯ А.</i></b>	
Особливості формування собівартості імпортного товару .....	296
<b><i>ІЛЛЮШКО Р.</i></b>	
Теоретичні аспекти обліку витрат операційної діяльності підприємства.....	302
<b><i>ІСКРА В.</i></b>	
Особливості оподаткування реалізації готової продукції в умовах воєнного стану .....	308
<b><i>КОЗЮРА К.</i></b>	
Нормативно-правове регулювання обліку витрат на експериментальні розробки.....	314
<b><i>КОСТЮК Д.</i></b>	
Організація обліку витрат операційної діяльності підприємств оптової торгівлі.....	320
<b><i>ЛЕНДИЧ Д.</i></b>	
Облік доходів та фінансових результатів операційної діяльності .....	325
<b><i>ЛІСОВА А.</i></b>	
Особливості обліку витрат та калькулювання собівартості на підприємствах сфери послуг .....	329
<b><i>ЛУК'ЯНЕЦЬ Я.</i></b>	
Суть та значення фінансової звітності суб'єкта малого підприємництва.....	335
<b><i>МЕЛЕНЧУК А.</i></b>	
Удосконалення обліку доходів та витрат операційної діяльності .....	341
<b><i>МИКИТЕНКО С.</i></b>	
Особливості обліку доходів та витрат підприємства малого бізнесу .....	345
<b><i>ОЛЬХОВСЬКА І.</i></b>	
Підготовка та подання фінансової звітності підприємством.....	351

<b>ПЕТРУК І.</b>	
Актуальні питання визнання доходів підприємства за міжнародними стандартами .....	356
<b>СМОЛЯКОВА О.</b>	
Облікове забезпечення управління прибутком підприємства.....	360
<b>СТУПАК А.</b>	
Принцип безперервності при формуванні доходів і витрат у системі обліку .....	365
<b>ЯКОВЛЮК А.</b>	
Процес обліку витрат та калькулювання собівартості в пивоварінні прат «ОБОЛОНЬ» як елемент удосконалення управління операційним доходом підприємства.....	372

## ВСТУП

Прагнення України до євроінтеграції вимагає цілеспрямованої роботи над підвищенням вимог до якості, повноти та достовірності представлення облікової інформації про діяльність вітчизняних підприємств. Пріоритетними напрямками вдосконалення бухгалтерського відображення їх діяльності є розробка нових підходів до методології і організації обліку активів, власного капіталу, зобов'язань, витрат, доходів та фінансових результатів. Важливе значення мають питання організації обліку в системі оподаткування підприємств. Залишаються актуальними напрямками посилення контрольної та інформаційної функцій управлінського обліку, який задовольняє потреби внутрішніх користувачів в аналітичному забезпеченні підтримки прийняття рішень, а також удосконалення фінансової звітності.

Зміни в макроекономічних процесах висувають нові вимоги до підготовки фахівців з обліку та оподаткування. Згідно із Законом України «Про вищу освіту» магістерський ступінь вищої освіти передбачає здобуття студентами поглиблених теоретичних та практичних знань, умінь, навичок за обраною спеціальністю (спеціалізацією), загальних засад методології наукової та професійної діяльності, інших компетентностей, достатніх для ефективного виконання завдань інноваційного характеру відповідного рівня професійної діяльності.

Саме тому програма підготовки магістрів передбачає не тільки здобуття теоретичних знань, набуття практичних навичок, а й уміння здійснення досліджень з обраного напрямку.

У збірнику наукових статей викладено узагальнені результати досліджень магістрів денної та заочної форми навчання 2022 року випуску спеціальності «Облік і оподаткування» освітніх програм «Облік і податковий консалтинг» та «Облік і оподаткування в міжнародному бізнесі».

Основними напрямками науково-дослідної роботи студентів є:

- дослідження особливостей та передумов організації та методики бухгалтерського обліку на підприємствах різних галузей економіки України;
- дослідження сучасних тенденцій розвитку методології та організації обліку активів, власного капіталу, зобов'язань, витрат, доходів та фінансових результатів діяльності підприємства;
- порядок складання фінансової звітності відповідно до національних Положень (стандартів) бухгалтерського обліку та Міжнародних стандартів фінансової звітності;
- теоретичні та практичні аспекти управлінського обліку та управлінської звітності;
- облік і звітність в оподаткуванні.

Збірник містить чотири розділи.

У розділі 1 «Облік активів підприємств» містяться статті, в яких досліджуються сучасний стан та шляхи удосконалення бухгалтерського обліку необоротних активів, запасів, поточної дебіторської заборгованості, грошових коштів у національній та іноземних валютах.

У статтях розділу 2 «Облік власного капіталу і зобов'язань підприємств» висвітлюються питання фінансового та управлінського обліку власного капіталу, довгострокових і поточних зобов'язань та забезпечень.

Статті розділу 3 «Облік і звітність в умовах глобалізації діяльності» присвячені питанням удосконалення методики фінансового та управлінського обліку витрат підприємств.

У розділі 4 «Фінансовий та управлінський облік доходів, витрат і результатів діяльності підприємства» розглядаються питання щодо вдосконалення обліку доходів і фінансових результатів діяльності підприємства, їх оподаткування, а також питання щодо удосконалення фінансової звітності.

Статті підготовлено під науковим керівництвом науково-педагогічного складу кафедри обліку та оподаткування.



# ОБЛІК АКТИВІВ ПІДПРИЄМСТВ

## ОСОБЛИВОСТІ ОБЛІКУ ФІНАНСОВИХ АКТИВІВ ВІДПОВІДНО ДО МСФЗ

**БАРАЛЕЙ І., 2 курс ФФО ДТЕУ,  
спеціальність «Облік і оподаткування»,  
освітня програма «Облік і оподаткування в міжнародному бізнесі»**

*В статті розглянуто контур питань, пов'язаних з особливостями обліку фінансових активів в умовах застосування МСФЗ. В контексті трансформаційних процесів сучасної економіки особливого значення набувають питання створення конкурентних умов для суб'єктів господарювання, забезпечення їх доступу до міжнародних ринків фінансових ресурсів. У вирішенні принципових завдань з розвитку ринкових механізмів такого управління першочергове місце займає реформування системи бухгалтерського обліку. Суттєвих коригувань у процесі реформування вітчизняної системи бухгалтерського обліку з урахуванням міжнародних стандартів фінансової звітності потребують питання організації та методики обліку фінансових активів – відносно нових для вітчизняних практиків об'єктів обліку.*

*Ключові слова: активи, фінансові активи, облік, оцінка, класифікація, МСФЗ.*

*The article considers the outline of issues related to the peculiarities of accounting for financial assets in terms of IFRS. In the context of the transformation processes of the modern economy, the issues of creating competitive conditions for economic entities, ensuring their access to international markets of financial resources are of particular importance. Reforming the accounting system is of paramount importance in solving the fundamental tasks of developing market mechanisms of such management. Significant adjustments in the process of reforming the domestic accounting system in accordance with international financial reporting standards require issues of organization and methodology of accounting for financial assets – relatively new to domestic practitioners.*

*Key words: assets, financial assets, accounting, valuation, classification, IFRS.*

**Постановка проблеми.** Соціально-економічні умови формування ринкових відносин в Україні зумовлюють потребу у запровадженні в господарську практику гнучких, адаптивних систем управління. Військова агресія Російської Федерації проти України вплинула майже на всі сфери економіки в Україні, в тому числі на можливість виконання цивільно-правових зобов'язань.

Національна комісія з цінних паперів та фондового ринку) прийняла рішення щодо доповнення переліку операцій, що можуть проводитись з активами ІСІ у період дії воєнного стану в країні [1]. Комісія дозволила: виплати дивідендів інститутам спільного інвестування, які були нараховані до 24 лютого 2022 року; давати винагороди компаніям по управлінню активами, зберігачам, адміністраторам недержавних пенсійних фондів у розмірі, що не перевищує середньомісячного розміру винагороди за попередні 12 місяців; продовжувати депозитні договори; фінансування вже початого будівництва в областях західного регіону країни. Також, Україна успішно розміщує на ринкових аукціонах військові облігації та залучає комерційне фінансування до державного бюджету [2].

Суттєвих коригувань у процесі реформування вітчизняної системи бухгалтерського обліку з урахуванням міжнародних стандартів фінансової звітності потребують питання

організації та методики обліку фінансових активів. Обсяг фінансових активів, як найбільш ліквідної частини оборотних коштів, великою мірою визначає конкурентоспроможність господарської діяльності підприємства. Таким чином, раціональна організація обліку фінансових активів є визначальним елементом процесу розроблення і реалізації управлінських рішень, спрямованих на підвищення ефективності господарювання, формування об'єктивної інформації про фінансовий стан підприємства.

**Аналіз останніх досліджень та публікацій.** Дослідженню зазначених проблем значну увагу приділили такі вітчизняні учені і практики, як М.Т. Білуха, Ф.Ф. Бутинець, А.М. Герасимович, С.Ф. Голов, З.В. Гуцайлюк, В.П. Завгородній, В.В. Ковальов та багато інших. Проте огляд наукових джерел свідчить про неузгодженість термінологічного апарату обліку фінансових активів, певну неврегульованість норм чинного законодавства, а відтак відсутність єдиної концепції методики бухгалтерського обліку фінансових інструментів та недостатню системність відображення у звітності інформації про них.

**Мета.** Розглянути особливості бухгалтерського обліку фінансових активів у відповідності до чинних вимог міжнародних стандартів фінансової звітності, вітчизняної нормативної бази та сучасних потреб управління

**Методи.** Під час дослідження використовувалися такі методи: аналіз, синтез, узагальнення, систематизація, зіставлення різних поглядів на досліджувану проблему, з'ясування сучасного стану розробленості проблеми, методики діагностики.

**Результати.** Процес реформування бухгалтерського обліку в Україні з урахуванням міжнародних стандартів фінансової звітності націлений на забезпечення потреб управління достовірною інформацією, на основі якої можливо обґрунтувати управлінські рішення. Під суттєві коригування в процесі реформування підпали процедури організації та методики обліку фінансових активів на підприємствах України, що передбачає вирішення низки методичних питань з організації обліку фінансових активів [3].

З точки зору міжнародних стандартів *фінансовий актив* – це будь-який актив, що є:

- грошовими коштами;
- інструментом власного капіталу іншого суб'єкта господарювання;
- контрактним правом отримувати грошові кошти або інший фінансовий актив, або обмінювати фінансові інструменти з іншим суб'єктом господарювання за умов, які є потенційно сприятливими;
- контрактом, розрахунки за яким здійснюватимуться або можуть здійснюватися власними акціями (частками) [5].

Порядок визнання фінансових активів і припинення їх визнання є важливим методологічним аспектом використання фінансових інструментів. Згідно з нормами українського законодавства, підставою для визнання об'єкта в обліку є оформлений первинний документ, тоді як у міжнародних стандартах превалює економічний зміст операції. При визначенні того, чи призводить передача фінансового активу до припинення його визнання, необхідно враховувати ряд факторів.

Одним із найбільш суттєвих з них є реальна вартість фінансових активів організації і її бізнесу в цілому. Проте єдності в трактуванні оцінки різними економістами у даний час не спостерігається. У зв'язку з цим нами запропоновано визначення бухгалтерської оцінки фінансових активів, що найточніше відповідає сучасним економічним умовам, відповідно до яких під бухгалтерською оцінкою фінансових активів розуміють «процедуру присвоєння об'єкту бухгалтерського обліку певних грошових величин на підставі професійної думки бухгалтера, що здійснює оцінку, з урахуванням нормативних стандартів, що діють у національній системі обліку, і економічної доцільності її трактування» [4].

Припинення визнання фінансових активів означає списання його з балансу. Але у разі договору про продаж активів із зворотним викупом питання списання відповідного активу вимагає додаткового опрацювання. Визнання фінансового активу (або частини фінансового активу) припиняється у тому випадку, коли:

– закінчується термін прав вимоги на здобуття потоків грошових коштів від даного активу;

– організація передає фінансовий актив третій особі.

Підприємство, яке передало фінансовий актив, не втрачає контроль за ним і не списує його з балансу, якщо підприємство:

а) має право викупити цей фінансовий актив, окрім випадків, коли цей актив вільно обертається на ринку або коли на момент викупу викупна ціна дорівнює справедливій вартості цього активу;

б) має право і зобов'язане викупити або погасити переданий фінансовий актив на умовах, які забезпечують його одержувачу дохід кредитора від фінансових активів, отриманих в обмін на переданий фінансовий актив. При цьому дохід кредитора не повинен суттєво (більш ніж на 10 відсотків) відрізнятись від того, який він міг би отримати за позикую підприємству, що передало актив, повністю забезпечену переданим активом [6].

Якщо підприємство передає контроль за фінансовим активом, але завдяки цьому створює новий фінансовий актив або бере на себе нове фінансове зобов'язання, то водночас із списанням з балансу фінансового активу воно зараховує на свій баланс новий фінансовий актив або нове фінансове зобов'язання за справедливою вартістю. Фінансовий результат від такої операції визначається як різниця між виручкою і балансовою вартістю переданого фінансового активу, збільшена на справедливу вартість взятого на себе фінансового зобов'язання та зменшена на справедливу вартість нового фінансового активу. Якщо справедливу вартість нового фінансового активу достовірно визначити складно чи неможливо, то первісна вартість нового фінансового активу визнається нульовою, а фінансовий результат визначається як різниця між виручкою і балансовою вартістю списаного фінансового активу.

Згідно з МСФЗ 9 «Фінансові інструменти», підприємство має припинити визнання фінансового активу, якщо [3]:

- підприємство передало контрактні права на грошові потоки;
- підприємство передає актив і немає подальшої участі у ньому; підприємство передає актив і продовжує участь у ньому, але особа, котрій передається актив, має практичну можливість передати актив з метою отримання власної вигоди.

До змін після набуття чинності МСФЗ 9, згідно з МСФЗ 39, первісна оцінка фінансових активів здійснюється за фактичними витратами. При цьому передбачається, що компанія діяла у власних інтересах, без будь-якого зовнішнього впливу, і в цьому випадку фактичні витрати на дату придбання є найбільш точною оцінкою вартості фінансового активу. У фактичні витрати з придбання фінансового активу включається ціна придбання і звичайні накладні витрати: оплата брокерських, консультаційних послуг та інші прямі витрати, які безпосередньо пов'язані з фінансовим активом. Витрати, прямо не пов'язані з фінансовим інструментом, наприклад частина адміністративних витрат, не включаються до його первісної вартості [5].

Згідно ж новою версією МСФЗ 9, первісна оцінка фінансових інструментів має здійснюватися за справедливою вартістю (табл. 1.)

*Таблиця 1*

### **Первісна оцінка фінансових активів за різними міжнародними стандартами**

МСБО 39 «Фінансові інструменти: визнання та оцінка»	МСФЗ 9 «Фінансові інструменти» (з липня 2014 р.)
За фактичними витратами. При цьому передбачається, що компанія діяла у власних інтересах, без будь-якого зовнішнього впливу, і в цьому випадку фактичні витрати на дату придбання є найбільш точною оцінкою вартості фінансового активу. У фактичні витрати з придбання фінансового активу включаються ціна придбання і звичайні (нормальні) накладні витрати:	За справедливою вартістю, при цьому враховуються у збільшення чи зменшення витрати за угодою у тому випадку, якщо буде придбано фінансовий актив або фінансове зобов'язання за справедливою вартістю із відображенням змін через

МСБО 39 «Фінансові інструменти: визнання та оцінка»	МСФЗ 9 «Фінансові інструменти» (з липня 2014 р.)
оплата брокерських, консультаційних послуг та інші прямі витрати, які безпосередньо пов'язані з фінансовим інструментом.	прибуток або збиток

*Джерело [4, 7]*

Подальша оцінка фінансових активів залежить від того, до якої класифікаційної групи вони відносяться. Якщо основою класифікації фінансових активів був період їх обігу в рамках організації, то за основу класифікації фінансових активів поставлено мету їх використання. Залежно від цього критерію виділяються такі групи активів:

- фінансові активи, призначені для перепродажу;
- фінансові інвестиції, утримувані до їх погашення;
- дебіторська заборгованість, не призначена для перепродажу;
- фінансові активи, наявні для продажу [4].

Прикладні рекомендації для обліковців щодо оцінювання фінансових інструментів всіх різновидів містить однойменний Міжнародний стандарт фінансової звітності 9 [3]. Підпункт 3.2. Стандарту містить детальну (і досить складну) схему припинення визнання фінансового інструменту. В моделі, запропонованій стандартом, міститься алгоритм оцінювання, що передбачає послідовне покрокове «очищення» для того, щоби максимально ускладнити збут токсичних активів шляхом продажу, отже, недопущення фіктивізації капіталу. Покроковий алгоритм припинення визнання цих активів розглянуто у вигляді дерева рішень [3]. Сам текст стандарту уникає прямого використання терміну «токсичні активи» («погані активи», «негативно класифіковані активи» тощо [7].

Перш ніж приймати рішення про припинення визнання фінансового активу, необхідно визначити, який конкретно об'єкт розглядається (п. 3.2.2):

- цілий фінансовий актив (або група аналогічних фінансових активів);
- частина фінансового активу (або частина групи аналогічних фінансових активів), що відповідає певним умовам.

Після ідентифікації об'єкта, визнання якого передбачається припинити, необхідно припинити визнання активу тільки тоді, якщо існують такі умови (п. 3.2.3):

- наближається завершення терміну дії договірних прав на грошові потоки від фінансового активу;
- компанія передає фінансовий актив, і передача прав відповідає вимогам припинення визнання.

Таким чином ми маємо певний алгоритм дій в обліку щодо проблемних фінансових активів.

Передача фінансових активів розглядається в Стандарті більш детально, при цьому передбачено здійснення таких кроків:

- 1) вирішити, чи був переданий актив (або його частина);
- 2) визначити, чи були передані ризики й вигоди від фінансового активу;
- 3) визначити, чи зберіг власник контроль над активом.

Основним шляхом до набуття активом ознак токсичності є його знецінення. Актив варто визнати знеціненим, коли існують об'єктивні свідчення появи втрат, пов'язаних з ним (зокрема, значні фінансові труднощі боржника, порушення умов контракту, можливість банкрутства, надання позичальнику поступок, які в нормальних умовах були би неможливими); при цьому знецінення визначається з урахуванням наявності застави (наприклад, в іпотечній схемі) [2].

Чи всі проблемні активи є токсичними? За відсутності напрацьованого таксономічного інструментарію в цій сфері варто відзначити основне: будь-який актив, експозиція якого на балансі підприємства, здійснена свідомо чи несвідомо, необгрунтовано завищує його вартість, безпосередньо може вважатись токсичним. Для самої обгрунтованості вартості критерієм може бути професійне судження, можливо, гарантоване декількома

незалежними сертифікованими фахівцями чи навіть інституціями. Мінімум можливих дій щодо нього за результатом виявлення завищення вартості – це його негайна переоцінка та можливе застосування як профілактики резервування. Загалом проблематика знецінення фінансових активів набуває особливої актуальності в період фінансових криз. Запізніле за часом визнання втрат за фінансовими активами, зокрема за виданими кредитами, стало зайвим підтвердженням певних вад у наявній системі міжнародного обліку. Запропонована МСФЗ 9 модель знецінення передбачає відображення очікуваних, а не вже понесених збитків як резерву. Стандарт вимагає, щоби компанії визнавали збитки відразу після первісного визнання фінансових активів і переглядали створений резерв під такі збитки на регулярній основі. Під час переоцінки резерву належить враховувати не тільки негативні події, що відбулися фактично, але й поточні та майбутні обставини [2].

**Висновки і перспективи.** Отже, вітчизняна облікова практика гостро потребує розробки та впровадження окремого Положення (стандарту) бухгалтерського з обліку фінансових інструментів, що базувався б на останній версії МСФЗ. Проте реалізація такого проекту має бути поетапною, щоб уникнути невідповідності з іншими П(С)БО та неузгодженостей з цивільним та іншим законодавством. Впровадження нового П(С)БО сприятиме зближенню із зарубіжною практикою і підвищенню достовірності інформації про фінансове становище компанії з метою використання її для прийняття ефективних управлінських рішень.

### Список використаних джерел

1. Доповнено перелік операцій з активами ICI під час воєнного стану. Національна комісія з цінних паперів та фондового ринку/ URL: <https://www.nssmc.gov.ua/nktsprf-dopovnenoperelik-operatsii-z-aktyvamy-isi-pid-chas-voiennoho-stanu/>
2. Огляд інструментів підтримки фінансової стійкості в умовах воєнного стану в Україні (01–15.04.2022 року). Національний інститут стратегічних досліджень. – URL: <https://niss.gov.ua/news/komentari-ekspertiv/ohlyad-instrumentiv-pidtrymky-finansovoyi-stiykosti-v-umovakh-voiennoho>
3. Міжнародний стандарт фінансової звітності 9 (МСФЗ 9) «Фінансові інструменти»– URL: [http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/929\\_016](http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/929_016).
4. IFRS 9: A Complete Package for Investors [Електронний ресурс]. – URL: <http://www.ifrs.org/Investor-resources/2014-Investor-Perspectives/Documents/Investor-Perspective-FinancialInstruments-July-2014.pdf> – Р. 1-3.
5. Задніпровський О.Г., Токсичні активи та їх оцінка в бухгалтерському обліку:- URL: [http://www.econom.stateandregions.zp.ua/journal/2020/3\\_2020/3\\_2\\_2020/20.pdf](http://www.econom.stateandregions.zp.ua/journal/2020/3_2020/3_2_2020/20.pdf)
6. Міжнародний стандарт фінансової звітності 9 (МСФЗ 9) «Фінансові інструменти»– URL: [http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/929\\_016](http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/929_016).
7. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 32 (МСБО 32) Фінансові інструменти: подання–URL: [http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/929\\_029](http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/929_029).
8. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 39 «Фінансові інструменти: визнання та оцінка». URL: [https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929\\_015#Text](https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_015#Text)
9. Попадюк К. МСФО 9 / IFRS 9 образца 2014 года: игра в классификацию продолжается / К. Попадюк. – 11.08.2014. – URL: [http://inflexio.ru/msfoifrs9-obrazca2014godaignravklassifikaciyuprodolzhaetsya.html?utm\\_source=feedburner&utm\\_medium=email&utm\\_campaign=Feed%3A+inflexionews+%28%D0%A1%D0%B2%D0%B5%D0%B6%D0%B5%D0%](http://inflexio.ru/msfoifrs9-obrazca2014godaignravklassifikaciyuprodolzhaetsya.html?utm_source=feedburner&utm_medium=email&utm_campaign=Feed%3A+inflexionews+%28%D0%A1%D0%B2%D0%B5%D0%B6%D0%B5%D0%)

Робота виконана під науковим керівництвом канд. екон. наук,  
доцента ЗАДНІПРОВСЬКОГО О. Г.

# ОБЛІКОВО-АНАЛІТИЧНА СУТНІСТЬ ОПЕРАЦІЙ З ПОКУПЦЯМИ І ЗАМОВНИКАМИ В ПРОЦЕСІ ВЕДЕННЯ БІЗНЕСУ СУБ'ЄКТАМИ ГОСПОДАРЮВАННЯ

**ВАСИЛЕНКО В, 2 курс ФФО ДТЕУ,  
спеціальність «Облік і оподаткування»,  
освітня програма «Облік і податковий консалтинг»**

*У статті проведено дослідження обліково-аналітичної сутності операцій з покупцями і замовниками в процесі ведення бізнесу суб'єктами господарювання.*

*Ключові слова: покупець, замовник, обліково-аналітичне забезпечення, наказ про облікову політику.*

*In the article research is conducted registration-analytical sutnisti operations with buyers and customers in the process of conduct of business of subektami menage.*

*Keywords: buyer, customer, registration-analytical zabespechennya, order about a registration policy.*

**Актуальність.** Організація обліку з покупцями та замовниками має важливе значення для підприємств будь-якої галузі та форми власності, в тому числі агробізнесу. Результати цього процесу складають значну частку оборотних активів підприємств, зміна яких безпосередньо впливає на їх стабільність. Дієва та чітка організація системи розрахунків з покупцями та замовниками є необхідною умовою оптимізації грошового обороту будь-якого суб'єкта господарювання, а також його стабільного та ефективного функціонування. Це змушує підприємства знаходити нові підходи до оптимізації цього процесу, опрацьовувати нові форми та методи аналізу дебіторської заборгованості, розробляти системи оцінки показників стану розрахунків з використанням новітніх досягнень у галузі сучасних інформаційних технологій для автоматизації обробки потрібної інформації та прийняття відповідних управлінських рішень, особливо в умовах воєнних дій та турбулентності

Економічні аспекти сутності та значення розрахунків з покупцями та замовниками, особливості їх обліку, звітності були досліджені провідними вітчизняними науковцями з бухгалтерського обліку, зокрема П. В. Брінь, Н.В. Войтович, Ж. В. Гребенчук, Н. О. Гурою, Т. В. Давидюк, Й. Я. Даньківом, М. С. Пушкарем, І. Б. Садовською, Я.В. Сливкою, О.В. Фоміною та іншими.

Зважаючи на наукові розробки провідних науковців, слід відзначити, що низка проблемних питань залишаються дискусійними та не вирішеними.

**Мета статті** полягає у поглибленні дослідження теоретико-методичних основ обліково-економічної сутності та значення операцій з покупцями і замовниками в процесі господарської діяльності суб'єктів господарювання.

**Об'єктом дослідження** є процес теоретико-методичних основ обліково-економічної сутності операцій з покупцями і замовниками в процесі господарської діяльності суб'єктів господарювання.

**Предметом дослідження** є комплекс теоретичних, організаційних та практичних положень, щодо законодавчого регулювання обліку та звітності з податку на додану вартість в Україні.

*Результат досліджень.* У процесі господарської діяльності між суб'єктами господарювання виникають розрахункові взаємовідносини. Ці відносини пов'язані з реалізацією виробленої продукції і наданням послуг, формуванням основних та оборотних засобів, придбанням товарно-матеріальних цінностей, розподілом прибутку.

У цьому розумінні є цікавою думка професорки О.В. Фоміної, яка стверджує, що поняття «реалізація» й «продаж» стосуються однієї і тієї самої події, з тією лише різницею,

що реалізація є процесом відчуження активу, що триває у часі, а продаж трактується як власне момент відчуження, передання прав власності на актив. Відтак продаж варто трактувати як тристоронній процес доведення товару до споживача, в якому в момент продажу:

- ✓ передаються права власності на об'єкт продажу від продавця до покупця й визнається очікуване надходження економічних вигод – виручка;
- ✓ визнаються витрати;
- ✓ здійснюється зіставлення доходів і витрат, що дає можливість визначити фінансовий результат від продажу – прибуток, збиток або беззбитковість.

Дослідниця вважає, що категорію «продаж» варто застосовувати в діяльності торговельного підприємства, а категорією «збут» доцільно визначити діяльність підприємства-виробника, що пов'язана з фізичним переміщенням товарів від місця їхнього виготовлення до місць використання, оскільки це поняття є значно вужчим за попереднє [12, с.14].

Розглянемо трактування поняття «замовник» різними авторами в літературних джерелах (табл.1).

Таблиця 1

Визначення поняття «замовник» в літературних джерелах

№ з/п	Автор визначення	Трактування терміну
		Термін «замовник»
1.	Бутинець Ф.Ф.	Замовники – це учасники договору, на підставі замовлення яких виготовляється конкретна продукція, надаються послуги, виконуються роботи іншим учасником договору
2.	Загородній А.Г., Вознюк Г.Л., Партич Г.О.	Замовник – покупець (юридична особа), який звернувся до постачальника з замовленням на постачання певного товару чи надання певних послуг
3.	Загородній А.Г.	Замовник – 1) покупець, який звернувся до постачальника із замовленням на постачання певного товару чи надання певних послуг; 2) підприємство, організація, установа чи окремих громадянин, що планує, організовує, замовляє, оформлює, фінансує, контролює будівництво нових, розширення, реконструкцію, технічне переобладнання, відновлення чинних підприємств, будівель, споруд та інших об'єктів
4.	Началов А.В.	Замовник послуг – особа, яка замовила послуги і користується ними

Джерело: сформовано автором за даними джерел [1, 6]

Спільне у визначенні економічної сутності понять «покупець» і «замовник» полягає у продажу продукції підприємства чи наданні послуг незалежно від того чи є сторони юридичними чи фізичними особами.

У загальному випадку відмінність між поняттями «покупець» та «замовник» відсутня. Поняття розглядаються як синоніми, в інших випадках – відмінність полягає у наявності чи відсутності укладеного договору.

З одного боку законодавство України, передбачає відображення в бухгалтерському обліку реальних безумовних зобов'язань на бухгалтерських рахунках та у балансі підприємства. В той час як умовні зобов'язання підлягають обліку на позабалансових рахунках. Коли підприємство повинно погасити заборгованість за умовними зобов'язаннями, вони перетворюються на безумовні, їх переводять на балансових рахунок, а позабалансові закривають. На бухгалтерських рахунках відображається дебіторська заборгованість особи, за яку здійснюється платіж і кредиторська заборгованість на користь особи, якій необхідно сплатити борг [8,9].

Розрахунки з покупцями та замовниками продукції, товарів, робіт і послуг можуть здійснюватись у готівковій або безготівковій формі. Проте більшість розрахунків на підприємствах здійснюється в безготівковій формі.

Відтак схему розрахунків з покупцями і замовниками можна представити у вигляді рис. 1 [6, 8, 9].

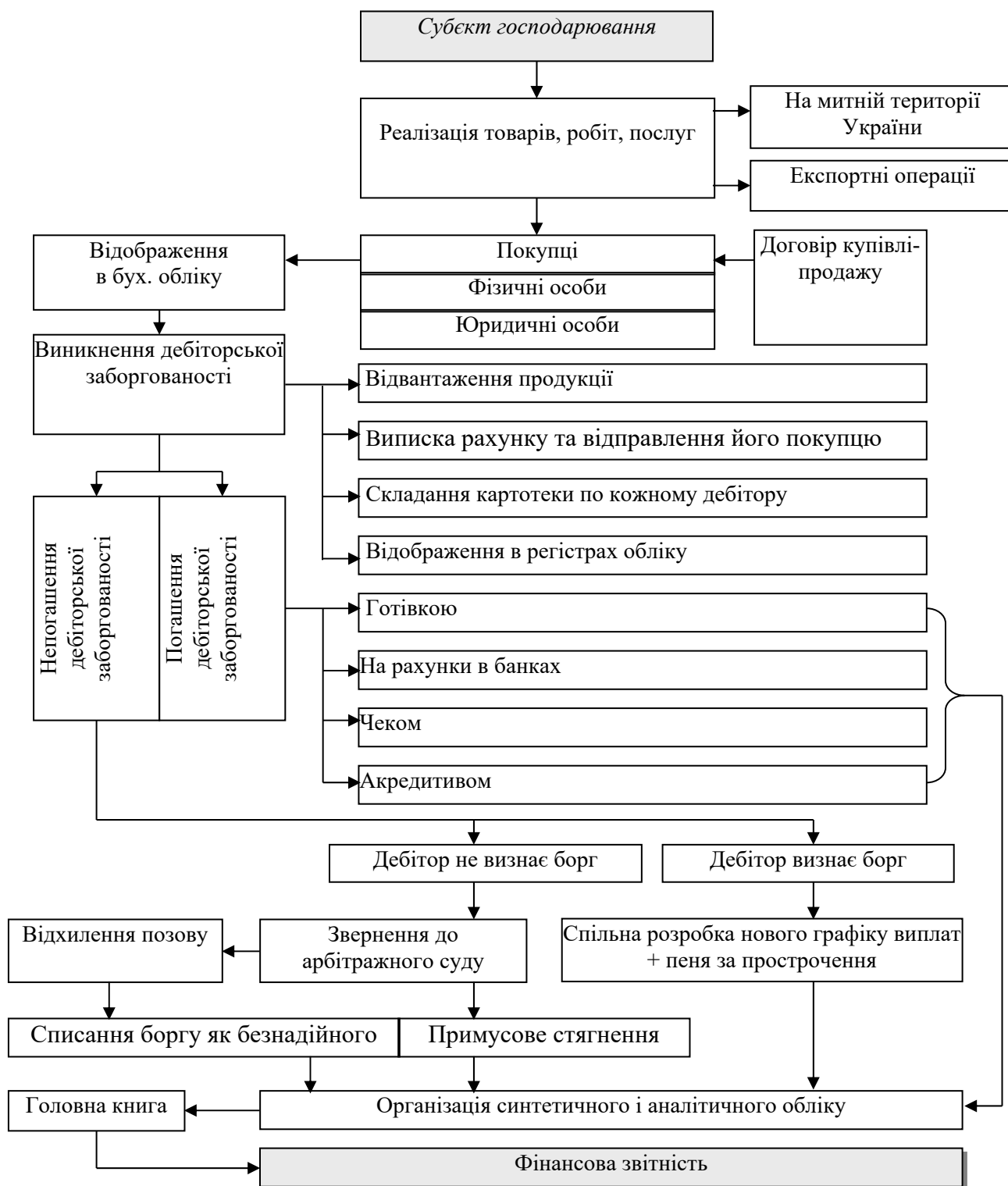


Рис. 1. Загальна схема обліку розрахунків з покупцями та замовниками

Джерело: сформовано автором за даними [6,8,9].



Науковці досліджували окремі складові відображення процесу реалізації на рахунках бухгалтерського обліку, що зумовило виділення груп факторів, що впливають на розрахунки з покупцями і замовниками (рис. 2).

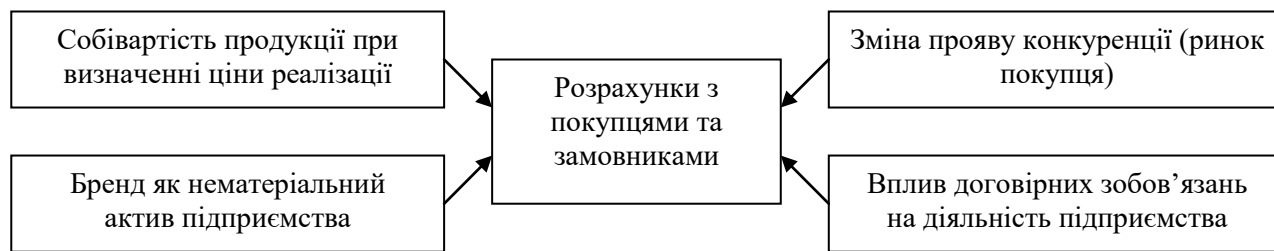


Рис. 2. Основні фактори, що впливають на розрахунки з покупцями і замовниками

Джерело: сформовано автором за даними [8].

Результати здійсненого аналізу дозволяють зробити висновок, що на обліково-аналітичне забезпечення системи розрахунків з покупцями та замовниками, з одного боку, впливають як внутрішні фактори:

- ✓ організаційно-правова форма підприємства;
- ✓ вид економічної діяльності;
- ✓ фінансовий стан та технічне забезпечення;
- ✓ система оподаткування;
- ✓ політика підприємства у сфері продажу продукції;
- ✓ рівень професійної кваліфікації бухгалтерської служби тощо.

З іншого боку зовнішні фактори:

- ✓ рівень попиту та пропозиції на ринку товарів, робіт та послуг;
- ✓ обсяги виробництва товарів, робіт та послуг в країні;
- ✓ рівень розвитку форм розрахунків;
- ✓ стан податкового та бухгалтерського законодавства;
- ✓ загальний рівень економічного та соціального розвитку країни тощо[9].

В системі бухгалтерського обліку процес продаж представлений опосередковано при відображенні витрат, затрат, заборгованості перед контрагентами, зменшення продукції, товарів і збільшення грошових коштів. Формування витрат у процесі продажу може розглядатися в сукупності;

- ✓ витрати на організацію процесу продажу;
- ✓ витрати договірної процесу/виконання замовлення;
- ✓ витрати етапу визначення результатів;
- ✓ витрати післяпродажного обслуговування;
- ✓ витрати етапу оцінки ринку.

Організації та ведення бухгалтерського обліку розрахунків з покупцями та замовниками знаходить свій вияв, в Наказі про облікову політику підприємства а саме інформації щодо розрахунків з покупцями та замовниками, яка формується в частині документування таких операцій (рис. 3).

Рахунок 93 «Витрати на збут» передбачений для відображення витрат на упакування, транспортування продукції, товарів відповідно до умов договору, маркетинг, рекламу, заробітну плату та комісійні продавцям, торговим агентам, працівникам відділу збуту, амортизацію, ремонт і утримання основних засобів для забезпечення збуту продукції, товарів і послуг [10,11]. Після витрати розподіляються на собівартість продаж та фінансовий результат звітного періоду, що підлягають розподілу.

Методику аналітики до рахунку 93 «Витрати на збут» в обліковому процесі в основному формують за етапами процесу продаж, що дозволяє визначити суму витрат та

визначити взаємозалежність зміни витрат та об'єкт продаж, каналів збуту, контрагентів тощо.

Можна з упевненістю сказати, що методика бухгалтерського обліку процесу продаж, що передбачає аналітичні рахунки до субрахунку 93 «Витрати на збут» (організація процесу продаж, договірний процес, оцінка ринку) дозволяють систематизувати понесені витрати та співставити з отриманими доходами, що забезпечить прийняття управлінських рішень та обґрунтування включення до розрахунку бази оподаткування перед фіскальними службами.

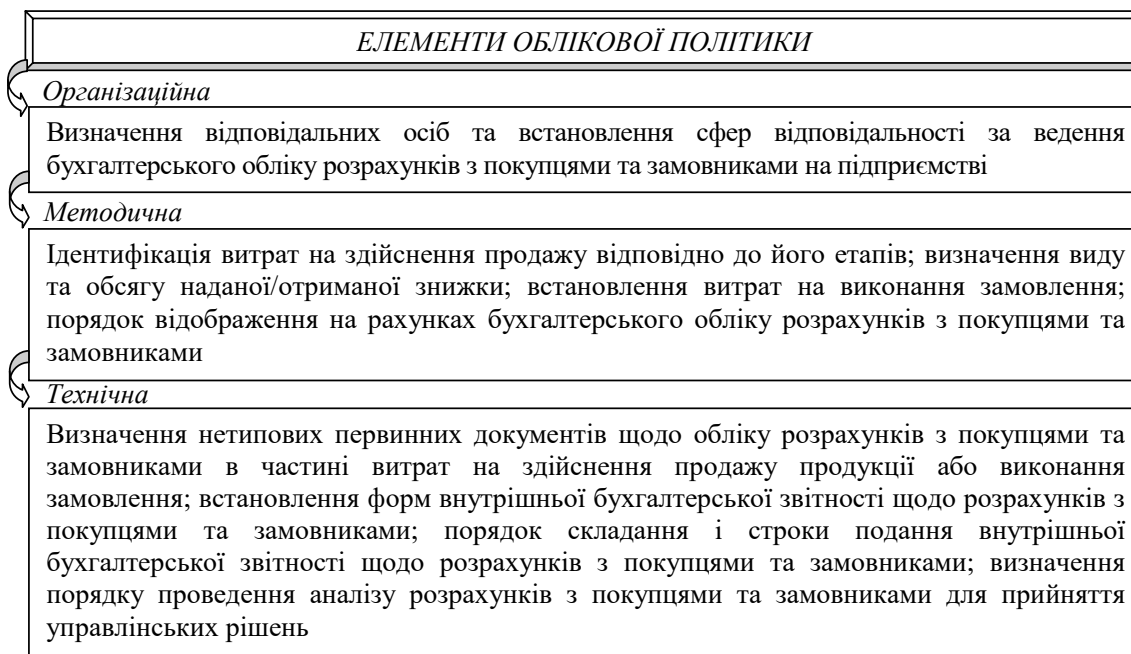


Рис. 3. Основні елементи облікової політики щодо розрахунків з покупцями та замовниками

Джерело: сформовано автором за даними [1,8,9].

Дослідження обліково-аналітичної сутності операцій з покупцями і замовниками в процесі господарської діяльності підприємства зумовили визначитися із трактуванням сутності понять «продаж», «реалізація» та «збут». Так під продажем, в контексті обліково-аналітичного відображення операцій, пов'язаних з продажем продукції, слід розуміти перехід права власності на активи від одного суб'єкта господарювання до іншого, що передбачає зустрічний рух активів у формі грошових коштів або товарів. Разом з тим реалізація – це процес відображення отримання доходу після продажу активу та перехід активу між підприємствами або споживачами без переходу права власності на нього. Головним чином збут – це фізичне переміщення товару, який знаходиться на складі та визначається на конкретний період з метою прогнозування можливих обсягів продажу [8,9,12].

З метою якісної обробки бухгалтерської інформації, обліково-аналітичне забезпечення системи розрахунків з покупцями та замовниками суб'єкта господарювання, визначається на основі елементів облікової політики в розрізі організаційної, методичної та технічної складових, що дає можливість забезпечити процесу нагромадження, передачі та аналізу інформації про розрахунки з покупцями та замовниками для задоволення потреб управління в частині оптимізації витрат продажу.

Витрати, пов'язані з витратами на збут слід розподіляються між виконаними замовленнями з визначеною керівником періодичністю. У процесі дослідження запропоновано аналітичні розрізи до рахунку 93 «Витрати на збут»

## Список використаних джерел

1. Безкоровайна Л. В. Особливості бухгалтерського обліку дебіторської і кредиторської заборгованості у вітчизняній та зарубіжній практиці / Л. В. Безкоровайна // Ефективна економіка. – 2016 – С. 59-62.
2. Горбачова О. М. Облік і аналіз дебіторської заборгованості: проблеми та шляхи їх вирішення / О. М. Горбачова, Л. В. Лахай // Торгівля і ринок. – 2018. – № 30. – Т.2. – С. 392-399.
3. Господарський кодекс України: Кодекс України; Закон, Кодекс від 16.01.2003 № 436-IV. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/436-1>.
4. Давидюк Т. В. Визнання та оцінка поточної дебіторської заборгованості: напрями удосконалення / Тетяна Вікторівна Давидюк. // Житомирський державний технологічний університет. – 2017. – №1
5. Кожевнікова О. Дебіторська заборгованість і кредитна політика компанії – URL: [http://www.ufin.com.ua/analit\\_mat/sdu/119.htm](http://www.ufin.com.ua/analit_mat/sdu/119.htm).
6. Кудлаєва Н. В. Економічний зміст та класифікація зобов'язань в господарських процесах суб'єкта господарювання / Н. В. Кудлаєва, А. П. Фльора // Молодий вчений. – 2018. – № 10(2). – С. 830-834.
7. Меліхова Т. О. Документування обліку розрахунків з покупцями з метою зміцнення інформаційної безпеки підприємства / Т. О. Меліхова, К. О. Новосолова – URL: [http://www.zgia.zp.ua/gazeta/evzdia\\_1\\_124.pdf](http://www.zgia.zp.ua/gazeta/evzdia_1_124.pdf).
8. Сливка Я.В. Соціальна відповідальність за продаж продукції: обліковий аспект / Я.В. Сливка // Вісник Житомирського державного технологічного університету / Серія: економічні науки. – 2012. – №1 (59). – С. 198-203
9. Сливка Я.В. Актуальні питання щодо обліку розрахунків з покупцями та замовниками: систематизація поглядів / Я.В. Сливка // Вісник Житомирського державного технологічного університету / Серія: економічні науки. – 2010. – № 2 (52). – С. 178-182 (0,65 друк. арк.).
10. Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні: Закон України від 16.11.2018 № 996-XIV. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/996-14>.
11. Про затвердження Національного Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 10 «Дебіторська заборгованість»: Мінфін України; Наказ, Положення від 31.01.2000 № 20. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0085-00>.
12. Про затвердження Національного Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 11 «Зобов'язання»: Мінфін України; Наказ, Положення від 31.01.2000 № 20. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0085-00>.
13. Фоміна О.В. Облік і аудит в управлінні продажами товарів: автореф. дис. канд. екон. наук: 08.00.09 / О.В. Фоміна; Київ. нац. торг.-екон. ун-т. – К., 2008. – 21 с.

Робота виконана під науковим керівництвом канд. екон. наук, доцента МУКОВОЗА В. С.

## НАДХОДЖЕННЯ ТОВАРІВ В РОЗДРІБНІЙ ТОРГІВЛІ: ОБЛІКОВІ АСПЕКТИ

**ВОЙЧЕНКО Б., 2 курс ФФО ДТЕУ,  
спеціальність «Облік і оподаткування»,  
освітня програма «Облік і податковий консалтинг»**

*У статті досліджуються основні аспекти обліку надходження товарів та його організації в роздрібній торгівлі в умовах воєнного стану. Також проаналізовано значення*

*процесу безперервної реалізації товарів та вплив впровадження воєнного стану на роздрібну торгівлю.*

*The article examines the main aspects of accounting for the receipt of goods and its organization in retail trade under martial law. The importance of the process of uninterrupted sale of goods and the impact of martial law on retail trade are also analyzed.*

*Актуальність* обраної теми полягає у тому, що одним з пріоритетних напрямів розвитку торгівлі є роздрібна торгівля, яка за останні роки активно нарощує свої позиції в економічній сфері України. Це пояснюється тим, що входні бар'єри до галузі є достатньо низькими, а це дає змогу організовувати власний бізнес підприємцям з різним, навіть невеликим, розміром капіталу. Навіть ті підприємці, які донедавна займались іншими видами діяльності, переміщують свої інвестиції у сферу торгівлі як таку, яка має короткі (в порівнянні з іншими галузями) терміни оборотності капіталу, що особливо актуально в період нестабільності. [2].

Товарні запаси для підприємства торгівлі є складовою частиною оборотних активів, реалізація яких формує основну частину операційного доходу господарюючого суб'єкта. Тож суб'єкти господарювання роздрібною торгівлі мають організовувати облік надходження товарів для формування інформації щодо руху товарних запасів і для прийняття управлінських рішень. Бухгалтери торговельних підприємств постійно долають складнощі перехідного періоду. В сучасних реаліях після введення воєнного стану варто звернути увагу на процес надходження товарів для забезпечення безперервної їх реалізації, організацію бухгалтерського обліку надходження товарів з метою забезпечення релевантною обліковою інформацією користувачів.

Питання обліку товарів розглядали в своїх роботах такі науковці, як А.М. Герасимович, С.Ф. Голов, Л.П. Кулаковська, Я.П. Квач, Л.В. Нападовська, М.Ф. Огічук, О.В. Фоміна О.В. та ін. Вивчення результатів дослідження вказаних науковців дозволяє отримати ґрунтовну інформацію щодо особливостей обліку операцій з надходження товарів. Віддаючи належне напрацюванням науковців слід вказати, що визначене питання не перестає бути актуальним і вимагає подальшого дослідження з питань організації обліку надходження товарів, розрахунків з постачальниками в сучасних реаліях.

*Метою статті* є дослідження обліку надходження товарів на підприємствах роздрібною торгівлі.

Відповідно до поставленої мети визначено основні завдання спрямовані на її досягнення:

- вивчити роль роздрібною торгівлі та значення процесу надходження товарів;
- дослідити організацію бухгалтерського обліку процесу надходження товарів в сучасних реаліях дії воєнного стану;
- визначити перспективи впровадження електронного документообігу в роздрібній торгівлі, зокрема за розрахунками з постачальниками.

*Об'єктом* дослідження роботи є процес обліку надходження товарів.

*Результати досліджень.* Роздрібна торгівля є важливою складовою реального сектору національної економіки, опосередкованим каналом просування товару до споживачів. Тобто, з економічної точки зору, роздрібна торгівля – вид економічної діяльності та відносин між споживачами й виробниками товарів і послуг, що спрямовані на задоволення потреб населення та зростання бізнесу, або ж простіше, діяльність суб'єкта господарювання з продажу за різними формами розрахунків (готівковий чи безготівковий) товарів кінцевим споживачам, які ними використовуються для власних потреб. Основною формою організації роздрібною торгівлі є торгівля товарами через стаціонарну мережу магазинів різних типів.

Товар – усе, що може задовольнити потреби і пропонується ринком з метою привернення уваги, придбання, використання або споживання. Товари формують запаси торговельних підприємств. Товари в роздрібній торгівлі є активом, який призначено для

подальшого продажу покупцям. Товари визначено матеріальними цінностями, які придбані (отримані) та утримуються підприємством з метою подальшого продажу. Одиницею бухгалтерського обліку товарів, згідно з НП(С)БО 9 «Запаси», є їх однорідна група або назва. Товари в обліку можуть відображатися за купівельною вартістю і роздрібними цінами [9].

Торговий бізнес в нашому традиційному його сприйнятті зіткнувся з низкою серйозних проблем, пов'язаних з практично системною економічною нестабільністю останніх років, а з 24 лютого 2022 року Україна почала жити по новому – в стані війни, і це було несподіваним для кожного, в тому числі для підприємств і підприємців. З цієї дати Президентом оголошено воєнний стан. Торгово-промислова палата України підтвердила, що зазначені обставини з 24 лютого 2022 року до їх офіційного закінчення, є надзвичайними, невідворотними, тобто форс-мажорними, і саме в таких умовах зокрема працюють і підприємства роздрібної торгівлі.

В умовах воєнного стану мережі роздрібної торгівлі стали важливою частиною критичної інфраструктури. Тому Уряд ухвалив постанову, що дає можливість торговельним мережам залучати пільгові кредити на суму до 1 млрд. гривень на один рік під 5% [7]. Крім того, у Верховній Раді було зареєстровано законопроект № 7174 (який наразі пройшов бюджетну експертизу): «Про внесення змін до Прикінцевих та перехідних положень Цивільного кодексу України щодо особливостей справляння плати за користування нерухомим майном (його частиною) з метою забезпечення належного функціонування в умовах воєнного стану суб'єктів господарювання роздрібної торгівлі та операторів поштового зв'язку». Законопроектом пропонується встановити, що на період воєнного стану плата за користування нерухомим майном (його частиною) не сплачується:

– суб'єктами господарювання роздрібної торгівлі, що провадять свою діяльність на торговельних площах, не менше 60% яких призначено для торгівлі:

- продуктами харчування,
- лікарськими засобами,
- виробами медичного призначення,
- засобами гігієни або побутовою хімією,

– операторами поштового зв'язку, які здійснюють приймання, видачу (доставку) відправлень, крім оплати (компенсації) витрат наймодавця, які наймодавець здійснив або повинен буде здійснити за відповідний період для внесення плати за землю, сплати податку на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки, і сплати вартості комунальних послуг.

Зазначені витрати покладаються на наймача як плата за користуванням майном за відповідний період пропорційно площі нерухомого майна, яку він наймає відповідно до договору, якщо договором не передбачений обов'язок наймача самостійно сплатити ці витрати повністю або частково [4].

Надходження товарів та їх подальша реалізація утворюють товарообіг на підприємстві роздрібної торгівлі. Метою товарообігу є посередництво між виробником і покупцем (споживачем). Купівлю товарів торгівлі підприємства здійснюють на підставі договорів постачання (купівлі-продажу) між підприємством – виробником товару або оптовим постачальником і підприємством торгівлі (покупцем товару).

Надходження товарів як важливого етапу товарообігу супроводжується товаросупровідними документами постачальника та перевізників, а саме: накладними товарно-транспортними/залізничними/авіа накладними. Якщо товар надійшов від населення (не підприємців), то первинним документом є закупівельний акт або закупівельна відомість. При отриманні товарів від постачальників, зареєстрованих як платники податку на додану вартість (далі – ПДВ) підприємством роздрібної торгівлі- платником ПДВ для підтвердження податкового кредиту з податку, який виникає при операціях придбання, постачальник виписує податкову накладну та реєструє її у Єдиному реєстрі податкових накладних, який веде Державна податкова служба України.

Якщо ж товари надходять від іноземних постачальників, то основними документами, що засвідчують перевезення вантажу автомобільним транспортом являються: подорожній

лист типової форми № 1 (міжнародні перевезення) і типової форми № 2 (перевезення в межах України); талон замовника типової форми №І-ТЗ; товарно-транспортні накладні типової форми №1-ТН (в межах України), а під час міжнародних перевезень використовується типова форма СМЯ. На митниці оформлюється митна декларація, яка свідчить про перетин кордону та отримання товарів підприємством роздрібною торгівлі у вільний обіг після сплати всіх митних платежів. Зазначимо, що під час воєнного стану був впроваджений Закон України «Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законодавчих актів України щодо вдосконалення законодавства на період дії воєнного стану», в якому спрощувались митні формальності та імпорту товарів звільнявся від оподаткування ввізним митом:

- товари, що ввозяться (пересилаються) на митну територію України підприємствами для вільного обігу. Виняток – алкоголь та цигарки;
- легкові автомобілі, транспортні засоби, призначені для перевезення 10 осіб і більше, транспортні засоби для перевезення вантажів [3].

Проте з 1 липня 2022 р. повертаються скасовані мита та ПДВ на імпортовані товари та розмитнення автомобілів, адже за оцінками Міністерства економіки України таке повернення податків збільшить щомісячні доходи бюджету на 3,5 млрд грн.

Отримані товари надходять на склади роздрібних торговельних підприємств або безпосередньо у роздрібну торговельну мережу.

Всі документи, пов'язані з отриманням товарів та відмітками матеріально-відповідальних осіб про їх прийняття передаються за реєстром до бухгалтерії підприємства. Важливе значення при опрацюванні цих документів має правильна організація бухгалтерського обліку, яка передбачає: встановлення раціонального графіку документообігу, застосування робочого плану рахунків, оцінку товарів при придбанні та метод обліку транспортно-заготівельних витрат, сучасну технологію обробки інформації з первинних документів.

Для обліку товарів у Плані рахунків призначено рахунок 28 «Товари», до якого передбачено відповідні субрахунки, які використовуються підприємствами роздрібною торгівлі для обліку руху товарів: 281 «Товари на складі», 282 «Товари в торгівлі», 283 «Товари на комісії» (для підприємств комісійної торгівлі), 284 «Тара під товарами» (для обліку тари), 285 «Торгова націнка» (для обліку торгової націнки для підприємств, які здійснюють оцінку товарів при їх реалізації покупцям за методом ціни продажу).

У момент надходження товари повинні бути оцінені за первісною вартістю, для кожного випадку їх надходження необхідно знати, що є первісною вартістю, і як її визначити. Порядок визначення первісної вартості товарів, залежно від джерел їх надходження, наведено у Національному положенні (стандарті) бухгалтерського обліку 9 «Запаси». До первісної вартості входять:

- суми, сплачувані згідно з договором постачальнику (продавцю), за вирахуванням непрямих податків;
- суми ввізного мита;
- суми непрямих податків у зв'язку з придбанням товарів, які не відшкодовують підприємству;
- транспортно-заготівельні витрати (витрати на заготівлю запасів, оплату тарифів (фрахту) за вантажно-розвантажувальні роботи й транспортування запасів усіма видами транспорту до місця їх використання, включаючи витрати зі страхування ризиків транспортування запасів) [8].

Стосовно віднесення транспортно-заготівельних витрат (далі – ТЗВ) до складу первісної вартості товарів існує два методи обліку таких витрат: прямого підрахунку (ТЗВ включають до собівартості одиниць конкретних придбаних товарів, до яких вони належать) та середнього відсотка – визначають відсоткове співвідношення сум ТЗВ між сумами залишку товарів на складі на кінець звітної періоду та сумою запасів, що вибули у звітному періоді. Суму ТЗВ узагальнюють на окремому субрахунку рахунків обліку товарів і

щомісячно розподіляють між сумою залишку товарів на кінець звітної місяця та сумою товарів, що вибули (використані, реалізовані, безоплатно передані тощо) впродовж звітної місяця.

На оцінку товарів при придбанні впливає оцінка товарів при їх вибутті, обрана підприємством відповідно до стандартів бухгалтерського обліку. Так, з чотирьох передбачених п. 16 НП(С)БО 9 для торгівлі методів оцінки товарів при їх вибутті (метод ідентифікованої собівартості, метод середньозваженої собівартості, ФІФО та метод ціни продажу) найбільшу популярність серед підприємств роздрібною торгівлі має метод ціни продажу. Щоб застосовувати цей метод, потрібно одночасно дотримати ряду умов:

- 1) підприємство повинне займатися роздрібною торгівлею;
- 2) застосування інших методів оцінки вибуття товарів, окрім ціни продажу, не виправдане;
- 3) підприємство має значну і змінювану номенклатуру товарів;
- 4) рівень торгової націнки на товари приблизно однаковий.

Утім, навіть якщо на підприємстві роздрібною торгівлі рівні торгових націнок для різних груп товарів відрізняються, воно все одно може застосовувати метод ціни продажу при вибутті вказаних товарів. Щоб не допустити викривлення собівартості реалізованих товарів у такій ситуації, розподіл торгової націнки доцільно здійснювати окремо за кожною групою товарів з приблизно однаковим рівнем торгової націнки, забезпечивши при цьому накопичення відповідної інформації в розрізі таких однорідних груп (видів) товарів.

При застосуванні в обліковій політиці методу ціни продажу облік товарів на підприємстві ведеться за цінами реалізації (роздрібними цінами, які включають у себе торгову націнку), що дає можливість підприємству торгівлі не вести облік кожної реалізованої одиниці товарів, а списувати вартість всіх реалізованих за продажною ціною товарів однією сумою, яка завжди дорівнює сумі отриманої за ці товари виручки. Надходження товарних запасів у торговельний зал здійснюється також за продажною вартістю, тобто з урахуванням торгової націнки, яка розраховується від покупної вартості товарів та залежить від обліку транспортно-заготівельних витрат [6].

Можна визначити, що торгова націнка є основним доходом підприємств роздрібною торгівлі. В наступному з одержаного обсягу торгової націнки підприємство сплачує поточні витрати, зокрема оренду приміщень, заробітну плату найманим працівникам, охорону, комунальні витрати тощо; з залишених коштів далі формується прибуток торговельного підприємства.

При надходженні товарів підприємство відображає в обліку і суму торгової націнки. На практиці існує два підходи до формування торгової націнки:

- 1) наказом (розпорядженням) керівника встановлюється розмір торгової націнки на товари. Зазвичай, такий розмір встановлюється у відсотках до первісної вартості товарів;
- 2) спочатку встановлюється продажна вартість товару, а потім зворотним рахунком визначається сума торгової націнки.

Торгові націнки в обліку відображають на субрахунку 285 «Торгова націнка» до рахунку 28 «Товари».

Як відомо, роздрібною торгівлею можуть займатись мікропідприємства, малі підприємства, які використовують спрощений облік, середні і великі підприємства, які мають організувати загальний бухгалтерський облік. Облік середніх та великих підприємств і деяких малих підприємств, які можуть собі це дозволити, ведеться здебільшого автоматизовано. Ділянка обліку товарних цінностей на підприємствах роздрібною торгівлі, як правило, є найбільшою та трудомісткою. Тому цю ділянку обліку звісно доцільно вести в бухгалтерському програмному забезпеченні.

Більшість роздрібних торгових підприємств використовують програмні фінансово-складські системи («MASTER:Бухгалтерія», «Парус», «SAP» та ін.) для ведення кількісного та вартісного обліку обороту та запасів товарів як у натуральному, так і у грошовому

вираженні з розбивкою на окремі асортименти та партії поставок. Аналітичні рахунки призначені для забезпечення контролю та звітності матеріально-відповідальних осіб.

Регістр товарів дозволяє підприємству активно управляти продажами шляхом комп'ютерної підготовки замовлень та звітів про продаж за окремими позиціями асортименту, також полегшує облік надходжень товарів і складський контроль, а також генерує вартість товарів, собівартість проданих товарів та багато іншої інформації, необхідної для фінансової звітності на постійній основі. Проте фінансові та інвентарні системи у вигляді програмних продуктів дуже дорогі та трудомісткі. У разі невеликих торгових точок або торгових точок, розташованих у структурах організацій з некомерційним профільним видом діяльності, може застосовуватися спрощений ціннісний регістр товарообігу.

Крім застосування програмних продуктів для удосконалення обліку руху товарів, варто вдосконалити облікову документацію та документообіг, а саме переведення з паперової в електронну документацію. Електронні документи зможуть вдосконалити документообіг в таких напрямках:

- підвищення оперативності оформлення та обробки інформації щодо процесу реалізації товарів (в сучасних реаліях військового стану пришвидшує роботу та надходження товарів на склад);
- збільшення рівня об'єктивності аналітичної інформації, яка знаходиться в первинних документах;
- зростання контролю з обліку надходження та вибуття товарів;
- забезпечення економії витрат ресурсів та праці на документування й оброблення документів;
- збереження екології.

Отже, організація бухгалтерського обліку товарних операцій, зокрема з операцій з надходження товарів підприємств роздрібною торгівлі завжди мала свої особливості порівняно з обліком інших видів діяльності. Удосконалення обліку надходження товарів на підприємстві роздрібною торгівлі має бути спрямоване на організацію бухгалтерського обліку таким чином, щоб він міг забезпечувати наступне: повне і безперервне відображення операцій руху товарів, а також інших господарських операцій, які відбулися за звітний період; формування і підготовку установленої фінансової (бухгалтерської) звітності; постачання необхідною та достовірною інформацією користувачів. Автоматизований облік операцій з надходження товарів сприяє одночасному зниженню витрат, підвищенні ефективності та значному скороченні часу, необхідного для виконання облікового процесу, що є запорукою ефективної діяльності підприємства роздрібною торгівлі.

### Список використаних джерел

1. Біляєва О. Облік товарів у роздрібі / Бухгалтерський тиждень/ травень, 2017 № 19-20  
URL: <https://i.factor.ua/ukr/journals/bn/2017/may/issue-19-20/article-27328.html>
2. Бойчик І. М., Собко О. М., Спак Г. І. Основні тренди розвитку роздрібною торгівлі України в період нестабільності // Міжнародний науковий журнал «Інтернаука». Серія: «Економічні науки». 2021. № 7. URL: <http://dspace.wunu.edu.ua/bitstream/316497/42456/1/2222.pdf>
3. Бутіна М. Зміни щодо імпорту товарів в Україну та що нового приніс Закон № 2142-IX URL: [https://biz.ligazakon.net/analytics/210761\\_zmni-shchodo-mportu-tovarv-v-ukranu-ta-shcho-novogo-prins-zakon--2142-ix](https://biz.ligazakon.net/analytics/210761_zmni-shchodo-mportu-tovarv-v-ukranu-ta-shcho-novogo-prins-zakon--2142-ix)
4. Волос Н. Роздрібну торгівлю пропонують звільнити від сплати за користування нерухомістю / Дебет-Кредит / URL: <https://news.dtki.ua/society/real-estate/75439>



5. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0893-99#Text>

6. Кокиза Г. Ю. Надходження товарів: обліковий аспект та основні напрями аналізу // Економічні науки. URL: [http://www.ej.kherson.ua/journal/economic\\_10/140.pdf](http://www.ej.kherson.ua/journal/economic_10/140.pdf)

7. Офіційний сайт Міністерства економіки України. URL: <https://www.me.gov.ua/News/Detail?lang=uk-UA&id=4cc50719-8b82-4572-9912-076547433aa9&title=MerezhiRozdribnoiTorgivliMozhutZaluchitiKreditiNaSumuDo1-MlrdGrivenPid5-VRamkakhProgrami5-7-9>

8. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 9 «Запаси». URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0751-99#Text>

9. Яременко К. О. Сучасний стан обліку товарів роздрібною торгівлі// Розвиток системи обліку, аналізу та аудиту: теорія, методологія, організація: збірник тез доповідей учасників XVI Всеукраїнської наукової студентської конференції. 2018. С. 167-171. URL: <http://194.44.12.92:8080/jspui/bitstream/123456789/3203/1/Яременко.pdf>

Робота виконана під науковим керівництвом канд. екон. наук, доцента ШАПОВАЛОВОЇ А. П.

## **ПРОБЛЕМИ ОБЛІКУ ЕЛЕКТРОННИХ ГРОШОВИХ КОШТІВ**

**ГАЛУШКО А., 2 курс ФФО ДТЕУ,  
спеціальність «Облік і оподаткування»,  
освітня програма «Облік і податковий консалтинг»**

*В статті проаналізовано найбільш актуальні та важливі проблеми в обліку електронних грошей та джерел їх надходжень, що впливають, безпосередньо, на якісну роботу суб'єктів господарювання. Обґрунтовано доцільність та актуальність змін обліку електронних грошей та відношення до них.*

*In the article focuses on the most relevant and problems in the accounting of money and sources of their electronic income, which affect the work, the quality of business. The expediency and urgency of changing the accounting of money and the attitude to them are substantiated.*

Актуальність теми пояснюється тим, що гроші є найбільш ліквідним активом і обмеженим ресурсом, який значною мірою визначає успіх чи невдачу бізнесу. Надзвичайно важливим є вміння їх розподіляти та раціонально використовувати, тому їх організація обліку є першочерговим в питанні контролю всіх процесів, навіть, на перший погляд, незначних, щоб вдало оперувати можливостями підприємства, що підтримує цілісність структури підприємства на всіх рівнях.

Зі змінами у житті людства, що можна побачити за останні роки, змінюються й правила ведення господарства, яке запроваджує нові розробки для зручного обігу грошових коштів. Спеціалісти погоджуються, що застосування Національних Положень (стандартів) бухгалтерського обліку не дозволяють виконувати інформативну функцію фінансової звітності підприємства, що призводить до умов непрозорого ведення бізнесу, корупції, використання різних податкових схем. Наявність повного відображення руху будь-яких коштів, та покращення контролю над ними покращило б ситуацію як в окремо в кожному підприємстві, так в країні в цілому.

У статті розглянуто актуальні питання з обліку електронних грошових коштів на підприємстві. Актуальність питання полягає в тому, що фундаментом для ефективної діяльності сучасних підприємств є безперервна циклічність грошових потоків, успішний їх деталізований облік, аналіз та контроль, обґрунтування джерел їх надходжень.

Метою статті є обґрунтування актуальних проблем в обліку та в застосуванні електронних грошей, пропонування ймовірних шляхів їх вирішення, а також доцільність їх використання електронних грошей на підприємстві.

Об'єктом дослідження є процес бухгалтерського обліку електронних грошових коштів.

Предметом дослідження є теоретико-методологічні аспекти обліку електронних грошей.

Для задоволення потреб користувачів підприємствам необхідно надавати повну та достовірну фінансову інформацію про усі джерела надходження грошей, в тому числі з електронних носіїв, для якісного контролю за станом підприємства та обліку усіх видів грошових коштів, для прийняття управлінських рішень. На сьогодні обіг електронних грошей зростає і тому перед бухгалтерським обліком постає безліч питань щодо достовірного відображення їх на всіх етапах облікового процесу та відображення інформації у звітності.

Дослідженням обліку електронних грошей займалися і займаються багато вітчизняних та зарубіжних вчених.

Поняття електронних грошей, була висунута американцем Девідом Чаумом у середині 80-х рр. 20-го століття. Перші електронно-платіжні системи почали виникати на початку 90-х років 20 століття завдяки поширенню Інтернету у західних країнах і вперше було офіційно визнані банками Європейського Союзу. Навіть для регулювання операцій з ЕГ Європейським парламентом і Радою ЄС були прийняті Директиви 2000/46/ЕС і 2009/110/ЕС [9].

В Україні електронні гроші – це відносно новітній спосіб платежу, але підприємці досить швидко пристосовуються до змін, та співпрацюють з іншими країнами за допомогою систем електронного платежу [5].

Згідно НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» грошовими коштами прийнято вважати готівку, кошти на рахунках в банках і депозити до запитання [6]. Терміни, що використовуються в національних положеннях (стандартах) бухгалтерського обліку щодо структура грошових коштів та їх еквівалентів наведені в таблиці 1.

*Таблиця 1*

### **Структура та визначення грошових коштів та їх еквівалентів**

Складова грошових коштів	Визначення
Еквіваленти грошових коштів	короткострокові високоліквідні фінансові інвестиції, які вільно конвертуються у певні суми грошових коштів і які характеризуються незначним ризиком зміни їх вартості
Готівка	це готівкова валюта України і готівкова іноземна валюта у вигляді банкнот і монет, що перебувають в обігу та є законним платіжним засобом на території відповідної держави, банкноти та монети, вилучені з обігу або такі, що вилучаються з нього, але підлягають обміну на грошові знаки, які перебувають в обігу (крім монет, що належать до банківських металів) і дорожні чеки.
Національна валюта України	це єдиний законний платіжний засіб на території України, який приймається для здійснення розрахунків і переказів фізичними і юридичними особами без будь-яких обмежень.
Іноземна валюта	це валюта готівкою, гроші знаки (банкноти, білети державної скарбниці, монети), що знаходяться в обігу і є законним платіжним засобом на території відповідної іноземної держави, а також вилучені або ті, що вилучаються з обігу, але підлягають обміну на грошові знаки, які знаходяться в обігу.

*Джерело: узагальнено автором на основі [6]*

Спеціалісти вважають, що існує проблема навіть у встановленні неоднозначності тлумачення самого визначення «грошові кошти» та «грошові потоки».

Обґрунтовується це тим, що в Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 7 (IAS 7) «Звіт про рух грошових коштів» визначає грошові кошти як готівку в касі та депозити до запитання [2].

Іншим нормативним документом, а саме Методичними рекомендаціями з аналізу і оцінки фінансового стану підприємств до грошових коштів відносять готівку, кошти на рахунках у банку та депозити до запитання [1].

На наш погляд, не можна відносити до поняття «грошові кошти» тільки готівкові кошти та поточні рахунки в банку.

На сьогодні, електронні гроші виділяють як окремий об'єкт обліку і обліковують джерела надходжень електронних грошей окремо від готівки або депозитів до запитань.

Сутність електронних грошей полягає в зберіганні грошової вартості на електронних носіях – смарт-картах або жорсткому диску комп'ютера. Їх обіг відбувається за допомогою комп'ютерних мереж, Інтернету, платіжних карт, електронних гаманців і пристроїв, що працюють з платіжними картами (банкоматів, POS-терміналів) [7;9].

Визначення електронних грошей передбачено в статті 15 пункт 1 Закону України «Про платіжні системи та переказ коштів в Україні» і зазначено, що електронні гроші – одиниці вартості, які зберігаються на електронному пристрої, які приймаються як засіб платежу іншими, ніж емітент, особами і є грошовим зобов'язанням особи, що виконуються в готівковій або безготівковій формі [7].

По суті електронні гроші не є грошима в традиційному розумінні цього слова. Є ряд особливостей використання електронних грошей, що їх відрізняє від коштів на банківських рахунках. У Постанові від 11.09.2020 №133 «Про затвердження Змін до Положення про електронні гроші в Україні» передбачені ліміти поповнення електронного гаманця [5].

Використання електронних грошей розширює можливості розрахунків при оплаті товарів та послуг суб'єктами господарювання. Одним за привілеїв грошей у банківських рахунках також є більше можливості при оплаті товарів та послуг суб'єктами господарювання – платниками єдиного податку. Так однією з умов фізичних осіб, які є на спрощеній системі оподаткування згідно з п. 291.6 ст. 291 ПКУ є здійснення розрахунків за товари (роботи або послуги) виключно в грошовій формі (готівковій або безготівковій) [4].

Одночасно, електронні гроші не можна віднести ні до готівкової, ні до безготівкової форми розрахунків. З оглядом на це, проведення розрахунків через електронні платіжні системи не належать до грошових розрахунків, тобто є порушенням умов перебування на спрощеній системі оподаткування [4].

З правового погляду відмінність від звичайного поняття гроші є те що, вони не являються грошима, а є лише грошовим зобов'язанням емітента, який при першій вимозі пред'явника повинен обміняти їх на звичайні гроші [5;7].

Ми погоджуємося з Стовповою А.С., що облік електронних грошей має визначені аргументи. Основними обліковими аргументами автор щодо ліквідності електронних грошей виділені:

- обмежене коло користувачів;
- встановлення ліміту залишку в електронному гаманцю;
- вузька сфера застосування;
- наявність одного субрахунку для обліку електронних грошей, що понижує їх статус [8].

Як зазначають науковці Шишкова Н. Л, Мороз. Є. Ю. з технічного боку електронні гроші – електронний запис, який має певний обсяг вартості, та захищений відповідними криптографічними алгоритмами, а також за економічною сутністю е-кошти не можна однозначно віднести до готівкових чи безготівкових грошей – вони швидше є своєрідною третьою формою грошей [9].

Шишкова Н.Л та Мороз Є.Ю у своїх наукових працях назвали основні переваги електронних грошей, а саме:

- висока швидкість здійснення операцій;
- простота і низька вартість емісії;
- висока портативність;
- абсолютна подільність;
- анонімність;
- зменшення витрат держави на обслуговування, заміну та знищення готівки;
- відсутність необхідності перерахунку; низька вартість трансакцій; зменшення контакту людей з готівкою; висока безпека[9].

Крім переваг, автори розглядають і недоліки, які об'єднали в 3 групи:

- недоліки, пов'язані з фізичною безпекою коштів;
- недоліки, пов'язані з правовою безпекою коштів;
- інші недоліки[9].

Щодо обліку операцій, то на сьогодні важливе значення має побудова робочого плану рахунків для обліку електронних грошей.

З огляду на проведений аналіз робіт дослідників цієї теми, важливим є введенням нового субрахунку 335 «Електронні гроші, номіновані в національній валюті»[3]. Але наш погляд, в діючому плані рахунків варто передбачити ще й субрахунок для обліку електронних грошей в іноземній валюті. Однак, відповідно до вимог НБУ електронні гроші можуть бути номіновані лише у гривні [5;7].

Науковець Стовпова А.С. вважає що, облікове відображення операцій за розрахунками електронними грошима та його удосконалення має базуватися на використанні окремої групи рахунків для обліку електронних грошей, а саме 32 «Електронні гроші» та побудові аналітичного обліку, який відповідає сучасним видам електронних грошей та організації розрахунків, типам національних регуляторів та номінованій валюті. Як пропонує автор, на рахунку 32 «Електронні гроші» узагальнюються операції з електронними грошима, випущених відповідно до існуючого регулювання з боку НБУ, у тому числі електронні гроші комерційних банків, електронні гроші НБУ, інших кредитних установ, а також ведеться облік коштів у небанківських електронних платіжних системах. За дебетом рахунку 32 «Електронні гроші» буде відображатися надходження електронних грошей, а за кредитом їх вибуття. Автор пропонує удосконалити діючу інструкцію щодо застосування діючого Плану рахунків і розробити зміни та передбачити рахунки облік інших видів електронних грошей, особливо криптовалют [8].

Заслуговує на увагу і запропоновані Стовповою А.С. методика обліку операцій з електронними грошима МФУ на основі групи рахунків 32 «Електронні гроші» у порівнянні з існуючою та методика обліку курсових різниць по розрахунках електронними грошима МФУ. Ці методики допоможуть суб'єктам господарювання врахувати особливості ведення обліку операцій з електронними грошима при розробці облікової політики у цій частині та відображення в обліку операцій з руху електронних грошей[8].

Ми погоджуємося з дослідниками і вважаємо, що електронні гроші практично неможливі для використання як платіжний інструмент до моменту зарахування на рахунок їх призначення або надходження в касу. Однак електронні гроші, є самостійним та повноцінним платіжним інструментом, який стрімко розвивається і існує висока ймовірність заміщення електронними грошима у майбутньому[8;9].

У підприємницькій діяльності використання електронних грошей це додаткова гарантія безпеки використання та зберігання грошей підприємства, адже це означає забезпечення чіткого та прозорішого обліку та аналізу руху грошових коштів.

Ще однією проблемою та недоліками, пов'язаними із обігом електронних грошей є кіберзлочини. На сьогодні обіг електронних грошей повинен бути фізично забезпечений для того щоб попередити шахрайство і крадіжки, хакерські та вірусні атаки, збої в роботі платіжних систем. Поряд зі зростанням обігу електронних грошей, вразливість у системі

електронного платіжного документообігу банків досі з легкістю виявляється у кіберзлочинному просторі, та методи викрадення грошових коштів далеко відрізняються від традиційних, наприклад: переведення у криптовалюту та створення бот-мереж з інфікування комп'ютерів [10].

Провідний спеціаліст з юриспруденції Дмитро Нікулеско повідомляє, що в епоху інформаційних технологій неможливо почуватися захищеним у кіберпросторі. З розвитком технологій стрімко зростає кількість злочинів у цій сфері, а тому з впевненістю можна стверджувати, що саме «кіберзлочини» у ХХІ столітті будуть одними з найчисельніших[10].

В Україні та в усьому світі щороку вчиняються десятки тисяч злочинів з використанням інформаційно-комунікаційних технологій, програмних, програмно-апаратних засобів, інших технічних і технологічних засобів та обладнання [10].

Одним із захистів інформації про рух електронних грошей є документальне їх оформлення. Кожна операція має підтверджуватись касовим документом, тобто мати фізичне підтвердження. Це підвищує захист прав користувачів електронних грошей, тобто робота з ними вважається більш захищеною та надійною, адже контролюються державними регуляторами, які зобов'язують банки-емітенти перед укладанням договору з користувачем інформувати цього про обіг грошей та створення електронних гаманців та отримувати його згоду [5;10].

Сфера використання електронних грошей надзвичайно велика, господарські процеси при впровадженні електронних грошей стали зручнішими, швидшими та комфортнішими. Такий інструмент розрахунків використовують все більше у мережі Інтернет, майже чи не у всіх сферах життя людини, ним користуються підприємства та розширюють свої можливості для використання електронних коштів, та навіть створення підприємницької діяльності виключно в електронному просторі, але Законодавство України не передбачає таку можливість [5: 7]

**Висновки.** Раціональна організація обліку грошових коштів та їх еквівалентів важлива для оптимізації виробництва, аналізу поточних даних, прогнозування майбутніх надходжень та витрат. Підвищення ефективності підприємства можливе тільки в тих випадках, коли інформація подається прозоро та з урахуванням усіх найменших змін та коливань, у тому числі розуміння всіх аспектів зберігання грошових коштів та їх еквівалентів та правильно оперувати джерелами надходжень.

Гроші є найвідповідальнішою ділянкою обліку та контролю, тому спеціалісти погоджуються, що зі змінами зовнішніх показників необхідно приділяти все детальніше уваги обліку грошей: готівки, банківським рахункам та, як окремої вагової категорії – електронним грошам .

Проблемам обліку електронних грошей в Україні приділяється недостатня увага та потребує вирішення їх на державному рівні шляхом внесення змін до нормативно-правових актів.

Господарчі процеси залежать від правильної організації обліку грошових коштів, оскільки діяльність підприємства оперуються процесами обліку, та не останнє місце посідає контроль над цим процесами, він є важливою та невід'ємною частиною управління підприємством та економікою на рівні держави, який неможливо запровадити без повноцінної інформаційної бази та звітності електронних грошей.

Належна організація бухгалтерського обліку грошей та їх еквівалентів, у тому числі електронних грошей, забезпечує прозорість та незалежність інформації при цьому оборот електронних грошей є додатково захищеним від ризиків розкрадання та фінансових маніпуляцій.

#### **Список використаних джерел:**

1. Методичні рекомендації з аналізу і оцінки фінансового стану підприємств. Загальні положення Центральної спілки споживчих товариств України № v0006626-06 від 28.07.2006. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0006626-06>

2. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 7 (МСБО 7). Звіт про рух грошових коштів. Стандарт, Міжнародний документ № 929\_019 від 01.01.2012 URL: [https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929\\_019#](https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_019#)

3. План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій. Наказ Міністерства фінансів України від 30.11.1999 № 291 URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1557-11>

4. Податковий кодекс України. № 2755-VI від 27.05.2022. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>

5. Про затвердження Змін до Положення про електронні гроші в Україні. Постанова Управління Національного Банку України № v0133500-20 від 11.09.2020. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/v0133500-2012>.

6. Про затвердження Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності». Наказ Міністерства Фінансів № z0336-13, від 07.02.2013. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13>

7. Про платіжні системи та переказ коштів в Україні. Закон України № 2346-III від 13.02.2022 URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2346-14>

8. Стовпова, А. С. Удосконалення обліку електронних грошей на основі використання нового рахунку 32 «Електронні кошти» URL: [http://www.investplan.com.ua/pdf/6\\_2021/8.pdf](http://www.investplan.com.ua/pdf/6_2021/8.pdf)

9. Шишкова Н. Л, Мороз. Є. Ю. Електронні гроші: сутність та проблеми використання в Україні. – 2017 URL: [https://ev.nmu.org.ua/docs/2017/4/EV20174\\_039-051.pdf](https://ev.nmu.org.ua/docs/2017/4/EV20174_039-051.pdf)

10. Юридична газета «Online». Кібербезпека: вразливі моменти. Всеукраїнське юридичне видання. 2020. URL: <https://yur-gazeta.com/publications/practice/inshe/kiberbezpeka-vrazlivi-momenti.html>

Робота виконана під науковим керівництвом канд. екон. наук, доцента РОМАШКО О. М.

## ОСОБЛИВОСТІ ОБЛІКУ НЕМАТЕРІАЛЬНИХ АКТИВІВ

**ГОРДІЄВСЬКА А., 2 курс ФФО ДТЕУ,  
спеціальність «Облік і оподаткування»,  
освітня програма «Облік і оподаткування в міжнародному бізнесі»**

*Нематеріальні активи є важливим об'єктом бухгалтерського обліку за своїми характеристиками, своїм складом, за рівнем впливу на результати господарської діяльності та фінансовий стан підприємства. У даній статті розкрита сутність поняття «нематеріальні активи», Досліджено економічний зміст нематеріальних активів як специфічного ресурсу підприємства та об'єкту обліку. Проаналізовано існуючі напрямки оцінки вартості нематеріальних активів, а також відмінності між обліком матеріальних та нематеріальних активів.*

**Ключові слова:** нематеріальні активи, оцінка нематеріальних активів, ідентифікація, класифікація, амортизація, гудвіл.

*Intangible assets are an important object of accounting for their characteristics, their composition, the level of impact on business results and financial condition of the enterprise. This article reveals the essence of the concept of «intangible assets», the economic content of intangible assets as a specific resource of the enterprise and the object of accounting. The existing directions of valuation of intangible assets, as well as the differences between the accounting of tangible and intangible assets are analyzed.*

**Key words:** intangible assets, valuation of intangible assets, identification, classification, amortization, goodwill.

**Актуальність теми:** На нинішньому етапі, коли триває процес глобалізації та інтернаціоналізації економіки України виникає необхідність перегляду та уточнення принципів формування активів підприємства. Нематеріальні активи є важливим об'єктом бухгалтерського обліку за своїми характеристиками, своїм складом, за рівнем впливу на результати господарської діяльності та фінансовий стан підприємства. З огляду на тенденції розвитку світових ринків нематеріальні активи виступають в якості головного катализатора створення вартості підприємства, а їх частка в структурі капіталу постійно зростає.

**Аналіз основних досягнень і літератури.** Значний внесок у дослідження методики аналізу використання нематеріальних активів у вітчизняній практиці зробили Т. Банасько [1], О. Бондаренко [2], І. Боярко [3], Н. Кузик [4], Н. Мамонтова [5], В. Манакін [6], М. Мартиянова [7], О. Фурманчук [8] та багато інших вчених. Однак ще безліч питань, пов'язаних з темою даного дослідження, залишаються невирішеними, зокрема: зарахування на баланс підприємства об'єктів НМА; розроблення порядку їх визнання та чіткої методики обліку; достовірна оцінка та ідентифікація НМА; прийняття єдиної класифікації НМА, а також реальне відображення даних активів у звітності.

**Метою** статті є аналіз обліку нематеріальних активів та методики їх відображення в балансі підприємства, класифікація та визначення впливу нематеріальних активів на фінансові результати діяльності підприємства, а також відмінності між обліком матеріальних та нематеріальних активів.

**Завдання** вивчення: обґрунтування важливості обліку нематеріальних активів.

**Об'єкт** вивчення: нематеріальні активи.

**Виклад основного матеріалу.** Сьогодні майже всі підприємства володіють невидимими цінностями: торговельними марками, комп'ютерними програмами. В бухгалтерському обліку все це називається – нематеріальні активи. Вони також мають ідентифікуватися, оцінюватися, відображатися в балансі, але так як явище нематеріальних активів виникло не так давно, то й підходи до цього всього є різні. Зазвичай вони мають значний вплив на ефективність підприємства і складають значну частину його майна, тому облік нематеріальних активів є дуже важливим та актуальним. [9]

В Україні нематеріальні активи регулює Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 8 «Нематеріальні активи», а саме визначає методологічні засади формування інформації про нематеріальні активи і незавершені капітальні інвестиції в нематеріальні активи та розкриття інформації про них у фінансовій звітності. За цим стандартом нематеріальний актив – це немонетарний актив, який не має матеріальної форми та може бути ідентифікований [10].

При цьому в нашій країні не всі підприємства повинні обліковувати нематеріальні активи згідно вітчизняного законодавства. Частина з них використовує Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 38 «Нематеріальні активи», за яким нематеріальний актив – це немонетарний актив, який не має фізичної субстанції та може бути ідентифікований [11]. Згідно вказаних положень НМА трактують наступним чином (рис. 1).

Нематеріальні активи – це нефізичні активи, які збільшують майбутню вартість чи цінність підприємства і можуть бути набагато ціннішими, ніж матеріальні активи. Обидва ці види активів спочатку відображаються в балансі, що допомагає інвесторам, кредиторам та банкам оцінити вартість компанії.

Нематеріальні активи – це інтелектуальна власність, що включає:

- Патенти, що надають права власності винахіднику.
- Товарні знаки, які являють собою пізнавану фразу або символ, що позначає конкретний продукт і відрізняється від компанії.
- Франшизи, що є типом ліцензії, яку купує сторона (франчайзі), щоб отримати доступ до бренду компанії і продавати товари під її ім'ям.
- Гудвіл (вартість ділової репутації) – нематеріальний актив, вартість якого можна визначити як різницю між ринковою ціною та балансовою вартістю активів підприємства як цілісного майнового комплексу, що виникає в результаті використання найкращих

управлінських якостей, домінуючої позиції на ринку товарів, послуг, нових технологій тощо[12].

- Авторські права, які є інтелектуальною власністю, захищеною від копіювання неуповноваженими особами.

Визначення нематеріальних активів		
<p>Згідно ПСБО 8: нематеріальні активи – це немонетарні активи, які не мають матеріальної форми, а також можуть бути ідентифіковані та утримуватися на підприємстві з метою використання протягом періоду більше одного року (або одного операційного циклу, якщо він перевищує один рік) для виробництва, торгівлі, адміністративних потреб або надання в оренду іншим суб'єктам господарювання</p>	<p>Згідно Податкового кодексу України: нематеріальний актив – це об'єкт інтелектуальної, в тому числі промислової власності, а також інші аналогічні права, визнані у порядку, встановленому відповідним законодавством, об'єктом права власності платника податку</p>	<p>Згідно МСФЗ 38: нематеріальний актив – це ідентифікований немонетарний актив, що не має фізичної форми</p>

*Рис. 1. Визначення нематеріальних активів в Україні та за кордоном*

Залежно від типу бізнесу, нематеріальні активи можуть включати доменні імена в Інтернеті, результати виступів, ліцензійні угоди, контракти на надання послуг, комп'ютерне програмне забезпечення, креслення, рукописи, медичні записи, дозволи та комерційні таємниці. Нематеріальні активи збільшують можливу майбутню вартість компанії і можуть бути набагато ціннішими за її матеріальні активи.

Нематеріальні активи можуть бути складні для розуміння, тож розберемо їх докладніше і наведемо приклади амортизації кожного виду нематеріальних активів.

Нематеріальні активи, як і матеріальні, вираховуються за вартістю придбання. Витрати на нематеріальні активи, створені власними силами, такі як патент, розроблений у ході досліджень та розробок, враховуються як витрати у міру їх виникнення. Винятком є юридичні витрати на реєстрацію чи захист нематеріального активу. Наприклад, якщо компанія несе судові витрати на захист патенту, розробленого власними силами, витрати, пов'язані з розробкою патенту, враховуються як витрати, а судові витрати, пов'язані із захистом патенту, капіталізуються як нематеріальний патентний актив.

Амортизація нематеріальних активів здійснюється інакше, ніж амортизація матеріальних активів. Нематеріальні активи зазвичай амортизуються лінійним способом; як правило, немає ліквідаційної вартості, оскільки корисність активу вичерпується протягом терміну його служби, і немає необхідності у створенні рахунку накопиченої амортизації. Крім того, відповідно до нормативних актів, деякі нематеріальні активи обмежені та мають обмежений термін служби, тоді як інші мають нескінченний термін служби та не амортизуються.

#### Авторські права

Хоча авторські права мають обмежений термін дії – 70 років після смерті автора, вони амортизуються протягом передбачуваного терміну корисного використання [13].

Тому, якщо компанія придбала авторські права на новий графічний роман за \$10 000 і припускає, що зможе продавати цей роман протягом наступних десяти років, вона



амортизуватиме \$1 000 на рік (\$10 000/десять років), а запис у журналі виглядатиме так , як показано на рисунку 2. Припустимо, що продаж роману розпочався 1 січня 2019 року.

Журнал			
Дата	Зміст господарської операції	Дебет	Кредит
31.12.2019	Витрати на амортизацію авторського права	1000	1000

*Рис. 2. Патенти*

Патенти видаються винахіднику товару урядом і діють протягом двадцяти років. Усі витрати, пов'язані зі створенням запатентованого продукту (наприклад, витрати на дослідження та розробки) відносяться до витрат; однак, прямі витрати на отримання патенту можуть бути капіталізовані. Інакше патенти капіталізуються лише за купівлі. Як і авторські права, патенти амортизуються протягом терміну їх корисного використання, який може бути коротшим за двадцять років у зв'язку зі зміною технології. Припустимо, що Mech Tech придбала патент на нову насосну систему. Вартість патенту склала \$20 000 і компанія очікує, що насос буде корисним продуктом протягом наступних двадцяти років. Mech Tech амортизуватиме \$20 000 протягом наступних двадцяти років, що становить \$1 000 на рік (рис.3).

Журнал			
Дата	Зміст господарської операції	Дебет	Кредит
31.12.2019	Витрати на амортизацію патента	1000	1000

*Рис. 3. Товарні знаки*

Підприємства можуть зареєструвати свої товарні знаки на десять років із можливістю продовження терміну дії товарного знака кожні десять років. Товарні знаки враховуються як активи лише у разі їх придбання в іншій компанії та оцінюються на основі ринкової ціни на момент придбання. У цьому випадку ці торгові марки амортизуються протягом очікуваного терміну корисного використання. У деяких випадках товарний знак може розглядатися як такий, що має невизначений термін служби, і в цьому випадку амортизація не нараховується.

#### Гудвілл

З точки зору бухгалтерського обліку, гудвілл є внутрішньоствореним і не враховується як актив, якщо він не був придбаний у ході придбання іншої компанії. Придбання гудвілу відбувається, коли одна компанія купує іншу компанію за суму, що перевищує загальну вартість чистих активів компанії. Різниця між вартістю чистих активів та ціною покупки відображається у фінансовій звітності покупця як гудвілл. Наприклад, припустимо, професійна баскетбольна команда London Hoops була продана за \$10 млн. Новий власник отримав чисті активи на суму \$7 млн, тому гудвілл (вартість London Hoops вищий за вартість чистих активів) становить \$3 млн.

Гудвілл не має очікуваного терміну служби і тому не амортизується. Проте компанія зобов'язана порівнювати балансову вартість гудвілу з його ринковою вартістю не рідше ніж один раз на рік, щоб визначити, чи потрібно її коригувати. Цей процес порівняння називається тестуванням на знецінення. Якщо ринкова вартість гудвілу виявляється нижчою

від балансової вартості, то гудвілл необхідно зменшити до його ринкової вартості. Якщо гудвілл знецінюється, його вартість зменшується за рахунок кредиту, а збиток від знецінення дебетується. Гудвілл ніколи не збільшується понад його первісної вартості. Наприклад, якщо новий власник London Hoops оцінює, що справедлива вартість London Hoops тепер становить \$9,000,000, а не \$10,000,000, як при початковій покупці, власнику необхідно відобразити знецінення.

#### Відмінності між обліком матеріальних та нематеріальних активів

Основні відмінності між урахуванням матеріальних та нематеріальних основних засобів полягають у наступному:

**Амортизація.** Якщо нематеріальний актив має строк корисного використання, амортизуйте вартість активу протягом цього терміну за вирахуванням залишкової вартості. Амортизація – це те саме, що й знос, за винятком того, що амортизація застосовується тільки до нематеріальних активів. У даному контексті термін корисного використання означає період часу, протягом якого актив, як очікується, збільшуватиме майбутні грошові потоки[14].

**Комбінація активів.** Якщо кілька нематеріальних активів працюють як єдиний актив, об'єднайте їх для тестування на знецінення. Такий режим, ймовірно, не підходить, якщо вони незалежно генерують грошові потоки, будуть продані окремо або використовуються різними групами активів.

**Залишкова вартість.** Якщо після закінчення терміну корисного використання нематеріального активу очікується залишкова вартість, відніміть її з балансової вартості активу з метою розрахунку амортизації. Припустимо, що залишкова вартість завжди дорівнюватиме нулю для нематеріальних активів, якщо тільки немає зобов'язання іншої сторони придбати актив наприкінці терміну його корисного використання, і залишкова вартість може бути визначена на підставі операцій на існуючому ринку, і очікується, що цей ринок існуватиме на момент закінчення терміну корисного використання активу.

**Термін корисного використання.** Нематеріальний актив може мати необмежений термін корисного використання. Якщо це так, не нараховуйте початкову амортизацію, але регулярно переглядайте актив, щоб визначити термін його корисного використання. Якщо це так, перевірте актив на знецінення та почніть нараховувати амортизацію. Може статися і зворотна ситуація, коли актив із терміном корисного використання вважається таким, що має невизначений термін корисного використання; якщо це так, припиніть амортизацію активу та перевірте його на знецінення. Прикладами нематеріальних активів із необмеженим терміном корисного використання є ліцензії на таксі, права на мовлення та торгові марки.

**Перегляд терміну корисного використання.** Регулярно переглядайте терміни корисного використання всіх нематеріальних активів, що залишилися, і коригуйте їх, якщо цього вимагають обставини. Це вимагатиме зміни суми амортизації, що залишилася, визначеної за період.

**Подовження терміну служби.** Можливо, термін служби деяких нематеріальних активів може бути значно подовжений, як правило, на підставі продовження контрактів. Якщо це так, оцініть строк корисного використання активу на основі повної тривалості очікуваного продовження терміну корисного використання. Такі передбачувані продовження можуть призвести до того, що актив матиме невизначений термін корисного використання, що дозволить уникнути амортизації.

**Прямолінійна амортизація.** Використовувати лінійний метод амортизації для зменшення балансової вартості нематеріального активу, якщо характер використання вигод, пов'язаних з активом, не передбачає іншу форму амортизації.

**Перевірка на знецінення.** Нематеріальні активи підлягають перевірці на знецінення так само, як і матеріальні активи. Визнайте знецінення, якщо балансова вартість активу

перевищує його справедливу вартість, і суму не можна відшкодувати. Після визнання знецінення може бути відновлено.

Активи, пов'язані з дослідженнями та розробками. Якщо нематеріальні активи придбані в результаті об'єднання бізнесу для використання у науково-дослідній діяльності, спочатку розглядайте їх як активи з невизначеним терміном корисного використання та регулярно перевіряйте їх на знецінення. Після завершення або припинення відповідних досліджень та розробок вони списуються на витрати.

**Висновки.** У даній статті досліджено сутність нематеріальних активів, вивчено їх відображення в обліку звітності підприємства та визначено різницю між обліком матеріальних та нематеріальних активів. Отримані результати підтверджують, що використання нематеріальних активів у діяльності підприємства має безліч переваг і сприяє збільшенню прибутковості суб'єкта господарювання. Тому підприємствам слід більш активно залучати, ефективніше використовувати та обліковувати нематеріальні активи на основі запозичення досвіду зарубіжних країн.

### Список використаних джерел

1. Банасько Т. Проблеми та перспективи дослідження нематеріальних активів в Україні / Банасько Т. // Економіст. – 2010. – №2. – с. 30-33.
2. Бондаренко О. С. Визнання нематеріальних активів у вітчизняній і зарубіжній практиці господарювання // Бондаренко О. С., Гончаренко М. С. // Ефективна економіка. – 2010. – №9.
3. Боярко І. М. Роль нематеріальних активів у створенні цінності компанії / Боярко І. М., Самусевич Я. В. // Актуальні проблеми економіки. – 2011. – №3 (117). – с. 86-94.
4. Кузик Н. П. Актуальні проблеми обліку та оцінки нематеріальних активів / Кузик Н. П., Боярова О. А. // Облік і фінанси АПК. – 2010. – №3. – с.40-44.
5. Мамонтова Н. А. Новітні підходи до визначення вартості нематеріальних активів / Мамонтова Н. А. // Актуальні проблеми економіки. 2010. – №5 (107). – с. 228-235.
6. Манакин В. Проблема обліку нематеріальних активів в Україні / Манакин В., Рябенко О. // Схід. Економіка. – 2010. – №2 (102). – с. 63-66.
7. Мартиянова М. П. Нематериальные активы предприятия / Мартиянова М. П., Ширина Т. Г. // Бизнес Информ. – 2010. – №3 (2). – с.71-72
8. Фурманчук О. С. Актуальні проблеми обліку та контролю нематеріальних активів / Фурманчук О. С., Нижник А. В. // Економіка і регіон. – 2010. – №4 (27). – с.111-116.
9. Хоменко К. Ю. Особливості обліку нематеріальних активів.
10. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 8 «Нематеріальні активи»: Наказ Міністерство фінансів України від 18.10.1999 №242. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=z0750%2D99&p=1154500791191400#Text>
11. Нематеріальні активи: Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 38 (МСБО 38) від 01.01.2012. Рада з Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку (IASB). URL: [https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929\\_050#top](https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_050#top)
12. Податковий кодекс України, затверджений Верховною Радою України від 02.12.2010 № 2755- VI.
13. *Principles of Accounting*.  
URL: <https://opentextbc.ca/principlesofaccountingv1openstax/chapter/describe-accounting-for-intangible-assets-and-record-related-transactions/>
14. Intangible asset accounting. URL: <https://www.accountingtools.com/articles/intangible-asset-accounting>

Робота виконана під науковим керівництвом д-ра екон. наук, професора ФОМІНОЇ О. В.

# ОРЕНДА: ЕКОНОМІЧНА СУТНІСТЬ ТА КЛАСИФІКАЦІЯ

ГРИНЬ А., 2 курс ФФО ДТЕУ,  
спеціальність «Облік і оподаткування»,  
освітня програма «Облік і податковий консалтинг»

*В статті проведено критичний аналіз економічної сутності оренди та лізингу як виду підприємницької діяльності, визначено їх зміст та характеристики. Відсутність єдиної точки зору щодо сутності поняття «оренда» та «лізинг» призводить до ототожнення даних понять, тому в роботі було наведено їх принципові відмінності. Визначено основні критеріальні ознаки класифікації оренди та розкрито їх складові.*

*The article analyzes the economic essence of rent and leasing as a type of business activity, determines their content and characteristics. The lack of a single point of view on the essence of the concept of «rent» and «leasing» leads to the identification of these concepts, so the paper presented their fundamental differences. The main criteria of the lease classification are determined and their components are revealed.*

**Постановка проблеми.** В сучасних реаліях ринкової економіки орендні відносини вийшли на якісно новий рівень, який визначається множинністю учасників, тривалістю термінів оренди, специфічністю предметів, що здаються в оренду. У період фінансової кризи далеко не кожен суб'єкт господарювання може собі дозволити придбавати нові засоби виробництва. Звичайно, в такий період не просто і продати приміщення, обладнання або інше майно, яке не використовується у власній господарській діяльності. Виходом із цієї ситуації стає оренда (оперативна або фінансова) [8].

**Аналіз останніх джерел досліджень і публікацій.** Вагомий внесок у формування теоретичних та організаційно-методичних засад щодо сутності оренди, її економічного значення та класифікації здійснили вітчизняні вчені та науковці: Бутинець Ф.Ф., Гладун Т.В., Положий В.М., Палій В.Ф., Король В.В., Кузнецова А., Левченко О., Лепетан І.М., Любар О.О., Іщенко Я.П., Литвиненко І.Ю., Масленніков Є.І., Шаповал Н.О., Яценко О.В., Безруких П.С., Бреда Ван, Хендріксен Е.С., Братчук Л.М., Головченко Н.В., Ніколенко Н.В. та інші. Не зважаючи на значний науковий доробок, і досі потребують дослідження питання щодо розкриття економічної сутності оренди та лізингу як виду підприємницької та інших видів діяльності у законодавстві та нормативних положеннях, що і зумовило вибір теми дослідження.

**Виділення невирішених раніше частин загальної проблеми.** Слід зазначити, що досі серед фахівців єдиної точки зору на співвідношення оренди й лізингу як форм майнового найму немає. Дехто ототожнює оренду та лізинг, інші вважають останній однією з форм оренди.

**Метою статті** є дослідження теоретичних основ до побудови системи обліку та оподаткування орендних операцій підприємства.

**Виклад основного матеріалу.** Основними нормативно-правовими документами, які регулюють орендні відносини в Україні, є: Цивільний кодекс України, Господарський кодекс України, Податковий кодекс України, Закон України «Про оренду державного та комунального майна», Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 14 «Оренда». Якщо виникають питання відносно обліку орендних операцій також необхідно використовувати положення МСФЗ 16 «Оренда», оскільки в ст. 1 Закону України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність» зазначається, що принципи та методи ведення бухгалтерського обліку і складання фінансової звітності не повинні суперечити міжнародним стандартам [4]. Що ж стосується забезпечення орендних операцій в Україні, то воно містить суперечності та не достатньо врегульоване. Підтвердження того ми можемо побачити в таблиці 1.

Оренда вивчається вже досить тривалий проміжок часу, в результаті чого існують визначення багатьох вчених щодо поняття оренда. Як зазначають О.О. Любар, Я. П. Іщенко поняття оренда (від латинського *arrendare*) – наймання фізичною або юридичною особою в іншій фізичної (юридичної) особи майна: основних засобів виробництва, землі, будівель, цілісних майнових комплексів у тимчасове користування на певний строк і за плату [8].

Таблиця 1

**Сутність поняття «оренда» відповідно до законодавчих та нормативних актів**

Нормативний документ	Сутність поняття «оренда»
Цивільний кодекс України	За договором прокату наймодавець, який здійснює підприємницьку діяльність з передання речей у найм, передає або зобов'язується передати рухому річ наймачеві у володіння та користування за плату на певний строк
Господарський кодекс України	За договором оренди одна сторона (орендодавець) передає другій стороні (орендареві) за плату на певний строк у володіння та користування майно для здійснення господарської діяльності.
Податковий кодекс України	Лізингова (орендна) операція – це передача основних засобів у володіння та користування фізичним та/або юридичним особам (лізингодержувачам) за плату та на визначений строк.
Закон України «Про оренду державного та комунального майна»	Орендою є засноване на договорі строкове платне користування майном, необхідним орендареві для здійснення підприємницької та іншої діяльності.
Закон України «Про оренду землі»	Оренда землі – це засноване на договорі строкове платне володіння і користування земельною ділянкою, необхідною орендареві для проведення підприємницької та інших видів діяльності.
НП(С)БО 14 «Оренда»	Оренда – угода, за якою орендар набуває права користуватися необоротним активом за плату протягом погодженого з орендодавцем строку.
МСФЗ 16 «Оренда»	Оренда – договір, або частина договору, яка передає право на використання активу (базового активу) протягом періоду часу в обмін на компенсацію.

*Джерело: складено автором на основі [3;5;6;9;10;13;14].*

Своєю чергою Н.В. Головченко вважає, що оренда являє собою господарський процес, який включає сукупність орендних операцій, що виникають у зв'язку з наданням (прийняттям) у тимчасову експлуатацію необоротних матеріальних та нематеріальних активів. При цьому орендними операціями є господарські операції з надання або прийняття у тимчасову експлуатацію об'єктів оренди, розрахунків між орендарем та орендодавцем, повернення об'єкту оренди наприкінці її терміну [2].

Дослідження законодавчих і нормативних положень, узагальнення теоретичних та практичних підходів науковців, дозволило Л.М. Братчук визначити оренду як регульований договором спосіб реалізації відносин власності між орендодавцем і орендарем, що проявляються як функція формування матеріальних факторів виробництва та як господарська операція з приводу розподілу прав володіння, користування і розпорядження необоротними активами в обмін на орендну плату» [1].

В основі здійснення орендних операцій лежить орендний договір, в якому визначається орендований об'єкт (основні засоби, нематеріальні активи, інші необоротні матеріальні активи тощо), та який укладається між двома суб'єктами орендних відносин – орендодавцем та орендарем. Що стосується економічної сторони, то вона передбачає, що в результаті укладання орендного договору орендодавець отримує дохід від орендних операцій, а орендар має сплачувати орендну плату. З юридичної сторони орендований об'єкт

слід розглядати в розрізі пучка прав власності, частина з яких переходить від орендодавця до орендаря.

З точки зору права відносини оренди можна розглядати як врегульоване положеннями господарського законодавства господарське зобов'язання, що виникає на підставі господарського договору між суб'єктом господарювання / негосподарюючим суб'єктом – юридичною особою / органом державної влади та місцевого самоврядування, який реалізує свою господарську компетенцію, та юридичною особою або фізичною особою – підприємцем, і полягає в передачі орендодавцем орендарю прав володіння та користування основними фондами на визначений строк і на платній основі для використання цього майна у сфері економіки [12].

На практиці та в економічній літературі часто можна зустріти ототожнення понять щодо оренди, а саме: «лізинг», «прокат», «концесія», що є не зовсім вірним і вносить відповідні непорозуміння. Якщо ж порівняти сутність тих визначень, які містяться в українському законодавстві, а саме оренду та лізинг, то можна відзначити значні відмінності в їх правовому регулюванні. Не потрібно і забувати про те, що й досі єдиної точки зору на співвідношення оренди та лізингу в дослідників немає. Одні ототожнюють дані поняття, інші ж наполягають на тому, що лізинг є однією з форм оренди. Впливає на це, зокрема, те, що в Податковому кодексі України можна помітити ототожнення цих двох понять. Незалежно від того, що підходи до обліку та оподаткування лізингу та оренди однакові, їх економічні категорії мають цілий ряд розбіжностей. Тому ми вважаємо, що ототожнювати ці поняття не можна і потрібно їх чітко розмежовувати. Відмінності оренди від лізингу наведені в таблиці 2.

Проявом оренди виступають орендні операції, які є різновидом господарських операцій. Орендні операції на практиці досить різноманітні та характеризуються наявністю всіляких видів класифікацій з різних точок зору, як закріплених у законодавстві, так і тих, що використовуються тільки у навчальній літературі. У зв'язку з цим, виникає необхідність систематизації класифікації орендних операцій, що існує за критеріями їх розподілу. У наш час єдиної системи критеріїв для класифікації орендних операцій в бухгалтерській практиці не існує. Орендні відносини можуть набувати різних видів, перш за все залежно від строків оренди та умов, на яких вона здійснюється.

Науковцями також була приділена увага дослідженню класифікації оренди, що вказує на відсутність єдиного підходу до визначення у наукових джерелах.

Н.В. Ніколенко пропонує класифікацію оренди для цілей фінансового обліку за сімома класифікаційними ознаками: обсяг обслуговування орендованого активу; характер об'єкта оренди; умови придбання активу; тип орендних платежів; строк оренди; придбання та споживання орендарем протягом строку оренди більш ніж несуттєвої частини орендованого активу; схема розподілу орендних платежів [11]. Класифікація орендних операцій для цілей управлінського обліку, на думку Н.В. Ніколенко, може містити свої відокремлені критерії розмежування орендних операцій (міра окупності, умова амортизації, міра ризиків та вигод, напрям оренди) та одночасно включати всі ознаки, що були попередньо зображені для фінансового обліку [11].

Таблиця 2

### Принципові відмінності оренди від лізингу

Порівняльна ознака	Оренда	Лізинг
Кількість основних учасників у відносинах	Два – орендар та орендодавець	Три – лізингодавець, продавець лізингового майна та лізингоодержувач
Предмет договору	Неспоживана річ	Неспоживна річ, віднесена, згідно із законодавством, до основних фондів (крім земельних ділянок та інших природних об'єктів, єдиних майнових комплексів підприємства та їх відокремлених структурних підрозділів

Характер відносин	Відносини майнового найму	Відносини купівлі-продажу, майнового найму, поставки, кредиту
Право власності на предмет договору	Власність орендодавця	Власність продавця (постачальника) лізингового майна
Відповідальність за виявлені недоліки предмета договору	Несе орендодавець	Якщо продавця обрав лізингодержувач, то продавець предмета лізингу, а якщо лізингодавець – то солідарно продавець і лізингодавець
Суть платежів наймача	Плата за право користування	Складається з поступового відшкодування витрат на придбання предмета лізингу, винагороди за отримане у лізинг майно, компенсації інших витрат, пов'язаних із договором фінансового лізингу

Джерело: складено автором на основі [5;7;14]

Згідно з НП(С)БО 14 «Оренда» та МСФЗ 16 «Оренда» оренду слід поділити на фінансову та операційну відповідно до того, якою мірою ризики та вигоди, пов'язані з правом власності на орендований актив, що стосується орендодавця чи орендаря (рис. 1).

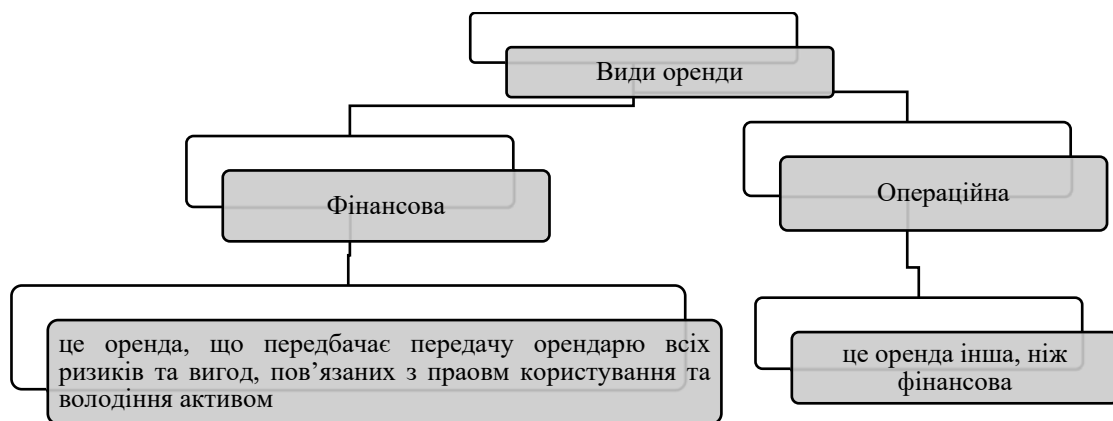


Рис. 1 Види оренди

Джерело: складено автором на основі [10]

Оренда вважається фінансовою за наявності хоча б однієї з наведених нижче ознак:

- орендар набуває права власності на орендований актив після закінчення строку оренди;
- орендар має можливість та намір придбати об'єкт оренди за ціною, нижчою за його справедливую вартість на дату придбання;
- строк оренди становить більшу частину строку корисного використання (експлуатації) об'єкта оренди;
- теперішня вартість мінімальних орендних платежів з початку строку оренди дорівнює або перевищує справедливую вартість об'єкта оренди;
- орендований актив має особливий характер, що дає змогу лише орендареві використовувати його без витрат на його модернізацію, модифікацію, дообладнання;
- орендар може продовжити оренду активу за плату, значно нижчу за ринкову орендну плату;
- оренда може бути припинена орендарем, який відшкодовує орендодавцю його втрати від припинення оренди;
- доходи або втрати від змін справедливої вартості об'єкта оренди на кінець терміну оренди належить орендарю [10].

Лізинговий бізнес на практиці дуже різноманітний і характеризується існуванням різних видів класифікацій з різних точок зору, як законодавчо, так і тих, що

використовуються лише в навчальній літературі. У зв'язку з цим необхідно систематизувати класифікацію існуючих орендних операцій за критеріями розподілу орендних операцій. Ознаки класифікації орендних операцій, використаних для проведення аналізу, наведено в таблиці 3.

**Висновки.** Отже, не можна не відзначити, що на цей час оренда являється одним із тих альтернативних методів щодо оновлення техніко-технологічної бази підприємства. На основі проведеного дослідження було проаналізовано економічну сутність та зміст поняття «оренда» відповідно до нормативно-правових актів та спеціальної літератури. На жаль, через відсутність єдиної точки зору на співвідношення оренди та лізингу деякі фахівці ототожнювали дані поняття, тому в роботі було наведено принципові відмінності оренди від лізингу. Також науковцями була приділена увага дослідженню класифікації оренди, що вказує на відсутність єдиного підходу до визначення у наукових джерелах. І тому було проаналізовано види оренди, а саме операційну та фінансову та наведено класифікаційні ознаки оренди.

Таблиця 3

### Класифікаційні ознаки оренди

№	Ознака	Характеристика
1	За строковістю	– Короткострокова, строк до 1 року; – Середньострокова, строк від 1 до 3 років – Довгострокова, строк більш як 3 роки
2	За типом майна	– Рухомого майна – Нерухомого майна – Цілісних майнових комплексів – Майна, що було у використанні – Землі
3	За видами	– фінансова оренда – оренда, що передбачає передачу орендарю всіх ризиків та вигід, пов'язаних з правом користування та володіння активом – операційна оренда-оренда інша, ніж фінансова
4	За умовами амортизації	– з повною амортизацією – з неповною амортизацією
5	За сферою ринку	– внутрішня оренда, коли всі учасники орендної операції є резидентами однієї країни – міжнародна оренда, коли один з учасників не є резидентом країни
6	За характером і кількістю учасників	– класична оренда – зворотна оренда – суборенда
7	За наміром учасників	– термінова оренда – відновлювальна оренда

Джерело: складено автором особисто

### Список використаних джерел

1. Братчук Л.М. Облік орендних операцій в сільськогосподарських підприємствах: Автореф. дис. ... канд. екон. наук: 08.06.04 / Л.М. Братчук ; Нац. наук. центр «Ін-т аграр. Економіки» УААН. – К., 2005. – 21 с.
2. Головченко Н. В. Організація і методика обліку орендних операцій : автореф. дис. ... канд. екон. наук : 08.00.09 / Н. В. Головченко; Нац. акад. статистики, обліку та аудиту. – К., 2011. – 18 с.
3. Господарський кодекс України від 16.01.2003 №436-IV. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/436-15>



4. Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність». URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/996-14>
5. Закон України «Про оренду державного та комунального майна» від 03.10.2019 №157-IX. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/157-20>
6. Закон України «Про оренду землі». URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/161-14>
7. Закон України «Про фінансовий лізинг». URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1201-20>
8. Любар О.О., Я. П. Іщенко. Організація та методика обліку орендних операцій у сільськогосподарських підприємствах. Економіка. Фінанси. Менеджмент: актуальні питання науки і практики. – 2018. – №11. – с. 102-120
9. Міжнародний стандарт бухгалтерської звітності 16 (МСФЗ 16) «Оренда» затверджено IASB 01.01.2016 р.
10. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 14 «Оренда», затверджено наказом Міністерства фінансів України від 28.07.2000р. №181. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0487-00>
11. Ніколенко Н.В. Облік та аналіз орендних операцій на підприємствах торгівлі : автореф. дис. ... канд. екон. наук : 08.00.09 / Н.В. Ніколенко; Київ. нац. торг.-екон. ун-т. – Київ, 2015. – 22 с.
12. Опанасенко О.В. Поняття та ознаки оренди в сфері господарювання / Порівняльно-аналітичне право. 2014 №7. С. 92-95.
13. Податковий кодекс України від 02.12.2010 №2755-IV. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>
14. Цивільний кодекс України від 16.01.2003 №435-IV. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/435-15>

Робота виконана під науковим керівництвом канд. екон. наук, доцента АВГУСТОВОЇ О. О.

## **ОЦІНКА ТА ВИЗНАННЯ ОБ'ЄКТІВ ІНТЕЛЕКТУАЛЬНОЇ ВЛАСНОСТІ В ОБЛІКУ**

**ЄФІМЕНКО І. 2 курс ФФО ДТЕУ,  
спеціальність «Облік і оподаткування»,  
освітня програма «Облік і податковий консалтинг»**

*Дане дослідження присвячено аналізу методичних підходів до визнання та оцінки об'єктів інтелектуальної власності у системі бухгалтерського обліку вітчизняних підприємств. Визначено склад об'єктів інтелектуальної власності відповідно до чинних нормативно-правових актів. Здійснено порівняльний аналіз НП(С)БО 8 «Нематеріальні активи» та МСБО 38 «Нематеріальні активи» щодо витрат на НДДКР. Визначено особливості переоцінки нематеріальних активів на вітчизняних підприємствах.*

*This study is devoted to the analysis of methodological approaches to recognition and evaluation of intellectual property objects in the system of accounting of domestic enterprises. The composition of intellectual property objects is determined in accordance with the current normative legal acts. A comparative analysis of the NAS 8 «Intangible assets» and IAS 38 «Intangible assets» with respect to R&D. The peculiarities of re-evaluation of intangible assets at domestic enterprises are determined.*

Активізація розробки, впровадження та використання об'єктів інтелектуальної власності у господарських оборот компаній призводить до розвитку ринку венчурного капіталу, покращення показників міжнародної торгівлі об'єктами інтелектуальної власності, у тому числі збільшення питомої ваги роялті та інших послуг, пов'язаних з використанням об'єктів інтелектуальної власності у загальному обсязі зовнішньої торгівлі послугами в Україні, глобалізації інформаційно-інтелектуальних технологій та сучасних видів діяльності із використанням інноваційних та інтелектуальних продуктів [1; 2; 3; 4; 5; 6]. За даними Державної служби статистики України питома вага вартості нематеріальних активів у загальній вартості необоротних активів вітчизняних підприємств становить у 2020 році 2,93 %, що на 10,53 % більше, ніж у 2019 році (табл. 1).

Таблиця 1

**Показники наявності та руху нематеріальних активів на вітчизняних підприємствах у 2019 та 2020 роках**

Показники	2019	2020		
		Фактичні значення	Відхилення	
			абсолютні значення	відносні значення
1	2	3	4	5
Загальна вартість необоротних активів, тис. грн.	9129018587	9784171881	655153294	7,18
Вартість нематеріальних активів, тис. грн.	241625513	286244739	44619226	18,47
Питома вага нематеріальних активів у загальній вартості необоротних активів, %	2,65	2,93	0,279	10,53
Переоцінка (дооцінка +, уцінка –) первісної (переоціненої) вартості активів) тис.грн	8255823	37200291	28944468	350,59
Вартість активів, що надійшли за рік, тис.грн/	48571001	45503435	-3067566	-6,316
з них вартість уведених у дію нових активів, тис.грн	23561704	19482707	-4078997	-17,31
Вартість активів, що вибули за рік, тис.грн/	13727311	11013022	-2714289	-19,77
Інші зміни вартості активів за рік (+/-), тис.грн	2450562	-334488	-2785050	-114,00
Первісна (переоцінена) вартість активів на кінець року, тис.грн	287175588	357600955	70425367	24,52
Залишкова вартість активів на кінець року, тис.грн	177991213	200464621	22473408	12,63

Джерело: сформовано автором на основі [7]

У процесі використання об'єктів інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів підприємства їм характерна постійна зміна їх вартості (первинна вартість при придбанні, переоцінка у процесі використання, вартість при вибутті, оцінка залишкової вартості, оцінка балансової вартості, що наголошує на актуальності обраної теми дослідження.

Грунтовні наукові напрацювання, пов'язані із аналізом світових тенденцій на ринку об'єктів інтелектуальної власності, розглянуто у наукових дослідженнях М. Бойко,

Т.А. Дейнека, А. Мазаракі, С. Мельниченко, А. Охріменко. Особливостям оцінки та переоцінки об'єктів інтелектуальної власності, а також питання відображення у системі бухгалтерського обліку об'єктів інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів висвітлено у дослідженнях таких вчених, як О.О. Августова, С. Легенчук, Н. Королюк, О.В. Фоміна, Г.В. Уманців, І.К. Шушакова. Зважаючи на значний науковий доробок, стрімкий розвиток ІТ-сектору в Україні, імплементацію міжнародних стандартів бухгалтерського обліку та фінансової звітності, розширення видів економічної діяльності, пов'язаних із створенням та використанням об'єктів інтелектуальної власності, виникає необхідність у дослідженні питань щодо визнання та оцінки об'єктів інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів підприємств.

Метою даного дослідження є аналіз методичних підходів до визнання та оцінки об'єктів інтелектуальної власності у системі бухгалтерського обліку вітчизняних підприємств.

**Основні результати дослідження.** Інтелектуальна та інноваційна діяльність призводить до виникнення інтелектуальних продуктів, які можуть набувати форми наукового відкриття, результатів НДДКР, технологічних та проектних робіт тощо. Інтелектуальні продукти, відповідно до Цивільного кодексу України, є об'єктами права інтелектуальної власності, перелік яких наведено у статті 420 [8].

У системі бухгалтерського обліку об'єкти інтелектуальної власності відображаються у складі нематеріальних активів. Методологічні засади визнання, оцінки, обліку та формування інформації про нематеріальні активи у фінансовій звітності підприємств регулюється НП(С)БО 8 «Нематеріальні активи», а для підприємств, які складають фінансову звітність за міжнародними стандартами, МСБО 38 «Нематеріальні активи».

Визначення поняття «нематеріальні активи» за національними та міжнародними стандартами бухгалтерського обліку є тотожним, за якого нематеріальним активом є немонетарний актив, який не має матеріальної форми та може бути ідентифікованим [9; 10].

Перелік об'єктів інтелектуальної власності та нематеріальних активів, передбачений у нормативно-правових документах, наведено у табл. 2.

Таблиця 2

### Перелік об'єктів інтелектуальної власності та нематеріальних активів

№ з/п	Нормативно-правовий документ	Перелік об'єктів
1	Цивільний кодекс України	літературні та художні твори, комп'ютерні програми, компіляції даних (бази даних), виконання, фонограми, відеограми, передачі (програми) організацій мовлення, наукові відкриття, винаходи, корисні моделі, промислові зразки, компонування напівпровідникових виробів, раціоналізаторські пропозиції, сорти рослин, породи тварин, комерційні (фірмові) найменування, торговельні марки (знаки для товарів і послуг), географічні зазначення, комерційні таємниці
2	НП(С)БО 8 «Нематеріальні активи»	права користування природними ресурсами, права користування майном, права на комерційні позначення, права на об'єкти промислової власності, авторське право та суміжні з ним права, інші нематеріальні активи
3	МСБО 38 «Нематеріальні активи»	назви брендів, заголовки та назви видань, комп'ютерне програмне забезпечення, ліцензії та привілеї, авторські права, патенти та інші права на промислову власність, права на обслуговування та експлуатацію, рецепти, формули, моделі та прототипи, нематеріальні активи та етапи розробки

Джерело: сформовано автором на основі [8; 9; 10]

Варто зазначити, що перелік об'єктів права інтелектуальної власності, передбачений НП(С)БО 8 «Нематеріальні активи» і МСБО 38 «Нематеріальні активи», та зазначений у Цивільному кодексі України, є значно ширшим, що розширює обліково-аналітичні можливості вітчизняних підприємств.

Нематеріальні активи визначаються активами підприємства у разі наявності юридичних прав на них, що підтверджується відповідними документами. При цьому НП(С)БО 8 «Нематеріальні активи» зазначено чіткі вимоги, за яких нематеріальні активи визнаються активами підприємства з метою його відображення у системі бухгалтерського обліку (табл. 3).

Вітчизняні підприємства, як наголошують С.Ф. Легенчук, Н.М. Королюк, вітчизняні підприємства застосовують змішану модель оцінки нематеріальних активів, яка полягає у компонуванні декількох видів оцінок [11]. Такі ж положення висвітлено у Концептуальній основі фінансової звітності, у якій зазначено, що для різних об'єктів та різних цілей доцільно застосовувати різні варіанти та комбінації способів вартісного вимірювання. У розділі 6 Концептуальної основи фінансової звітності наведено такі види оцінок, як: історична вартість, справедлива вартість, теперішня (поточна) вартість, можливу ціну продажу (вартість погашення) [12]. Відповідно до НП(С)БО 8 та МСБО 38 для оцінки нематеріальних активів після їх первісного визнання в балансі передбачено такі моделі оцінки: за фактичною вартістю (cost model) та за переоціненою вартістю (revaluation model) [9; 10].

Таблиця 3

### Визнання нематеріальних активів

№ з/п	Спосіб отримання нематеріальних активів	Вимоги визнання нематеріальних активів
1	Прибдання або отримання	Якщо існує імовірність одержання майбутніх економічних вигод, пов'язаних з його використанням, та його вартість може бути достовірно визначена
2	Внутрішньогенерований актив	Якщо підприємство має: - намір, технічну можливість та ресурси для доведення нематеріального активу до стану, у якому він придатний для реалізації або використання; - можливість отримання майбутніх економічних вигод від реалізації або використання нематеріального активу; - інформацію для достовірного визначення витрат, пов'язаних з розробкою нематеріального активу

Джерело: сформовано автором на основі [9]

Г.В. Уманців, І.К. Шушакова, досліджуючи питання визнання та оцінки нематеріальних активів, створених підприємством, зазначають, що головним напрямом наукового дискурсу є необхідність у систематизації та розробці методики бухгалтерського обліку витрат на науково-дослідні та дослідно-конструкторські роботи (НДДКР) [6, с. 218]. Це зумовлено тим, що і досі існує потреба у розробці окремого стандарту, який врегулює облікові аспекти витрат на НДДКР, навіть попри те, що деякі засади все ж зазначені у НП(С)БО 8 «Нематеріальні активи» та МСБО 38 «Нематеріальні активи». Порівняльний аналіз норм національних та міжнародних стандартів бухгалтерського обліку дозволив встановити, що у МСБО 38 «Нематеріальні активи» розкриття сутності процесів «дослідження» та «розробки» є більш розширеним, а також уточнено прикладні роботи, які відносяться до цих етапів створення нематеріальних активів. Також у МСБО 38 «Нематеріальні активи» зазначено орієнтовний перелік витрат, які доцільно відносити до етапів дослідження та розробки. Звичайно підприємство може коригувати склад таких витрат залежно від специфіки діяльності або створюваного нематеріального активу. Прикладом такого нематеріального активу є торговельна марка, оскільки для набуття права на такий

об'єкт інтелектуальної власності підприємство понесене витрати за розробку дизайну такого знака та сплатить обов'язкові платежі, пов'язані із реєстрацією торговельної марки. Відповідно до пункту 5 НП(С)БО 8 «Нематеріальні активи» торговельні марки входять до складу нематеріальних активів підприємств, при цьому у пункті 9 зазначено, що вартість видань і витрати на створення торгових марок включаються до витрат періоду [9]. З цього вбачається, що торговельна марка може визначатися нематеріальним активом у випадку придбання [6].

Як зазначають О.В. Фоміна, О.О. Августова, І.К. Шушакова, питання оцінки нематеріальних активів є актуальним з моменту створення нематеріальних активів до моменту їх вибуття [13]. Саме тому у процесі використання нематеріальних активів до них можна застосувати механізм переоцінки з метою визначення їх справедливої вартості, тобто ринкової вартості, а не оцінки з урахуванням специфіки суб'єкта господарювання (пункт 2 МСФЗ 13 «Справедлива вартість») [14]. Відповідно до Національного стандарту №4 «Оцінка майнових прав інтелектуальної власності» передбачено витратний, дохідний та порівняльний підходи для оцінки нематеріальних активів [15]. Кожен із зазначених підходів має певні особливості використання, зокрема зазвичай унеможливується застосування порівняльного методу, за якого справедлива вартість нематеріальних активів визначається лише за умови наявності активного ринку (тобто предмети, що продаються та купуються на цьому ринку, є ооднорідними, у будь-який час можна знайти заінтересованих продавців і покупців, інформація про ціни є загальнодоступною [9]), оскільки нематеріальні активи переважно є унікальними та специфічними.

**Висновки.** За результатами проведеного дослідження встановлено, що на сьогодні існують питання щодо оцінки нематеріальних активів, які потребують наукового уточнення. Питання визнання, оцінки та відображення у системі бухгалтерського обліку витрат на НДДКР потребує розробки окремого стандарту, а процес переоцінки нематеріальних активів вимагає розробки методичних підходів з метою визнання їх ринкової вартості, що забезпечить керівництво підприємство релевантною інформацією у процесі прийняття ефективних управлінських рішень.

### Список використаних джерел

1. Фоміна О. В. Концептуальні основи обліку венчурної діяльності / О.В. Фоміна // Інвестиції: практика та досвід. – 2017. – № 24. – С. 12-16
2. Уманців Г.В. Глобальний вимір розвитку інтелектуальної власності / Г.В. Уманців, І.К. Шушакова // Зовнішня торгівля: економіка, фінанси, право. – 2019. – №2. – С. 86-99
3. Мазаракі А. Форсайт розвитку національної туристичної системи / А. Мазаракі, М. Бойко, А. Охріменко // Вісник Київського національного торговельно-економічного університету. – 2018. – № 3. – С. 5-22
4. Мельниченко С. Ринок інформаційних технологій: реалії України / С. Мельниченко // Товари і ринки. – 2018. – № 1. – С. 5-15
5. Соціально-економічні суперечності процесу глобалізації суспільства (політико-економічний аналіз): монографія / Дейнека Т. А. – Київ: КНЕУ, 2018. – 510 с.
6. Облік об'єктів інтелектуальної власності : монографія / Г.В. Уманців, І.К. Шушакова. – Київ : Київ. нац. торг. екон. ун-т, 2020. – 432 с.
7. Наявність і рух необоротних активів за видами активів. Офіційний сайт Державної служби статистики України. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.ukrstat.gov.ua/>
8. Цивільний кодекс України від 16.01.2003 №435-IV. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/435-15#n2243>

9. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 8 «Нематеріальні активи», затверджене наказом Міністерства фінансів України від 18.10.1999 №242. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0750-99>
10. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 38 «Нематеріальні активи» від 01.01.2012. – Електронний ресурс]. – Режим доступу: [https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929\\_050](https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_050)
11. Легенчук С. Принцип історичної вартості в бухгалтерському обліку: бути чи не бути в постіндустріальній економіці? / С. Легенчук, Н. Королук // Вісник ТНЕУ. – 2011. – № 2. – С. 139–150
12. Концептуальна основа фінансової звітності від 01.09.2010. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929\\_009](https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_009)
13. Фоміна О. В. Оцінка вартості нематеріальних активів / О.В. Фоміна, О.О. Августова, І.К. Шушакова // Бізнес Інформ. – 2021. – №4. – С. 154–160
14. Міжнародний стандарт фінансової звітності 13 «Справедлива вартість» від 01.01.2013. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929\\_068](https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_068)
15. Національний стандарт №4 «Оцінка майнових прав інтелектуальної власності» : затверджений Постановою КМУ від 03.10.2007 р. № 1185. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1185-2007-%D0%BF>

Робота виконана під науковим керівництвом д-ра екон. наук, професора ФОМІНОЇ О.В.

## ОБЛІК ТОВАРНИХ ОПЕРАЦІЙ В УМОВАХ ВОЄННОГО СТАНУ

**КАПІТОНОВА К., 2 курс ФФО ДТЕУ,  
спеціальність «Облік і оподаткування»,  
освітня програма «Облік і податковий консалтинг»**

***Анотація.** Стаття присвячена висвітленню питань з обліку товарних операцій в умовах воєнного стану. Розглянуто особливості бухгалтерського та податкового обліку товарів в оптовій торгівлі в умовах воєнного часу. Досліджено основні аспекти документального оформлення обліку надходження товарів та його організації. Визначено проблемні напрямки обліку руху товарів та документообігу в оптовій торгівлі та запропоновано шляхи їх розв'язання.*

*The article is devoted to the coverage of issues of accounting of commodity transactions in wartime conditions. The peculiarities of accounting and tax accounting of goods in wholesale trade in wartime conditions are considered. The main aspects of the documentation of the receipt of goods and its organization have been studied. Problem areas of goods movement and document circulation in wholesale trade are identified and ways of solving them are proposed.*

**Актуальність дослідження.** За період воєнного стану економіка України зазнала значних структурних змін, які істотно впливають на усі її аспекти. У першу чергу це охоплює діяльність підприємств та підприємців, які вимушені були частково або повністю зупинити свою роботу. Саме вони є підтримкою країни та джерелом надходжень коштів у державну казну. По-друге, це стосується значних фінансових витрат держави, які є необхідними для захисту лінії оборони та наступальних дій української армії, для забезпечення фронту та роботи тилу. Також однією з причин занепаду економіки є активна міграція трудових ресурсів на захід України та закордон. Через постійну загрозу життю і

здоров'ю громадяни вимушено покинули свої домівки та робочі місця, а кількість людей, що проживають на окупованих територіях та у містах, де ведуться бойові дії, рахується мільйонами. Логістичні проблеми, зменшення попиту, втрата ринків збуту, замороження інвестицій та інші питання вимагають нових підходів до ведення обліку товарних операцій для великих та малих підприємств нашої країни.

Якщо звернутися до статистики бізнес діяльності довоєнного часу та у період воєнного стану, то можна вразитися показниками: 17% бізнесу по Україні призупинило свою роботу і до 30% частково втратили активність, – за даними внутрішнього опитування підприємців, на яке спирається і Нацбанк. За березень імпорту продукції скоротився на 46%, а втрати податків митної служби досягають майже 73% від попередніх планових показників через скасування ввізного мита та податку на додану вартість [4].

Зазначене обумовлює актуальність теми та визначає необхідність у змінах законодавства та методології на нові ефективні підходи обліку товарних операцій, починаючи з надходження продукції, розміщення та закінчуючи етапом вибуття. Чіткий контроль розрахунків з контрагентами та забезпечення повною, достовірною та оперативною інформацією керівництва допоможе якісному управлінню підприємством під час воєнного стану.

**Аналіз останніх досліджень та публікацій.** Питання обліку товарних операцій є досить популярним серед дослідників через постійний розвиток торгівлі та ринкових відносин. У своїх роботах науковці та практики Карпенко О. В., Скрипник М.І., Слепченко В. П.[8], Трішкіна Н.І., Должанський А. М., Завгородній В.П. та Кузів. М.А. розглядали проблемні сторони сучасного обліку для підприємств роздрібної та оптової торгівлі. Любар О.О. [3] вважав дані бухгалтерського обліку основою інформаційного забезпечення, а отже і фундаментом ефективного управління. Економістами Ізмайловим Я. О. та Свірко С. В. [1] було запропоновано новий метод обліку через операційну та інвестиційну діяльність, який може надати повніший та більш деталізований ступінь контролю товарних операцій та запасів підприємства.

Зважаючи на значний розробок вчених, питання обліку товарних операцій саме в умовах воєнного стану залишається відкритим та потребує уточнень в методологічних підходах та практичних застосуваннях.

**Метою** дослідження є обґрунтування організаційних та методологічних положень обліку товарних операцій на підприємствах оптової торгівлі в умовах війни.

Визначена мета обумовлена окреслити ряд наступних завдань, а саме це аналіз сучасного стану обліку товарних операцій для підприємств оптової торгівлі, окреслення основних тенденцій розвитку та визначення напрямків та шляхів розв'язання актуальних проблем.

**Результати дослідження.** Усі процеси, що відбуваються з товарами для реалізації від моменту їх придбання і доставки до підприємства мають назву «товарні операції». Є невід'ємною частиною торгівельної діяльності підприємств, які вимагають певного бухгалтерського та управлінського обліку. Він є чітко визначений державою через нормативні акти, регламентовану документацію та законодавство України до суб'єктів господарської діяльності.

Постанова Кабінету Міністрів України «Про Порядок заняття торговельною діяльністю і правил торговельного обслуговування населення» визначає торговельну діяльність як ініціативну, самостійну діяльність юридичних осіб і громадян щодо здійснення купівлі та продажу товарів народного споживання з метою отримання прибутку[7]. Це поняття не підлягало змінам та уточненням з моменту видання, але і досі є актуальним та адаптованим під сучасні підприємства різних видів торгівлі.

Із розвитком суспільства та його потреб великими темпами збільшується роль саме оптової торгівлі. На сьогоднішній день функціонує велика кількість підприємств з різними масштабами збуту та асортиментом своєї продукції. Це обумовлено стабільністю ринку та високим рівнем доходу підприємців-оптовиків. Своєю діяльністю організації гуртової

торгівлі регулюють відношення попиту та пропозиції, формулюють потоки товарів та управляють запасами, щоб уникнути ситуації «кризи товару». Для останніх споживачів ріст опту також є плюсом, бо через появу нових продавців загострюється конкуренція між ними, розширюється асортимент і падають ціни у кінцевих точках продажу.

Відмінністю від способів зберігання й обліку товарів роздрібною торгівлі є патріонний та сортовий методи. У першому випадку товар зберігають партіями, надаючи їй окремий товарний ярлик, код, картку складського обліку; після продажу оцінюють за ідентифікованою вартістю. Другий спосіб походить від слова «сорт», що означає зберігання продукції за сортами, видами, тоді товар оцінюють за середньозваженою вартістю чи методом ФІФО (first in – first out).

Свої особливості є і в методах обліку, які розробляє головний бухгалтер у наказі про положення облікової політики. У першу чергу це одиниці аналітичного обліку запасів – їх найменування, вид, метод оцінки вибуття запасів, порядок обліку та розподілу транспортно-заготівельних витрат, строки корисного використання основних засобів, робочий план рахунків та кореспонденцію плану субрахунків.

Початку товарного обліку передують договір поставки чи купівлі/продажу, який визначає обсяг, вартість, строки та умови його виконання. Наступним документом товарообігу є видаткова накладна і товаро-транспортна накладна, які засвідчують доставку та отримання продукції підписами контрагентів. Друкується в двох екземплярах, один з яких видається покупцю, а другий залишається у постачальника. Усі дані про угоду обов'язково вносяться до програми, де ведеться бухгалтерський облік.

На рахунку 36 «Розрахунки з покупцями і замовниками» згідно Плану рахунків формують записи для обліку та контролю розрахунків з контрагентом. На підставі операцій, що відображені за дебетом цього рахунку, перевіряється правильність визначення продажної вартості реалізованої продукції, товарів, яка повинна включати податок на додану вартість, збори (обов'язкові платежі), що підлягають перерахуванню до бюджету та позабюджетних фондів. На підставі залишків за кредитом зазначеного рахунку перевіряють суму платежів, що надійшли на рахунки підприємства в банківських установах або в касу та перевіряють інші види розрахунків. Допомогає контролювати заборгованість між контрагентами, виявити помилки та викрити факти зловживання акт звірки взаєморозрахунків, що складається кредитором для дебітора, проте ініціювати може будь-яка зі сторін за власним бажанням підприємства.

Отримані товари зараховуються на баланс підприємства за первісною вартістю. Собівартість запасів включає у себе лише ті витрати, що безпосередньо стосуються факту їх придбання та доставки, без загальногосподарських витрат, витрат на збут та інших. Політику ціноутворення та порядок встановлення цін регулює Закон України «Про ціни і ціноутворення» [10]. Відповідно цього нормативно-правового документа оцінка товару здійснюється підприємством у грошовому, гривневому еквіваленті, на власний розсуд, керуючись своїми методами розрахунку оптимальної ціни.

Обіг грошових коштів на підприємстві може здійснюватися двома шляхами: готівковий та/і безготівковий в національній чи іноземній валюті. Рахунки 301 «Готівка в національній валюті» та 302 «Готівка в іноземній валюті» використовуються для обліку коштів в готівковій формі в касі підприємства, а для контролю грошей на банківських рахунках використовують 311 «Поточні рахунки в національній валюті» та 312 «Поточні рахунки в іноземній валюті». Зазвичай, підприємства використовують програму дистанційного банківського обслуговування «Клієнт-банк» для проведення платіжно-розрахункових операцій та швидкого отримання інформації про стан рахунків. При наявності міжнародних операцій та іноземних контрагентів, з якими розрахунок ведеться у валюті, бухгалтер чи керівник підприємства попередньо замовляє та купує її у банка.

Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 9 «Запаси» є основним документом, що визначає методологічні засади формування у бухгалтерському обліку інформації про запаси і розкриття її у фінансовій звітності. Відповідно нього запаси



визначаються активом, якщо існує імовірність того, що підприємство отримає в майбутньому економічні вигоди, пов'язані з їх використанням, та їх вартість може бути достовірно визначена [5].

Облік товарів і тари в торговельних підприємствах ведеться на рахунку 28 «Товари» за субрахунками:

- 281 «Товари на складі», обліковується наявність і рух товарних запасів, що знаходяться на складах та базах підприємств оптової торгівлі.
- 282 «Товари в торгівлі», обліковується наявність і рух товарних запасів, що знаходяться на складах та базах підприємств роздрібною торгівлі.
- 283 «Товари на комісії», ведеться облік товарів і продукції, що передані за договором цивільно-правового характеру без права передачі власності.
- 284 «Тара під товарами», ведеться облік наявності та руху тари для товару.
- 285 «Торгова націнка» – різниця між ціною придбання та продажу, націнка в грошовому еквіваленті [2].

Відмінністю в оптових і роздрібних підприємствах є ціни, за якими ведеться облік: перші керуються ціною продажу, а другі – покупними або продажними. В останньому випадку керівник своїм розпорядчим документом встановлює вид цін, за якими відділ бухгалтерії буде вести облік у поточному звітному році.

Відповідно до наказу Міністерства України «Зміни і доповнення до положень (стандартів) бухгалтерського обліку» від 14.06. 2000 № 131 торговельні підприємства витрати по придбанню (заготівлі) товарів відображають на субрахунку 289 «Транспортно-заготівельні витрати», витрати по збуту товарів, а також управлінню діяльністю – відповідно на рахунках 92 «Адміністративні витрати» і 93 «Витрати на збут».

На прикладі діяльності підприємства оптової торгівлі різними групами електротоварів, що діляться в залежності від призначення можна розглянути особливості відображення в обліку товарних операцій. Насамперед, доцільно класифікувати товари за групами:

до I групи електротоварів відносяться дроти електричні побутові, дріт, шнури електричні побутові та шнури електричні армовані;

до II групи – електроустановочні вироби (вилки штепсельні, вимикачі, кнопки електричні дзвінкові, патрони електроустановочні, перемикачі електроустановочні побутові, підрозетники електричні, дроти електричні побутові, перетворювачі напруги, розгалужувачі штепсельні, регулятори напруги, розетки та рубильники);

III група електроізоляційних виробів та матеріалів, до якої відносять стрічку ізоляційну, сходові електроустановочні автомати, запобіжники електроустановочні, електричні пробки, трубки ізоляційні електроустановочні;

до IV групи належать освітлювальні електроприлади, тобто усі види електричних ламп;

V група – це світильники електричні, що бувають різних видів, форм і за призначенням;

VI група це електровимірні прилади, в основному лічильники електричні.

Спираючись на Інструкцію про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, доцільно здійснювати наступні записи бухгалтерського обліку при продажу різних груп електротоварів оптовим підприємством (табл.1)

Таблиця 1

**Відображення в обліку продажу електротоварів підприємством оптової торгівлі**

Зміст господарської операції	Документ	Дебет	Кредит	Сума, грн.
Визнано дохід від реалізації електротоварів I групи	Договір, Накладна, податкова	361	702.1	7200, 00
Списання собівартості від реалізації		902.1	28.1	5000,00

Зміст господарської операції	Документ	Дебет	Кредит	Сума, грн.
електротоварів I групи	накладна			
Визнано дохід від реалізації електротоварів I групи	Договір, Накладна, податкова накладна	361	702.2	120000,00
Списання собівартості від реалізації електротоварів II групи		902.2	28.2	10000,00
Визнано дохід від реалізації електротоварів I групи	Договір, Накладна, податкова накладна	361	702.3	36000,00
Списання собівартості від реалізації електротоварів III групи		902.3	28.3	27000,00

*Джерело: складено самостійно.*

Тобто для кожної групи товарів можна запропонувати окремий субрахунок, що буде відображатися в обліку більш детально та повно, допоможе розділити надходження коштів, спростити контроль та організацію роботи підприємства.

Для більш дієвого використання внутрішньої інформації, наглядного контролю за господарськими операціями та економічної ситуації фірми, директор з фінансів чи головний бухгалтер може вести управлінську звітність, крім стандартних форм фінансової звітності Баланс (форма № 1), Звіт про фінансові результати (про сукупний дохід) (форма № 2), Звіт про рух грошових коштів (складений непрямим і прямим методами) (форма № 3), Звіт про власний капітал (форма № 4). Така звітність допоможе проаналізувати діяльність за останні періоди, розрахувати небажані ризики, а отже і спробувати уникнути їх, побудувати ефективний план розвитку на майбутнє й отримати більші прибутки. Найчастіше, це звіт про виконання плану, звіти про прибутки чи збитки, звіт про інвестиції тощо. Періодичність такої документації визначається підприємством індивідуально, але оптимальний варіант раз у квартал/раз у рік. За цей період можна зібрати достатню кількість даних для аналізу, але вони не будуть розтягнуті у часі, залишаючи досить конкретики та достовірності.

Під час воєнного стану підприємства оптової торгівлі різними групами електротоварів зіштовхнулися з рядом проблем поставок, закупівлі товарів, ускладненої логістики та документообігу, зниженням попиту. Деякі постачальники, з якими працювали тривалий час, призупинили свою діяльність, а ті що працюють, значно скоротили асортимент продукції. Була проведена значна робота з пошуку нових контрагентів за допомогою мережі Інтернет та сервісу Prom.ua, укладено нові договори поставок та розширено варіативність асортиментного ряду електротоварів. Проблеми з обміном документів, передачі товаро-транспортних та видаткових накладних, виявилися найлегшими в розв'язанні за допомогою електронної пошти, програм MeDoc, 1С та різних бухгалтерських програмних продуктів. Пріоритетним питанням також залишається вид програмного забезпечення для обліку фірми. Зараз на ринку представлена велика кількість іноземного та вітчизняного виробництва програм, які задовольняють різноманітні управлінські та бухгалтерські вимоги користувачів. В основному це багатофункціональність з можливістю вносити, зберігати, систематизувати, аналізувати інформацію, редагувати та імпортувати/експортувати до інших програм, носіїв, ресурсів. Захищеність даних, супровід та обслуговування програми, а також вартість відіграють важливу роль при виборі.

Держава та банківська система намагаються підтримати підприємців через виплати, зниження ставок податків та можливість участі у різноманітних грандах, як міжнародного фінансування, так і України. Банки впровадили «кредитні канікули» та пропонують займи на вигідних умовах. Так ряд підприємств отримало державне фінансування для релокації бізнесу з непідконтрольних територій, що дало змогу відновити роботу підприємства як у довоєнний період.

**Висновки.** Проаналізувавши економічну ситуацію у країні під час воєнного стану, стало зрозуміло, що для ефективної діяльності підприємств, треба адаптуватися та змінювати

підходи бухгалтерського та управлінського обліку товарних операцій. Було визначено ряд проблем, що стосуються різних аспектів діяльності підприємства та запропоновано ряд розв'язань. Деталізація бухгалтерського обліку шляхом використання різних рахунків для окремих груп товарів, дозволяє спростити контроль залишків та находжень за товарними операціями. Активна участь у різноманітних державних та іноземних програмах фінансування дозволяє підтримувати бізнес на належному рівні. Отже, сьогодення економічна ситуація вимагає оперативного обліку та швидкого реагування на будь-які зміни ринку.

### Список використаних джерел

1. Измайлов, д.е.н., проф., С.В. Свірко, д.е.н., проф. «Удосконалення методичних аспектів обліку, аналізу та контролю запасів підприємств», 2021. URL: <file:///C:/Users/S/Downloads/229063-Текст%20статті-521824-1-10-20210414.pdf>
2. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, затверджена наказом Мінфіну від 30.11.99 р. № 291. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0893-99#Text>
3. Любар О. О. «Облікове забезпечення управління розрахунками з контрагентами за товарними операціями», 2020. URL: [http://www.agrosvit.info/pdf/1\\_2020/9.pdf](http://www.agrosvit.info/pdf/1_2020/9.pdf)
4. Марченко С. М. «Стан української економіки після початку повномасштабної війни», видання Mind, 2022. URL: <https://www.kmu.gov.ua/news/intervyu-ministra-finansiv-sergiya-marchenka-vidannyu-mind-01062022>
5. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 9 «Запаси» від 20.10.1999 р. № 246 URL: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/z0751-99>
6. Плиса В. Й, Плиса З. П. «Бухгалтерський облік» : підручник. 2-ге вид., випр. і доп. – Львів: Видавництво ННБК «АТБ», 2020. – 440с.
7. Постанова Кабінету Міністрів України «Про Порядок заняття торговельною діяльністю і правил торговельного обслуговування населення» від 8 лютого 1995 р. №108. URL: [https://ips.ligazakon.net/document/kp950108?an=2&ed=1999\\_10\\_18](https://ips.ligazakon.net/document/kp950108?an=2&ed=1999_10_18)
8. Скрипник М.І., Слепченко В. П. Контроль розрахунків з покупцями та замовниками // Міжнародний науковий журнал «Інтернаука», присвоєно номер міжнародного стандарту DOI (DigitalObjectIdentifier), 2021. URL: <https://www.inter-nauka.com/issues/2021/15/7611>
9. Фоміна О.В. Управлінський облік у торгівлі : монографія / О.В. Фоміна. – Київ. : Київ. нац. торг.-екон. ун-т, 2016. – 468 с. (Рецензія опублікована у журн. «Зовнішня торгівля». – 2016. – № 4) (24,18 д. а.).
10. Чернишова Н., Вороная Н. «Облік придбання товарів» / Журнал «Податки & Бухоблік», вересень 2016/№ 76 URL: <https://i.factor.ua/ukr/journals/nibu/2016/september/issue-76/article-21528.html>

Робота виконана під науковим керівництвом д-ра екон. наук,  
професора ФОМІНОЇ О.В.

# УДОСКОНАЛЕННЯ ОБЛІКУ ДЕБІТОРСЬКОЇ ЗАБОРГОВАНОСТІ

КОВАЛЕНКО Л., 2 курс ФФО ДТЕУ,  
спеціальність «Облік і оподаткування»,  
освітня програма «Облік і податковий консалтинг»

*Стаття присвячена обґрунтуванню теоретико-методичних положень обліку дебіторської заборгованості. З'ясовано передумови виникнення простроченої та безнадійної дебіторської заборгованості. Проведено порівняльний аналіз нормативного законодавства щодо визнання та списання безнадійної заборгованості, запропоновано шляхи мінімізації заборгованості на підприємстві.*

*The article is devoted to the substantiation of the theoretical and methodological provisions of accounts receivable. The prerequisites for the occurrence of overdue and bad receivables have been clarified. A comparative analysis of the normative legislation regarding the recognition and write-off of bad debt was carried out, ways of minimizing debt at the enterprise were proposed.*

Актуальність обраної теми. Економічна ситуація в країні в умовах воєнного стану має ряд проблем, які впливають на наявність заборгованостей між суб'єктами господарювання, зокрема: оборотні кошти не іммобілізовані в запасах товарно-матеріальних цінностей, а зосереджені майже на 60 % в дебіторській заборгованості, також в структурі пасиву балансу половина джерел є залученими. З цього можна дійти висновку, що незабезпеченість підприємств власними оборотними коштами викликана недоліками в управлінні заборгованістю, як дебіторською, так і кредиторською

Результатом впливу несприятливих чинників є зниження ділової активності підприємств, їхня низька платоспроможність, яка здебільшого призводить до кризового стану господарюючих суб'єктів. Характерними ознаками низької платоспроможності є несвоєчасність погашення дебіторської заборгованості, повернення заборгованості в неповному обсязі, що сприяє виникнення сумнівної та безнадійної дебіторської заборгованості. Також і статистичні дані свідчать про те, що ця заборгованість характеризується, в свою чергу, достатньо високим рівнем питомої ваги простроченої заборгованості [5].

Подолати такий стан можна за умов впровадження на підприємствах ефективної системи управління фінансами і, зокрема, управління дебіторською та кредиторською заборгованістю [6].

**Аналіз останніх досліджень та публікацій.** Дослідженню проблем обліку дебіторської заборгованості присвячені роботи вітчизняних та зарубіжних вчених, зокрема, таких як С.Л. Береза, М.Д. Білик, О.С.Бородкін, Ф.Ф.Бутинець, О.М.Кияшко, В.М. Костюченко, В.В. Ковалев, І.В. Орлов, В.С. Рудницький, В.В.Сопко, П.Я.Хомин, Ю.Д.Чацкіс та інші.

Разом з тим, вивчення наукових праць та практика господарської діяльності свідчать про те, що деякі з теоретичних положень відносно визначення та списання безнадійної дебіторської заборгованості є дискусійними, а ряд важливих аспектів їхньої організації, оцінки та методики обліку потребують удосконалення та врахування умов воєнного стану в Україні. У зв'язку з цим, вибір теми дослідження та його цільова спрямованість є достатньо актуальними.

**Метою дослідження** є обґрунтування теоретико-методичних положень обліку безнадійної дебіторської заборгованості в умовах воєнного стану.

Визначена мета обумовила вирішення ряду завдань, зокрема:

- визначити передумови виникнення дебіторської заборгованості та причини її списання;

- проаналізувати підходи щодо визнання та списання дебіторської заборгованості з точки зору бухгалтерського обліку та податкового законодавства;
- розробити напрями удосконалення управління дебіторською заборгованістю.

**Результати дослідження.** Питання визнання дебіторської заборгованості згідно з П(С)БО 10 «Дебіторська заборгованість» охоплює відповідність критеріям визнання та визначенню дебіторської заборгованості [58]. Критерії визнання дебіторської заборгованості аналогічні критеріям визнання, які застосовуються для всіх активів, а саме: дебіторська заборгованість визнається активом, якщо існує ймовірність отримання підприємством майбутніх економічних вигод та може бути достовірно визначена її сума [58].

Класифікації розподілу дебіторської заборгованості, здійснюється за такими критеріями:

1. Залежно від термінів її погашення (до одного року або операційного циклу (проміжок часу між придбанням запасів для здійснення діяльності та отриманням коштів від реалізації виробленої з них продукції, товарів або послуг) або понад один рік або операційний цикл).

2. Залежно від імовірності її погашення.

3. За оцінкою відображення в балансі дебіторської заборгованості («чиста реалізаційна вартість»).

Дебіторська заборгованість виникає на підприємстві:

– у разі, коли підприємство відвантажило продукцію/товар (надало послуги), а покупець своєчасно не розрахувався;

– у разі, коли підприємство здійснило передплату постачальнику, а терміни постачання товару/продукції або послуги порушені.

Невчасно повернена заборгованість для підприємства є найбільш небезпечною, оскільки майже не піддається прогнозуванню. Причини її виникнення можуть бути різними (табл.1).

Таблиця 1

### Причини виникнення дебіторської заборгованості

Чинники	Наслідки
Об'єктивні обставини – тимчасовий брак коштів у дебітора на дату платежу.	Тимчасова затримка коштів.
Низька платоспроможність дебіторів.	Уповільнення грошового обігу.
Форс-мажорні обставини.	Загроза неотримання заборгованості.
Шахрайські дії з боку дебіторів.	

Джерело: складено автором за [ ]

З точки зору методології бухгалтерського обліку та положень ПКУ визначення поняття «безнадійна заборгованість» має відмінності. Так, згідно НП(С)БО 10 «Дебіторська заборгованість»[7] безнадійна дебіторська заборгованість – поточна дебіторська заборгованість, щодо якої існує впевненість про її неповернення боржником або за якою минув строк позовної давності. Натомість, відповідно ПКУ: безнадійна заборгованість – заборгованість, що відповідає одній з таких ознак:

- а) заборгованість за зобов'язаннями, щодо яких минув строк позовної давності;
- б) прострочена заборгованість померлої фізичної особи, за відсутності у неї спадкового майна, на яке може бути звернено стягнення;
- в) прострочена заборгованість осіб, які у судовому порядку визнані безвісно відсутніми, оголошені померлими;
- г) прострочена понад 180 днів заборгованість особи, розмір сукупних вимог кредитора за якою не перевищує мінімально встановленого законодавством розміру безспірних вимог кредитора для порушення провадження у справі про банкрутство, а для фізичних осіб –

заборгованість, що не перевищує 25 відсотків мінімальної заробітної плати (у розрахунку на рік), встановленої на 1 січня звітного податкового року (у разі відсутності законодавчо затвердженої процедури банкрутства фізичних осіб);

д) актив у вигляді корпоративних прав або не боргових цінних паперів, емітента яких визнано банкрутом або припинено як юридичну особу у зв'язку з його ліквідацією;

е) сума залишкового призового фонду лотереї станом на 31 грудня кожного року;

є) прострочена заборгованість фізичної або юридичної особи, не погашена внаслідок недостатності майна зазначеної особи, за умови, що дії щодо примусового стягнення майна боржника не призвели до повного погашення заборгованості;

ж) заборгованість, стягнення якої стало неможливим у зв'язку з дією обставин непереборної сили, стихійного лиха (форс-мажорних обставин), підтверджених у порядку, передбаченому законодавством;

з) заборгованість суб'єктів господарювання, визнаних банкрутами у встановленому законом порядку або припинених як юридичні особи у зв'язку з їх ліквідацією;

и) заборгованість фізичної особи, яка залишилася непогашеною перед іпотекодержателем після здійснення згідно із статтею 36 Закону України «Про іпотеку» звернення стягнення на предмет іпотеки шляхом позасудового врегулювання на підставі договору, якщо законом або договором передбачено, що після завершення такого позасудового врегулювання будь-які наступні вимоги іпотекодержателя щодо виконання боржником – фізичною особою основного зобов'язання є недійсними [8].

Залежно від своєчасності погашення дебіторська заборгованість поділяється на дебіторську заборгованість, термін оплати якої не настав (нормальна або строкова) та дебіторську заборгованість, не сплачену в термін (прострочена), у тому числі сумнівна і безнадійна дебіторська заборгованість.

Досить складним питанням в обліку дебіторської заборгованості займає питання безнадійної дебіторської заборгованості, що може виникнути внаслідок погіршення фінансового стану дебітора, що є досить актуальним в сучасних умовах. Зокрема, на рис. 1 наведено умови списання дебіторської заборгованості як безнадійної.



сплив строку позовної давності 	або	існування впевненості щодо неповернення заборгованості 
на що звернути увагу: у НП(С)БО 10 немає додаткових умов щодо вжиття підприємством якихось заходів щодо стягнення такої заборгованості. Достатньо самого факту прострочення; слід врахувати можливе переривання строку позовної давності		<p>приклади можливих причин для існування впевненості*:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>припинення боржника-юрособи. Доказом цього може бути наявність відповідного запису у ЄДР або ж лист самого боржника або ж остаточна ухвала господарського суду про ліквідацію юрособи в ході процедури банкрутства. Виняток – при ліквідації заборгованість передали іншому кредитору**;</li> <li>фізособа безвісти зникла. Має бути відповідне рішення суду. Або ж подання заяви до поліції та внесення такої особи до Єдиного реєстру осіб, зниклих безвісти за особливих обставин;</li> <li>банкрутство фізособи. Також має бути відповідне рішення суду;</li> <li>дія обставин непереборної сили – форс-мажору. Має бути їхнє підтвердження сертифікатом Торгово-промислової палати зі сторони боржника.</li> </ul>

Рис.1. Умови списання дебіторської заборгованості як безнадійної

Джерело: складено за [3].

Варто доповнити до рис.1, що при списанні дебіторської заборгованості від ліквідатора краще отримати письмове повідомлення, що борг не передається іншим суб'єктам.

Після встановлення умов списання безнадійної дебіторської заборгованості на рахунках бухгалтерського обліку здійснюються основні та коригувальні записи (табл.2).

## Відображення в обліку списання безнадійної дебіторської заборгованості

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків		Сума, грн.
		Д-т	К-ть	
<i>Списання частини заборгованості за рахунок резерву сумнівних боргів</i>				
1	Списано безнадійну дебіторську заборгованість у межах резерву сумнівних боргів після того, як минув строк позовної давності. Підстави – акт звіряння розрахунків, наказ керівника. Також оформлена бухгалтерська довідка з поясненням підстав списання	38	361	20 000
2	Віднесено залишок безнадійної дебіторської заборгованості, на яку не вистачило резерву, до складу інших витрат операційної діяльності (= 50 000 – 20 000)	944	361	30 000
3	Відображено суму списаної заборгованості на позабалансовому рахунку для подальшого відстеження*	071		50 000
4	Витрати віднесено на фінансовий результат від операційної діяльності	791	944	30 000
5	Сума заборгованості, яка була під спостереженням, списана у зв'язку з рішенням суду про припинення юрособи-боржника		071	50 000
<i>Списання заборгованості із включенням до складу витрат</i>				
1	Віднесено безнадійну дебіторську заборгованість до складу витрат після того, як минув строк позовної давності	944	361	50 000
2	Відображено суму списаної заборгованості на позабалансовому рахунку для подальшого відстеження*	071		50 000
3	Витрати віднесено на фінансовий результат від операційної діяльності	791	944	50 000
4	Сума заборгованості, яка була під спостереженням, списана у зв'язку з рішенням суду про припинення юрособи-боржника		071	50 000

Джерело: складено автором за [6].

Для визначення безнадійної заборгованості в податковому важливими є наступні умови:

- 1) для «безнадійності» достатньо виконання лише однієї з ознак безнадійності, наведених у пп.14.1.11;
- 2) загальний критерій «безнадійності» – це сплив строку позовної давності. Решта ознак, як правило, застосовується у випадках, коли строк позовної давності ще не минув.
- 3) списання заборгованості можна відстрочити, якщо продовжити строк дії договору додатковою угодою або визначити в договорі інший строк позовної давності (більший за 3 роки). На практиці найбільш поширені ситуації списання безнадійної заборгованості саме з минулим терміном позовної давності. Отже, при списанні такої заборгованості насамперед слід переконатися, чи дійсно минув вказаний строк. Для цього слід звернутися до норм ЦКУ [8,9].

Облікова інформація про дебіторську заборгованість у фінансовій звітності виступає засобом для проведення фінансового й економічного аналізу та оцінки показників діяльності підприємства. Для внутрішніх і зовнішніх користувачів є постійна потреба в достовірній й систематизованій інформації про стан платоспроможності покупців та замовників для того, щоб можна було достовірно оцінити господарську діяльність підприємства [7].

Інформація про поточну дебіторську заборгованість відображається у формах звітності №1 «Баланс (Звіт про фінансовий стан)», №2 «Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід)» та № 5 «Примітки до річної фінансової звітності».

Для оптимізації організації бухгалтерського обліку дебіторської заборгованості підтримує пропозицію Левченко З. М. щодо запровадження на підприємстві

системи комплексного поєднання організаційних процедур та методики обліку дебіторської заборгованості (рис. 2 ) [7].



Рис. 2. Комплексна система організації обліку розрахунків із дебіторами

Джерело: складено за [7]

Комплексна система організації бухгалтерського обліку розрахунків із дебіторами в єдності методичних та організаційних аспектів дасть також змогу забезпечити вчасність та повноту погашення іншої дебіторської заборгованості.

З метою мінімізації ризику виникнення простроченої дебіторської заборгованості при формуванні політики управління дебіторською заборгованістю, доцільно керуватися деякими правилами:

- оцінювати платоспроможність покупців, яким надається відстрочка платежу;
- передбачати в договорі умови, які б спонукали контрагентів уникати порушення термінів оплати;
- визначати допустимий розмір дебіторської заборгованості та забезпечити контроль його спеціалістів підприємства, які виконують функції управління дебіторською заборгованістю;
- затвердити регламент, що досконально описує весь процес управління і містить інформацію про функціональні обов'язки фахівців з фінансового управління [6].

Отже, для ефективного обліку поточної дебіторської заборгованості потрібно максимально використовувати потенціал суб'єктів господарювання й ті економічні умови, в яких підприємства здійснюють свою фінансово-господарську діяльність.

**Висновок.** У результаті проведеного дослідження встановлено особливості відображення в обліку визнання та списання безнадійної заборгованості, а також виявлено відмінності у підходах національних стандартів бухгалтерського обліку та податкового законодавства. Зокрема, встановлено, що при визнанні заборгованості безнадійною в податковому обліку важливими є термін строку позовної давності згідно до норм ЦКУ.



Запровадження на підприємстві системи комплексного поєднання організаційних процедур та методики обліку дебіторської заборгованості сприятиме ефективнішому управлінню дебіторської заборгованості та підвищенню платоспроможності підприємства.

Подальшим напрямком дослідження питань обліку дебіторської заборгованості є удосконалення механізму роботи з дебіторами з застосування фінансових інструментів при коригуванні розрахункової політики.

### Список використаної літератури

1. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні»: Закон України від 16.07.99 № 996-XIV. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/996-14>
2. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності: наказ Міністерства фінансів України від 07.02.2013 № 73. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13>
3. Національне положення (стандарту) бухгалтерського обліку 10 «Дебіторська заборгованість» наказ Міністерства фінансів України від. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0725-99#Text>
4. Національне положення (стандарту) бухгалтерського обліку 13 «Фінансові інструменти» наказ Міністерства фінансів України від 19.12.2001 р.№ 1050/6241 <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1050-01>
5. Онищенко В. Списання безнадійної заборгованості. URL: <https://www.golovbukh.ua/rubric/35-beznadyna-zaborgovanst>
6. Керівництво по списанню безнадійної заборгованості. URL: [https://storage.7eminar.ua/content/record/2248/Kerivnytstvo\\_po\\_spyanni\\_u\\_beznadiinoi\\_zaborhovannosti.pdf](https://storage.7eminar.ua/content/record/2248/Kerivnytstvo_po_spyanni_u_beznadiinoi_zaborhovannosti.pdf)
7. Левченко З. М. Організація бухгалтерського обліку розрахунків з дебіторами / З. М. Левченко // Економіка і суспільство. Мукачівський державний університет. – 2017. – № 9. С. 1167-1171
8. Податковий кодекс України від 02.12.2010 № 2755-VI. URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/2755-17/page26>
9. Цивільний кодекс України від 16.01.2003 № 435-IV. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/435-15>

Робота виконана під науковим керівництвом д-ра екон. наук, професорки ФОМІНОЇ О.В.

## ШЛЯХИ ВДОСКОНАЛЕННЯ ФІНАНСОВОГО ОБЛІКУ НЕМАТЕРІАЛЬНИХ АКТИВІВ

**КОВПАК В., 2 курс ФФО ДТЕУ,  
спеціальність «Облік і оподаткування»,  
освітня програма «Облік і податковий консалтинг»**

*В статті розглянуто поняття нематеріальних активів, їх класифікацію, окреслено базові проблемні питання стосовно обліку нематеріальних активів в Україні, розроблено рекомендації щодо вдосконалення обліку нематеріальних активів .*

*The article considers the concept of intangible assets, their classification, outlines the basic issues related to the accounting of intangible assets in Ukraine, developed recommendations for improving the accounting of intangible assets.*

**Актуальність теми.** Сьогодні економічний розвиток в Україні перебуває на такому рівні, що більшість підприємств беруть участь у процесі залучення та ефективного використання нематеріальних активів. Включення нематеріальних активів до ресурсів підприємства є причиною підвищення його ринкової вартості, посилення інвестиційної привабливості та безпосереднього захисту прав та інтересів суб'єктів господарювання.

**Аналіз останніх досліджень чи публікацій.** Проблеми обліку нематеріальних активів досліджували Ясишена В.В., Тесак О.В., Патрікі Н.П., Овсюк Н.В., Лесько М.О., Соловей Н.В., Диба В. М., Деркач О.С., Тітаренко А.Д, Іщенко Н.М., Марченко Н.О., Климинчук І.В., Попович О.В., Конєва А.В., Урусова З.П. та інші. Кожен автор висвітлює своє розуміння сутності нематеріальних активів як об'єкта обліку. Однак питання фінансового обліку нематеріальних активів потребують подальшого вивчення.

**Метою статті** є дослідження проблемних питань обліку нематеріальних активів задля розроблення нових підходів щодо його вдосконалення.

**Результати досліджень.** Діяльність кожного підприємства пов'язана із залученням фінансових, матеріальних, природних і трудових ресурсів. Ефективність їх використання визначає доходність підприємства, конкурентоспроможність на ринку товарів і послуг, інвестиційну привабливість. Проте слід зазначити, що значну частку в активах підприємства посідають нематеріальні активи, які здатні підвищувати ринкову капіталізацію суб'єкта господарювання. Ці активи візуально невидимі, не мають фізичної форми, і тому не можуть бути віднесені до основних засобів, товарів, запасів або готової продукції. Але нематеріальні активи належать до активів, і саме їх специфіка значно ускладнює фінансовий облік.

Визначення поняття «нематеріальні активи» міститься в НП(С)БО 8, М(С)БО 38 та Податковому кодексі України, **Методичних рекомендаціях з бухгалтерського обліку нематеріальних активів №1327** [ 2,5,6] (таблиця 1).

Відсутність єдності у визначенні поняття «нематеріальні активи» є причиною недостовірного розуміння суб'єктом господарювання термінології. Це призводить до неоднозначності тлумачення практиками та неможливості формування стійкого консенсусу щодо ідеї Так, не зважаючи на велику кількість теоретичних досліджень, все ж існують проблемні питання, пов'язані з обліковими аспектами щодо:

- реєстрації та обліку торговельної марки й авторського права;
- патентування промислового зразка або винаходу;
- недосконалості систем обліку окремих операцій з НА;
- амортизаційної політики щодо нематеріальних активів з невизначеними термінами корисного використання тощо[3].

*Таблиця 1*

### **Поняття «нематеріальний актив» в нормативно-правових документах**

Джерело 1	Визначення нематеріального активу 2
НП(С)БО 8	нематеріальні активи – немонетарні активи, які не мають матеріальної форми та які можна ідентифікувати
МСБО 38	визначаються як немонетарні активи, які не мають фізичної субстанції та можуть бути ідентифіковані
Податковий кодекс України	нематеріальні активи – право власності на результати інтелектуальної діяльності, включаючи права промислової власності та інші подібні права, які визнаються об'єктом власності, право користування майном та права власності, якими користуються платники податків в установленому порядку. У тому числі право користування природними ресурсами, права власності та майнові права, набуті в установленому законодавством порядку

Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку нематеріальних активів	немонетарні активи, які не мають матеріальної форми та можуть бути ідентифіковані (незалежно від строку їх корисного використання (експлуатації))
--	---

Джерело: складено автором на основі [2, 5, 6,11]

Крім цього є відмінності в обліковій класифікації нематеріальних активів. Податковий кодекс України розділяє нематеріальні активи на шість груп [2]. Підходи до класифікації нематеріальних активів згідно з НПСБО 8, МСБО 38 та американським стандартом бухгалтерського обліку FAS 142 «Гудвіл та інші нематеріальні активи» (US GAAP) мають певні відмінності, які зазначені на рис. 1.

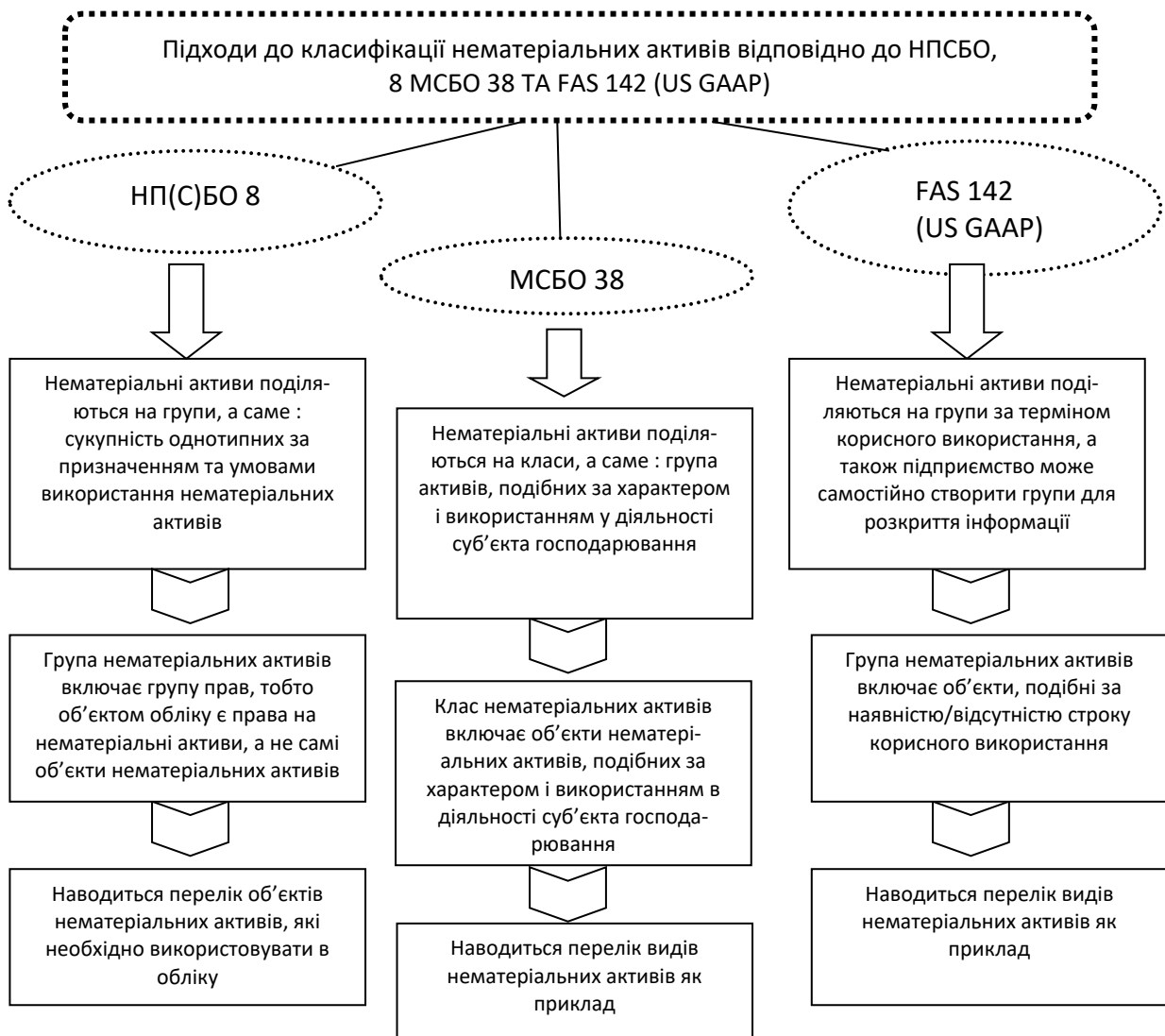


Рис. 1. Підходи до класифікації нематеріальних активів

Джерело: складено на основі [4, 5,6]

На основі вище наведених тверджень можна зробити висновок про необхідність розроблення детальної класифікації, визначення істотних характеристик їх видів, розроблення принципів постановки на бухгалтерський облік, методів оцінки та переоцінки вартості нематеріальних активів.

В системі обліку нематеріальних активів використовують декілька видів їх вартості: первісна, справедлива та переоцінена. Первісна вартість відображає історичну (фактичну)

собівартість активів та складається із ціни (вартості) придбання (крім отриманих торговельних знижок), мита, непрямих податків, що не підлягають відшкодуванню, та інших витрат, безпосередньо пов'язаних з його придбанням та доведенням до стану, в якому він придатний для використання за призначенням [6]. Слід відзначити, що первісна вартість нематеріальних активів збільшується на суму витрат, якщо такі пов'язані з удосконаленням та поліпшенням їхніх можливостей або подовженням строку використання цих нематеріальних активів. Тобто понесення таких витрат сприятиме підвищенню попередньо очікуваних майбутніх економічних вигод.

Відповідно до п. 18 НП(С)БО 8, витрати, які понесені для підтримки об'єкта в придатному для подальшого використання стані та одержання очікуваного розміру майбутніх економічних вигод від його використання, включаються до складу витрат звітного періоду, тобто це витрати, які підтримують нематеріальний актив у діючому стані (як, наприклад, витрати поточного ремонту або технічного обслуговування основних засобів), списуються на поточні витрати. У процесі здійснення господарської діяльності часто виникають труднощі з віднесенням їх до відповідної категорії витрат, а отже, і достовірного відображення інформації щодо нематеріальних активів у відповідних формах фінансової звітності. Порядок здійснення оцінки нематеріальних активів за справедливою вартістю законодавством повністю не врегульовано. У НП(С)БО 8 «Нематеріальні активи» вказано лише умови, за яких повинна використовуватися оцінка за справедливою вартістю, однак щодо методики її визначення роз'яснення відсутні.

Потенційні інвестори і партнери, приміряючись до вітчизняних підприємств, все більше уваги віддають саме на значущість нематеріальних активів. Однак фігурують певні обмеження щодо оцінки і формулювання самостійних видів нематеріальних активів (зокрема людський, технологічний (структурний), клієнтський капітал). Окрім цього можна поради класифікацію нематеріальних активів із зазначенням цілей, яких вона допускає досягти. Вона може бути застосована для надання всебічної характеристики об'єкту нематеріальних активів, здійснення його ідентифікації, відображення господарських операцій в обліку та здійснення контролю за використанням. Такі класифікаційні ознаки дозволяють отримати необхідну інформацію і розв'язати певні завдання бухгалтерського, податкового, управлінського обліку, економічного аналізу, менеджменту тощо [7].

Важливе значення для достовірного відображення операцій з нематеріальними активами у бухгалтерському обліку та фінансовій звітності є те, до якого виду діяльності відносять операції з нематеріальними активами. Операції з нематеріальними активами, як правило, належать до інвестиційної діяльності. Інформація про операції з нематеріальними активами наводиться у Звіті про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід), у Звіті про рух грошових коштів, але у Звіті про фінансові результати – це «інша діяльність», а у Звіті про рух грошових коштів – це «інвестиційна діяльність». Це означає, що одна й та ж операція з нематеріальними активами у Звіті про фінансові результати належить до «іншої діяльності», а у Звіті про рух грошових коштів до «інвестиційної діяльності» [8].

Без налагодженого обліку та управління нематеріальними активами в Україні перспективи прискореного розвитку підприємств в сфері вдосконалення технологій та наукоємних аспектів зменшуються. Спеціалісти в сфері бухгалтерської справи вивчаючи облік, не вивчають сутності реєстрації торгової марки (товарного знаку), авторського права; патентування винаходу, промислового зразка, і т.п., а тому погано розуміючись в трактуванні даних об'єктів, не володіють навичками правильної постановки їх на облік і відображення у звітності підприємства через не достатню компетенцію в юридичному аспекті [9]. Однією з проблем є те, що регулюючі документи досить суттєво обмежують склад нематеріальних активів за рахунок того, що витрати зі створення багатьох нематеріальних активів зобов'язують відносити на витрати звітного періоду.

Капіталізація витрат на формування об'єктів різних нематеріальних активів (дослідження і розробки), формалізоване визнання його продуктивною силою капіталу економічного суб'єкта – одне з найважливіших завдань сучасної стандартизації обліку і

звітності. При цьому відсутнє повне й однозначне визначення критеріїв, за якими об'єкт визнається нематеріальним активом [10, с. 608].

Оскільки сьогодні вартість підприємства формується не тільки за рахунок матеріальних активів, таких як обладнання або транспортні засоби, а й з рахунок торгової марки, результатів інтелектуальної діяльності тощо, то це впливає на те, що підприємства купуються за ціною, що перевищує в кілька разів вартість їх основного капіталу, що підтверджує факт значного впливу нематеріальних активів на вартість підприємства загалом. Виникає поняття «небалансові нематеріальні активи», які в балансі не відображаються, але впливають на формування фінансового результату підприємства, тому часто виникає проблема, пов'язана з оцінкою нематеріальних активів під час проведення їх інвентаризації та виявлення таких, що не відображені на балансі підприємства.

Ще однією проблемою під час обліку нематеріальних активів є нарахування амортизації, оскільки за вибору методу потрібно враховувати умови отримання від їх використання економічних вигід. Але якщо неможливо встановити строк корисного використання нематеріального активу, в бухгалтерському обліку амортизація на ці активи не нараховується. За НП(С)БО 8 ліквідаційну вартість рекомендується встановлювати на рівні нуля, лише в окремих випадках за наявності домовленості про придбання нематеріальних активів чи на умовах можливості визначення інформації за умов існування активного ринку, вона може встановлюватися на іншому рівні. А як наголошувалося раніше, активний ринок не є досконалим, що й зумовлює проблему достовірності такої оцінки.

Одним із варіантів розвитку (вдосконалення) системи бухгалтерського обліку щодо охоплення нею усіх нематеріальних активів та їх вираження сумою інтелектуального капіталу є облікова модель «Бухгалтерський облік для майбутнього» (Accounting for the future (AFTF)), розроблена Х. Нешем. Ця модель відрізняється певною неординарністю в силу того, що в ній передбачено ведення бухгалтерського обліку на підставі поточної вартості прогнозованих дисконтованих грошових потоків. В обліку переважаюче значення набувають управлінські рішення, а відмінність матеріальних активів від нематеріальних не актуальна. Додана вартість визначається різницею вартостей, визначених за методом на початок і кінець аналізованого періоду. В моделі передбачена «процедура подвійної перевірки» для досягнення достовірності оцінки [9].

Також можна взяти до уваги облікову модель «Інтелектуальний коефіцієнт доданої вартості» (Value added intellectual coefficient (VAIC)), яка є системою індикаторів для вимірювання доданої вартості, що генерується інтелектуальним капіталом підприємства. В основу розроблення цієї моделі покладено гіпотезу, що додана вартість є основним індикатором трансформацій нематеріальних активів у ринкові активи підприємства [9].

Облік нематеріальних активів має низку проблемних аспектів, які пов'язані з визначенням та класифікацією нематеріальних активів, заниженою обліковою вартістю нематеріальних активів порівняно з ринковою вартістю, неврахуванням у балансі підприємства унікальних нематеріальних активів. Саме на ці проблеми потрібно звертати увагу під час удосконалення нормативно-правових документів з питань регулювання обліку нематеріальних активів.

**Висновки.** Одним із першочергових завдань процесу регулювання обліку нематеріальних активів є адаптація системи бухгалтерського обліку до міжнародних стандартів та внесення змін до чинного законодавства з метою забезпечення їх гармонізації. В умовах триваючих глобалізаційних процесів, які відбуваються у ряді країн, нагальними для багатьох українських компаній, які прагнуть бути успішними, є завдання залучати іноземних інвесторів і надавати їм зрозумілу інформацію та звітність.

Основними питаннями, які потребують негайного та ефективного втручання, слід зазначити: неоднозначність трактувань поняття «нематеріальні активи» у вітчизняному законодавчому полі та наявність відмінностей у відношенні до міжнародних стандартів, що унеможлиблює виділення єдиного визначення та призводить до непорозумінь у сфері зовнішньоекономічної діяльності; неможливість виділення єдиного підходу в нормативно-

законодавчому забезпеченні щодо методики обліку нематеріальних активів. Це призводить до неодноманітного відображення цих видів активів у звітності підприємств; відсутність сталої та незмінної класифікаційної системи, що могла б значно полегшити облік об'єктів нематеріальних активів; розбіжностей у методах нарахування амортизації нематеріальних активів, у визначенні строків корисного використання активів тощо. Вирішення таких проблем потрібно починати з трансформації регулювання обліку нематеріальних активів, що стане підґрунтям для розв'язання інших, більш актуальних питань у цій сфері.

### Список використаних джерел

1. Овсюк Н.В., Лесько М.О., Облік нематеріальних активів згідно національних та міжнародних стандартів: шляхи вдосконалення, електронний журнал «Економіка та суспільство», випуск № 31, від 28.09.2021. URL: <https://doi.org/10.32782/2524-0072/2021-31-31>
2. Податковий кодекс України від 02.12.2010 р. № 2755-VI. Дата оновлення 18.05.22. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/> (дата звернення: 18.05.2022)
3. Ясишена В.В., Економічний зміст та класифікація нематеріальних активів для цілей бухгалтерського обліку, електронне наукове фахове видання «Ефективна економіка», № 8, 2013р. URL: [http://nbuv.gov.ua/UJRN/efek\\_2013\\_8\\_11](http://nbuv.gov.ua/UJRN/efek_2013_8_11)
4. Діба В. М. Облік та аналіз нематеріальних активів в умовах інституційних змін: теорія і методологія. дис. на здобуття наук. ступеня д-ра екон. наук: 08.00.09. КНЕУ. Київ, 2017. 466 с.
5. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 38 «Нематеріальні активи». URL: [http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/929\\_050](http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/929_050) (дата звернення: 19.05.2022)
6. Національне Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 8 «Нематеріальні активи»: затв. наказом Міністерства фінансів України від 18.10.1999 р. № 242. URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0750-99> (дата звернення: 19.05.2022)
7. Коба О. Визнання, ідентифікація і класифікація нематеріальних активів. Науковий вісник Полтава.ПолтНТУ. Економіка і регіон. 2015. № 6(55). С. 136–142.
8. Подмешальська Ю., Бакута К. Облік нематеріальних активів. електронне наукове фахове видання «Ефективна економіка», №1, 2018 р., URL: [http://www.economy.nayka.com.ua/pdf/1\\_2018/77.pdf](http://www.economy.nayka.com.ua/pdf/1_2018/77.pdf)
9. Сирош Ю. Нематеріальні активи у структурі активів вітчизняних підприємств. URL: <https://ojs.kname.edu.ua/index.php/area/article/download/1966/1866/>
10. Бутинець Ф.Ф. Бухгалтерський фінансовий облік / Ф.Ф. Бутинець. – Житомир : ЖІТІ, 2000. – 608с.
11. Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку нематеріальних активів. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v1327201-09#Text>

Робота виконана під науковим керівництвом канд. екон. наук, доцента УМАНЦІВ Г. В.

## МЕТОДИКА БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ КАПІТАЛЬНИХ ІНВЕСТИЦІЙ НАФТОГАЗОВИДОБУВНОЇ ПРОМИСЛОВОСТІ

НІКУЛЦА Д., 2 курс ФФО ДТЕУ,  
спеціальність 071 «Облік і оподаткування»,  
освітня програма «Облік і податковий консалтинг»

*В статті розглянуто особливості діяльності підприємств нафтогазової промисловості, які впливають на облік необоротних матеріальних активів. Розкрито нормативно-правове забезпечення документування обліку капітальних інвестицій. Розроблена форма первинної документації з аналітичного обліку капітальних інвестицій.*

*Представлена у статті методика відображення капітальних інвестицій шляхом запровадження додаткових аналітичних номенклатур до рахунків бухгалтерського обліку, допоможе накопичувати інформацію пооб'єктно як за напрямками капітального інвестування (придбання, виготовлення, модернізація, капітальний ремонт), так і за витратами.*

*Ключові слова: капітальні інвестиції, стандарти бухгалтерського обліку, документування операцій з капітальними інвестиціями, нафтогазова промисловість, аналітичний облік капітальних інвестицій.*

**Постановка проблеми.** Кожне підприємство має за мету не лише максимізацію отриманих прибутків, але й забезпечення споживачів якісною продукцією за доступними цінами з понесенням мінімальних витрат для себе. Саме капітальні інвестиції відіграють важливу роль у їх функціонуванні. Реформування промислової галузі залежить від активної роботи по оновленню основних засобів. Капітальні інвестиції є основним чинником розвитку нафтогазовидобувних підприємств, які забезпечують їх технологічне оновлення, що значно підвищує конкурентоспроможність даних суб'єктів господарювання.

Ключове місце у системі управління інвестиційною діяльністю підприємства є облікове відображення капітальних інвестицій. Для прийняття управлінських рішень, належного функціонування систем контролю та аналізу інвестиційної діяльності потрібна своєчасна та повна інформація, достовірність якої підтверджується первинним обліком, що на сьогоднішній день ускладнено внаслідок недоліків методологічного характеру в документуванні даної ланки бухгалтерського обліку. Тому питання про обліково-звітне відображення капітальних інвестицій є вкрай актуальним.

**Аналіз останніх досліджень і публікацій.** Теоретичні та практичні аспекти формування обліково-інформаційного забезпечення процесу управління капітальними інвестиціями висвітлювалися Є. І. Свідерським, Ф. Ф. Бутицем, І. А. Герасимовичем, М. Т. Білухою, В. А. Гавриленком, В. Б. Моссаковським та ін. Проблеми обліку інвестицій досліджували такі вчені-економісти, як А.Ф. Гуменюк, В.А. Дерій, В.М. Жук, Я.О. Измайлов, Я.Д. Крупка, Т.П. Остапчук, С.Й. Сажанець, Н.В. Чирик та інші.

Займалися удосконаленням синтетичного і аналітичного обліку капітальних інвестицій такі вітчизняні вчені, як П.М. Майданевич, І.В. Нестеренко, Й.Я. Даньків та М.Я. Остап'юк, С.М. Кірян. Проблеми вартісного відображення активів у фінансовій звітності досліджували С.Ф. Глебов, В.М. Олійничук, Н.В. Петруня, А.П. Рудановський. Незважаючи на численні праці науковців, питання обліку капітальних інвестицій суб'єктів діяльності залишається актуальним, а саме необхідно розробити практичні рекомендації щодо вдосконалення організаційних процесів та методики обліку капітального інвестування на підприємствах.

**Метою статті** є вивчення особливостей діяльності підприємств нафтогазовидобувної промисловості, розкриття організаційних і методичних засад бухгалтерського обліку капітальних інвестицій та удосконалення їх первинного обліку.

**Методика дослідження.** Під час дослідження використовувались наукові методи індукції та дедукції, що ґрунтуються на діалектичному методі пізнання та об'єктивних законах економіки. Для вирішення завдань методики та організації обліку капітальних інвестицій застосовано монографічний метод, методи спостереження, порівняння, конкретизації, аналогії, абстрагування, аналізу бухгалтерських рахунків.

**Виклад основних результатів дослідження.** Капітальні інвестиції є головним механізмом розширеного відтворення факторів виробництва, фундаментом економічно-інноваційного розвитку суб'єкта господарської діяльності незалежно від сфери діяльності чи форми власності. Основними законодавчо-нормативними документами, які регламентують питання методології, методики й організації бухгалтерського обліку, є національні

положення (стандарту) бухгалтерського обліку, міжнародні стандарти фінансової звітності та бухгалтерського обліку, Податковий кодекс України тощо.

Відповідно до НП(С)БО 7 «Основні засоби» капітальні інвестиції в необоротні матеріальні активи – витрати на будівництво, реконструкцію, модернізацію (інші поліпшення, що збільшують первісну (переоцінену) вартість), виготовлення, придбання об'єктів матеріальних необоротних активів (зокрема, необоротних матеріальних активів, призначених для заміни діючих, та устаткування для монтажу), що здійснюються підприємством [3]. Згідно з НП(С)БО 8 «Нематеріальні активи» незавершені капітальні інвестиції в нематеріальні активи – це капітальні інвестиції у придбання, створення та модернізацію нематеріальних активів, використання яких за призначенням на дату балансу не відбулося [2]. У Податковому кодексі України капітальні інвестиції – господарські операції, які передбачають придбання будинків, споруд, інших об'єктів нерухомої власності, інших основних засобів та нематеріальних активів, що підлягають амортизації [4].

Як бачимо, єдиного визначення і стандарту, який би регламентував методологію бухгалтерського обліку капітальних інвестицій, немає ні в національних стандартах, ні в міжнародних. Певні питання розкриті у стандартах, які стосуються об'єктів інвестування, а саме основних засобів, нематеріальних активів.

Для нафтогазовидобувної галузі характерними є велика частка машин та обладнання в структурі основних засобів. Таке співвідношення пояснюється значними капітальними інвестиціями, які необхідні для розвитку нафтової та газової промисловості, та відносно значними розмірами основних засобів, які припадають на одну гривню готової продукції, порівняно з іншими галузями промисловості України [1].

Забезпечення основними засобами в процесі господарювання здійснюється шляхом формування довгострокових капітальних інвестицій у формі нового будівництва, реконструкції, розширення, технічного переозброєння об'єктів, в тому числі, проведення геологорозвідувальних та проектно-пошукових робіт, будівництво та облаштування свердловин, розконсервування старих свердловин та інтенсифікації видобування з них, шляхом придбання нових будівель, споруд, машин, обладнання, об'єктів природокористування, отримання основних засобів як внески до статутного капіталу чи безкоштовно та інше [1]. Підприємства з видобутку нафти і газу можуть проводити самостійно або із залученням сторонніх організацій на умовах договорів підряду роботи, які пов'язані з розвідкою запасів нафти, будівництвом, ремонтом свердловин тощо. Для таких суб'єктів господарювання характерні значні обсяги капітальних інвестицій.

Основним елементом системи облаштування є свердловина, яку відносять до будівництва. Облік витрат на буріння свердловини ведеться за кожною свердловиною, бо при однакових умовах вартість глибшої свердловини більша меншій, а вартість експлуатаційної – нижча розвідувальної свердловини. Для вилучення нафти на поверхню свердловини оснащують підземним і надземним обладнанням, тому витрати на даний вид обладнання відрізняються організацією, технікою, обсягом та складністю ремонтних робіт.

До основних особливостей обліку необоротних матеріальних активів підприємств нафтогазової промисловості потрібно відносити: використання прямолінійного і виробничого методів нарахування амортизації щодо основних засобів; віднесення до необоротних матеріальних активів буферного газу і відсутність нарахування амортизації по ньому; різний обсяг капітальних інвестицій на будівництво свердловин в залежності від місця їх розташування і глибини залягання покладів нафти; значні витрати на обслуговування та ремонт трубопроводів; значні транспортні витрати при переміщенні техніки від однієї свердловини до іншої; відсутність у складі необоротних матеріальних активів довгострокових біологічних активів; включення амортизації свердловин одночасно в собівартість декількох видів продукції.



Облік капітальних інвестицій потребує належного документального відображення всіх господарських процесів капітального будівництва, а також придбання, виготовлення, поліпшення (модифікації та модернізації) об'єктів необоротних активів. Оформлення різними первинними документами операцій з капітального інвестування залежить від виду капіталовкладень, надходжень активів, способів виконання будівельно-монтажних робіт. Якщо інвестування здійснюється у придбання активів, то між підприємством і постачальником укладається двосторонній договір із зазначенням усіх умов, термінів і строків поставки, штрафних санкцій і т.д. При цьому первинними документами є накладні, платіжні доручення, виписки банку, товарно-транспортні та податкові накладні та інші.

Капітальне будівництво основних засобів може здійснюватися двома способами: підрядний ( між підприємством і будівельною організацією укладається договір підряду, складається проектно-кошторисна документація, титульні списки, графіки передачі обладнання й матеріалів, рахунки-фактури підрядників, КБ-2в «Акт приймання виконаних підрядних робіт»; КБ-3 «Довідка про вартість виконаних капітальних робіт»), господарський тобто будівництво здійснюється власними силами суб'єкта господарювання (витрати відображаються в обліку за статтями відповідно до НП(С)БО 16 на підставі облікових листків праці та виконаних робіт, лімітно-забірних карток, нарядів, рапортів на погодинну роботу, розрахункових відомостей, бухгалтерських довідок тощо). Інформація про капітальні витрати щодо будівництва та придбання основних засобів міститься у типових первинних документах пов'язаних з обліком основних засобів: форми ОЗ-1 «Акт приймання-передачі (внутрішнього переміщення) основних засобів», ОЗ-2 «Акт приймання-здачі відремонтованих, реконструйованих та модернізованих об'єктів», ОЗ-6 «Інвентарна картка обліку основних засобів», ОЗ-7 «Опис інвентарних карток обліку основних засобів», ОЗ-9 «Інвентарний список основних засобів».

Операції, які пов'язані з капітальними інвестиціями в нематеріальні активи відображаються відповідно до Наказу Міністерства фінансів України «Про затвердження типових форм первинного обліку об'єктів права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів» у таких формах: НА-1 «Акт введення в господарський оборот об'єкта права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів», НА-2 «Інвентарна картка обліку об'єкта права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів» та НА-4 «Інвентаризаційний опис об'єктів права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів» [5]. Взагалі первинний документообіг капітальних інвестицій можна поділити на два рівні: формування первісної вартості окремих об'єктів капітального інвестування та введення їх в експлуатацію. Щоб зменшити втрати та інформація залишалася достовірною, необхідно на підприємстві створити внутрішній документ з обліку капітальних інвестицій, а саме аналітичного обліку. Пропонуємо запровадити типову форму картки аналітичного обліку капітальних інвестицій, в якій у хронологічному порядку будуть фіксуватися відповідні витрати (рис.1).

Дана форма забезпечить належний контроль за формуванням інвентарної вартості необоротних активів. Облік капітальних інвестицій здійснюється на рахунку 15 «Капітальні інвестиції», який призначений для обліку витрат на придбання або створення матеріальних і нематеріальних необоротних активів. Враховуючи багатоманітні класифікаційні ознаки капітальних інвестицій, науковці пропонують різні підходи до групування капіталовкладень в синтетичному обліку, відкриваючи до рахунку 15 «Капітальні інвестиції» субрахунки другого, третього, четвертого та інших порядків. Ми поділяємо думку вчених та пропонуємо до субрахунку 151 «Капітальне будівництво» додати аналітику другого та третього порядку: 1511 «Капітальне будівництво господарським способом», 1512 «Капітальне будівництво підрядним способом», 1513 «Нове будівництво», 1514 «Реновація будівельних об'єктів» (15141 «Розширення об'єктів», 15142 «Реконструкція об'єктів», 15143 «Капітальний ремонт», 15144 «Реставрація об'єктів»), 1515 «Консервовані будівельні об'єкти».

(підприємство, організація)  
Ідентифікаційний код ЄДРПОУ

**ЗАТВЕРДЖУЮ**

підпис, ім'я, по батькові, прізвище

**Картка № \_\_\_\_**  
**аналітичного обліку капітальних інвестицій**

Назва аналітичного рахунку: \_\_\_\_\_

Відповідальна особа: \_\_\_\_\_

Цех, відділ, дільниця, лінія \_\_\_\_\_

Первісна (балансова) вартість об'єкта

№ з/п	Дата	Назва витрат	Підтверджуючий документ	Сума, грн.	
				одноразова	наростаючим підсумком
1.					
Інвентарна вартість переданого в експлуатацію об'єкта					

*Рис. 1. Типова форма картки аналітичного обліку капітальних інвестицій*

Аналогічно до субрахунку 152 «Придбання (виготовлення) основних засобів» виділяємо такі субрахунки: 1521 «Придбання основних засобів» (15211 «Витрати зі страхування ризиків доставки основних засобів», 15212 «Транспортні витрати», 15213 «Витрати на монтаж, установку, налагодження», 15214 «Інші витрати»), 1522 «Виготовлення основних засобів» (15221 «Прямі матеріальні витрати», 15222 «Витрати на оплату праці», 15223 «Відрахування на соціальні заходи», 15224 «Загальновиробничі витрати», 15225 «Інші витрати»), 1523 «Реконструкція, капітальний ремонт і т.д. основних засобів».

Щодо субрахунків 153 «Придбання (виготовлення) інших необоротних матеріальних активів» та 154 «Придбання (виготовлення) нематеріальних активів», то аналітика другого порядку однакова: придбання, виготовлення та модернізація. Можна відкрити додатковий рахунок 156 «Запаси на будівництво та капітальний ремонт основних засобів», який призначений для ведення складського обліку отриманого устаткування, яке очікує монтажу, транспортних засобів, інструментів, приладів, інвентарю, тари, предметів прокату тощо до їх передачі в експлуатацію, а також будівельних матеріалів та конструкцій, із такими субрахунками: 1561 «Резервне обладнання на будівництво та капітальний ремонт основного засобу», 1562 «Будівельні матеріали на будівництво та капітальний ремонт основного засобу», 1563 «Запасні частини на будівництво та капітальний ремонт основного засобу». А також субрахунок 157 «Внески на здійснення капітальних інвестицій», на якому відображатимуться суми коштів які надійшли для поліпшення об'єктів.

Введення вищезазначених субрахунків допоможе сформувати належну облікову базу капіталовкладень за об'єктами, напрямками та джерелами інвестування, а також забезпечить оперативний доступ до сум здійснених капітальних інвестицій, задовольнить потреби внутрішніх користувачів інформації для проведення аналізу і контролю інвестицій на підприємствах.

**Висновки.** Основними організаційно-технологічними особливостями діяльності нафтогазових підприємств, які впливають на методику і організацію обліку необоротних матеріальних активів, слід вважати: залежність від природних чинників; неоднорідний склад робіт з буріння свердловин, розроблення надр корисних копалин; нерухомість процесу видобування; довготривалість видобування; технологічний процес видобування одночасно декількох видів продукції; відсутність незавершеного виробництва; послідовне здійснення та безперервність основних виробничих процесів та інші. За результатами дослідження запропоновано форму первинної документації «Картка аналітичного обліку капітальних

інвестицій», яка призначена для відображення всіх витрат понесених до моменту введення в експлуатацію об'єкта. Також розроблено аналітику рахунку 15 «Капітальні інвестиції», яка допоможе накопичувати інформацію пооб'єктно як за напрямками капітального інвестування (придбання, виготовлення, модернізація, капітальний ремонт), так і за витратами.

### Список використаних джерел

1. Зеновій-Михайло Задорожний, Софія Кафка «Особливості діяльності підприємств нафтогазової промисловості та їх вплив на облік необоротних матеріальних активів». Вісник Тернопільського національного економічного університету №3, 2017 р. Режим доступу: [file:///C:/Users/1/Downloads/761-1595-1-SM%20\(1\).pdf](file:///C:/Users/1/Downloads/761-1595-1-SM%20(1).pdf)
2. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 8 «Нематеріальні активи»: Наказ Міністерства фінансів України від 18 жовтня 1999 р. № 242 / Міністерство фінансів України. Режим доступу : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0750-99>.
3. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 7 «Основні засоби» : Наказ Міністерства фінансів України від 27 квітня 2000 р. № 92 / Міністерство фінансів України. Режим доступу : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0288-00>.
4. Податковий кодекс України : Закон України від 2 грудня 2010 р. № 2755-VI / Верховна Рада України. Відомості Верховної Ради України. 2011. № 13–14, № 15–16, № 17. Ст. 112.
5. Про затвердження типових форм первинного обліку об'єктів права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів : наказ Міністерства фінансів України від 22.11.2004 №732. Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1580-04#Text>

Робота виконана під науковим керівництвом канд. екон. наук, доцента СЕМЕНОВОЇ С. М.

## ПОРІВНЯННЯ НАЦІОНАЛЬНИХ ТА МІЖНАРОДНИХ СТАНДАРТІВ З ОБЛІКУ ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ

**ОНОШКО Б., 2 курс ФФО ДТЕУ,  
спеціальність «Облік та оподаткування»,  
освітня програма «Облік та оподаткування в міжнародному бізнесі»**

*У роботі проведено детальний аналіз обліку основних засобів за національними та міжнародними стандартами, які визначають їх обліковий підхід. Розкрито структуру основних засобів, формування елементів вартості при первинному та подальшому визнанні, методи нарахування зносу. Виявлено спільні та відмінні облікові аспекти відображення основних засобів у обліку. Проведено порівняння обліку основних засобів при первісному визнанні й під час подальшого обліку. Запропоновано шляхи вирішення виявлених розбіжностей.*

*The paper presents a detailed analysis of fixed assets accounting according to national and international standards, which determine their accounting approach. The structure of fixed assets, the formation of elements of initial cost, revaluation and liquidation value, methods of depreciation. Common and different accounting aspects of the display of information on fixed assets are identified. The analysis of the account of fixed assets at initial recognition and at the subsequent account is carried out. Ways to resolve the identified differences are proposed.*

**Постановка проблеми.** Бухгалтерський та фінансовий облік основних засобів забезпечує ефективне та прибуткове застосування господарчих площ, машин та обладнань, транспорту, інструментів та інших засобів, які впливають на управління операційною діяльністю кожного суб'єкта господарювання. Правильне застосування основних засобів й ефективна організація обліку є важливими критеріями розвитку діяльності підприємств.

**Аналіз останніх досліджень та публікацій.** Проблемами обліку основних засобів при первісному та подальшому визнанні за національними та міжнародними стандартами займалися такі вчені та науковці: Апонасько Г. В. [1], Безверхий К. В. [2], Грабар О. С. [3], Касич А. О. [4], Леуська С. М. [4], Коломієць Д. В. [5], Лелюк Н. Є. [6], Малік А. М. [6], Лівенський Є. С. [7], Кулик В. А. [7], Пашкевич А. В. [10], Гаврилук О. О. [10], Шкуліпа Л. В. [11].

Спірні питання, які виникли стосовно теоретичних положень, зокрема методичні підходи стосовно класифікації основних засобів, методів оцінки корисності, практична значимість обліку та оцінки основних засобів, відображення інформації у фінансовій звітності за національними та міжнародними стандартами, недосконалий ступінь їх дослідження з погляду оптимізації діяльності підприємства потребують подальшого дослідження.

**Метою статті** є обґрунтування теоретичних і практичних засад організації бухгалтерського та фінансового обліку основних засобів з погляду оптимізації діяльності підприємства, проведення детального аналізу ведення обліку основних засобів при первісному та подальшому визнанні.

**Виклад основного матеріалу дослідження.** Основні засоби є невід'ємною частиною підприємства, складають найбільш вагомую частину його майна та формує матеріально-технічне забезпечення. Правильна та раціональна організація обліку основних засобів сприяє покращенню процесу їх відтворення, оновлення та забезпечує суб'єкта господарювання конкурентоспроможними засобами праці.

Стандарти бухгалтерського обліку, як міжнародні, так і національні є важливою гілкою нормативно-правового регулювання для обліку основних засобів. Національні стандарти бухгалтерського обліку розроблялися на основі та з урахуванням міжнародних стандартів, і тому НП(С)БО 7 «Основні засоби» містять низку положень і визначень, відповідних за сутністю МСБО 16 «Основні засоби».

Мета як за МСБО 16, так і за НП(С)БО 7, визначає методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про основні засоби, інші необоротні матеріальні активи та незавершені капітальні інвестиції в необоротні матеріальні активи, а також розкриття інформації про них у фінансовій звітності [8, 9].

Порівняльна характеристика МСБО 16 та НП(С)БО 7 при первісному визнанні наведена у табл. 1 [8, 9, 10, 11].

*Таблиця 1*

**Аналіз обліку основних засобів за МСБО 16 та НП(С)БО 7 при первісному визнанні**

Критерії	МСБО 16 «Основні засоби»	НП(С)БО 7 «Основні засоби»
Визначення	Це матеріальні об'єкти, що їх: 1. утримують для використання у виробництві та постачанні товарів чи наданні послуг для надання в оренду або для адміністративних цілей; 2. використовуватимуть, за очікуванням, протягом більше одного періоду.	Матеріальні активи, які підприємство утримує з метою використання їх у процесі виробництва або постачання товарів, надання послуг, здавання в оренду іншим особам або для здійснення адміністративних і соціально-культурних функцій, очікуваний строк корисного використання (експлуатації) яких більше одного року (або операційного циклу)
Об'єкт ОЗ	Ця норма у міжнародному стандарті відсутня.	Передбачає такі поняття, як: закінчений пристрій, конструктивно відокремлений предмет, відокремлений комплекс

Критерії	МСБО 16 «Основні засоби»	НП(С)БО 7 «Основні засоби»
		конструктивно з'єднаних предметів або інший актив, що відповідає визначенню ОЗ або частина такого активу, що контролюється підприємством.
Класифікація ОЗ	Передбачає класи.	Передбачає окремі групи та такі об'єкти як інші необоротні матеріальні активи.
Елементи первісної вартості ОЗ	До первісної вартості об'єкта ОЗ не слід включати всю суму очікуваних майбутніх витрат на дообладнання, демонтаж, а тільки теперішню вартість. Збільшення первісної вартості слід включати до витрат на запозичення.	Детальна процедура оцінки первісної вартості об'єкта ОЗ відсутня. В такому разі до первісної вартості об'єкта ОЗ може бути включена вся сума прогнозованих витрат на дообладнання, демонтаж, а не теперішня вартість об'єкта ОЗ.
Первісна оцінка безоплатно отриманих ОЗ	Ця норма у міжнародному стандарті відсутня.	Первісна вартість безоплатно отриманих ОЗ дорівнює їх справедливій вартості на дату їх отримання з урахуванням витрат, передбачених цим НП(С)БО.
Фінансовий елемент у вартості ОЗ	Передбачено спеціальне правило для операцій купівлі ОЗ із відтермінуванням платежу. Якщо платіж відкладають на строк довший ніж звичайний строк кредиту, різниця між грошовим	Фінансові витрати не включаються до первісної вартості ОЗ, придбаних (створених) повністю або частково за рахунок запозичень (за винятком фінансових витрат, які включаються до
	еквівалентом ціни і загальними виплатами визнається як відсотки за період кредиту.	собівартості кваліфікаційних активів відповідно до НП(С)БО 31).
Оцінка первісної вартості об'єкта ОЗ, отриманого в обмін на інший об'єкт	Спеціальних положень щодо оцінки немає. МСБО 16 не оперує поняттям «подібності» ОЗ.	Первісна вартість об'єкта ОЗ, отриманого в обмін на <b>подібний</b> об'єкт, дорівнює залишковій вартості переданого об'єкта. Якщо залишкова вартість перевищує його справедливу вартість, то первісною вартістю є справедлива вартість переданого об'єкта ОЗ з включенням різниці до витрат звітного періоду.
Строки корисного використання	Строк корисної служби об'єкта основних засобів повинен періодично переглядатися.	Може встановлюватися з урахуванням мінімальних допустимих строків експлуатації згідно ПКУ.
Резерв майбутніх витрат для об'єктів основних засобів	Запропоновано створювати резерв майбутніх витрат пов'язаних і ремонтом, ліквідацією та інше.	Створення такого резерву не передбачено.

*Джерело: розроблено автором на основі [8, 9, 10, 11]*

Поняття наведені в міжнародних та національних стандартах досить схожі, навіть можна сказати ідентичні за назвою та тлумаченням. Проте, відмінним є те, що міжнародний стандарт не уточнює, що є об'єктом основних засобів [7].

Згідно з НП(С)БО 7, якщо об'єкт основних засобів утворено з частин, які мають різний термін використання, то кожна частина може бути визнана окремим основним засобом. У МСБО 16 не вказано склад об'єкту основних засобів та допускається можливість об'єднання декількох незначних об'єктів в один, до якого застосовується критерій визначення сукупної вартості [4].

У міжнародному стандарті передбачено класи основних засобів, національний стандарт класифікує основні засоби по групах. Окрім того, в національному стандарті передбачено окрему категорію інші необоротні матеріальні активи.

Витрати, які включаються до первісної вартості за обома положеннями, мають однаковий зміст: сукупність грошових витрат на купівлю, будівництво, спорудження, доставку та введення в експлуатацію. До первісної оцінки предмета основних засобів, згідно з міжнародним стандартом, можуть включатися витрати на демонтаж, переміщення об'єкта та відновлення території, на якій він був розташований. У національних стандартах таких витрат немає [3].

За НП(С) БО 7 до первісної вартості об'єкта основних засобів, який придбано в кредит, не включаються витрати на виплату відсотків, за МСБО 16 відсотки визнаються як компонент балансової вартості об'єкта основних засобів [3].

Порівняльна характеристика МСБО 16 та НП(С)БО 7 при подальшому обліку, оцінці та нарахуванні амортизації наведена у табл. 2 [2, 7, 8, 9, 11].

Таблиця 2

**Аналіз обліку основних засобів за МСБО 16 та НП(С)БО 7 при подальшому обліку**

Критерії	МСБО 16 «Основні засоби»	НП(С)БО 7 «Основні засоби»
Переоцінка ОЗ та відображення її в обліку	Існують два методи оцінки ОЗ після їх визнання: собівартості та переоцінки. Підприємствам дозволяється самостійно обирати один із двох методів.	Стандартом передбачено лише один метод переоцінки ОЗ: пропорційний метод коригування суми накопиченого зносу.
Перегляд ліквідаційної вартості ОЗ	Рекомендується переглядати ліквідаційну вартість та термін корисного використання об'єкта ОЗ принаймні на кінець кожного фінансового року.	Ця норма у національному стандарті відсутня.

*Закінчення таблиці 2*

Методи нарахування амортизації	Прямолінійний метод, метод зменшення залишку та метод суми одиниць продукції.	Прямолінійний метод, метод зменшення залишкової вартості, метод прискореного зменшення залишкової вартості, кумулятивний та виробничий.
Амортизація, якщо ОЗ тимчасово не експлуатують	Амортизацію не припиняють, коли актив не використовують або він вибуває з активного використання, доки актив не буде амортизований повністю.	Нарахування амортизації зупиняється на період реконструкції, модернізації, добудови, дообладнання та консервації об'єкта ОЗ.
Амортизація землі	У деяких випадках сама земля може мати обмежений термін корисної експлуатації, тоді її амортизують методом, який відображає вигоди, що мають бути отримані від неї	Вартість землі (земельних ділянок) не амортизується
Амортизація об'єкта основних засобів нараховується	Коли він стає придатним для використання, тобто коли він доставлений до місця розташування та приведений у стан, у якому він придатний до експлуатації у спосіб, визначений управлінським персоналом	Виходячи з нового строку корисного використання, починаючи з місяця, наступного за місяцем зміни строку корисного використання
Метод амортизації обирається підприємством	Який найкраще відображає очікувану форму споживання майбутніх економічних вигід, утілених в активі	Самостійно з урахуванням очікуваного способу отримання економічних вигод від його використання
Період нарахування амортизації	Застосовують постійно від періоду до періоду, якщо не трапляється змін в очікуваній формі споживання цих майбутніх економічних вигід	Нарахування амортизації за новим методом починається з місяця, наступного за місяцем прийняття рішення про зміну методу амортизації

*Джерело: розроблено автором на основі [2, 7, 8, 9, 11]*

Існують такі способи оцінки для основних засобів: первинна оцінка, уцінка та дооцінка. Первинна за національними та міжнародними ознаками має схожий зміст стосовно включення витрат та обміну на подібні та неподібні активи.

Оцінка об'єктів під час будівництва у досліджених стандартах є подібною: об'єкти, які споруджені будівельними фірмами чи власними силами, оцінюються за тими самими критеріями, що й об'єкти, які придбали [1].

Поняття зносу основних засобів не представлено у міжнародному стандарті.

У НП(С)БО 7 вказано, що вартість землі (земельних ділянок) не амортизується. У МСБО 16 є положення про те, що «у деяких випадках сама земля може мати обмежений термін корисної експлуатації, тоді її амортизують методом, який відображає вигоди, що мають бути отримані від неї» [8].

У МСБО не розглядається момент початку нарахування амортизації та момент припинення нарахування амортизації, проте НП(С)БО моментом початку нарахування амортизації починає з місяця, наступного за місяцем, у якому об'єкт основних засобів став придатним для корисного використання та моментом припинення нарахування амортизації вважає починаючи з місяця, наступного за місяцем: вибуття об'єкта основних засобів [6].

За національними стандартами амортизація призупиняється, якщо відбувається реконструкція, модернізація, добудова чи консервація об'єкта основних засобів, що не відповідає вимогам міжнародного стандарту [4].

Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку є більш жорсткими, що вирівнює можливості підприємств для залучення інвестицій. Це зумовлено чітко визначеними правилами амортизації, відсутністю серед нематеріальних цінностей, що визнаються активами, елементів, вартість яких визначити достатньо проблематично, таких, як ділові зв'язки, маркетингові права тощо [7].

У МСБО 16 визначено, що на кінець кожного звітного року слід переглядати ліквідаційну вартість та строк корисної експлуатації об'єкта основних засобів, у НП(С)БО 7 такої норми немає [1].

Вибуття основних засобів у НП(С)БО і у МСБО здійснюється на основі продажу, проте у національних стандартах є безоплатна передача, невідповідність критеріям визнання активу, у міжнародних – виключення активу з використання без очікування економічних вигід від його вибуття [6].

Детально дослідивши положення, які містяться у МСБО 16 та НП(С)БО 7 встановлено, що існує цілий ряд відмінних ознак: у класифікації груп (класів) основних засобів; в особливостях обліку амортизації основних засобів; у формуванні первісної вартості основного засобу; у відображенні інформації про основні засоби у фінансовій звітності; стосовно оцінки, переоцінки, ліквідації, амортизації, вибуття ОЗ, що свідчить про надання дещо різної інформації користувачам фінансової звітності. Розбіжності між цими двома стандартами можна пояснити врахуванням національних особливостей ведення обліку в Україні та пристосуванням обліку до вимог національної економіки [5].

Основні правила, які потрібно виконувати, щоб не помилитися при переході від національних стандартів до МСФЗ:

- не слід застосовувати методи нарахування амортизації, дозволені НП(С)БО 7, але не передбачені МСБО 16;

- не потрібно об'єднувати в одну групу ОЗ землі, будівлі і незавершені капітальні інвестиції;

- необхідно встановити в Наказі про облікову політику рівень суттєвості для розмежування ОЗ і запасів;

- у зв'язку з тим, що на початку служби нового основного засобу немає точних економічно обґрунтованих показників його подальшої експлуатації, ліквідаційну вартість і строк корисної експлуатації основного засобу треба переглядати регулярно, а не один раз при введенні в експлуатацію [1].

**Висновки.** Отже, облік основних засобів за національними та міжнародними стандартами має певні спільні та відмінні ознаки. Спільним критерієм є тлумачення терміну «основні засоби», проте у міжнародному стандарті не зазначено інформації об'єкт основних засобів. Відмінними критеріями є:

- класифікація основних засобів: в міжнародному стандарті не виділяють окремо інші необоротні матеріальні активи;
- формування первісної вартості: в національному стандарті детальна процедура оцінки первісної вартості відсутня;
- оцінка безоплатно отриманих основних засобів: в міжнародному стандарті не передбачена безоплатна передача таких активів;
- строки корисного використання: в міжнародному стандарті щорічно переглядаються, в національному встановлюються відповідно до Податкового кодексу;
- резерв майбутніх витрат для об'єктів основних засобів: в національному стандарті таке поняття відсутнє;
- переоцінка основних засобів: в міжнародному стандарті передбачено два методи оцінки, в національному лише один;
- перегляд ліквідаційної вартості: в національному стандарті дана норма відсутня;
- методи нарахування амортизації: міжнародний стандарт не передбачає методів метод прискореного зменшення залишкової вартості, кумулятивний та виробничий;
- амортизація землі: за національним стандартом не передбачено, за міжнародним – у деяких випадках;
- в міжнародному стандарті не передбачено конкретного періоду, коли починає нараховуватись амортизація, за національним стандартом – починається з місяця, наступного за місяцем взяття на облік основного засобу.

Усунення наведених вище відмінностей дасть змогу наблизити національні стандарти обліку основних засобів до міжнародних, що забезпечить більш спрощений перехід до міжнародних стандартів. Вирішення зазначених відмінностей удосконалять облік основних засобів при їх первісному та подальшому обліку, а саме придбання, використання та оцінка.

Для більш достовірного ведення бухгалтерського обліку в обліковій політиці підприємства необхідно вказати обраний стандарт бухгалтерського обліку, метод нарахування амортизації, строки корисного використання, склад витрат, які відносяться до первісної вартості основних засобів, вартісний показник, завдяки якому актив класифікується як основний засіб та методи уцінки.

### Список використаних джерел

1. Апонасько Г. В. Організація обліку основних засобів та аналізу ефективності їх використання. Розвиток системи обліку, аналізу та аудиту в Україні: теорія, методологія, організація: збірник тез доповідей учасників XVIII Всеукраїнської наукової конференції (2020 р., м. Київ). с. 269 – 273.
2. Семенова С.М., Шуляренко С.М. Особливості обліку оренди на підприємствах транспорту за МСФЗ 16. Збірник наукових праць Державного університету інфраструктури та технологій. Серія «Економіка і управління». Київ: ДУІТ, 2019. Випуск 43-44. С. 32-41.
3. Грабар О. С. Порівняльний аспект обліку амортизації основних засобів за національними та міжнародними стандартами бухгалтерського обліку. Розвиток системи обліку, аналізу та аудиту в Україні: теорія, методологія, організація: збірник тез доповідей учасників XVIII Всеукраїнської наукової конференції (2020 р., м. Київ). с. 117 – 118.
4. Касич А. О., Леуська С. М. Порівняльний аналіз визначення основних засобів за міжнародними та національними стандартами. *Економіка та суспільство*. Випуск 18. 2018. с. 915 – 921.
5. Коломієць Д. В. Облік основних засобів за національними та міжнародними стандартами. Формування сучасної науки: методика та практика: матеріали I міжнародної студентської наукової конференції (29 жовтня 2021 р., м. Кам'янець-Подільський). с. 39 – 41.
6. Лелюк Н. Є., Малік А. М. Порівняльний аналіз національних та міжнародних стандартів обліку основних засобів. Інформаційно-аналітичне забезпечення управління



фінансово-економічною безпекою держави, регіону, суб'єктів господарювання в умовах COVID-19: матеріали X міжнародної науково-практичної конференції (м. Харків, 18-19 листопада 2021 р.). с. 143 – 146.

7. Лівенський Є. С. Кулик В. А. Порівняння методів нарахування амортизації за міжнародними та національними стандартами обліку: збірник наукових статей магістрів Інституту економіки, управління та інформаційних технологій. Частина 1 (2018, м. Полтава). с. 61 – 67.

8. Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку 16 «Основні засоби» // База даних «Законодавство України»/ВР України. URL: [https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929\\_014](https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_014)

9. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 7 «Основні засоби»: Наказ від 27.04.2000 р. №92 // База даних «Законодавство України»/ВР України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0288-00>

10. Пашкевич А. В., Гаврилюк О. О. Порівняльний аспект МСБО та П(С)БО щодо обліку основних засобів та міжнародний досвід. Облік, аналіз і контроль в стратегії розвитку економіки України: тези доповідей VI Міжнародної науково-практичної конференції молодих науковців, аспірантів, здобувачів і студентів. Випуск 13 (2020 р., м. Луцьк). с. 85 – 88.

11. Шкуліпа Л. В. Аналіз методології обліку основних засобів за МСБО 16 «Основні засоби» та П(С)БО 7 «Основні засоби»: теорія і практика // Науковий вісник Національної академії статистики, обліку та аудиту. 2018. № 4. с. 102-112.

Робота виконана під науковим керівництвом канд. екон. наук, доцента СЕМЕНОВОЇ С.М.

## **ДЕЯКІ НАПРЯМИ УДОСКОНАЛЕННЯ ОРГАНІЗАЦІЇ ОБЛІКУ ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ**

**ПАХОЛЕНКО М., 2 курс ФФО ДТЕУ,  
спеціальність «Облік і оподаткування»,  
освітня програма «Облік і податковий консалтинг»**

*В статті визначено значення раціональної організації облікового процесу основних засобів, досліджено організацію основних засобів на підприємстві, конкретизовано основні проблеми та визначено шляхи удосконалення організації обліку основних засобів.*

*In the article identifies the importance of rational organization of the accounting process of fixed assets, examines the organization of fixed assets at the enterprise, specifies the main problems and identifies ways to improve the organization of accounting for fixed assets.*

*Актуальність обраної теми статті полягає в тому, що облік основних засобів є невід'ємною частиною роботи будь-якого підприємства, незалежно від виду діяльності та терміном використання більше одного року.*

*Своєчасність, правильність подання інформації, дотримання нормативно-правової бази та раціональне формування облікового процесу основних засобів є запорукою ефективної та успішної роботи підприємства.*

*Правильна організація обліку основних засобів та її удосконалення забезпечує формування достовірної інформації про стан та рух об'єктів основних засобів користувачам для прийняття управлінських рішень щодо ефективності функціонування матеріально-технічної бази підприємства.*

Серед науковців питання удосконалення організації основних засобів досліджувалися колом вітчизняних, такі як: Т. А. Жадан [1], М.В. Кравченко [2], В. Малахов [3], В.Д. Попова [9], О.М. Рибалко [10]. В їхніх працях було розглянуто чимало питань, внесено багато суттєвих пропозицій щодо удосконалення обліку основних засобів. Проте, попри таку вчену базу деякі проблеми організації основних засобів лишаються невирішеними та потребують подальшого вивчення.

*Метою статті є* дослідження організації обліку основних засобів на підприємстві та розробка шляхів щодо її удосконалення.

У зв'язку з означеною метою поставлено такі завдання:

- визначити значення раціональної організації бухгалтерського обліку основних засобів;
- дослідити організацію основних засобів на підприємстві;
- конкретизувати основні проблеми та визначити шляхи удосконалення організації обліку основних засобів.

*Об'єктом дослідження є* процес організації обліку основних засобів на підприємстві.

*Предмет дослідження* – сукупність організаційних, теоретичних та методологічних питань обліку основних засобів.

*Результати дослідження.* Кожне підприємство України має основні засоби, вони можуть бути як власні, так і орендовані. Основні засоби представлені у вигляді будівель і споруд машин та обладнання, транспортних засобів, інструментів, приладів та інвентаря тощо. Головною метою їх використання є забезпечення безперервної роботи підприємства.

Трактування поняття основних засобів має широкий та різнобічний характер, найтипівіші думки вітчизняних вчених наведено в табл. 1.

Таблиця 1

#### Визначення понять «основні засоби» згідно наукових праць вітчизняних вчених

Автор	Трактування
Т.А. Жадан [1]	основні засоби – матеріальні активи, які зберігають свою натуральну форму протягом всього корисного терміну експлуатації, що становить понад один рік використовуються як під час здійснення господарської діяльності, так і під час виконання підприємством адміністративних чи соціально-культурних функцій та по частинах переносять свою вартість на результат власної діяльності – виготовлений продукт, надану послугу або товар.
В. Малахов [3]	основні засоби – це важливий елемент активів підприємства, який примножує прибуток підприємця за допомогою участі в процесі виробничого або невиробничого характерів, а також має певну матеріальну цінність, розмір якої залежить від суми зносу наявного активу.
В.Д. Попова [9]	основні засоби – це матеріальні активи, які придатні для використання в процесі діяльності суб'єкта підприємництва, які втрачають свою вартість частково, шляхом перенесення її на знов створений продукт, очікуваний термін використання яких більше одного року.

Поняття «основні засоби» розглядається як і в нормативно-правових актах України, так і в Міжнародних стандартах бухгалтерського обліку (табл. 2).

Таблиця 2

#### Сутність поняття «основних засобів» згідно нормативно-правових документів

Нормативний документ	Визначення
Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 7 «Основні засоби» [6]	основними засобами є матеріальні активи, які підприємство утримує з метою використання їх у процесі виробництва або постачання товарів, надання послуг, здавання в оренду іншим особам або для здійснення адміністративних і соціально-культурних функцій, очікуваний строк корисного використання (експлуатації) яких більше одного року (або операційного циклу, якщо він довший за рік)
Міжнародний стандарт бухгалтерського	основні засоби – це матеріальні об'єкти, що їх: утримують для використання у виробництві або постачанні товарів чи наданні послуг для надання в оренду або для адміністративних цілей; використовуватимуть, за очікуванням, протягом більше

Нормативний документ	Визначення
обліку 16 «Основні засоби» [5]	одного періоду
Податковий кодекс України [8]	основні засоби – матеріальні активи, у тому числі запаси корисних копалин наданих у користування ділянок надр (крім вартості землі, незавершених капітальних інвестицій, автомобільних доріг загального користування, бібліотечних і архівних фондів, матеріальних активів, вартість яких не перевищує 20000 гривень, невиробничих основних засобів і нематеріальних активів), що призначаються платником податку для використання у господарській діяльності платника податку, вартість яких перевищує 20000 гривень і поступово зменшується у зв'язку з фізичним або моральним зносом та очікуваний строк корисного використання (експлуатації) яких з дати введення в експлуатацію становить понад один рік (або операційний цикл, якщо він довший за рік)

В нормативних актах трактування майже ідентичні, але мають певні відмінності. Основними серед них є НП(С)БО 7 «Основні засоби» та МСБО 16 «Основні засоби». Ці стандарти визначають методологічні засади ведення обліку і складання фінансової звітності на підприємствах, які складають фінансову звітність відповідно за вимогами НП(С)БО або МСФЗ.

Основним завданням правильної організації облікового процесу основних засобів (далі – ОЗ) є дотримання норм чинного законодавства, правильність та достовірність надання інформації, що забезпечує вчасне виконання роботи та є гарантом успішної постановки роботи бухгалтерії на підприємстві. На рис.1 представлена схема організації облікового процесу основних засобів на підприємстві.

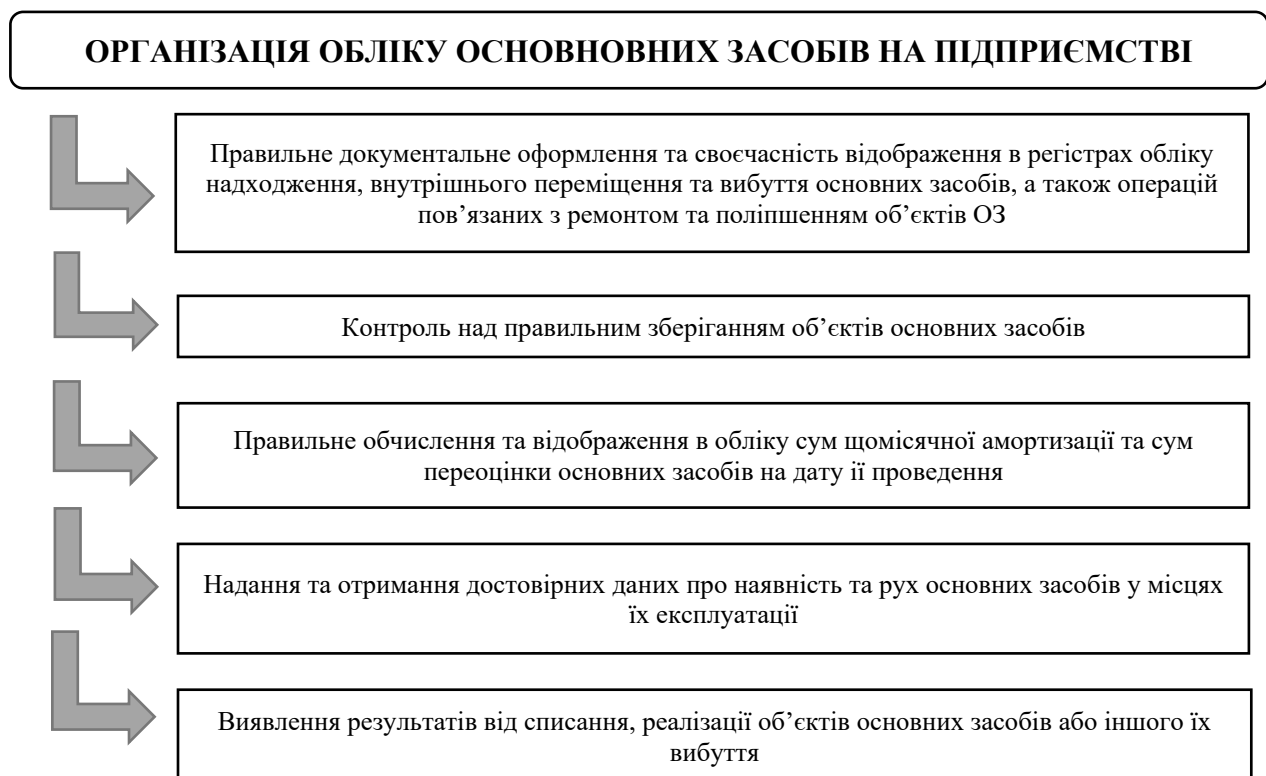


Рис. 1. Схема організації обліку основних засобів [авторська розробка]

Організація обліку є досить складним процесом, і постійно потребує удосконалення. Причинами цього є певні проблеми, які виникають у процесі роботи, до них слід віднести:

- технологічна база – відсутність електронних програм для переведення первинних документів на хмару для обміну між контрагентами, що в разі пришвидшує процес обліку;

- неефективне використання робочого часу бухгалтера через низьку завдань які потребують ручного внесення даних та корегування;
- первинний облік – відсутність документів, несвоєчасне отримання, помилки при заповненні, відсутність необхідної інформації тощо;
- відсутність або нераціональна організаційна структура підприємства;

Організація обліку основних засобів, як зазначають науковці, повинна бути цілісною, єдиною системою взаємопов'язаних, взаємоузгоджених способів і методів обліку, які охоплюють увесь комплекс облікових процедур з виявлення, вимірювання, реєстрації, накопичення, узагальнення, зберігання та передачі інформації, тому основними шляхами її удосконалення є розробка та запровадження раціональних схем документообігу, що дозволять із найменшими затратами трудових, матеріальних та фінансових ресурсів забезпечити своєчасне виконання поставлених завдань [10].

На рис. 2 зображено типовий облік основних засобів на підприємстві згідно з яким можна зазначити, що на практиці даний процес є не зовсім функціональним та довготривалим, оскільки деякі етапи роботи в більшості включають в себе ручну працю бухгалтерів.

Передача видаткових накладних або актів виконаних робіт здійснюється через менеджерів або інших уповноважених осіб, тому необхідно на підприємстві впровадити автоматизацію через електронний документообіг використовуючи певні програмні забезпечення.

По-перше, це дасть змогу вчасно отримувати та проводити документи.

По-друге, документ буде фіксований електронним підписом та печаткою, що зазвичай є дуже важливим критерієм, адже відсутність підпису свідчать про недійсність документа.

По-третє, вчасно отриманий документ є гарантією вчасного закриття періоду та закриття податкових накладних, якщо контрагент є платником ПДВ.

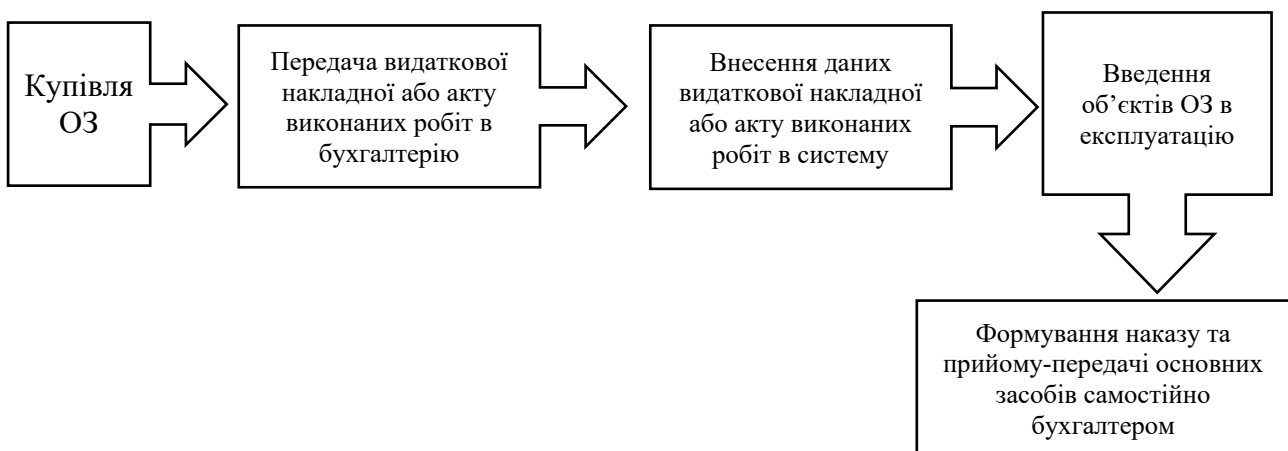


Рис. 2. Типовий облік основних засобів на підприємствах [авторська розробка]

Також необхідно впровадити автоматизацію в процес формування наказу та акту введення в експлуатацію по всім позиціям ОЗ. Оскільки даний процес потребує окремого ручного формування по кожному об'єкту основних засобів, ми пропонуємо налаштувати автоматичне формування наказів та актів на введення в експлуатацію за допомогою певних програм. В результаті ми отримаємо: зменшення обсягу роботи бухгалтера та зосередження на більш вагомих процесах; прискорення роботи на уникнення можливих помилок при ручному введенні, а також використання електронних підписів бухгалтерів, комісії, яка перевіряє на правильність оформлення наказів та актів та генерального директора компанії.

Також первинна облікова інформація про наявність, рух, капітальний ремонт та інші операції щодо основних засобів відображається в численних спеціалізованих регістрах, постійні реквізити яких тотожні. Це не сприяє якісному веденню обліку, збільшує

трудомісткість опрацювання та відображення інформації, створює певні труднощі у формуванні документообігу й забезпеченні необхідними видами бланків [10].

Типові форми основних засобів, затверджені наказом №352 «Про затвердження типових форм первинного обліку» Міністерством статистики України у 1996 р., було скасовано, починаючи з 22.10.2021 року. Типові форми первинного обліку основних засобів втратили свою актуальність на змістовність ще раніше, адже деякі графи не заповнювались та й взагалі відсутні на підприємствах, а також не забезпечували повного розкриття інформації про вартість основних засобів та їх зміну протягом періоду використання.

На сьогодні підприємства самостійно розроблюють форми для обліку або ж користуватися формами, затвердженими для бюджетних установ.

Рішення про форми первинних документів, які застосовуються під час обліку основних засобів, доцільно зазначити у наказі про облікову політику підприємства, додавши до нього зразки форм.

Зразки форм обліку основних засобів які за суттю наближені до типових, однак мають сучасну редакцію наведено в табл. 3 [4].

Таблиця 3

### Форми обліку основних засобів

<i>Типові форми ОЗ, які втратили свою чинність</i>	<i>Сучасні форми ОЗ</i>
ОЗ-1 «Акт приймання-передачі (внутрішнього переміщення) основних засобів»	Акт прийому-передачі основних засобів
ОЗ-2 «Акт приймання-здачі відремонтованих, реконструйованих та модернізованих об'єктів»	Акт приймання-здачі відремонтованих, реконструйованих та модернізованих основних засобів
ОЗ-3 «Акт списання основних засобів»	Акт списання основних засобів (часткової ліквідації)
ОЗ-4 «Акт на списання автотранспортних засобів»	Акт списання транспортних засобів
ОЗ-6 «Інвентарна карта обліку основних засобів»	Інвентарна карта обліку об'єкта основних засобів
ОЗ-7 «Опис інвентарних карток по обліку основних засобів»	Опис інвентарних карток обліку об'єктів основних засобів
ОЗ-8 «Картка обліку руху основних засобів»	Картка обліку руху основних засобів
ОЗ-9 «Інвентарний список основних засобів»	Інвентарний список основних засобів
ОЗ-14 «Розрахунок амортизації основних засобів»	Розрахунок амортизації основних засобів

Сучасні реалії диктують нові правила організації облікового процесу та використання типових форм обліку, які на цей час втратили свою актуальність.

На період воєнного стану в Україні більшість підприємств за вимушених обставин призупинили свою роботу, а також ті, які безпосередньо знаходяться у зоні ризику або бойових дій, за власним бажанням мають змогу законсервувати основні засоби, на певний термін, але не більше трьох років. Також, відповідно до п.23 НП(С)БО 7, нарахування щомісячної амортизації на ці об'єкти буде призупинена.

За вимушених обставин на підприємствах був призупинений і первинний облік. Тому використання спеціалізованих програмних, такі як «Вчасно», «М.Е.Дос» та «Document.Online» забезпечить повний та безперервний документообіг, а використання електронних цифрових підписів надасть електронним документам юридичну силу та можливість підприємствам частково відновлювати процес первинного обліку, який був раніше.

Поряд з впровадженням автоматизації, удосконалення організації обліку основних засобів потребує також перепідготовки кадрів для розуміння нових програмних забезпечень та роботи з ними.

Отже, провівши дослідження можна виділити такі шляхи удосконалення обліку основних засобів на торговельному підприємстві:

1. Впровадження електронного документообороту на підприємстві задля своєчасного отримання видаткових накладних чи актів виконаних робіт (наданих послуг), проведення та закриття періоду (місяця, кварталу, року).

2. Створення електронної хмари для збереження всіх первинних документів, що дозволило б утримувати всю облікову інформацію в одному місці.

3. Повне переведення всіх процесів обліку основних засобів на автоматизовані програми для пришвидшення роботи бухгалтера та уникнення можливих помилок при їх створенні.

4. Чітке розподілення посадових обов'язків для забезпечення ефективної роботи та рівномірного навантаження бухгалтерів. Розподіл роботи та контроль за її виконанням можна проводити за допомогою спеціальних ІТ-програм, як, наприклад, програмний застосунок «JIRA». Це дасть змогу головному бухгалтеру, або уповноваженій особі контролювати процес, час виконання, можливі проблеми та результат роботи, для проведення повного аналізу облікового процесу щодо його правильної організації.

5. Використання нових технологій, програм та носіїв неможливе без перепідготовки кадрів для розуміння процесу роботи.

Дані шляхи удосконалення дають змогу організувати функціональну роботу на підприємстві, використання нових технологій в разі пришвидшить роботу бухгалтерії та відповідно обліковий процес буде більш ефективним.

Поряд з перевагами, є певні недоліки, а саме витрати компанії на впровадження нових програм, навчання працівників, але, на нашу думку, це буде вагомий вклад, який в майбутньому повністю покриє всі витрати новими клієнтами, контрагентами та інвесторами.

*Висновки.* Отже, використання запропонованих шляхів удосконалення організації обліку основних засобів на підприємстві дають змогу пришвидшити та покращити даний обліковий процес на підприємстві, а також забезпечити безперервний процес документообігу під час дії воєнного стану в країні.

### Список використаних джерел

1. Жадан Т. А. Економічна сутність основних засобів підприємства: обліковий аспект / Т. А. Жадан, Н. В. Лозова// Миколаївський національний університет імені В.О. Сухомлинського. 2015. № 8. С. 1112–1116.

2. Кравченко М. В. Складові управління процесом обліку основних засобів/ М. В. Кравченко, Ю. А. Дроздова// Науковий вісник Ужгородського національного університету. 2017. № 14. С. 164–167.

3. Малахов В. Удосконалення організації обліку і аудиту основних засобів на підприємстві / В. Малахов, І. Оніщенко // Інститут бухгалтерського обліку, контроль та аналіз в умовах глобалізації. 2016. № 1. С. 48–56.

4. Михайлова І. Форми обліку основних засобів: нове життя після скасування. / І. Михайлова, З. Куриляк// *Все про бухгалтерський облік*. 2022. 21 січня. Спецвипуск № 6. С. 8–16.

5. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 16 «Основні засоби» від 01.01.2012. URL: [https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929\\_014#Text](https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_014#Text)

6. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 7 «Основні засоби», затверджений наказом МФУ від 27.04.2000р. № 92. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0288-00#Text>

7. Петренко А. Я. Організація обліку основних засобів та шляхи її вдосконалення / А. Я. Петренко, В. Д. Попова// *Економіка і суспільство*. 2018. № 18. С. 994–1001.

8. Податковий кодекс України від 29.12.2019 № 2755 – VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#Text>

9. Попова В. Д. Організація обліку основних засобів та шляхи її вдосконалення / В. Д. Попова, А. Я. Петренко// Мукачівський державний університет. 2018. №18. С. 994–1001.

10. Рибалко О. М. Шляхи удосконалення організації обліку основних засобів / О. М. Рибалко, О. Г. Уколова// Міжнародний мультидисциплінарний науковий журнал «ЛОГОС. Мистецтво наукової думки». 2019. № 7. С. 19–22.

Робота виконана під науковим керівництвом канд. екон. наук,  
доцента ШАПОВАЛОВОЇ А. П.

## УДОСКОНАЛЕННЯ ОБЛІКУ ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ

**ПЕТРОВА Д., 2 курс ФФО ДТЕУ,  
спеціальність «Облік і оподаткування»,  
освітня програма «Облік і оподаткування в міжнародному бізнесі»**

*Розглянуто напрями удосконалення обліку операцій із основними засобами на вітчизняних підприємствах. Проаналізовано сучасний стан обліку основних засобів вітчизняних підприємств. Визначено основні проблемні моменти, що пов'язані з обліком руху основних засобів. Узагальнено напрями удосконалення обліку руху основних засобів в системі прийняття ефективних управлінських рішень.*

*The directions of improvement of accounting of operations with fixed assets at domestic enterprises are considered. The current state of accounting of fixed assets of domestic enterprises is analyzed. The main problem points related to the accounting of fixed assets are determined. The directions of improvement of accounting of fixed assets in the system of making effective management decisions are summarized.*

**Актуальність дослідження.** Основні засоби – це необоротні активи, від ефективності використання яких залежить безперервність здійснення виробничого процесу. Наскільки основні засоби є сучасними (як в фізичному так і моральному плані), залежатиме вчасність здійснення виробничих процесів, ефективність використання трудових ресурсів підприємства, а також досягнення запланованих фінансових результатів діяльності підприємства.

Правильність відображення руху основних засобів (їх придбання, продажу, ліквідації) в бухгалтерському обліку, відповідним чином впливатиме на дані бухгалтерського обліку та показники фінансової звітності підприємства, а також на дані податкового обліку. Від того, наскільки правильно будуть відображені операції з руху основних засобів в обліку, частково залежатимуть витрати підприємства, а також податки які підприємство має сплатити.

Якісна система управління потребує вчасної фіксації даних щодо операцій з основними засобами. Разом з тим, на більшості вітчизняних підприємств відсутня якісна система управлінського обліку, яка б дозволяла більш детально відображати дані щодо операцій із основними засобами, відображати фактичний стан основних засобів та надавати системі управління ту інформацію, на базі якої приймалися б ефективні управлінські рішення.

Значний внесок в дослідження методичних підходів до проблемних засад обліку основних засобів зробили наступні науковці, такі як: О.Бондар [1], С.Ф. Голов [2], С. Бикова [3], Т.С. Муріна [4], О.Ю. Омельченко [5], А.П.Панасенко [9], А.М. Хазанюк [10] та інші.

Разом з тим, на сьогоднішній день, враховуючи зміну чинного законодавства як в бухгалтерському так і в податковому обліку, а також недостатня дослідженість сучасних потреб управління, свідчить про актуальність теми даної статті.

**Метою** статті є вивчення існуючої практики обліку операцій із основними засобами в системі управління вітчизняних підприємств та надання рекомендацій з удосконалення обліку руху основних засобів в системі управління діяльністю вітчизняного підприємства.

**Виклад основного матеріалу.** Систему управлінського обліку можна охарактеризувати як облікову систему, яка деталізує дані бухгалтерського обліку та дозволяє формувати інформацію для системи управління, а саме для планування, контролю та прийняття ефективних управлінських рішень.

Система управлінського обліку дозволяє деталізувати дані бухгалтерського обліку, інтегрувати всю необхідну як облікову так і не облікову інформацію у внутрішній звітності підприємства з метою прийняття ефективних управлінських рішень в частині оновлення, вибуття основних засобів, їх використання, а також посилення системи внутрішнього контролю за ефективним використанням відповідних необоротних активів підприємства. Вдосконалення системи управлінського обліку в частині руху основних засобів дозволить підвищити фондвіддачу та мінімізувати витрати на ремонт та технічне обслуговування необоротних активів підприємства[4].

Необхідно відзначити, що на багатьох сучасних підприємствах відсутня ефективна система управління основними засобами, не застосовується відповідне програмне забезпечення, не формуються відповідні звіти, які дозволяють фіксувати якісний стан основних засобів, їх зношуваність та віддачу[4].

Проведені дослідження дозволили встановити, що система обліку, яка склалась на вітчизняних підприємствах, не задовольняє вимоги сучасних бізнес-процесів, в частині отримання інвесторами та кредиторами необхідної управлінської інформації щодо якісного стану основних засобів[4;5]. В більшості підприємств, які залучають кредитні ресурси для поповнення обігових коштів, в якості застави використовують основні засоби. Тому, інвестори та кредитори вимагають постійної оцінки стану основних засобів, вивченні ефективності використання основних засобів та грошової віддачі, яка буде використана для повернення інвестиційних (кредитних) коштів. Система обліку основних засобів не в повній мірі задовольняє вимоги ринку, не відображає в повній мірі операції, що відбуваються з основними засобами, а саме операції з купівлі, продажу, ремонту, модернізації, амортизаційних відрахувань, знецінення основних засобів. Загалом, основні проблеми обліку, які потребують вирішення можна систематизувати наступним чином (рис. 1).

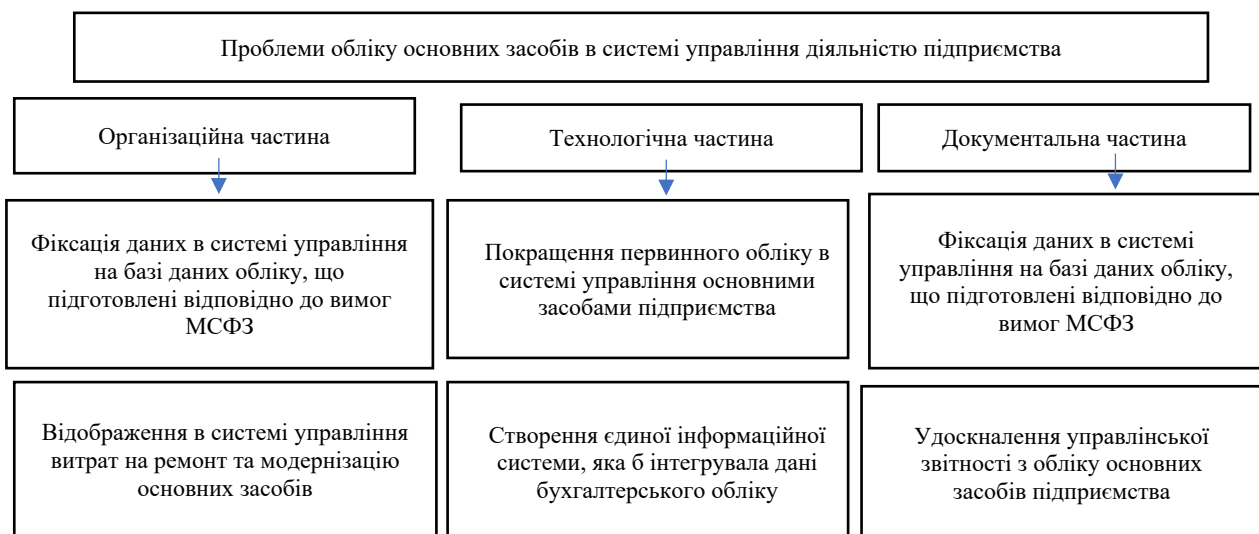


Рис. 1 Проблеми обліку основних засобів в системі управління діяльністю підприємства

Джерело: розроблено автором на базі даних[3]



Дослідження практичних засад бухгалтерського обліку основних засобів передбачає, що на сьогоднішній день, більшість вітчизняних підприємств переходять на міжнародні стандарти бухгалтерського обліку (МСБО) та МСФЗ. Разом з тим, не всі бухгалтери чітко знають як здійснити трансформацію облікової інформації, що підготовлена відповідно до національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку до МСФЗ. Підприємства, які прийняли рішення переходити на МСФЗ мають в обліковій політиці підприємства прописати обраний метод оцінки та визнання основних засобів, а саме один із наступних: справедлива вартість; переоцінена вартість; вартість, що амортизується.

Також необхідно відзначити, що відповідно МСБО 16 «Основні засоби» [7], перелік видів вартостей, за якими можна обліковувати основні засоби є набагато ширшими ніж за П(С)БО 7 «Основні засоби» [6]. Останній не містить наступних видів вартостей, а саме: можливої ціни продажу (реалізаційна вартість); поточної (відновної) вартості; балансової вартості.

На нашу думку, вітчизняним підприємствам, що перейшли (або переходять) на МСФЗ, доцільно обліковувати основні засоби за ринковою вартістю, адже дана вартість є найбільш інформативною та може вказати, яка ринкова ціна на відповідні види основних засобів, враховуючи їх як моральне так і фізичне зношування, встановлена на діючому ринку. Також підприємства мають переглядати основні засоби на предмет знецінення (тобто періодично переоцінювати основні засоби на підприємстві), що дозволить не завищувати (чи занижувати) вартість основних засобів в обліковій системі.

Як зазначалось раніше, важливою проблемою обліку основних засобів є відсутність повного розкриття інформації щодо облікового відображення необоротних активів в обліковій політиці підприємства. У внутрішньому положенні з обліку (обліковій політиці) часто вузько розкривають порядок обліку операцій із основними засобами, разом з тим, дані операції є матеріальними та потребують більш повної інформації, адже аудитори, коли приходять на перевірку, не можуть оцінити наскільки регламентованим є облікове відображення основних засобів на підприємстві, наскільки підприємства дотримуються встановленого порядку обліку основних засобів.

На нашу думку, основні положення з обліку основних засобів, що мають бути розкриті в Наказі про облікову політику підприємства є наступними (рис. 2).

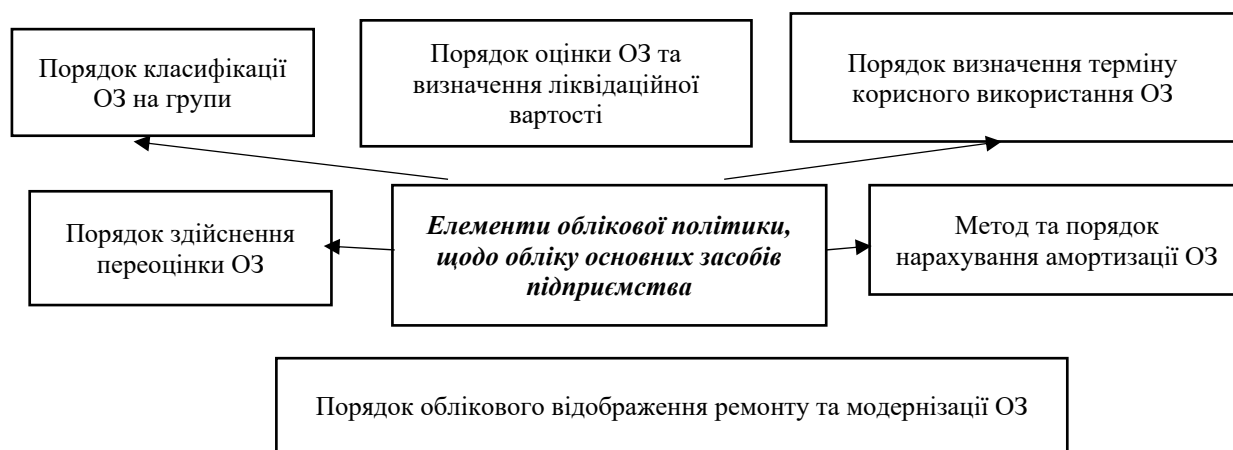


Рис. 2 Облікове відображення даних щодо операцій із основними засобами в Наказі про облікову політику підприємства [2]

Якщо підприємства будуть розкривати дану облікову інформацію щодо основних засобів, можна буде оцінити правдивість облікової інформації, а також її інформативність. Також, на нашу думку, в Наказі про облікову політику доцільно зазначити наступну додаткову облікову інформацію: одиницю обліку основних засобів, мінімальну вартість об'єкта основних засобів підприємства, зазначити, які основні засоби можуть бути віднесені

до малоцінних необоротних матеріальних активів, напрями зростання первісної вартості основних засобів, порядок визначення терміну корисного використання основних засобів підприємства, шляхи здійснення переоцінки основних засобів та віднесення даних сум до нерозподіленого прибутку підприємства[4;8].

Також проблемним питанням обліку основних засобів є удосконалення первинних форм обліку основних засобів. Загалом, підприємства відображають операції із основними засобами в первинних документах із застосуванням типових форм. Тобто, підприємства можуть, але не зобов'язані використовувати дані типові форми, разом з тим, податкова вимагає їх застосування. В свою чергу, підприємства можуть відображати операції як на типових формах так і у власних формах первинного обліку основних засобів.

Досліджуючи первинний облік основних засобів, необхідно відзначити, що типові форми такі як ОЗ-6 «Інвентарна картка обліку основних засобів» та ОЗ – 1 «Акт приймання-передачі основних засобів» та не в повній мірі відповідають вимогам системи управління.

В даних формах не достатньо повно розкривається інформація про: амортизаційну політику підприємства, порядок переоцінки (уцінки, дооцінки) основних засобів, порядок визначення терміну корисного використання основних засобів підприємства, дані щодо справедливої вартості підприємства. Тобто, зважаючи на те, що більшість підприємств переходять (або вже перейшли) до ведення обліку за М(С)ФЗ, потребують удосконалення також і форми первинного обліку операцій з основними засобами підприємства. На нашу думку, вищезазначені первинні документи доцільно доповнити наступною важливою обліковою інформацією (рис. 3).

Первинні документи **ОЗ – 1 «Акт приймання-передачі основних засобів»,**  
**ОЗ-6 «Інвентарна картка обліку основних засобів»**  
які потрібно доповнити наступною інформацією:

*«Інвентарна картка «*

*Додаткова інформація, яка має бути розкрита в даній формі звітності:*

- дата надходження та дата введення в експлуатацію ОЗ;
- підстави для введення в експлуатацію ОЗ (наказ керівника підприємства, висновок експертної комісії, і т.д.);
- інформація, чи знаходиться даний ОЗ в заставі.

*Рис. 3 Додаткова інформація, яка має бути розкрита у первинному документі «Інвентарна картка [9]*

Аналіз практики ведення первинного обліку операцій із основними засобами, дозволив виявити відповідні недоліки та запропонувати напрями удосконалення первинних документів з обліку основних засобів підприємства[1].

З метою розкриття більш повної інформації про умови формування первісної вартості основних засобів, напрямів введення в експлуатацію основних засобів, оцінити терміни корисного використання основних засобів підприємства, а також джерел фінансування основних засобів, ми пропонуємо розкрити більш повно дані в формі ОЗ-6 «Інвентарна картка обліку основних засобів». Впровадження в практичну діяльність даної пропозиції, дозволить бухгалтерам отримувати більш повні дані з метою формування управлінської звітності, а також звіряти правильність відображення операцій із основними засобами в автоматизованій системі обліку.

Наступною проблемою обліку операцій із основними засобами є також оцінка та визначення первісної вартості основних засобів. Так, згідно із М(С)ФЗ 16, основні засоби

визначаються за справедливою вартістю [7]. Необхідно відзначити, що основні засоби можуть надходити на відповідне підприємство різними шляхами. В залежності від того, яким чином відповідний основний засіб з'явився на підприємстві (за рахунок обміну, за рахунок внесення учасниками як частку в статутному капітал підприємства, придбаного за грошові кошти), будуть залежати витрати, їх склад та сума, що відповідним чином впливатиме на первісну вартість основних засобів підприємства. Всі витрати, понесені під час придбання та доведення до експлуатації основних засобів, мають бути підтверджені первинними документами[5].

Разом з тим, первісна вартість об'єктів основних засобів, що відображена у інвентарній картці, а також в акті прийому – передачі основних засобів не відображається у відповідних первинних документах із підрахунку первинної вартості основних засобів підприємства. Тобто дана інформація фактично не підтверджена первинним документом з її розрахунку [6].

Необхідно відзначити, що під час придбання основних засобів, мають враховуватись всі витрати понесені на придбання та доведення їх до експлуатації. Згідно із М(С)ФЗ 16, основні засоби мають оцінюватися за справедливою вартістю, тобто мають переоцінюватись до ринкової вартості. Дані інформація має відображатись в первинних документах, а саме відображатись: метод переоцінки основних засобів, порядок визначення ринкової вартості відповідних об'єктів обліку. Також, в первинних документах необхідно враховувати приналежність основних засобів до виробничого (не виробничого) обладнання, що відповідним чином буде впливати на метод нарахування амортизації, та віднесення амортизаційних відрахувань до тієї чи іншої статті витрат[7].

Ми пропонуємо формувати підприємствам наступний документ «Розрахунок первинної вартості основних засобів (рис 4). Даний документ доцільно прикріплювати як додаток до Акту прийому – передачі основних засобів підприємства.

Використання даного документу в практичній діяльності підприємства, дозволить розділити витрати понесені на придбання виробничих та не виробничих основних засобів, а також більш точно визначити витрати, понесені на придбання основних засобів підприємства.

Призначено для виробничого / не виробничого використання						
№	Вид витрат	Документ, що підтверджує здійснення витрат	Справедлива вартість (ринкова) активу	№ документа	Дата	Сума, грн.
Первинна вартість об'єкта ОЗ						
1	Адміністративні витрати	Акт прийому-передачі ОЗ		№235/12/12	12.05.21	5000
Розрахунок склав _____						
Розрахунок перевірів _____						

Рис. 4. Розрахунок первинної вартості основних засобів [10]

Також, при автоматизації бухгалтерського обліку основних засобів вітчизняних підприємств можуть використовуватись внутрішні звіти, які можна формувати в програмі Excell, застосування яких дозволить розширити інформативність облікової інформації, та дозволить посилити внутрішній контроль на підприємстві. На нашу думку, задля деталізації інформації про рух основних засобів на підприємстві, а також уточнення матеріально-відповідальних осіб на підприємстві за основними засобами, в роботі запропоновано

формувати «Відомість наявності обліку руху основних засобів на підприємстві». Формування даного документа дозволить ідентифікувати рух основних засобів, причини руху основних засобів, а також виявити причини списування основних засобів на підприємстві.

\_\_\_\_\_ назва підприємства  
 Код ЄДРПОУ \_\_\_\_\_  
 Відомість наявності основних засобів по підрозділах станом на \_\_\_\_\_

Інвентарний номер	Найменування основних засобів	Первісна вартість	Дата руху основних засобів		Нарахована сума зносу основних засобів	Причина списування основних засобів
			Введення	Вибуття		
021345	Станок 1235/4	125000	12.03.21	-	5000	-

Рис. 5 Форма «Відомість наявності основних засобів по підрозділах і матеріально-відповідальних особах» підприємства [9]

Отже, необхідно відзначити, що багато інформації, яка міститься в тих чи інших первинних документах з обліку основних засобів та інвентарних картках дублюють одна одну, повторюючи відповідну інформацію. Разом з тим, доцільно у первинному обліку формувати інформацію, яка є необхідною та доповнить систему управління необхідною обліковою інформацією. Тому, на нашу думку, підприємства можуть застосовувати програмне забезпечення Excell, яке дозволить автоматизувати облікове відображення господарських операцій з основними засобами, а також унеможливить виникнення помилок в обліку.

**Висновки.** В статті ми запропонували формувати «Відомість наявності основних засобів по підрозділах та матеріально-відповідальних особах» яка дозволить покращити систему управління за наявністю та ефективністю використання основних засобів на підприємстві. Також, в статті ми запропонували доповнити елементи облікової політики відповідними складовими, що дозволить більш повно розкривати облікові дані по наявності основних засобів на підприємстві.

### Список використаних джерел

- 1.Бондар О. Шляхи удосконалення бухгалтерського обліку та контролю основних засобів на підприємстві/ О.Бондар // *Бухгалтерський облік і аудит*. 2020. № 3. С. 23-28. URL: [www.investplan.com.ua/pdf/4\\_2013/4.pdf](http://www.investplan.com.ua/pdf/4_2013/4.pdf)
- 2.Голов С. Ф. Бухгалтерський облік в Україні: Аналіз стану і перспективи розвитку / С. Ф. Голов. – К. : Центр учбової літератури, 2017. – 522 с. URL: [www.twirpx.com/filer/626525/](http://www.twirpx.com/filer/626525/)
3. Бикова С. Проблемні питання обліку основних засобів у державному секторі / С. Бикова // Матеріали II Міжнародної науково-практичної конференції «Проблеми інтеграції освіти, науки та бізнесу в умовах глобалізації» : тези доповідей, м. Київ, 10 листопада 2020 р. – Київ : КНУТД, 2020. – С. 99-100. URL: [https://er.knutd.edu.ua/bitstream/123456789/16883/1/PIONBUG\\_2020\\_P099-100.pdf](https://er.knutd.edu.ua/bitstream/123456789/16883/1/PIONBUG_2020_P099-100.pdf)
- 4.Муріна Т. С. Шляхи ефективності використання основних засобів на промисловому підприємстві / Т. С. Муріна // *Держава та регіони*. – 2017. – № 6. – С. 387–390. URL: [http://sophus.at.ua/publ/2013\\_12\\_19\\_20\\_kampodilsk/sekcija\\_6\\_2013\\_12\\_19\\_20/problemi\\_obliku\\_osnovnikh\\_zasobiv\\_na\\_pidpriemstvakh/48-1-0-855](http://sophus.at.ua/publ/2013_12_19_20_kampodilsk/sekcija_6_2013_12_19_20/problemi_obliku_osnovnikh_zasobiv_na_pidpriemstvakh/48-1-0-855)

5.Омельченко О. Ю. Облік основних засобів і операцій по їх оподаткуванню : автореф. дис. канд. екон. наук : 08.06.04 / Державна академія статистики, обліку та аудиту Держкомстату України. – К., 2019. – 21 с. URL: [www.disslib.org/oblik-osnovnykh-zasobiv-i-operatsiy-ro-yikh-opodatkuwannju.html](http://www.disslib.org/oblik-osnovnykh-zasobiv-i-operatsiy-ro-yikh-opodatkuwannju.html)

6. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 7 «Основні засоби» URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0288-00> (дата звернення: 10.05.2020) // Про затвердження Національного по... | від 27.04.2000 № 92 (rada.gov.ua).URL: <https://kodeksy.com.ua/buh/psbo/7.htm>

7. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 16 (МСБО 16) Основні засоби; Стандарт, Міжнародний документ від 01.01.2012: URL: [https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929\\_014](https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_014).

8. Податковий кодекс України від 2 грудня 2010 року. № 2755-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>

9. Панасенко А. П. Проблеми основних засобів у бухгалтерському обліку / А. П. Панасенко // Держава та регіони. – 2018. – № 3. – С. 407–410. URL: [www.rusnauka.com/17\\_AND\\_2011/Economics/7\\_89670.doc.htm](http://www.rusnauka.com/17_AND_2011/Economics/7_89670.doc.htm)

10. Хазанюк А.М. Особливості обліку основних засобів на підприємстві та шляхи його вдосконалення/А.М.Хазанюк // Науковий блог. Національний університет «Острозька академія» 2021р.- №4.-С.35-42 . URL: <https://core.ac.uk/download/pdf/232604796.pdf>

Робота виконана під науковим керівництвом канд. екон. наук, доцента РОМАШКО О. М.

## **ОБЛІК ТА ОПОДАТКУВАННЯ ОПЕРАЦІЙ З ІМПОРТУ ТОВАРІВ (ПРОДУКЦІЇ, ПОСЛУГ)**

**ПЕТРУЩАК Д., 2 курс ФФО ДТЕУ,  
спеціальність «Облік і оподаткування»,  
освітня програма «Облік і податковий консалтинг»**

*Дане дослідження присвячено аналізу методичних підходів до обліку операцій з імпорту товарів (продукції, послуг). Здійснено критичний аналіз національних та міжнародних стандартів обліку, що регулюють облік операцій з імпорту товарів та послуг. Розроблено практичні рекомендації щодо удосконалення методичних підходів обліку операцій з імпорту товарів та послуг.*

*This study is devoted to the analysis of methodological approaches to accounting for import of goods and services. A critical analysis of national and international accounting standards governing the accounting of operations for import of goods and services. Practical recommendations for improving methodological approaches to accounting for operations import of goods and services have been developed.*

Одним із ключових чинників ефективного розвитку світового господарства ХХІ століття є розвиток міжнародних відносин між різними країнами світу, які відіграють важливу роль як в окремій державі, так і в світовій спільноті в цілому. На даний час, аналізуючи платіжний баланс нашої країни в довоєнний період, можна стверджувати що, його основу складають операції з імпорту товарів та послуг. Саме тому тема вивчення та удосконалення операцій з імпорту товарів та послуг зараз настільки актуальна та потребує особливого висвітлення.

Українська інфраструктура вже четвертий місяць існує в умовах часткової окупації та постійних обстрілів ворога. Порти заблоковані, залізничний транспорт працює нестабільно. Торгівля з РФ та Білоруссю припинилася, а можливості для диверсифікації – обмежені. У першу чергу від цього страждає торгівля, яка забезпечує країну енергоресурсами та іноземною валютою.

Ніхто не знає, скільки ще триватиме війна, тож перед урядом постало непросте завдання: швидко поміняти розірвані ланцюги постачань і забезпечити якісну альтернативу.

Зараз як ніколи ми бачимо необхідність актуалізації підходів до імпорту та розвиток зовнішньоекономічної діяльності у міжнародному ринку ЄС (спрощена система імпорту, скасування ввізного мита, ПДВ, створення зони вільної торгівлі з певними категоріями країн, тощо)– це один із суттєвих факторів підвищення ефективності господарської та суспільної діяльності ,як окремого підприємства так і держави в цілому у воєнний та післявоєнний періоди. Саме тому облік операцій з імпорту повинен бути вдосконалений аби стимулювати підприємства, організації та господарства.

Уряд країни уже на даний момент проробив якісну роботу аби збалансувати ввезення товарів та попит на валюту, оскільки ці дві вітки економіки є тісно взаємопов’язані. Був проведений аналіз критично-важливих товарів для населення під час війни, і сформований перелік товарів, які справді доцільніше імпортувати а не виробляти в країні.

Притому, методи які б підтримали бізнес в умовах воєнного часу і водночас не створити «діру» в державному бюджеті, ще потрібно детально аналізувати та вивчати , аби застосувати на практиці.

Питання відображення обліку імпортних операцій є предметом досліджень багатьох вчених, серед яких Білова Н.,[1] Бондарева О., Войтенко Т., Кадуріна Л., Кузьмінський Ю. та інші. Зважаючи на значні наукові дослідження, і досі існує необхідність в удосконаленні теоретичних та практичних підходів щодо обліку та оподаткування операцій з імпорту товарів (продукції, послуг), що зумовлено сучасним станом економіки, суспільного життя та потреб країни у військовий час.

Метою даного дослідження є аналіз методичних підходів обліку операцій з імпорту товарів (продукції, послуг) та розробка напрямів їх удосконалення.

**Основні результати дослідження.** Прибутковість підприємств на пряму залежить від виходу цього підприємства на міжнародну арену торгівлі, для того аби здійснити такий крок, потрібно досконало вивчити та проаналізувати фінансовий облік даних операцій.

Імпорт товарів в Україні має свої особливості в бухгалтерському обліку. Додаються облік міжнародних розрахунків, облік митних платежів, облік курсових різниць. При веденні обліку з імпорту потрібно чітко розумітися в основних моментах, які наведено на рис. 1.

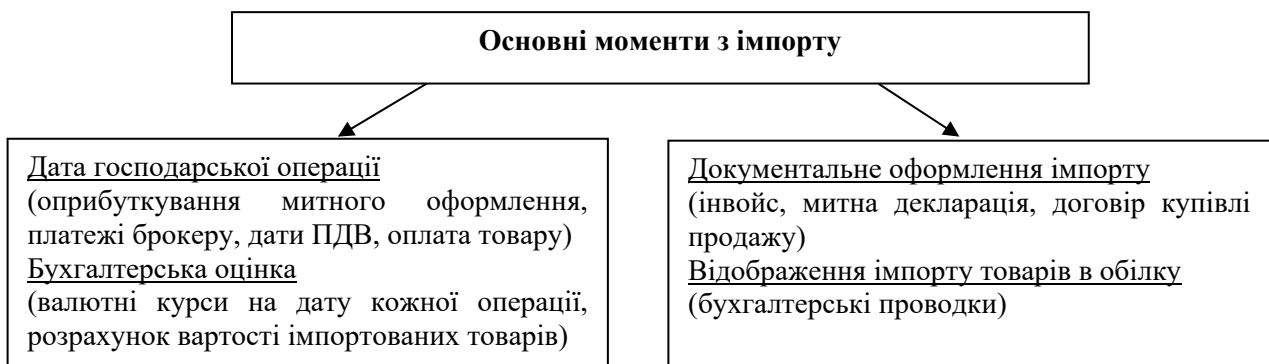


Рис. 1. Основні моменти обліку з імпорту товарів (продукції, послуг) [3]

Дата на яку до підприємства переходять ризики та вигоди, які пов’язані з правом власності на цей товар [3]. Такою датою вважається:

- Дата з правилами Інкотермс. Це дата на яку припадає момент переходу ризиків та відповідальності по товару від покупця до продавця. Визначається умовами договору поставки.

- Дата отримання повного фізичного контролю над товаром. А саме, зведення товару на склад покупця.

Кожне підприємство чи організація має право обрати один із цих підходів, адже це вплине на подальше оформлення митних товарів.

Щодо дати оформлення митної декларації. Використовується дата тимчасової або додаткової декларації. Тобто остаточна декларація, по якій розраховуються й сплачуються митні платежі. Ця дата може впливати на ПДВ, суми акцизного збору, які рахуються за курсом валют на дату оформлення митної декларації.

Наступним ключовим моментом в документальному оформленні товарів з імпорту є дати ПДВ, які наведено на рис. 2.

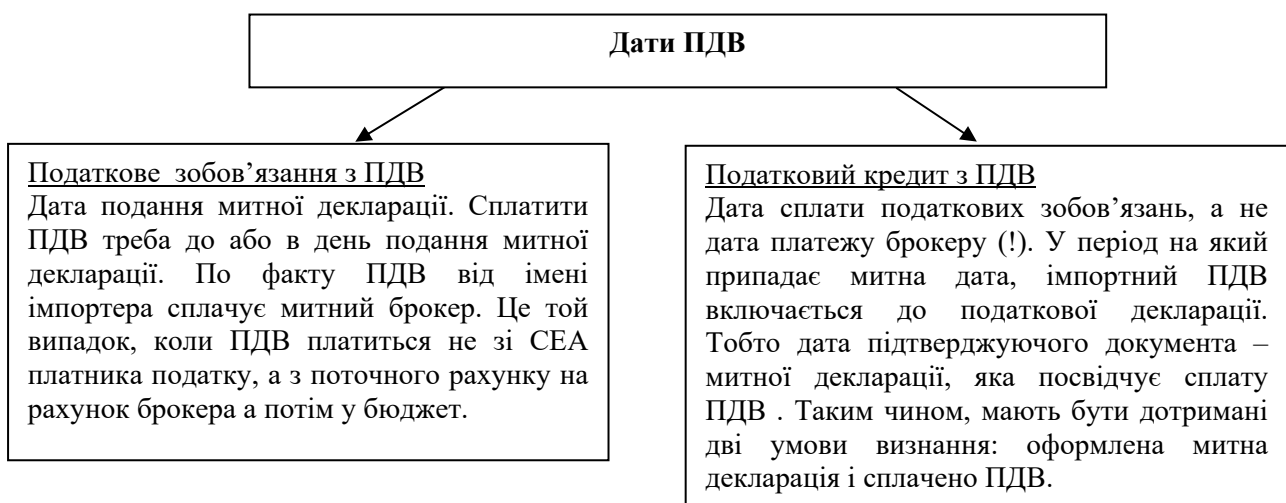


Рис. 2. Дати ПДВ [5]

Наступним етапом у проведенні операцій з імпорту іде пункт бухгалтерської оцінки, і відіграє ключову роль у розрахунку суми яку потрібно буде сплатити з урахуванням усіх курсових різниць.

При визначенні вартості оприбуткованого товару курс береться в залежності від ситуації.

Перша з них: якщо відбулася передплата, тому курс НБУ при розрахунку вартості товару береться на дату перерахування авансу.

Відповідно друга: якщо купляють товар на основі після оплати, тому курс НБУ при розрахунку вартості товару береться на дату його оприбуткування.

Визначення розрахунку курсової різниці здійснюється по монетарним статтям відповідно. Курс валют для розрахунку митних платежів береться на дату оформлення митної декларації [5].

Вартість товару береться за основу для розрахунку митних платежів таких як: мито, акциз (тільки для підакцизних товарів) і ПДВ.

Також важливим етапом для формування подальшої цінової політики того чи іншого підприємства є визначення первісної вартості імпортованих товарів, сировини чи матеріалів. Вона включає у себе наступні категорії такі як:

1. Суму, яка була сплачена продавцю з урахуванням правил використання курсу валюти при розрахунку вартості оприбуткованого товару;

2. Мито та оплата різних митних формальностей, яку здійснив імпортер (сам чи через брокера);
3. Вартість послуг митного брокера [5];
4. Витрати на зберігання товарів на митних складах;
5. Страхування товару;
6. Суми сплаченого ПДВ, якщо вони не відшкодовуються [5];
7. Транспортно-заготівельні витрати (ТЗВ) ;
8. Витрати на сертифікацію конкретної партії товарів.

Притому є витрати які не впливатимуть на первісну вартість імпортованих товарів, матеріалів тощо. Це:

1. Курсові різниці;
2. Комісії посередникам (окрім послуг митного брокера);
3. Витрати на придбання та обмін валюти.

Водночас важливо розрізняти ставки мита, які на сьогоднішній момент є актуальними та діють наразі. В Україні розрізняють такі ставки мита, які ми навели у таблиці 1.

*Таблиця 1*

### Види ставок мита

Вид ставки	
Адвалорна	Вимірюється у відсотках до встановленої бази оподаткування.
Специфічна	У грошовому розмірі на одиницю бази оподаткування.
Комбінована	Складається з адвалорної та специфічної ставок мита.

Чому важливо досконало орієнтуватися в даних категоріях? А саме тому що це допоможе вам вибудувати правильну цінову політику і збільшить прибутковість підприємства.

Наступним не менш важливим етапом є документальне оформлення імпорту, яке складається насамперед із митної декларації, інвойс (рахунок фактура) та договору з купівлі продажу товару.

Що до митної декларації то вона підтверджує сплату мита та митних платежів та є підставою для включення ПДВ до складу податкового кредиту. Митна декларація належить до документів що мають право замінювати податкову накладну при складанні податкової декларації з ПДВ, та підтверджує податковий кредит з ПДВ.

Наступним документом є інвойс (рахунок фактура). На сьогоднішній момент інвойс вважається первинним документом, за умови якщо він сплачений, тому він може використовуватися як підстава для оприбуткування товару.

Ще одним документом імпорту слугує договір купівлі-продажу товару або ЗЕД-контракт, саме він визначає момент переходу ризиків, обов'язків та вигод по товару від продавця до покупця, здебільшого в базових умовах поставки Інкотермс.

Саме в цих основних документах і криються основні дані та підстави для імпорту товарів і підтвердження податкового кредиту з ПДВ.

На думку вітчизняних науковців використання вітчизняними підприємствами деталізованих субрахунків та аналітичних рахунків обліку операцій з імпорту дозволяє формувати належне обліково-інформаційне забезпечення прийняття управлінських рішень щодо закупівлі і подальшої реалізації даних товарів.

Нижче наведено стандартні проведення у таблиці 2, які можливі при імпорті товарів.

На нашу думку, наведені у табл. 1 субрахунки рахунки для обліку операцій з імпорту та суміжних з ними є деталізованими та адаптованими для підприємств різних видів діяльності. Це означає, що у процесі використання такого підходу до обліку даних операцій підприємство регулюється обліковим законодавством, та ПСБО.



## Імпорт товарів, стандартні проведення

<b>Господарські операції</b>	<b>ДТ</b>	<b>КТ</b>
Списання коштів банком для придбання іноземної валюти	333	311
Визнання витрат по різниці курсів НБУ та комерційного банку при придбанні валюти	942	333
Визнання доходів по різниці курсів НБУ та комерційного банку при придбанні валюти	333	714
Зарахування коштів на валютний рахунок	312	312
<b>Банківські комісії</b>		
Комісія банку при придбанні валюти і платежах, яка утримана з поточного рахунку	92	311
Комісія банку при придбанні валюти і платежах, яка утримана з суми грошей, які були перераховані підприємством для придбання валюти	92	333
<b>Розрахунки з постачальником</b>		
Попередня оплата постачальнику (аванс). Операція відображається за курсом НБУ.	371	312
Оплата постачальнику після оприбуткування товару	632	312
<b>Курсові різниці</b>		
Позитивна курсова різниця по кредиторській заборгованості перед продавцем	632	714
Від'ємна курсова різниця по кредиторській заборгованості перед продавцем	945	632
Додатна курсова різниця по поточному рахунку або грошах в дорозі в іноземній валюті	312, 334	714
Від'ємна курсова різниця по поточному рахунку або грошах в дорозі в іноземній валюті	945	312, 334
<b>Оприбуткування імпортованого товару</b>		
Оприбуткування товару	281	632
Оприбуткування товару до його митного оформлення з використанням рахунку 287 «Товари в дорозі»	287	632
Прибуття на склад імпортера раніше оприбуткованого «товару в дорозі»	281	287
<b>Митні платежі і ПДВ</b>		
Сплата брокеру мита та митних платежів, ПДВ при імпорті товарів	377	311
Включення сплаченого ПДВ до складу податкового кредиту	641	377
<b>Формування первісної вартості імпортованого товару</b>		
Включення сплачених митних платежів до первісної вартості товару	281	377
Включення послуг брокера до первісної вартості товару	281	685 (377)
Включення ТЗВ до первісної вартості товару з використанням окремого рахунку обліку ТЗВ	289	631 (685)
Розподіл ТЗВ на вартість придбаних товарів (без використання окремого субрахунку обліку ТЗВ)	281	631 (685)

**Висновки.** Визначення концептуальних засад обліку та оподаткування операцій з імпорту дозволило встановити, що актуальним питання є формування собівартості імпортованих товарів, продукції, сировини тощо, суміжні витрати та платежі щодо даних операцій. Для того аби підприємства могли усе правильно відобразити на законодавчому рівні розроблено цілу низку нормативно-правових документів, які допомагають правильно а головне легко провести ці операції.

Беручи до уваги сучасний стан економіки країни можна визначити такі моменти щодо удосконалення цієї вітки обліку: спрощення процедури розмитнення імпортованих товарів, які є предметом першої необхідності населенню, зменшення митних платежів, а також встановлення нульового мита для держав-партнерів.

Це допоможе підприємствам і надалі триматися на міжнародному ринку, забезпечить як потребу самого підприємства так і населення у соціально важливих товарах, і дасть змогу тримати на належному рівні конкурентоздатності в країні.

### Список використаних джерел

1. Білова Н. Особливості обліку експортно-імпортних операцій / Н. Білова, Н. Яновська // Податки та бухгалтерський облік. – 2011. – №41 (1434). – С. 23-38.
2. Мірошниченко Б., Гордійчук Д., «Економічна правда» 25.03.2022 . – URL: <https://www.epravda.com.ua/publications/2022/03/25/684674/>
3. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 9 «Запаси», затверджене наказом Міністерства фінансів України від 20.10.1999 №246. – URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0751-99#Text>
4. Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16.07.1999 №996-XIV. – URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/996-14#Text>
5. Податковий кодекс України URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#Text>

Робота виконана під науковим керівництвом канд. екон. наук, доцента АВГУСТОВОЇ О. О.

## ШЛЯХИ УДОСКОНАЛЕННЯ ОБЛІКУ ОРЕНДНИХ ОПЕРАЦІЙ У ТОВ «КЛУБ СИРУ»

**ПОКОВБА І., 2 курс ФФО ДТЕУ,  
спеціальність «Облік і оподаткування»,  
освітня програма «Облік і податковий консалтинг»**

*В статті проведено аналіз сучасного стану обліку орендних операцій на ТОВ «КЛУБ СИРУ»; на основі діагностованих проблем виділено вектори та шляхи удосконалення обліку орендних операцій на ТОВ «КЛУБ СИРУ».*

*Ключові слова: облік, оренда, орендна операція, орендар, орендодавець, удосконалення, рахунок.*

*The article analyzes the current state of accounting for lease transactions at LLC «CHEESE CLUB»; on the basis of the diagnosed problems the vectors and ways of improvement of the account of lease operations on LLC «CHEESE CLUB» are allocated.*

*Key words: accounting, lease, lease transaction, lessee, lessor, improvement, account.*

Сталий розвиток бізнесу в умовах макротурбулентності вимагає посиленого використання основних засобів та зростання ефективності їх залучення та розміщення. Одним з інструментів використання основних засобів та зростання ефективності їх залучення та розміщення є використання підприємством оренди як з точки зору орендодавця так і орендоотримувача.

Питання удосконалення обліку орендних операцій на підприємстві розглядали І. М. Лепетан, Ю. І. Рязанцева; О. О. Любар, Я. П. Іщенко; І. Я. Максименко, К. С. Ганноцька; М. С. Марченко, О. В. Ігнатенко; Ю. В. Подмешальська; С. А. Рогозний; С. М. Семенова та інші [1-8].

Орендні операції відіграють дуже важливу роль у відносинах власності багатьох підприємств і дуже різняться. Поряд із традиційними послугами оренди, останніми роками продовжують розвиватися й нові їх форми, передусім лізинг. Однак у складних економічних умовах, які об'єктивно призвели до зниження лізингових операцій, існує ряд факторів, що сприяють збереженню інтересу бізнес-спільноти. У зв'язку зі зростанням інтересу до міжнародних лізингових угод запропоновано методологічні підходи до відображення основних операцій лізингоодержувача за договором лізингу в бухгалтерському обліку, виходячи з вимог міжнародних стандартів.

Враховуючи підвищений інтерес зовнішніх користувачів до бухгалтерського обліку через переваги, які дає практичне застосування міжнародних стандартів, а також необхідність підвищення інвестиційної привабливості компаній, ці положення викликають безсумнівний інтерес усіх учасників ринку до Міжнародних стандартів фінансової звітності та визначити актуальність запропонованої статті.

До загального прийняття парадигми послуг існували три основні користувачі фінансової звітності: кредитори, власники та податкові органи. У той час перевага кредиторам перед іншими потенційними користувачами фінансової звітності була логічною, враховуючи фінансові продукти, які переважали. Майже все корпоративне фінансування надходило за рахунок двосторонніх боргових інструментів; тому регулювання бухгалтерського обліку надає більше значення правам кредиторів (оскільки вони були основними зовнішніми користувачами фінансової звітності). Проте нині частка фінансування, отриманого від інвесторів акцій, значно зросла (як за рахунок облігацій, так і акцій), тому продовжувати видачу правил обліку, які розглядають кредитора як основного користувача, більше не має сенсу.

Існують дві причини вважати інвесторів капіталу основними користувачами: по-перше, важливість ринку капіталу як джерела фінансування; по-друге, недоліки моделі захисту кредиторів, які «можуть мати серйозні обмеження, коли зовнішні користувачі покладаються на підсумкову фінансову звітність для цілей прийняття економічних рішень».

Таким чином, з середини двадцятого століття мета надання рахунків власникам і кредиторам перейшла до надання рахунків поточним і потенційним інвесторам. У цьому сенсі критерій корисності для інвесторів наразі є відправною точкою для підготовки стандартів бухгалтерського обліку та визначення змісту та розкриття фінансової звітності.

Дослідження проведено на базі ТОВ «КЛУБ СИРУ» (ЄДРПОУ 36413692), керівником якого є Панкратов В.А. ТОВ «КЛУБ СИРУ» діє у формі товариства з обмеженою відповідальністю, що мінімізує ризики відповідальності власників при банкрутстві підприємства. Ключовими видами діяльності ТОВ «КЛУБ СИРУ» є КВЕД 46.33, а саме оптова торгівля харчовими продуктами, зокрема, сиром, молочними продуктами, жирами, харчовими оліями, яйцями і ячною продукцією. Станом на 31.12.2021 р. на ТОВ «КЛУБ СИРУ» працювало 509 робітників. Обсяг виручки від продажу продукції у 2021 р. склав 1103007 тис. грн., що свідчить про торговельну спеціалізацію підприємства і його віднесено до групи великих підприємств. ТОВ «КЛУБ СИРУ» складало фінансову звітність і податку звітність відповідно до загальних положень НСБО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», при цьому підприємство є платником податків на загальній системі оподаткування і звітності, в тому числі ПДВ, ЄСВ, ПДФО, військового збору та податку на прибуток.

Ключові особливості організації господарської діяльності ТОВ «КЛУБ СИРУ» визначено у статуті господарського підприємства, затвердженому протоколом № 19-11/2014

від 19.11.2014 р., який визначає організацію ведення бізнесу у формі товариства з обмеженою відповідальністю. Статутом також визначено загальні вимоги до ведення бухгалтерського і податкового обліку, розкриття статистичної інформації та подання податкової звітності. Відповідальність за ці аспекти покладено на директора ТОВ «КЛУБ СИРУ».

Ключовими організаційно-технологічними особливостями діяльності ТОВ «КЛУБ СИРУ» і їх впливом на побудову обліку запасів є наступні:

- широкий асортимент продукції;
- продаж товарів з обмеженим терміном придатності, що вказує на потребу якісного управління товарним асортиментом та залишком запасів на складі;
- великий розмір діяльності за чисельністю персоналу та виручкою, що визначає вибір загальної системи обліку, звітності та документування операцій ТОВ «КЛУБ СИРУ»;
- використання автоматизованої системи обліку, в тому числі стосовно запасів, що забезпечує високу оперативність оцінки, аналізу та дослідження ефективності використання запасів у ТОВ «КЛУБ СИРУ»:
  - ведення управлінського обліку, в тому числі стосовно запасів на ТОВ «КЛУБ СИРУ», що полегшує оперативно-управлінський супровід фінансово-господарської діяльності фірми стосовно виробничих запасів;
  - використання методу середньозваженої собівартості при відпуску виробничих запасів ТОВ «КЛУБ СИРУ» і розподілу щомісяця транспортно-заготівельних витрат, що дозволяє оперативно проводити оцінку та переоцінку запасів в рамках росту цін на закупівлю запасів та тривалі періоди між їх реалізацією;
  - наявність власного робочого плану рахунків для підвищення рівня аналітичності обліку запасів на ТОВ «КЛУБ СИРУ»;
  - виділення системи внутрішнього господарського контролю стосовно запасів, оскільки вони є ключовим видом оборотних активів, тому на ТОВ «КЛУБ СИРУ» визначено окремі вимоги стосовно проведення інвентаризації запасів та матеріально-відповідальних осіб;
  - широкий аспект первинної документації стосовно надходження, зберігання та відпуску виробничих запасів ТОВ «КЛУБ СИРУ»;
  - використання виключно грошових розрахунків через готівкові кошти та безготівкові розрахунки при відпуску запасів на ТОВ «КЛУБ СИРУ»;
  - розкриття інформації про стан та динаміку збуту запасів в повних формах фінансової звітності ТОВ «КЛУБ СИРУ», зокрема, в балансі стосовно залишків запасів, в звіті про сукупний дохід – стосовно доходів і витрат від операцій з виробничими запасами, в звіті про рух грошових коштів ТОВ «КЛУБ СИРУ» – відносно надходження коштів від продажу запасів та відтоку грошових коштів на їх придбання.

Основними проблемами удосконалення обліку орендних операцій на підприємстві є:

- відсутність в існуючій обліковій політиці розділу про облік та документування орендних операцій на підприємстві;
- розмите поле стосовно документування обліку орендних операцій на підприємстві в контексті відсутності власних внутрішніх облікових документів;
- відсутність в складі облікового персоналу затверджених повноважень стосовно обліку орендних операцій на підприємстві, зокрема, ні за головним бухгалтером, ні за бухгалтером з обліку основних засобів такі повноваження не було встановлено.

Приклад форми внутрішніх документів первинної документації стосовно обліку орендних операцій в ТОВ «КЛУБ СИРУ»; наведено в табл. 1.

**Приклад форми внутрішніх документів первинної документації стосовно обліку орендних операцій в ТОВ «КЛУБ СИРУ»**

Період	Орендні платежі			Залишок зобов'язання з оренди на кінець періоду
	Фіксовані платежі	Фінансові витрати (відсотки)	Компенсація вартості обладнання ( 2 -3)	
1	2	3	4	5
1	2500	500	2000	10000
2	2500	500	2000	7500

*Джерело: запропоновано автором*

Компенсація вартості обладнання = Фіксовані платежі – Фінансові витрати (відсотки)  
 Фінансові витрати (відсотки) = Сума\*Ставка

Залишок зобов'язання з оренди на кінець періоду = Залишок зобов'язання з оренди – Фіксовані платежі

Приклад форми внутрішніх документів первинної документації стосовно обліку орендних операцій в ТОВ «КЛУБ СИРУ» вказують на можливість використання такої форми документи для розрахунку стану та динаміки фінансових платежів та залишку зобов'язань з оренди.

МСФЗ 16 є новим міжнародним стандартом обліку оренди. Ця постанова також вимагає від орендарів визнавати зобов'язання з оренди, розраховані як теперішня вартість очікуваних орендних платежів, і відповідний актив в рамках орендних операцій. Додаткова зміна в керівництві МСФЗ полягає в тому, що всі договори оренди будуть класифікуватися як фінансова оренда, що відрізняється від GAAP США. Цей єдиний модельний підхід усуває класифікацію операційної оренди для орендарів відповідно до МСФЗ. Дата набрання чинності стандарту – 1 січня 2019 року.

У той час як модель орендаря для МСФЗ 16 є підходом однієї моделі, для орендодавців модель операційної та фінансової класифікації продовжується. Орендодавці зобов'язані визначити, чи класифікується оренда як операційна чи фінансова, і використовувати відповідний метод обліку.

Основним фактором між операційною та фінансовою орендою для орендодавців відповідно до МСФЗ 16 є передача права власності. Договори оренди, за якими орендодавець зберігає право власності, є операційною орендою. Щодо операцій операційної оренди, орендодавець продовжує нараховувати амортизацію орендованого активу та записує вхідні надходження від оренди як дохід за прямолінійним методом протягом терміну оренди.

Коли договір оренди класифікується як фінансова оренда, орендодавець розраховує чисті інвестиції в оренту, використовуючи теперішню вартість майбутніх очікуваних надходжень від оренди, і записує цю суму як дебіторську заборгованість. Орендодавці також зобов'язані припинити визнання балансової вартості базового активу. Будь-яка різниця між чистою інвестицією в оренту та балансовою вартістю базового активу визнається як прибуток або збиток у звіті про прибутки та збитки.

Головними векторами удосконалення обліку орендних операцій на підприємстві є:

- впровадження розділу про ведення обліку орендних операцій в облікову політику;
- затвердження внутрішніх документів первинної документації стосовно обліку орендних операцій;
- введення в посадову інструкцію головного бухгалтера та бухгалтера з обліку основних засобів повноважень та обов'язків стосовно облікового супроводу орендних операцій на підприємстві.

Отже, проведений аналіз сучасного стану обліку орендних операцій на ТОВ «КЛУБ СИРУ» вказує на потребу коригування облікової політики, оскільки саме в даному документі не встановлено особливостей використання методів, інструментів та способів ведення обліку по даній ділянці господарських операцій. Нами було запропоновано ввести в облікову

політику основні тренди та положення стосовно обліку орендних операцій на ТОВ «КЛУБ СИРУ» з урахуванням особливостей організації бізнес-процесів на підприємстві, зокрема, актуальним є розробка внутрішніх форм для оформлення та супроводження орендованих операцій. Дані пропозиції стосовно удосконалення обліку орендних операцій на ТОВ «КЛУБ СИРУ» дозволять якісно та кількісно покращити організацію обліку та документування на підприємстві.

### Список використаних джерел

1. Лепетан І. М. Методологічні підходи до обліку орендних операцій [Електронний ресурс] / І. М. Лепетан, Ю. І. Рязанцева // Агросвіт. – 2019. – № 22. – С. 92-97.
2. Любар О. О. Організація та методика обліку орендних операцій в сільськогосподарських підприємствах [Електронний ресурс] / О. О. Любар, Я. П. Іщенко // Економіка. Фінанси. Менеджмент: актуальні питання науки і практики. – 2018. – № 11. – С. 102-120.
3. Максименко І. Я. Особливості обліку орендних операцій: бухгалтерський та податковий аспекти [Електронний ресурс] / І. Я. Максименко, К. С. Ганноцька // Економіка та держава. – 2019. – № 11. – С. 100-102.
4. Марченко М. С. Організація обліку і аналізу орендних лізингових операцій на прикладі підприємства ТОВ УБ «Закордонмонтажспецбуд» [Електронний ресурс] / М. С. Марченко, О. В. Ігнатенко // Вісник [Київського інституту бізнесу та технологій]. – 2017. – № 1. – С. 58-64.
5. Подмешальська Ю. В. Актуальні питання обліку орендних операцій на підприємстві [Електронний ресурс] / Ю. В. Подмешальська // Науковий вісник Міжнародного гуманітарного університету. Серія : Економіка і менеджмент. – 2015. – Вип. 12. – С. 266-270.
6. Рогозний С. А. Міжнародна практика регулювання обліку орендних операцій: порівняльний аспект [Електронний ресурс] / С. А. Рогозний // Наукові праці НДФІ. – 2020. – Вип. 3. – С. 95-108.
7. Семенова С.М., Шуляренко С.М. Особливості обліку оренди на підприємствах транспорту за МСФЗ 16. Збірник наукових праць Державного університету інфраструктури та технологій. Серія «Економіка і управління». Київ: ДУІТ, 2019. Випуск 43-44. С. 32-41.
8. Семенова С.М. Нові вимоги до інформаційних систем обліку з впровадженням МСФЗ 16 «Оренда». Інформаційні технології в культурі, мистецтві, освіті, науці, економіці та бізнесі: матеріали Міжнародної науково-практ. конференції 18-19 квітня 2019 р. Київ: КНУКіМ, Ч.1. С.80-82.

Робота виконана під науковим керівництвом канд. екон. наук, доцента СЕМЕНОВОЇ С. М.

# ОСОБЛИВОСТІ ОБЛІКОВО-АНАЛІТИЧНОГО ЗАБЕСПЕЧЕННЯ ТОВАРНИХ ОПЕРАЦІЙ В СУЧАСНИХ УМОВАХ

ПОПОВА Д., 2 курс ФФО ДТЕУ,  
спеціальність «Облік і оподаткування»,  
освітня програма «Облік і податковий консалтинг»

*У статті окреслено проблемні аспекти обліково-аналітичного забезпечення товарних операцій в сучасних умовах на підприємствах роздрібної торгівлі.*

*Ключові слова: товарні операції; оцінка товарів; бухгалтерський облік; торговельна націнка.*

*In the article outlined problem aspects registration-analytical zabezpechennya of commodity operations in modern terms on the enterprises of retail business.*

*Keywords: commodity operations; estimation of commodities; record-keeping; point-of-sale mark-up.*

**Актуальність.** Виходячи із основних постулатів управління підприємством, система обліку повинна бути надійним джерелом інформації для прийняття виважених рішень.

В сучасних умовах, які пов'язані із такими форс-мажорними явищами, як пандемія та військовий стан діяльність підприємств характеризується все більшим ускладненням структури ресурсів, що зумовлено звуженням масштабів діяльності, ускладненням загальної стратегії підприємства. Основу ефективного функціонування підприємства на ринку створює раціональне використання матеріальних ресурсів. Обмеженість фінансових, матеріальних, кваліфікованих трудових ресурсів потребують пошуку нових підходів до управління матеріальними ресурсами, центральне місце у структурі яких посідають товари. Неефективна інформаційна система управління товарами не дає можливості оперативно надавати необхідну інформацію про їх стан, виявляти відхилення від нормативних або планових показників у обороті підприємства, приймати обґрунтовані управлінські рішення. Таким чином, актуальність даної теми обумовлена практичною значущістю обліку товарів на підприємствах для задоволення інформаційних потреб різних груп користувачів, наявністю протиріч у методології бухгалтерського обліку товарів на підприємствах та необхідністю вдосконалення обліку наявності й руху товарів з урахуванням сучасних викликів.

Основні питання обліку товарних операцій на підприємствах торгівлі досліджували такі вчені, як М.Т. Білуха, Ф.Ф. Бутинець, Ю.А. Верига, М.Д. Корінько, А.А. Мазаракі, Л.В. Нападовська, В.С. Рудницький, О.В. Фоміна, А.П. Шаповалова, а також зарубіжні вчені: Г. Амстронг, Б. Вейтц, Ф. Котлер, Р. Монтгомері, та інших. Проте, не зважаючи на значну кількість праць та публікацій, залишуються невирішеними низка питань щодо обліку товарних операцій, що й обумовлює необхідність подальшого дослідження.

**Метою** статті є дослідження проблемних аспектів обліку товарних операцій та розробка пропозицій щодо напрямів їх вирішення на підприємствах роздрібної торгівлі.

**Об'єктом** дослідження є процес обліку операцій з продажу товарів підприємств роздрібної торгівлі.

**Предметом** дослідження є теоретико-методологічні аспекти проблем обліку товарних операцій.

Визначена мета передбачає вирішення наступних завдань:

- розглянути систему обліку товарних операцій на підприємствах роздрібної торгівлі;
- окреслити напрями вдосконалення обліку товарних операцій у системі бухгалтерського обліку підприємства.

**Результати дослідження.** У діяльності торговельних підприємств відбувається безліч господарських операцій, пов'язаних з обігом товарів: придбання, транспортування до місця продажу, вантаження і розвантаження, приймання, вибраковування, зберігання, фасування, продаж, уцінка, списання тощо. Серед господарських операцій на торговельному підприємстві можна виділити операції, які безпосередньо пов'язані з товарорухом (наприклад, надходження, приймання, продаж тощо), які визначають економічну сутність товарних операцій.

Основою формування інформаційних даних системи бухгалтерського обліку та основою для здійснення товарних операцій є торгово-технологічний процес в магазині, що представлений у вигляді схеми (рис. 1).

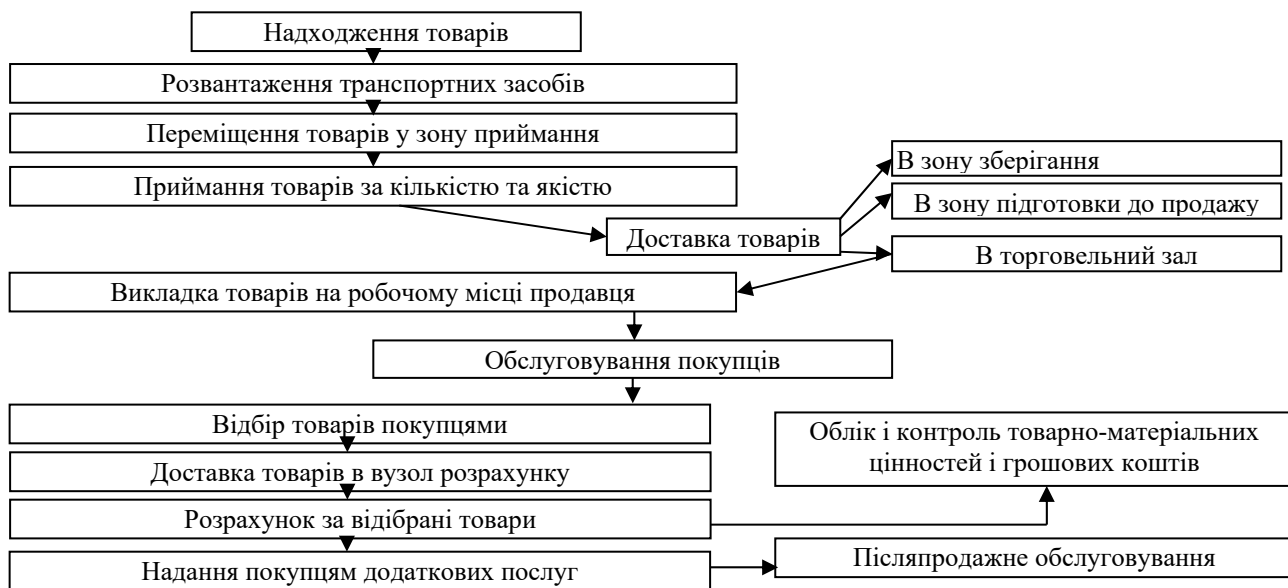


Рис. 1. Схема торгово-технологічного процесу на підприємстві роздрівної торгівлі

Джерело: сформовано на основі [2,5]

Виходячи із джерел наукової інформації найбільше дискусії виникає щодо питання оцінки товарів при їх продажу, який із них краще застосовувати в практиці того чи іншого підприємства, залежно від того, який видом діяльності займається суб'єкт господарювання, який ефект намагається одержати в результаті провадження основної діяльності.

Розглянемо переваги та недоліки методів оцінки вибуття товарів у вигляді поглядів науковців, представлені у табл. 1.

Таблиця 1

### Переваги та недоліки методів оцінки товарів

Метод	Сутність
<i>Середньозваженої собівартості</i>	
Переваги	Простота та доступність цього методу дозволяють широко застосовувати його на практиці. Водночас слід мати на увазі, що використання методу за умов щоденного надходження та використання товарів у великих обсягах (наприклад, на крупних промислових підприємствах) може бути неефективним та досить трудомістким.
	Перевагою його є можливість при належному використанні дати об'єктивну картину про стан та рух товарів.
Недоліки	Недоліком є те, що простота методу містить у собі загрозу легко маніпулювати цифрами в бік завищення або заниження показників реалізованих товарів.



Метод	Сутність
Метод ідентифікованої собівартості	
Переваги	Метод ідентифікованої собівартості є незамінним, якщо на підприємстві використовуються товари великої вартості або такі, що не можуть бути взаємозамінні
	Позитивною характеристикою методу ідентифікованої собівартості є той факт, що це єдиний спосіб, при якому суміщаються фізичні і вартісні обороти товарів, тобто при використанні цього методу рух вартості товарів співпадає з їх фізичним рухом
Недоліки	Даний метод недоцільно використовувати при наявності на підприємстві великої кількості товарів та значній різноманітності їх номенклатури
	Можливість застосування цього методу обмежена по причині різноманітної номенклатури і великої кількості однакових товарів. Іншою небажаною рисою цього методу є можливість маніпулювання сумою прибутку, роблячи суб'єктивний вибір, який товар відпустити в певний період часу. Для більшості підприємств цей метод неприйнятний через складність і непрактичність відслідковувати придбання і використання (продаж) конкретних одиниць кожного найменування товарів.
Метод ФІФО	
Переваги	Даний метод забезпечує майже повне співпадання руху вартості з фізичним рухом товарів; використання методу ФІФО максимально наближує вартість товарів до поточної ринкової вартості; метод послідовний та об'єктивний; метод запобігає можливостям маніпулювання сумою прибутку
Недоліки	Недоліком застосування методу ФІФО є те, що в період інфляції він забезпечує наявність невинуватено завищеної суми прибутку. Це пояснюється тим, що при зростанні цін на запаси підприємство підвищує реалізаційну вартість товару, не враховуючи, що він був виготовлений з матеріалів, які були придбані до моменту росту цін.

*Джерело: сформовано на основі [1,2,5,8]*

Більшість суб'єктів господарювання застосовує різні методи оцінки реалізованих товарів, в деяких випадках, навіть, не раціональні й економічно недоцільні, враховуючи мінливість стану цінової політики в країні. Тому, на нашу думку, було б доцільно застосовувати метод середньозваженої собівартості, який полягає в тому, що при багаторазовому надходженні товарів по різним цінам знаходять їх середню, і вже по цій величині розраховують собівартість реалізованих товарів.

У підприємствах роздрібною торгівлі та інших підприємствах торгівлі, що обліковують товари за продажними цінами, дохід створюється за рахунок торгової націнки на реалізовані товари. В кінці місяця за підсумком торгівельних операцій в звітному місяці ці підприємства визначають і відображають в обліку суми торгових націнок, що відносяться до реалізованих товарів.

Планом рахунків окремих синтетичний рахунок для обліку торгової націнки на товари не передбачений. Її обліковують на рахунку 28 «Товари», субрахунку 285 «Торгова націнка».

Об'єднання на рахунку 28 «Товари» активних субрахунків для обліку товарів і тари з контрактивним пасивним регулюючим субрахунком 285 «Торгова націнка» з точки зору теорії й практики бухгалтерського обліку явище аномальне.

В торговельних підприємствах, які обліковують товари за продажними цінами, фактичну собівартість реалізованих товарів слід визначати за НП(С)БО 9 «Запаси» як різницю між продажною вартістю реалізованих товарів і сумою торгової націнки, яка за розрахунком до них відноситься. Однак, ні П(С)БО 9 «Запаси», а ні Інструкція про застосування Плану рахунків не уточнюють, як практично це здійснити в синтетичному і аналітичному обліку, застосовуючи для обліку товарів продажні ціни[2,3,8].

На думку дослідників, об'єднання на рахунку 28 «Товари» активних та пасивних (контрактивних) субрахунків є нераціональним (одночасне існування пасивного 285 субрахунку «Торгова націнка» та активних субрахунків: 281 «Товари на складі», 282 «Товари

в торгівлі», 283 «Товари на комісії», 284 «Тара під товарами», 286 «Необоротні активи та групи вибуття, утримувані для продажу») суперечить методології обліку. Це пов'язано з тим, що сальдо кінцеве 28 рахунку «Товари» не відображає суму торговельної націнки і продажної вартості товару, а лише їх купівельну вартість. Тому ми підтримуємо ідею науковців, щодо введення синтетичного рахунку 29 «Торговельна націнка», на якому буде обліковуватись торговельна націнка роздрібних та оптових підприємств[10]. Ми вважаємо, що облік торгової націнки на окремому синтетичному рахунку 29 «Торговельна націнка» дасть можливість значно спростити бухгалтерські записи в синтетичному й аналітичному обліку, уникнути плутанини в записах. У цьому разі замість субрахунку 285 «Торгова націнка» пропонують виділити такі субрахунки: 291 «Торгова націнка на товари на оптових складах»; 292 «Торгова націнка на товари в роздрібній торгівлі»; 293 «Торгова націнка в громадському харчуванні».

Кореспонденцій рахунків по обліку торгової націнки з використанням рахунку 29 «Торговельна націнка» приведено в таблиці 2.

Таблиця 2

### Кореспонденція рахунків обліку торгової націнки

№	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
		Дебет	Кредит
11	Нарахована торгова націнка (при оприбуткуванні)	281	291
22	Нарахована торгова націнка (в реалізації)	282	292
33	Списано реалізовану торгову націнку	292	282

Джерело: сформовано на основі [2,8,9]

Це свідчить про те, що правильне відображення на бухгалтерських рахунках торгової націнки на товари в роздрібній та оптовій торгівлі має важливе значення для забезпечення своєчасного й точного виявлення фактичної собівартості реалізованих товарів та їх залишку, а також визначення та відображення в бухгалтерському обліку фінансових результатів торговельної діяльності.

Невирішеним залишається питання, що стосується правильності списання собівартості реалізованих товарів роздрібними підприємствами торгівлі.

Товари повинні списуватися з кредиту рахунку 28 «Товари» на дебет рахунку 902 «Собівартість реалізованих товарів» за фактичною собівартістю. Фактична собівартість реалізованих товарів визначається як різниця між продажною (роздрібною) вартістю реалізованих товарів і сумою торгової націнки, яка за розрахунком до них відноситься.

На нашу думку, доцільно було б фактичну собівартість реалізованих товарів визначати не на рахунку 28 «Товари», а на субрахунку 902 «Собівартість реалізованих товарів», який по економічному змісту для цього й призначено. Ймовірно, що такий підхід до обліку товарів і торговельних націнок не лише дасть можливість спростити синтетичний і аналітичний облік, а й сприятиме об'єктивному відображенню в бухгалтерському обліку та звітності фактичної собівартості реалізованих товарів, залишків товарів, а також фінансових результатів торговельних підприємств і організацій.

Маємо підкреслити, що НП(С)БО 9 «Запаси» передбачає облік товарів по їх собівартості. Виключення робиться для товарів у роздрібній торгівлі: дозволяється враховувати їх по ціні продажу і розраховувати середнє значення торгової націнки. При оцінюванні по ціні продажу ( у відповідності до методики, визначеної у НП(С)БО 9, не враховуються собівартість і сума торгової націнки по кожному найменуванню товару. Враховується тільки загальна сума торгової націнки на товари, що надійшли в торговельну точку, а потім наприкінці місяця розраховується середня торгова націнка[8].

Методика розрахунку середньої суми торгової націнки на реалізовані товари:

$$\text{СумНац}=(\text{ЗалНац}+\text{НадхНац}) : (\text{ЗалТов}+\text{НадхТов}) \times \text{СумТов}, \quad (1)$$

де:

- ✓ СумНац – обчислювана сума торгової націнки на реалізовані товари за місяць;
- ✓ ЗалНац – залишок торгової націнки на початок місяця;
- ✓ НадхНац – сума торгової націнки, яка начисляється протягом місяця на товари,

що поступили;

- ✓ ЗалТов – залишок товарів на початок місяця по ціні продажу;
- ✓ НадхТов – вартість товарів, які надійшли протягом місяця, по ціні продажу[2,8,9].

У цьому розумінні, приведена формула не вимагає «пономенклатурного» обліку по найменуванням товарів. При надходженні товарів в торговельну точку визначається ціна їх продажу і виокремлюється торгова націнка; протягом місяця враховується тільки сума продажу, а торгова націнка у сумі проданих товарів визначається один раз на місяць розрахунковим шляхом. Тому, і собівартість проданих товарів визначається розрахунковим шляхом як різниця між сумою продажу і торговою націнкою.

Характерно, що правильне відображення на бухгалтерських рахунках торгової націнки на товари у роздрібній має значення для забезпечення своєчасного і точного виявлення фактичної собівартості реалізованих товарів і їх залишку, а також визначення і відображення у бухгалтерському обліку фінансових результатів торговельної діяльності.

**Висновок.** Здійснене дослідження дає можливість зробити такі висновки: Економічна сутність товарних операцій безпосередньо пов'язана з товарорухом ( надходження, приймання, продаж тощо). Для обліково-аналітичного забезпечення товарних операцій та прийняття виважених управлінських рішень в сучасних умовах слід:

- для оцінки вибуття товарів застосовувати метод середньозваженої собівартості, який дозволить одержати більш реальну оцінку активів в умовах постійних коливань цін на товари, врівноважити витрати на здійснення торговельної діяльності та ефективніше управляти вартісною формою руху товарів;
- облік торговельної націнки слід додати окремий синтетичний рахунок 29 «Торгова націнка», що дасть змогу спростити бухгалтерські записи в синтетичному і аналітичному обліку та уникнути плутанини при документуванні;
- фактичну собівартість реалізованих товарів визначати не на рахунку 28 «Товари», а на субрахунку 902 «Собівартість реалізованих товарів», який по економічному змісту для цього й призначено; забезпечити автоматизацію обліку товарних операцій на підприємстві.

### Список використаних джерел

1. Бухгалтерський облік за видами економічної діяльності: підруч. для студ.вищ.навч.закл./ за заг. ред. О.В. Фоміної . К.: Київ. нац. торг.-екон. ун-т, 2021.
2. Бухгалтерський облік в торгівлі : підручник для студ. вузів спец. 7.050106 «Облік і аудит» / [за ред. проф. Ф.Ф. Бутинця та доц. Н.М. Малюги]. – 4-ге вид., переробл. і доп. – Житомир : Рута, 2011. – 576 с.
3. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій : наказ Міністерства фінансів України від 30.11.1999 р. № 291. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0893-99>.
4. Костюченко В.М. Обліково-аналітичне забезпечення управління ризиками торговельного підприємства: проблемні питання та шляхи їх вирішення / Костюченко В.М. // IV Міжнар. наук.-практ. конф.присвяченої 110-річчю ДВНЗ «Київський національний економічний університет імені Вадима Гетьмана» та 20-річчю Федерації професійних бухгалтерів і аудиторів України [«трансформаційні перетворення обліково-аналітичного забезпечення управління в умовах євроінтеграційних процесів» ], (Київ, 25 листопада

2016р.). –Київ, ДВНЗ «Київський національний економічний університет імені Вадима Гетьмана», 2016.

5. Лень В. Бухгалтерський облік в Україні. Основи та практика: навчальний посібник. Лень В., Гливенко В. К.: Центр навчальної літератури, 2018. С. 608 .

6. Мошковська О.А. Адаптація зарубіжного досвіду оцінювання активів підприємства до запитів вітчизняних користувачів інформації управлінського обліку. О.А. Мошковська. Галицький економічний вісник. № 4(59). 2019. С. 153-165

7. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні: Закон України від 16.07.1999 р. №996-XIV. URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/996-14>.

8. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 9 «Запаси» : наказ Міністерства фінансів України від 20.10.1999 р. № 246 URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0751-99>.

9. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» від 07.02.2013 № 73 URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13>

10. Семенова С.М. Гармонізація НП(С)БО 9, МСБО 2 та МСФЗ для МСП з обліку запасів. Сучасні тенденції розвитку обліку, оподаткування, аналізу і аудиту : зб. матеріалів Міжнар. наук. інтернет-конф., 17 листопада 2017 р. Київ: КНЕУ, 2017. С.142-143.

Робота виконана під науковим керівництвом канд. екон. наук, доцента МУКОВОЗА В. С.

## **ОБЛІК ОПЕРАЦІЙ З ВИРОБНИЧИМИ ЗАПАСАМИ: ТЕОРІЯ І ПРАКТИКА**

**СОЛОДОВА Л., 2 курс ФФО ДТЕУ,  
спеціальність «Облік і оподаткування»,  
освітня програма «Облік і податковий консалтинг»**

*В статті досліджуються основні теоретичні та практичні аспекти обліку виробничих запасів. Розглянуто сутність та складові елементи виробничих запасів. Порівняно основні методи обліку виробничих запасів. Наводяться автором різні способи аналітичного обліку, алгоритм складського обліку виробничих запасів. Досліджено особливості оцінки та організацію синтетичного обліку виробничих запасів.*

*The article examines the main theoretical and practical aspects of accounting for inventories. The essence and constituent elements of production stocks are considered. The main methods of accounting for inventories are compared. Various methods of analytical accounting, algorithm of warehouse accounting of production stocks are given. Peculiarities of estimation and organization of synthetic accounting of production stocks are investigated.*

**Актуальність теми.** Важливу роль у сферах виробництва та обігу продукції грають запаси. Саме вони забезпечують безперервне та ефективне функціонування суб'єктів господарювання. Незалежно від виду діяльності організацій, запаси займають значну частину активів підприємств, тим самим впливаючи на їх ліквідність. Крім цього, склад матеріально-виробничих запасів у великих організаціях може налічувати десятки тисяч різних найменувань, ускладнюючи контроль за їх урахуванням, а також розрахунок собівартості продукції, адже саме це впливає на успішність роботи всіх організацій. Правильна організація синтетичного та аналітичного обліку та коректний розрахунок собівартості готової продукції впливають на формування бази оподаткування і, отже, на

фінансовий результат організації, а також на збереження матеріальних ресурсів. Усе це цілісний механізм, ефективність якого залежить від грамотного обліку, своєчасного аналізу та контролю за використанням матеріально-виробничих запасів в організації. Слід зазначити, що організаціям необхідно мати достатню кількість сировини та матеріалів на складах. Це зробить виробництво безперервним, інакше, підприємство не зможе задовольняти потреби клієнтів, тим самим програючи в конкурентній боротьбі. Такий стан справ має на увазі всебічне вивчення матеріально-виробничих запасів, а також розуміння їх економічної сутності, значення та ролі, яку вони виконують в організації та в економіці загалом.

**Аналіз останніх джерел досліджень і публікацій.** Різні аспекти обліку запасів висвітлені в працях таких вчених як: Бержанір І.А., Кривич Н.В., Маренич Т.Г., Подолянчук О.А., та інші [1,2,4,5,7,9]. Різні методики обліку матеріально-виробничих запасів було вивчено багатьма вченими-економістами, існує певна база, визначальна облік у цій галузі. Проте розвиток обліку у всьому світі не стоїть на місці, що можна пояснити глобалізацією та цифровізацією національної економіки, тому багато аспектів обліку матеріально-виробничих запасів застаріли та потребують удосконалення.

**Метою статті** є удосконалення обліку операцій з виробничими запасами.

**Предметом дослідження** є теоретичні та організаційно-практичні аспекти організації обліку операцій з виробничими запасами.

**Об'єктом дослідження** є процес організації обліку операцій з виробничими запасами.

**Результати дослідження.** Виробничі запаси за своєю економічною природою являються предметами праці. Разом із засобами праці та робочою силою вони забезпечують процес виробництва, при чому використовуються один раз і повністю свою вартість переносять на новостворену продукцію.

Трактування науковцями поняття «виробничі запаси» як економічної категорії наведено в табл. 1.

Узагальнюючи погляди до визначення поняття «виробничі запаси» різних науковців та визначення наведені в нормативних документах, вважаємо, що виробничі запаси є сукупністю предметів праці, що знаходяться на підприємстві у вигляді запасів, основних і допоміжних матеріалів, палива, запасних частин, тари та інших матеріалів, які призначені для використання у виробничому процесі та на будь-які інші потреби підприємства за умови їх повного споживання за один операційний цикл.

До виробничих запасів відносяться задіяні у виробництві товарів, виконанні робіт чи наданні послуг сировину чи матеріали; призначені на продаж (готова продукція, придбані в постачальника товари); використовувані для задоволення потреб підприємства [5].

Первинні документи щодо надходження та витрат виробничих запасів є підставою для запису в бухгалтерському обліку підприємства. Безпосередньо за первинними документами здійснюють попередній, поточний та наступний контроль над рухом, безпекою та раціональним використанням матеріальних запасів [5].

*Таблиця 1*

### Сутність поняття «виробничі запаси» в літературних джерелах

Джерела	Економічна сутність
Бержанір І. А. [1, с. 163]	«... це частина матеріальних ресурсів підприємства, які є сукупністю предметів праці й перебувають на підприємстві у вигляді сировини, матеріалів, купівельних напівфабрикатів та комплектуючих деталей, палива, тари і тарних матеріалів, будівельних матеріалів, запасних частин та інших матеріалів, що становлять матеріальну основу продукції підприємства, надають їй якісних властивостей, беруть участь у виробництві протягом одного виробничого циклу і повністю переносять свою вартість на вартість готової продукції».
Бондаренко Н.М., Ярьсько А.М. [2]	«...це активи, що придбані зі сторони або самостійно виготовлені й утримуються підприємством для продажу, використання у процесі виробництва продукції, виконання робіт, надання послуг,

Джерела	Економічна сутність
	обслуговування виробництва та адміністративних потреб за умови їх повного споживання в одному операційному циклі».
Коваль Н.І. [4]	«... це частина групи матеріальних ресурсів, які формують виробничі ресурси підприємства».
Подолянчук О.А. [7]	«... це матеріальні оборотні активи, які протягом операційного циклу використовуються в повному обсязі для створення продукції, товарів, надання послуг, виконання робіт, а також для будь-яких господарських чи управлінських потреб підприємства».
Резнік Н.П., Чорненька Л. М., Тирінов А.В. [9, с. 222]	Матеріальні запаси – це продукція виробничо-технічного призначення, яка знаходиться на різних стадіях виробництва і обігу, вироби народного споживання та інші товари, що очікують на вступ у процес виробничого та особистого споживання.

Джерело: згруповано автором

Одиниця бухгалтерського обліку виробничих запасів обирається господарюючим суб'єктом самостійно, таким чином, щоб сформувати повну та достовірну інформацію про них, та забезпечити необхідний контроль за рухом та наявністю. Це може бути номенклатурний номер, однорідна група, партія тощо. Облік надходження матеріалів та формування їх вартості є першим етапом їхнього бухгалтерського обліку. На другому етапі бухгалтерського обліку здійснюється передача (списання) матеріалів на виробничі потреби або для управлінських потреб організації (рис. 1).

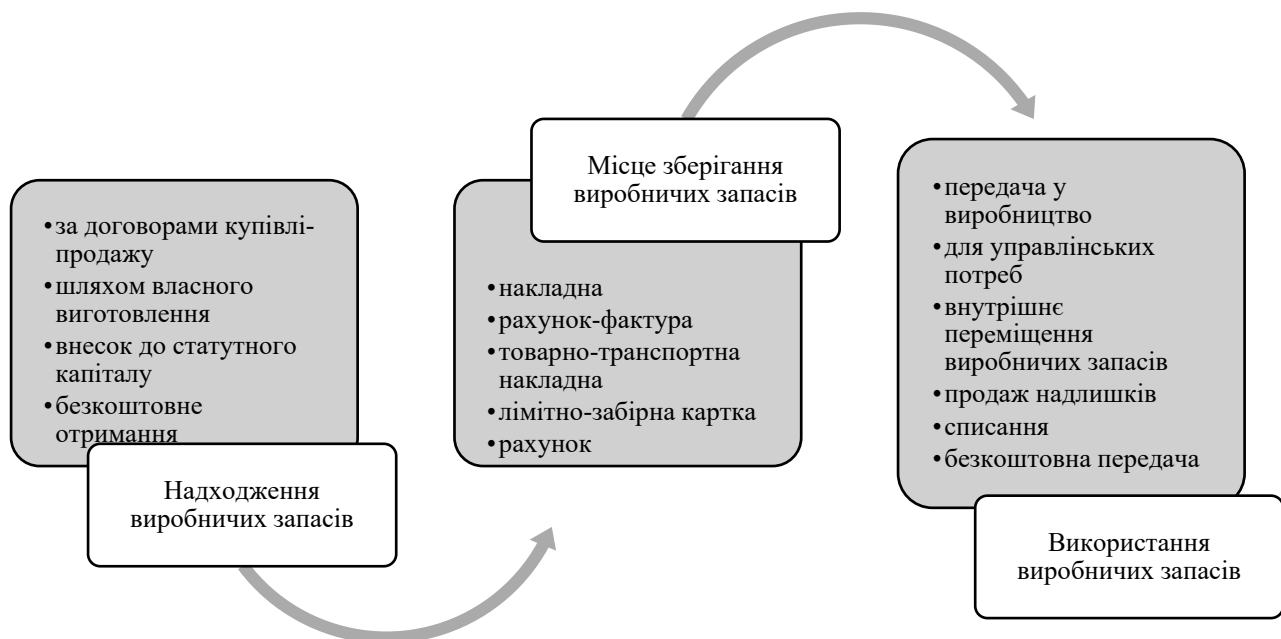


Рис. 1. Надходження, витрати та уніфіковані форми для виробничих запасів [авторська розробка]

Аналітичний облік виробничих запасів може вестись відповідно до місць зберігання, найменувань цінностей, їх видів, розмірів, сортів, при цьому кожна одиниця повинна забезпечити формування повної та достовірної інформації про запаси, а також належний контроль за їх наявністю та рухом. У цілому нині, аналітичний облік виробничих запасів необхідний для отримання більш детальної інформації про запаси, а вестися може як у натуральному, так і у вартісному вираженні. Аналітичний облік повинен завжди відповідати синтетичному.

На сьогодні існують наступні способи аналітичного обліку виробничих запасів:

1. Сортний метод – з використанням карток аналітичного обліку, у яких фіксуються факти господарського життя за рухом виробничих запасів у натуральному та грошовому вираженні;

2. За номенклатурними номерами – угруповання первинних документів за номенклатурними номерами, на підставі яких наприкінці місяця визначаються підсумки та складаються оборотні відомості аналітичного обліку по кожному виду матеріалів та складу.

3. Оперативно-бухгалтерський метод – аналітичний облік здійснюється лише у сумовому вираженні з допомогою карток обліку. Згідно з первинними обліковими документами на складах матеріально-відповідальні особи ведуть кількісно-сортовий облік, з використанням карток обліку матеріалів. У свою чергу бухгалтерська служба звіряє дані карток із даними первинними документами. При сальдовому методі бухгалтерія не дублює впливу матеріально-відповідальних осіб, лише контролює їх роботу.

Оцінка вартості виробничих запасів суб'єктів господарювання являється основою для розрахунку матеріальних витрат, їх віднесення до собівартості продукції, робіт, послуг та визначення фінансових результатів.

Відповідно до Концепції бухгалтерського обліку у ринкових умовах та Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку виділяють наступні методи оцінки:

- за фактичною собівартістю придбання або історичною собівартістю: активи відображаються за сумою сплачених грошових коштів або їх еквівалентів чи за справедливою вартістю, виданою, щоб придбати їх на момент їх придбання;

- відновлювальної вартості або поточної собівартості: активи відображаються за сумою грошових коштів або їх еквівалентів, яка була б сплачена у разі придбання такого ж чи еквівалентного активу на поточний момент;

- можливої ціни продажу або вартості реалізації: активи відображаються за сумою грошових коштів або їх еквівалентів, яку можна було б отримати на даний момент шляхом реалізації активу;

- дисконтованої чи поточної вартості: активи відображаються за справжньою дисконтованою вартістю майбутніх чистих надходжень грошових коштів, які має згенерувати стаття під час діяльності суб'єкта господарювання [6].

Наведені методи оцінки вартості мають незначні розбіжності у назвах, напевно, у зв'язку з перекладом, але сутність та порядок їх обчислення збігаються. Вибір того чи іншого варіанта оцінки виробничих запасів впливає на вартість майна, і розмір фінансових результатів, а в ряді випадків суми податків і зборів, які сплачує підприємство.

НП(С)БО 9 «Запаси» регламентує порядок оцінки виробничих запасів. Відповідно до цього Національного положення придбані чи вироблені запаси зараховуються на баланс підприємства за первісною вартістю, що визначається залежно від джерел надходження запасів [8].

Визначення первісної вартості запасів залежить від способу надходження їх на підприємство (рис. 2).

Отже, кожному підприємству, враховуючи специфіку своєї діяльності, доцільно у Наказі про облікову політику вказати перелік витрат, які не включатимуться до первісної вартості запасів, а визнаватимуться витратами звітного періоду.

Проаналізувавши низку методів оцінки виробничих запасів, як передбачено в МСФЗ та НП(С)БО з'ясовано, що підприємства можуть застосовувати для відображення у бухгалтерському обліку та фінансовій звітності окремі види оцінки виробничих запасів: за очікуваною ціною продажу, за чистою вартістю реалізації, за відновлювальною вартістю, за ціною придбання (виготовлення).

Метод за ціною придбання (виготовлення), на нашу думку, найбільш точний та обґрунтований для підприємств, тому що:

- 1) оцінка виробничих запасів базується на об'єктивних підтверджених документами доказах того, що на придбання (виготовлення) певних виробничих запасів було витрачено саме ці кошти, запаси сировини та матеріалів;

- 2) результати господарської діяльності відображені у бухгалтерському обліку в тій оцінці, за якою вони справді сталися;

3) виробничі запаси враховуються за тією ціною (виробничої собівартості), за якою вони були придбані або виготовлені, тобто виходячи з витрат на їх придбання та виготовлення.



Рис. 2. Алгоритм формування первинної оцінки виробничих запасів підприємств [авторська розробка]

Відповідно до НП(С)БО 9 «Запаси» оцінка запасів при їх відпустці у виробництво, продажу та іншому вибутті здійснюється одним із таких способів: ідентифікованої собівартості відповідної одиниці запасів; середньозваженої собівартості; собівартості перших за часом надходження запасів (FIFO); нормативні витрати; ціни продажу [8].

Це впливає на формування собівартості продукції і на фінансові результати підприємства. Тому, на вибір методу оцінки руху запасів впливає мета діяльності підприємства. Для всіх одиниць бухгалтерського обліку запасів, що мають однакове призначення та однакові умови, рекомендується застосовувати лише один із наведених методів.

Серед завдань з обліку виробничих запасів можна виділити контроль за дотриманням встановлених усередині організації норм щодо використання запасів, що забезпечують безперерйне виконання робіт, надання послуг та контроль за використанням матеріалів за цільовим призначенням; своєчасне виявлення непотрібних та зайвих запасів з метою можливого продажу або виявлення інших можливостей залучення їх до обігу та своєчасне отримання точної інформації про залишки виробничих запасів у місцях зберігання, та періодична звірка з даними бухгалтерського обліку даних складського обліку.

Неліквідом являється продукція, яка накопичується на складах суб'єкта господарювання внаслідок різкого зниження попиту, стратегічних недоліків чи помилок персоналу. Дані запаси є «заморожені» кошти, такі необхідні у господарському обороті. З іншого боку, на утримання неліквідів потрібні додаткові витрати. При цьому можлива втрата



їхнього товарного вигляду. Саме тому кожне підприємство прагне якнайшвидше позбутися неліквідів, що накопичилися на його складах. Шляхів вирішення проблеми не так багато. Такі запаси підлягають списанню, утилізації, продажу, безоплатної передачі чи інших умовах.

Синтетичний облік матеріально-виробничих запасів ведеться на рахунках другого класу Плану рахунків, який називається «Запаси», а саме: 20 «Виробничі запаси», 22 «Малоцінні та швидкозношувані предмети», 25 «Напівфабрикати», 26 «Готова продукція», 27 «Продукція сільськогосподарського виробництва», 28 «Товари» [3].

Рахунки другого класу являються активними, тобто початкове і кінцеве сальдо у них буде по дебету. Надходження виробничих запасів також відображається за дебетом, а вибуття за кредитом.

**Висновок.** За результатами проведеного дослідження можна зробити висновок про те, що жодне підприємство не зможе повноцінно функціонувати без використання виробничих запасів. Свою вартість у процесі використання вони, як і інші оборотні активи, повністю переносяться на вартість новоствореної продукції. В обліку дуже важливі не кількість методів оцінки виробничих запасів, а, безумовно, їх позитивний вплив при прийнятті управлінських рішень щодо встановлення цін на виготовлену продукцію та оцінки отриманих фінансових результатів діяльності. Метод списання виробничих запасів впливає на вартість оборотних активів у структурі Балансу (Звіту про фінансовий стан) на кінець звітного періоду та, як наслідок, на ліквідність та фінансову стійкість підприємств.

### Список використаних джерел

1. Бержанір І.А. Проблеми та напрями вдосконалення обліку виробничих запасів. Економічний простір. 2016. № 107. С. 161–168.
2. Бондаренко Н.М., Яресько А.М. Сутність та класифікація виробничих запасів на підприємстві. Вісник Чернігівського державного технологічного університету. Серія: Економічні науки. 2014. № 4. С. 273–281.
3. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій. Дата оновлення: 10.08.2021. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0893-99#Text>
4. Коваль Н.І. Сутність виробничих запасів як економічної категорії: обліковий та управлінські аспекти. Економіка. Фінанси. Менеджмент: актуальні питання науки і практики. 2017. № 7. С. 93-105.
5. Кривич Н.В., Маренич Т.Г. Проблемні питання обліку виробничих запасів та способи їх вирішення. Матеріали IV Всеукраїнської науково-практичної конференції (з міжнародною участю) «Бухгалтерський облік, контроль та аналіз в умовах інституціональних змін» 21 жовтня 2021 р. м. Полтава. URL: <https://www.pdau.edu.ua/sites/default/files/node/2908/materiuvseukrkonf21102021.pdf>
6. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 2 «Запаси». Дата оновлення: 01.01.2012. URL: [https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929\\_021#Text](https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_021#Text)
7. Подолянчук О. А. Виробничі запаси: економічна сутність та облік. Економіка. Фінанси. Менеджмент: актуальні питання науки і практики. 2018. № 5. С. 88-101.
8. Про затвердження Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку 9 «Запаси»: наказ Міністерства фінансів України від 20.10.1999 р. №246. Дата оновлення: 03.11.2020. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0751-99#Text>
9. Резнік Н. П., Чорненька Л.М., Тирінов А.В. Поняття та сутність матеріальних запасів у логістичній системі підприємства. Вісник Хмельницького національного університету 2021, № 6, Том 2. URL: <http://journals.khnu.km.ua/vestnik/wp-content/uploads/2022/03/en2021-6-t2-36.pdf>

Робота виконана під науковим керівництвом канд. екон. наук, доцента ПРОКОПОВОЇ О. М.

# ОБЛІК ВЛАСНОГО КАПІТАЛУ І ЗОБОВ'ЯЗАНЬ ПІДПРИЄМСТВ

## ОБЛІКОВА ПОЛІТИКА ЩОДО РОЗРАХУНКІВ З ПОСТАЧАЛЬНИКАМИ ТА ПІДРЯДНИКАМИ ЗА МСФЗ

ДЕМ'ЯНОВА І., 2 курс ФФО ДТЕУ,  
спеціальність «Облік і оподаткування»,  
освітня програма «Облік і оподаткування в міжнародному бізнесі»

*В статті виділено головні аспекти формування облікової політики щодо розрахунків з постачальниками та підрядниками за міжнародними стандартами фінансової звітності. Досліджено основні елементи облікової політики щодо кредиторської заборгованості за товари, роботи, послуги відповідно до МСФЗ та розроблено рекомендації на що звернути увагу при складанні облікової політики щодо обліку розрахунків з постачальниками та підрядниками на підприємстві.*

*In the article highlights the main aspects of the formation of accounting policies for settlements with suppliers and contractors in accordance with international financial reporting standards. The main elements of the accounting policy on accounts payable for goods, works, services in accordance with IFRS and developed recommendations on what to look for when drawing up an accounting policy for accounting settlements with suppliers and contractors at the enterprise.*

Актуальність проблеми полягає в тому, що одним з найбільш важливим питанням в бухгалтерському обліку є ведення розрахунків з постачальниками та підрядниками, тобто кредиторської заборгованості. Кредиторська заборгованість в першу чергу передбачає, що підприємство буде використовувати наданні ресурси, але водночас це зменшить показники ліквідності та платоспроможності. Також важливу роль відіграє формування якісної облікової політики щодо розрахунків з постачальниками та підрядниками за міжнародними стандартами фінансової звітності, яка дасть чітке розуміння як діяти бухгалтеру в тій чи іншій ситуації.

Головною метою цієї статті є виділення головних аспектів формування облікової політики щодо розрахунків з постачальниками та підрядниками за міжнародними стандартами фінансової звітності.

Об'єктом дослідження є процес формування облікової політики за міжнародними стандартами.

Предметом дослідження є теоретико-методологічні аспекти обліку розрахунків з постачальниками та підрядниками за міжнародними стандартами.

Дослідження теоретичних та практичних аспектів облікової політики щодо розрахунків з постачальниками та підрядниками висвітлено у наукових працях, таких як: Коляка А. А., Панченко О. М., Пилипенко К. А., Савченко К. Р., Семенова С.М, Шендригоренко М.Т. та інших [6, 7, 11, 12].

На сьогоднішній день не можна уявити жодне підприємство без сформованого положення про облікову політику, адже це основа ведення бухгалтерського обліку. При формуванні облікової політики керуються національними положеннями (стандартами) про бухгалтерський облік та фінансову звітність (далі – національні стандарти) або міжнародними стандартами фінансової звітності (далі – МСФЗ), практиками інших суб'єктів

господарювання в даній галузі та обґрунтованими професійними судженнями. Якісно сформована облікова політика дає низку переваг: обрання кращих облікових політик з низки дозволених, чітке поняття бухгалтера як діяти тій чи іншій ситуації, обґрунтування правомірності дій у випадку спорів з податковими органами і як, наслідок, мінімізація податкових ризиків, використання ключових положень для розкриття інформації у фінансовій звітності.

Відповідно до Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» [9] є перелік підприємств, які зобов'язані складати фінансову звітність та консолідовану фінансову звітність за міжнародними стандартами. В інших випадках підприємство саме вибирає чи за національними стандартами чи за МСФЗ ввести бухгалтерський облік.

У зв'язку з тим, що більшість підприємств виходять на міжнародний рівень, постає питання про внесення змін до облікової політики та переведення ведення бухгалтерського обліку відповідно до МСФЗ. Перехід на МСФЗ дасть підприємству залучити іноземних інвесторів та більш детально розкрити інформацію для зовнішніх користувачів. При формуванні облікової політики, підприємству слід враховувати характеристику його діяльності, потреби внутрішніх користувачів для прийняття управлінських рішень. Прийнята на підприємстві облікова політика може бути розкрита як окремим наказом, так і як елемент загального організаційно-розпорядчого документа.

Облікова політика – конкретні принципи, основи, домовленості, правила та практика, застосовані суб'єктом господарювання при складанні та поданні фінансової звітності [5]. Головною метою формування облікової політики є надання методичних рекомендацій для ведення фінансового обліку та складання якісної фінансової та податкової звітності.

Облікова політика дає можливість сформувати правдиву фінансову й управлінську звітність для зовнішніх та внутрішніх користувачів, оптимізує податкове навантаження на підприємство та впливає на розрахунки показників діяльності підприємства.

Невід'ємну роль на кожному підприємстві займає ведення обліку розрахунків з постачальниками та підрядниками. В цій статті розглянемо особливості формування облікової політики щодо кредиторської заборгованості за товари, роботи, послуги відповідно до МСФЗ.

Кредиторська заборгованість за товари, роботи, послуги є зобов'язаннями підприємства у розрахунках з постачальниками та підрядниками. Постачальники та підрядники – це підприємства, які постачають (відвантажують) товарно-матеріальні цінності, виконують роботи, надають послуги покупцям (підприємствам-споживачам) [6].

Слід зазначити, що кредиторська заборгованість, як в цілому, так і за товари, роботи, послуги становить значну частину пасивів вітчизняних підприємств і з кожним роком зростає. З іншого боку, якщо величина кредиторської заборгованості є досить великою, то буде відбуватися зниження платоспроможності суб'єкта господарювання. Це може вплинути на можливості співпраці з іншими підприємствами та фінансовими структурами з даним підприємством.

Кредиторська заборгованість має великий вплив на фінансові результати підприємства та на господарську діяльність загалом [7]. Питання щодо обліку кредиторської заборгованості за товари, роботи, послуги регламентується декількома міжнародними стандартами бухгалтерського обліку (далі – МСБО), до яких відносяться МСБО 1 «Подання фінансової звітності», МСБО 10 «Події після звітного періоду», МСБО 12 «Податки на прибутки», МСБО 24 «Розкриття інформації про пов'язані сторони», МСБО 32 «Фінансові інструменти: подання», МСБО 37 «Забезпечення, умовні зобов'язання та умовні активи», але слід зазначити що в жодному з них не розкрито поняття кредиторської заборгованості за товари, роботи, послуги чи розрахунки з постачальниками та підрядниками.

Зобов'язання – наявне зобов'язання суб'єкта господарювання, яке виникає в результаті минулих подій і погашення якої, за очікуванням, призведе до вибуття ресурсів суб'єкта господарювання, котрі втілюють у собі економічні вигоди [4].

Зобов'язання визначається, якщо оцінка зобов'язання достовірно визначена та призведе до зменшення економічної вигоди внаслідок погашення цього зобов'язання.

В обліковій політиці необхідно відображати інформацію щодо класифікації таких заборгованостей: за строком погашення, за способом погашення чи за своєчасністю погашення. Крім цього, потрібно розкривати інформацію стосовно періоду погашення цих заборгованостей (наприклад 1-30 днів, 31-60 днів, 61-90 днів) [11]. Також в обліковій політиці можна зазначити аналітичні рахунки за строком погашення кредиторської заборгованості, приклад наведений в табл. 1.

Таблиця 1

**Аналітичні рахунки обліку розрахунків з постачальниками та підрядниками**

Субрахунок 631 «Розрахунки з вітчизняними постачальниками»	Субрахунок 632 «Розрахунки з іноземними постачальниками»
Аналітичний рахунок 631.1 «Заборгованість перед вітчизняними постачальниками, термін сплати якої ще не настав»	Аналітичний рахунок 632.1 «Заборгованість перед іноземними постачальниками, термін сплати якої ще не настав»
Аналітичний рахунок 631.2 «Відстрочена заборгованість перед вітчизняними постачальниками»	Аналітичний рахунок 632.2 «Відстрочена заборгованість перед іноземними постачальниками»
Аналітичний рахунок 631.3 «Прострочена заборгованість перед вітчизняними постачальниками»	Аналітичний рахунок 631.3 «Прострочена заборгованість перед іноземними постачальниками»

Джерело: [8].

Слід зазначити, що облік розрахунків з постачальниками та підрядниками немає альтернативних методів обліку, тому облік здійснюється за методом вартістю, визнаною в первинних документах на дату визнання такого зобов'язання. Методична база облікової політики щодо кредиторської заборгованості за товари, роботи та послуги не обмежується тільки її оцінкою на дату визнання, але і важливу роль відіграє документування, інвентаризації тощо.

Також важливим елементом організації обліку кредиторської заборгованості за товари, роботи, послуги є відокремлення обліку за функціональними ділянками (фінансовий, управлінський, податковий) та забезпечення належного внутрішнього контролю [10]. Це не суттєво впливає на формування фінансової звітності, але дає можливість більш коректно приймати управлінські рішення.

До основних завдань обліку розрахунків з постачальниками та підрядниками можна віднести: отримання та оплата по первинним документам кредиторської заборгованості, до первинних документів можна віднести: накладну, товарно-транспортну накладну, податкову накладну, рахунок, рахунок-фактура, акт виконаних робіт/послуг; призначення відповідальну особу за контроль та ведення кредиторської заборгованості; правдиве зображення кредиторської заборгованості; ведення графіків платежів; правильність розрахунків за кредиторською заборгованістю; зображення синтетичного та аналітичного обліку; створення картотек кредиторів; звіряння актів взаєморозрахунків; аналіз кредиторської заборгованості.

Для контролю за своєчасністю оплат відстрочених платежів та ефективного управління зобов'язаннями підприємства, доцільно формувати платіжний календар. У календарі зображати загальну заборгованість за постачальниками, прострочену заборгованість на початок періоду, заборгованість за вибраний період, а також заборгованість за відстроченими платежами, яка має бути погашена на кінцеву дату виконання зобов'язань за договором постачання та умовами відтермінування оплати.

Облік розрахунків з постачальниками та підрядниками ведеться на рахунку 63 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками» – це пасивний рахунок, за кредитом якого відображається нарахування зобов'язання перед постачальником чи підрядником, а за дебетом – відображається зменшення цього зобов'язання у результаті оплати або списання. Цей рахунок має субрахунки: 631 «Розрахунки з вітчизняними постачальниками»; 632 «Розрахунки з іноземними постачальниками», 633 «Розрахунки з учасниками ПФГ». Для покращення ведення обліку на підприємстві в обліковій політиці потрібно додати деталізований план рахунків з субрахунки четвертого класу, які б класифікували постачальників та підрядників відповідно до цілей управління.

Проаналізувавши субрахунки, можна сказати що облік здійснюється за різною валютою, виходячи за господарськими (географічними) сегментами постачальників. У зв'язку з цим у договорі постачання зазначається за якою валютою буде здійснюватися розрахунок за поставлені товари, роботи чи послуги.

Кредиторська заборгованість за товари, роботи, послуги є монетарною статтею, тому мають бути враховані вимоги МСБО 21 «Вплив змін валютних курсів» [2]. У зв'язку з тим, що розрахунки з іноземними кредиторами може відбуватися за різними валютами, щоб відокремити їх один від одного, рекомендується розробити робочий план рахунків для деталізованого обліку розрахунку з кредиторами. Наприклад, 6321 «Розрахунки з іноземними постачальниками в доларах США», 6322 «Розрахунки з іноземними постачальниками в євро» [6]. Особливу увагу при організації та веденні обліку кредиторської заборгованості за товари, роботи, послуги необхідно приділити класифікації постачальників та підрядників для здійснення контролю за розрахунковими операціями з ними.

Для формування внутрішньої управлінської звітності повинна враховувати господарську структуру підприємства за господарськими сегментами, розподіл показників між окремими напрямками діяльності, за видами постачання, за валютою, це у свою чергу надасть інформацію для складання звітності щодо показників господарських (географічних) сегментів.

Також варто не забувати про методи оцінки зобов'язань пов'язаних сторін, враховуючи сутність відносин, а не лише юридичну форму.

Пов'язана сторона – фізична особа або суб'єкт господарювання, пов'язані з суб'єктом господарювання, що складає свою фінансову звітність (суб'єкт господарювання, що звітує) [3]. Відносини між пов'язаними сторонами можуть впливати на прибуток або збиток та на фінансовий стан суб'єкта господарювання. Пов'язані сторони можуть вступати в операції, які не здійснюються непов'язаними сторонами. Наприклад, суб'єкт господарювання, який продає товари своєму материнському підприємству за собівартістю, може пропонувати їх іншим клієнтам на інших умовах.

До елементів облікової політики підприємства щодо кредиторської заборгованості за товари, роботи, послуги варто віднести й методи оцінки зобов'язань в операціях пов'язаних сторін. Це важливо, виходячи з двох облікових завдань: обґрунтування суми податкового кредиту з податку на додану вартість, який виникає в наслідок придбання товарів, робіт, послуг; обґрунтування величини витрат, що враховуються при обчисленні об'єкта оподаткування [12].

Крім того, операції між пов'язаними сторонами можуть не приводити до таких сум, які виникають у результаті операцій між непов'язаними сторонами. Внутрішньо групові операції і залишки заборгованості між пов'язаними сторонами вилучаються при складанні консолідованої фінансової звітності групи.

Перелік пов'язаних сторін визначається підприємством, враховуючи сутність відносин, а не лише юридичну форму відповідно до принципу превалювання економічної суті над юридичною формою. Оцінка зобов'язань в операціях пов'язаних сторін може

здійснюватися з використанням таких методів: порівнюваної неконтрольованої ціни; ціни перепродажу; «витрати плюс»; балансової вартості [12].

Належна побудова облікової політики з метою контролю за кредиторською заборгованістю за товари, роботи, послуги особливо важлива в контексті податкового законодавства. Операції купівлі-продажу мають бути обов'язково перевірені на предмет встановлення звичайної ціни з метою запобігання ухиляння від оподаткування [1].

До облікової політики необхідно включити наступну інформацію, яка зображена на рис. 1, і яка безпосередньо стосується обліку кредиторської заборгованості за товари, роботи, послуги.

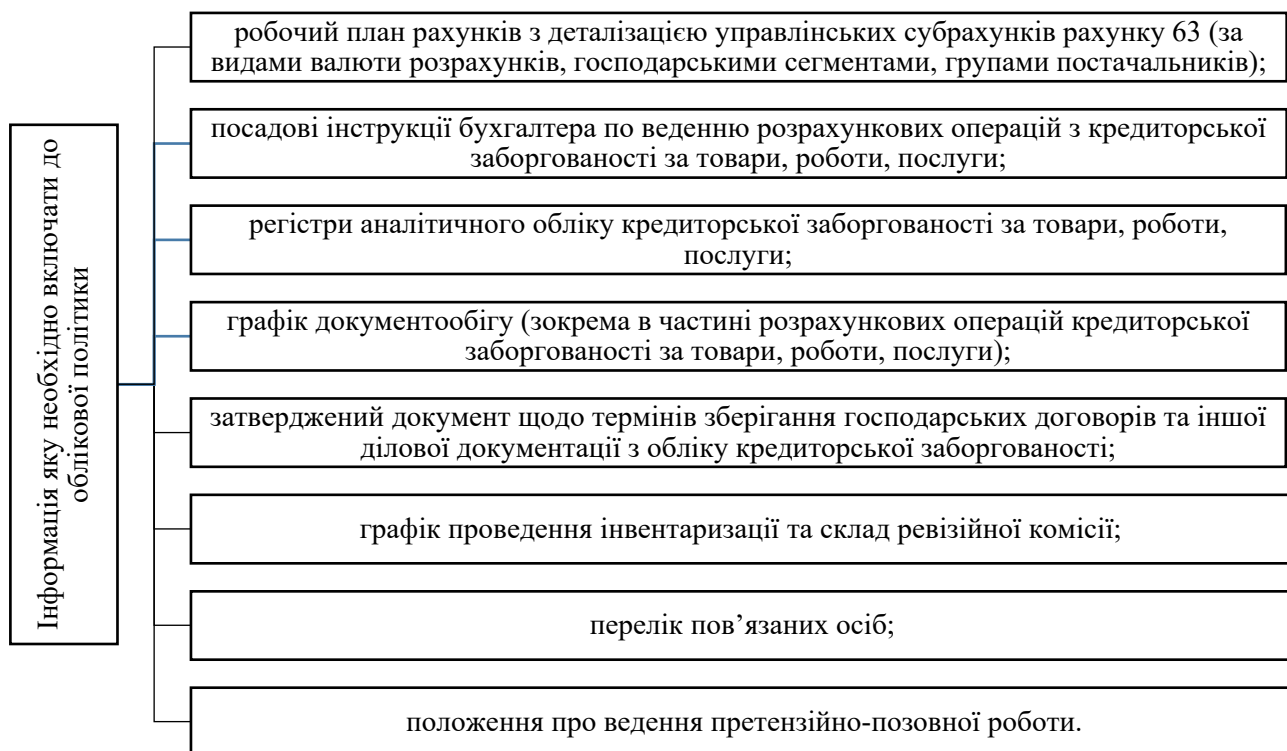


Рис. 1. Інформація яку необхідно включати до облікової політики

Джерело: сформовано на основі джерела [6].

Формувати облікову політику підприємства потрібно так, щоб фінансові звіти відповідали всім вимогам вказаних рекомендацій, чинним стандартам бухгалтерського обліку, іншому законодавству, яке регулює бухгалтерський облік.

Отже, розробка та затвердження облікової політики – є обов'язковою частиною функціонування підприємства, а від якісно сформованої облікової політики залежить ефективність управління господарською діяльністю підприємства. Підприємство самостійно розробляє облікову політику задля правдивого зображення фінансової інформації підприємства для внутрішніх і зовнішніх користувачів.

В обліковій політиці мають бути розкриті питання ведення обліку кредиторської заборгованості за товари, роботи, послуги підприємства з урахуванням класифікації облікових рахунків, документування, інвентаризації, її розподілу між господарськими (географічними) сегментами. Особливу увагу слід приділити операціям з постачальниками – пов'язаними особами для обґрунтування суми податкового кредиту з податку на додану вартість та величини витрат, що враховуються при обчисленні об'єкта оподаткування.

Управління кредиторською заборгованістю за товари, роботи, послуги є важливими складником механізму управління підприємством. Саме тому визначенню та вивченню цієї категорії необхідно приділяти важливе значення, адже від прийнятих сьогодні рішень залежать стан та перспективи розвитку підприємства завтра.

### Список використаних джерел

1. Лісовська В.Й. Управління розрахунками з постачальниками та підрядниками торговельного підприємства. Розвиток інформаційної системи бухгалтерського обліку в Україні: додаток до журналу «Економіка, облік, податки в суспільстві», Випуск 1, 2018, с. 29.
2. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 21 (МСБО 21). Вплив змін валютних курсів IASB; Стандарт, Міжнародний документ від 01.01.2012. URL: [https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929\\_022](https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_022)
3. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 24 (МСБО 24). Розкриття інформації про пов'язані сторони IASB; Стандарт, Міжнародний документ від 01.01.2012. . URL: [https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929\\_022](https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_022)
4. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 37 (МСБО 37). Забезпечення, умовні зобов'язання та умовні активи IASB; Стандарт, Міжнародний документ від 01.01.2012. URL: [https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929\\_051](https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_051)
5. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 8 (МСБО 8). Облікові політики, зміни в облікових оцінках та помилки IASB; Стандарт, Міжнародний документ від 01.01.2012. URL: [https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929\\_020](https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_020)
6. Панченко О. М. Формування облікової політики підприємства щодо кредиторської заборгованості за товари, роботи, послуги / О. М. Панченко, К. Р. Савченко // Сталій розвиток економіки. – 2015. – № 4. С. 163-169.
7. Пилипенко К. А.; Коляка А. А. Методологічні підходи обліку розрахунків із кредиторами: вітчизняний та міжнародний аспект. Вісник Бердянського університету менеджменту і бізнесу, 2018, с. 97–101.
8. Побережець О.В., Кравченко В.І. Удосконалення обліку розрахунків з постачальниками і підрядниками. Вісник Одеського національного університету. Серія: Економіка, 2017, 22, Вип. 4: с.138-141.
9. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні Закон України від 16.07.1999 № 996-XIV. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/996-14#o185>
10. Про затвердження Методичних рекомендацій щодо облікової політики підприємства та внесення змін до деяких наказів Міністерства фінансів України: Наказ Міністерства фінансів України від 27 червня 2013 року № 635. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0635201-13>
11. Семенова С.М., Савич А.В. Аспекти розкриття облікової політики за МСФЗ. Всеукраїнська науково-практична інтернет-конференція «Розвиток бухгалтерського обліку, оподаткування і контролю в умовах інтеграційних процесів», 22-23 жовтня 2020 р. Херсон: ДВНЗ «ХДАУ». С. 168-170.
12. Шендригоренко М.Т., Облік і внутрішній аудит розрахунків з постачальниками та підрядниками. ЛОГОС. Мистецтво наукової думки, 2019, с. 26-30.

Робота виконана під науковим керівництвом канд. екон. наук, доцента РОМАШКО О. М.

# ЕЛЕКТРОННЕ АДМІНІСТРУВАННЯ ПДВ, ЯК СКЛADOVA ОБЛІКОВО-АНАЛІТИЧНОГО ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ПОДАТКОВИХ РОЗРАХУНКІВ ПІДПРИЄМСТВА

КАРПЕНКО В., 2 курс ФФО ДТЕУ,  
спеціальність «Облік і оподаткування»,  
освітня програма «Облік і податковий консалтинг»

*У статті проведено досліджено та проаналізовано процес електронного адміністрування ПДВ, як складової обліково-аналітичного забезпечення податкових розрахунків підприємства.*

*Ключові слова: ПДВ, податкова накладна, облік, система електронного адміністрування податку на додану вартість.*

*The article investigates and analyzes the process of electronic VAT administration as a component of accounting and analytical support of tax calculations of the enterprise.*

*Key words: VAT, tax invoice, accounting, system of electronic administration of value added tax.*

**Актуальність.** На сьогодні податок на додану вартість (далі – ПДВ) вважається найбільш досконалою сучасною формою непрямого оподаткування і відіграє важливу роль у системі державних фінансів у більшості країн, в тому числі України. Так, в бюджет України у 2021 році цей податок приніс 536488 млрд. грн. доходу, що складає 32,2% загальних доходів державного бюджету. Необхідно зазначити, що відповідно до змін, які відбулися в порядку адміністрування, обліку та звітності з ПДВ, постає питання створення прозорої системи його обліку шляхом забезпечення своєчасного визнання податкових зобов'язань та податкового кредиту, достовірності відображення розрахунків за ПДВ в бухгалтерському обліку. Безперечно, що виникає потреба у розвитку організаційних засад обліку розрахунків з ПДВ, що сприятиме підвищенню достовірності фінансової та податкової звітності підприємств.

Організація адміністрування, обліку та звітності з ПДВ, вимагає створення дієвої системи, яка обумовлює законодавче регулювання обліку та звітності. Тому виникає потреба у розвитку інформаційного забезпечення розрахунків з ПДВ, що сприятиме підвищенню достовірності фінансової та податкової звітності.

Дослідженням обліку та звітності з податком на додану вартість займалися: В.Л. Андрущенко, С.Ф. Голов, Н.О. Гура, О. А.Малишкін, А.М. Соколовська, А.П. Шаповалова та ін. Значний внесок у дослідження практики ПДВ та формування законодавчої платформи внесли також зарубіжні теоретики та практики: Дж. Біклі, Дж. Кліфорд, М. Кін, А. Морріс, П. Лассок та інші.

Зважаючи на наукові розробки провідних науковців, слід відзначити, що низка проблемних питань залишаються дискусійними та не вирішеними.

**Мета статті** полягає у дослідженні сутності, змістового наповнення, тенденцій сучасного розвитку та вдосконалення електронного адміністрування ПДВ, як складової обліково-аналітичного забезпечення податкових розрахунків підприємства.

Для досягнення поставленої мети в статті вирішуються такі **завдання**:

- розкрити сутність електронного адміністрування розрахунків за податком на додану вартість;

- дослідити проблеми, що мають місце на сьогоднішній день при здійсненні електронного адміністрування за ПДВ;



- висвітлити сучасний стан та перспективи розвитку електронного адміністрування за ПДВ.

**Об'єктом дослідження** є процес здійснення електронного адміністрування за ПДВ, як складової обліково-аналітичного забезпечення податкових розрахунків підприємства

**Предметом дослідження** є комплекс теоретичних, методичних, організаційних питань, щодо процесу здійснення електронного адміністрування за ПДВ, як складової обліково-аналітичного забезпечення податкових розрахунків підприємства.

**Інформаційною базою дослідження** є законодавчі та нормативні акти з питань оподаткування в Україні, офіційні видання Верховної Ради України, Міністерства фінансів України, статистична інформація, довідкова, періодична література, збірники наукових праць.

**Результати дослідження.** В умовах обмеженості фінансових можливостей країни взаємовідносини держави в особі фіскальних органів і суб'єктів господарювання зростає роль електронного адміністрування ПДВ, як складової обліково-аналітичного забезпечення податкових розрахунків підприємства та важливого елемента процесу реформування системи адміністрування податків в Україні. Ефективна система податкових розрахунків між суб'єктом господарювання та фіскальними органами країни із допомогою штучного інтелекту має базуватись на засадах формування зручних і необтяжливих умов оподаткування бізнесу, у тому числі за рахунок подолання нерівномірного розподілу податкового навантаження в економіці, впорядкування системи планування, організації та здійснення податкових перевірок, використання сучасних аналітичних інструментів їх проведення, що дозволяють визначати приховану податкову базу і запобігти ухилянню від оподаткування, сприяти підвищенню податкової культури, дисципліни у суспільстві та ефективного податкового адміністрування загалом. [1]

Із другої половини 2017 року було запроваджено систему електронного адміністрування податку на додану вартість (далі –СЕА ПДВ). СЕА ПДВ, що організована на центральному рівні ДФС, забезпечує автоматичний облік у розрізі платників податку:

– сум податку, що містяться у виданих та отриманих податкових накладних, зареєстрованих в Єдиному реєстрі податкових накладних (далі – ЄРПН) та розрахунках коригування до них;

– сум податку, сплачених платниками при ввезенні товарів на митну територію України;

– сум поповнення та залишку коштів на рахунках у системі електронного адміністрування ПДВ;

– суми податку, на яку платники мають право зареєструвати податкові накладні в Єдиному реєстрі податкових накладних ЄРПН [1,2,8] (рис. 1).

Облік розрахунків з бюджетом за ПДВ передбачає достовірне, повне та своєчасне відображення даних на рахунках бухгалтерського обліку. Головним чином підставою для цього є дані первинного обліку, при чому для відображення в обліку податкового кредиту чи податкового зобов'язання з ПДВ є належним чином оформлена податкова накладна, яка, в свою чергу, є звітним податковим документом. Право на нарахування податкових зобов'язань з ПДВ та складання податкових накладних надається виключно особам, зареєстрованим як платники ПДВ. Основною умовою реєстрації податкових накладних стала сума, достатня для реєстрації ПН / РК у Єдиному реєстрі податкових накладних (далі ЄРПН), яка розраховується за формулою:

$$\Sigma \text{Накл} = \Sigma \text{НаклОтр} + \Sigma \text{Митн} + \Sigma \text{ПопРах} + \Sigma \text{Овердрафт} - \Sigma \text{НаклВид} - \Sigma \text{Відшкод} - \Sigma \text{Перевищ};$$

де:  $\Sigma \text{накл. отр}$  – загальна сума податкових накладних, зареєстрованих продавцем у ЄРПН;

$\Sigma \text{митн.}$  – загальна сума, сплачена під час імпорту підприємством;

$\Sigma \text{поп. рах.}$  – сума, на яку платник податку поповнив електронний рахунок;

$\Sigma$ накл. вид. – сума, на яку платник податку зареєстрував ПН / РК в ЄРПН;  
 $\Sigma$ відшкод. – сума податку, заявлена платником до відшкодування;  
 $\Sigma$ перевищ. – сума розбіжностей за поданою податковою декларацією та зареєстрованими податковими накладними в ЄРПН.

Слід відмітити, що діє процедуру зупинення реєстрації у ЄРПН податкової накладної (розрахунку коригування). Зупинення реєстрації відбуватися на підставі даних автоматизованого моніторингу відповідності податкових накладних та розрахунків коригування критеріям оцінки ступеня ризику. В разі, якщо ступінь ризику буде визначено як високий, реєстрацію податкової накладної або розрахунку коригування у ЄРПН буде автоматично заблоковано.

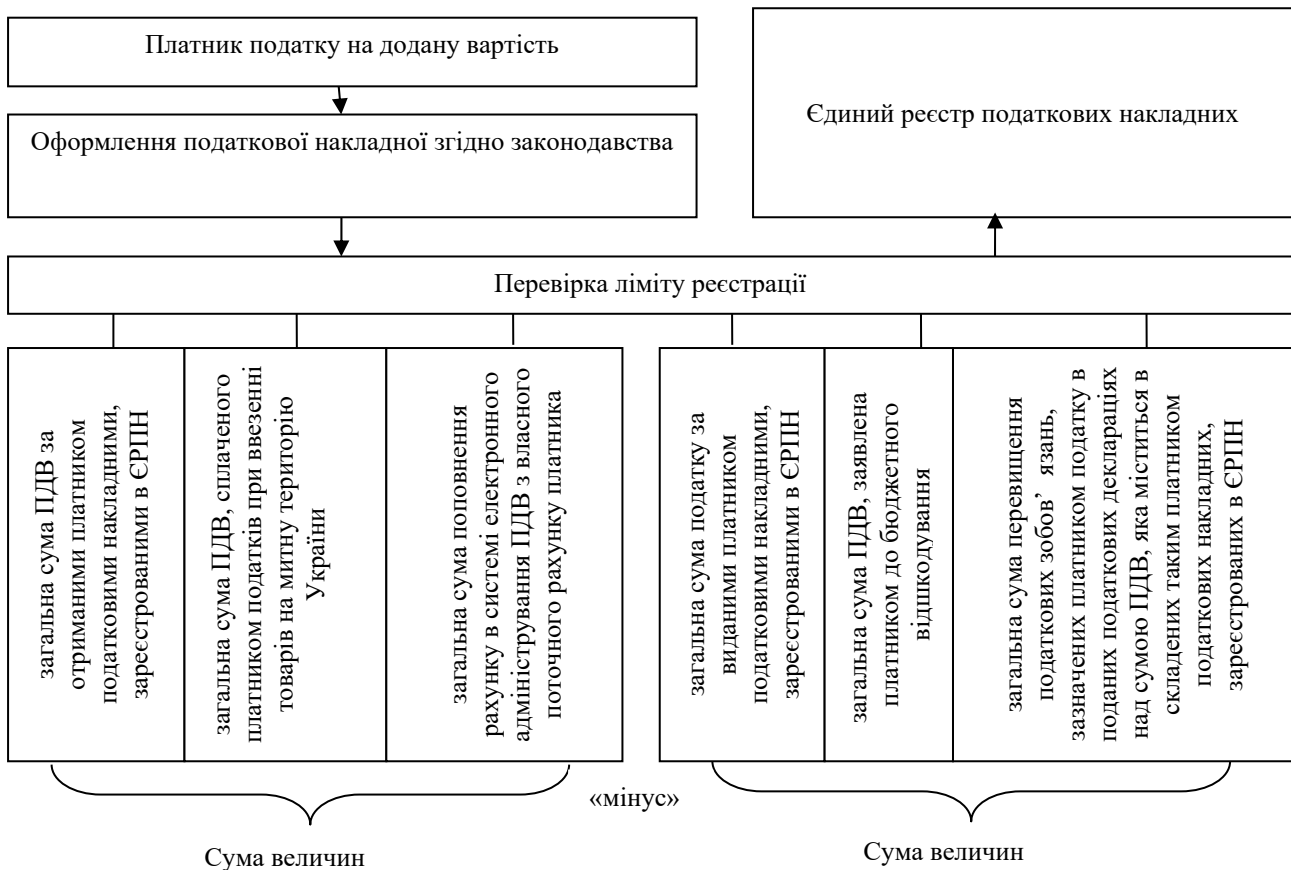


Рис. 1. Схема реєстрації податкової накладної в ЄРПН та перевірка «ліміту реєстрації»

Джерело: на основі [1,2,8]

Граничні строки реєстрації Податкових накладних/розрахунків (далі – ПН/РК) коригування до таких податкових накладних у ЄРПН (табл. 1).

Таблиця 1

### Граничні строки реєстрації ПН/РК у ЄРПН

реєстрація ПН/РК у ЄРПН
для ПН/РК, складених з 1 по 15 календарний день (включно) календарного місяця, – до останнього дня (включно) календарного місяця, в якому вони складені;
для ПН/РК, складених з 16 по останній календарний день (включно) календарного місяця, – до 15 календарного дня (включно) календарного місяця, наступного за місяцем, в якому вони складені.
Для зведених податкових накладних та/або розрахунків коригування до таких зведених податкових накладних, протягом 20 календарних днів, що настають за останнім календарним днем місяця, в якому вони складені.

Джерело: на основі [4, 5, 7]

Щоб вчасно зареєструвати ПН в Реєстрі, платники ПДВ повинні обов'язково подбати про наявність коштів на електронних рахунках в системі електронного адміністрування ПДВ.

Підтвердженням продавцю про прийняття його ПН до Реєстру є квитанція у електронному вигляді у текстовому форматі, яка надсилається протягом операційного дня. З іншого боку відсутність факту реєстрації платником податку – продавцем товарів/послуг ПН/РК в Реєстрі (далі Реєстрі) або порушення порядку заповнення ПН не дає права покупцю на включення сум ПДВ до податкового кредиту та не звільняє продавця від обов'язку включення суми ПДВ, вказаної в ПН, до суми податкових зобов'язань за відповідний звітний період.[5,7]

ПН/РК (крім розрахунків коригування, складених у разі зменшення суми компенсації вартості товарів/послуг їх постачальнику, та розрахунків коригування, складених на неплатника податку), що подаються для реєстрації в Реєстрі, перевіряються (Моніторинг податкових накладних) щодо відповідності певним ознакам безумовної реєстрації ПН/РК.

В умовах використання в обліку суб'єктами господарювання програмних продуктів, в обліку податкового кредиту (далі ПК) та податкових зобов'язань (далі ПЗ) виділяють: ПДВ очікуваний – виникає за первинними в тому числі платіжними документами, у разі якщо настає момент виникнення бази оподаткування. Відповідно до податкових параметрів в цих документах системою фіксується передбачуване значення ПДВ. Тобто, очікуваний ПДВ формується документами оперативного обліку; ПДВ підтверджений – виникає за отриманими або виписаними ПН, що дають підставу для включення очікуваних сум ПДВ до звітності з ПДВ та для розрахунків із бюджетом. Більше того, підтверджений ПДВ реєструється під час виписки або отримання податкових документів. На практиці це дозволяє порівняти очікувані та підтверджені значення ПДВ, забезпечуючи додаткову перевірку правильності ведення обліку та не повинно бути розходжень між первинними й податковими документами, якщо порівняння показує очікувані податкові зобов'язання з ПДВ, що не підтверджені податковою накладною, то слід сформувати податковий документ. Крім того в обліку відображаються коригування, для цього передбачені спеціальні та регламентні документи.

Документи, пов'язані із обліком ПДВ, умовно можна поділити на: оперативні – первинні документи, що протягом податкового періоду реєструють реалізацію, купівлю й оплати; спеціальні – податкові накладні, отримані від постачальника та виписані покупцям, ці документи формуються за фактом отримання від постачальника або в момент виникнення податкових зобов'язань; регламентні документи – реєструються наприкінці звітного періоду. Для обліку ПДВ в інформаційній базі програми (далі ІБП), мають бути документи усіх трьох видів. Наприклад, за фактом незакритих до кінця місяця авансів від покупця (зі складним податковим обліком за договором) в ІБ мають бути проведені: платіжний документ, що відображає отримання авансу; податкова накладна, виписана покупцеві; регламентний документ, що реєструє цей аванс у податковому обліку ПДВ.

Звітність з ПДВ формується лише за даними проведених податкових накладних, а не на підставі залишків і оборотів за рахунками обліку ПДВ.

За підсумками формування податкового кредиту та податкового зобов'язання у підприємства зазвичай виникає зобов'язання по сплаті ПДВ, яке обліковується на рахунок 6412 «Розрахунки за ПДВ». За підсумком місяця за дебетом формуються податкові зобов'язання, а за кредитом – податковий кредит, якщо сальдо на кінець періоду кредитове, то платник ПДВ повинен перерахувати податок у визначені строки. Якщо ж сальдо дебетове, це свідчить про від'ємне значення ПДВ в такому випадку заповнюється ще Додаток 2 «Довідка про суму від'ємного значення звітного (податкового) періоду, яка зараховується до складу податкового кредиту наступного звітного (податкового) періоду» до Декларації з ПДВ. Виходячи з практичного досвіду, така ситуація виникає внаслідок експорту товарів, за рахунок того, що сировина купується на території України за ставкою 20%, а продається на експорт за ставкою 0% [3,5]. В такому випадку платник ПДВ має право суму від'ємного

значення включи до наступного звітної періоду до складу податкового кредиту або подати на бюджетне відшкодування.

Сьогодні на практиці використовуються дві паралельні моделі обліку ПДВ, які стосуються фінансового обліку ПДВ і податкових розрахунків за ПДВ. Основною причиною розбіжностей у податковій та бухгалтерській звітності щодо податкових зобов'язань та податкового кредиту є момент їх виникнення. Головним чином з використанням субрахунків 643 та 644 цю ситуацію можна оптимізувати.

Результати проведеного дослідження свідчать, що ПДВ займає значний відсоток у доходах бюджету України. В цьому контексті електронне адміністрування ПДВ, як складова обліково-аналітичного забезпечення податкових розрахунків підприємства є актуальним питанням сьогодення.

Серед основних завдань обліку розрахунків з ПДВ варто виокремити: своєчасне та правильне формування податкових накладних; моніторинг зареєстрованих та незареєстрованих податкових накладних в ЄРПН; відображення в системі розрахунків з ПДВ «замінників» податкових накладних; достовірне відображення оподатковуваних операцій з ПДВ в системі. Результати проведеного дослідження дають підстави дійти висновків про те, що доцільною є необхідність скасування в ПКУ метод «першої події» та приведення його у відповідність із бухгалтерським обліком тощо та уникнення записів на субрахунках 643 та 644 щодо виданих та отриманих авансів. Завдяки цьому на вітчизняних підприємствах будуть створені необхідні передумови для чіткої регламентації обліково-аналітичного забезпечення розрахунків підприємств із бюджетом за ПДВ. Також підприємствам України які є платниками податку на додану вартість, необхідно проводити постійний аналіз показників формули в СЕА ПДВ для уникнення штрафних санкцій з боку контролюючих органів.

### Список використаних джерел

1. Дубинська О.О., Костюченко О.О. Проблеми і напрями вдосконалення розрахунків із податку на додану вартість на підприємствах України. Науковий вісник Ужгородського національного університету. Серія: Міжнародні економічні відносини та світове господарство. 2019. Вип.24, Ч. 2. С. 5-8. URL: <http://nbuv.gov.ua/UJRN/>.

2. Дугар Т.Є. Проблема адміністрування податку на додану вартість на сучасному етапі [Електронний ресурс] / Т.Є. Дугар // Економіка і суспільство. – 2016. – Вип. №2. – С. 689-693 – URL: <http://www.economyandsociety.in.ua>.

3. Кушніренко О.А. Облікове відображення розрахунків із податку на додану вартість при формуванні фінансової звітності [Електронний ресурс] / О.А. Кушніренко. – URL: [journals.nubip.edu.ua/index.php/Economica/article/download/4908/4835](http://journals.nubip.edu.ua/index.php/Economica/article/download/4908/4835).

4. Мараховська Т.М. Шляхи вдосконалення справляння податку на додану вартість / Т.М. Мараховська // Збірник наукових праць ВНАУ. – 2018. – №4 (70). – С. 149-154.

5. Податковий кодекс України. Кодекс від 02.12.2010 №2755-VI Закон від 02.12.2010 №2755-VI Остання редакція від 29.12.2019. Внесення змін (закон від 18.12.2019 N 391-IX /391-20/) URL: <http://zakon.rada.gov.ua>.

6. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні. Закон від 16.07.1999 №996-XIV Верховна Рада України Закон від 16.07.1999 №996-XIV Остання редакція від 16.11.2018. Внесення змін (закон від 18.09.2018 N 2545-VIII /2545-19/). – URL: <http://zakon.rada.gov.ua>.

7. «Податок на додану вартість» листи тематичної розсилки «Дебету-Кредиту», яка присвячена виключно податку на додану вартість – URL: <https://news.dtkk.ua>.

8. Система електронного адміністрування ПДВ [Електронний ресурс]. – Режим доступу: URL: <https://cabinet.sfs.gov.ua/help/seavat.html>

Робота виконана під науковим керівництвом канд. екон. наук, доцента МУКОВОЗА В. С.

# СУЧАСНИЙ СТАН ОБЛІКУ РОЗРАХУНКІВ З ПОСТАЧАЛЬНИКАМИ

КОВПАК С., 2 курс ФФО ДТЕУ,  
спеціальність «Облік і оподаткування»  
спеціалізація «Облік і податковий консалтинг»

*В статті розглянуто економічну сутність розрахунків з постачальниками як об'єктів бухгалтерського обліку, визначено основні завдання обліку розрахунків з постачальниками, наведено основні положення щодо застосування рахунків (субрахунків) бухгалтерського обліку для проведення операцій з постачальниками, наголошено на необхідності та доцільності широкого впровадження електронного документообігу в сучасних реаліях діяльності підприємств.*

*The article considers the economic essence of settlements with suppliers as objects of accounting, defines the main tasks of accounting for settlements with suppliers, presents the main provisions for the use of accounts (subaccounts) for accounting transactions with suppliers, emphasizes the need and feasibility of widespread electronic document management in modern realities of enterprises.*

*Актуальність теми.* Розрахунки з постачальниками товарів, робіт, послуг є найважливішою складовою майнового стану підприємства, оскільки вони впливають на формування, витрачання коштів на погашення заборгованості. Дефіцит коштів в економіці і неплатоспроможність великої кількості підприємств зробили питання роботи з кредиторами, насамперед, з постачальниками одним з головних і актуальних проблем сьогодення. Тому, правильне ведення бухгалтерського обліку розрахунків з постачальниками та їх контролю при здійсненні обліку на підприємствах має велике значення в процесі формування облікової інформації з метою прийняття відповідних управлінських рішень. В сучасних реаліях, коли діяльність підприємств здійснюється в умовах воєнного стану, облік має бути організованим з урахуванням всіх змін, які були прийняті відповідно до чинного законодавства, для забезпечення безперебійної діяльності підприємств.

*Аналіз наукових досліджень і публікацій.* Дослідженням обліку розрахунків з контрагентами, зокрема розрахунків з постачальниками займалися Т.В. Давидюк, О.В. Манойленко, Т.І. Ломаченко, А.В. Резніченко, С.І. Лебедевич, О. А. Вихопень, Н. М. Новікова, В. Онищенко, Л. П. Руда та ін. Проте питання організації обліку розрахунків з контрагентами потребують додаткових досліджень у сучасних реаліях діяльності вітчизняних підприємств.

*Метою* статті є дослідження сучасного стану бухгалтерського обліку розрахунків з постачальниками.

Відповідно до поставленої мети визначено основні завдання дослідження:

- розглянути економічну сутність розрахунків з постачальниками як об'єктів бухгалтерського обліку та визначити основні його завдання;
- дослідити сучасний стан бухгалтерського обліку розрахунків з постачальниками;
- обґрунтувати необхідність прискореного впровадження електронного документообігу в умовах дії воєнного стану та надати алгоритм його впровадження на підприємствах.

*Об'єктом* дослідження статті є процес бухгалтерського обліку розрахунків з постачальниками.

*Результати* досліджень.

В процесі господарської діяльності будь-яке підприємство має розрахунки з постачальниками – юридичними та фізичними особами, що постачають підприємству необхідні йому товарно-матеріальні цінності, виконують роботи або надають послуги.

В сучасних реаліях чинна система розрахунків з постачальниками не відповідає вимогам прискорення грошового обігу і зміцнення фінансового стану підприємств, що є наслідком нестабільності у постачанні необхідних товарно-матеріальних ресурсів. Для підвищення надійності поставок під час вибору постачальника потрібно враховувати такі умови, як цінова конкурентоспроможність (зокрема витрати на зберігання, транспортування і страхування); умови платежу; гарантійні строки; ремонт і післяпродажне обслуговування; відповідність продукції постачальника до стандартів якості; можливість закупки безпосередньо у виробників або оптовиків.

Проведення підприємством операцій з придбання товарів, робіт, послуг у постачальників відповідно до укладених договорів (поставки, купівлі-продажу, комісії, ін.) призводять до виникнення та погашення як зобов'язань (кредиторської заборгованості) перед постачальниками (у разі наступної оплати за товари, роботи, послуги), так і дебіторської заборгованості постачальників (у разі видачі їм авансів за товари, роботи, послуги).

Відповідно до національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку (далі – НП(С)БО):

- зобов'язаннями є заборгованість підприємства, що виникла внаслідок минулих подій і погашення якої в майбутньому, як очікується, призведе до зменшення ресурсів підприємства, що втілюють у собі економічні вигоди (п. 3 НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності»). Поточна кредиторська заборгованість за товари, роботи, послуги відноситься до поточних зобов'язань підприємства (п.10 НП(С)БО 11 «Зобов'язання»), тобто зобов'язань які будуть погашені протягом операційного циклу підприємства або повинні бути погашені протягом дванадцяти місяців, починаючи з дати балансу (п.4 НП(С)БО 11 «Зобов'язання»). Поточні зобов'язання, зокрема і зобов'язання перед постачальниками оцінюються в обліку за сумою погашення;

- дебіторська заборгованість представляє собою суму заборгованості дебіторів (юридичних та фізичних осіб, які внаслідок минулих подій заборгували підприємству певні суми грошових коштів, їх еквівалентів або інших активів) підприємству на певну дату. Дебіторська заборгованість за авансами виданими постачальникам відноситься до поточної дебіторської заборгованості, тобто заборгованості, яка виникає в ході нормального операційного циклу або буде погашена протягом дванадцяти місяців з дати балансу (п.4 НП(С)БО 10 «Дебіторська заборгованість»).

Отже, поняття «розрахунки» та «заборгованість» пов'язані з поняттям «зобов'язання» та «дебіторська заборгованість»: розрахунки з постачальниками виникають за зобов'язаннями (або за дебіторською заборгованістю) чи зобов'язання (або дебіторська заборгованість) витікають із розрахунків.

Зобов'язання перед постачальниками та дебіторська заборгованість постачальників за виданими авансами є об'єктами бухгалтерського обліку.

Основними завданнями обліку розрахунків з постачальниками, як важливої ділянки, що надає необхідну інформацію для управління розрахунками з постачальниками, є:

- своєчасне документальне оформлення операцій з постачальниками;
- контроль за дотриманням умов договорів з постачальниками, своєчасне пред'явлення претензій у разі їх наявності;
- контроль за погашенням кредиторської та дебіторської заборгованості при операціях з постачальниками;
- ведення аналітичного й синтетичного обліку розрахунків з постачальниками;
- недопущення невиправданої кредиторської та дебіторської заборгованості при операціях з постачальниками;
- своєчасне та якісне проведення інвентаризації розрахунків з постачальниками;
- надання інформації про розрахунки з постачальниками користувачам з метою прийняття рішень.

Облік розрахунків з постачальниками на підприємствах зазвичай ведеться з використанням бухгалтерських субрахунків, які пропонує Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку (далі – Інструкція № 291), табл. 1.

На наш погляд, до рахунку 371 на підприємствах доцільно вести субрахунки третього порядку:

3711 – Аванси видані вітчизняним постачальникам;

3712 – Аванси видані іноземним постачальникам.

Таблиця 1

**Рахунки (субрахунки) для обліку розрахунків з постачальниками та підстави для записів на них господарських операцій**

РАХУНКИ (СУБРАХУНКИ) ДЛЯ ОБЛІКУ РОЗРАХУНКІВ З ПОСТАЧАЛЬНИКАМИ			
Субрахунок	Назва	Призначення рахунку	Характеристика рахунку (субрахунку) за Інструкцією № 291
Зобов'язання перед постачальниками			
Рахунок 63 «Розрахунки з постачальниками»			
631	Розрахунки з вітчизняними постачальниками	Ведеться основна маса розрахунків з постачальниками. Облік ведеться не тільки по розрахунках з придбання товарно-матеріальних цінностей (ТМЦ), але й придбання робіт, послуг, основних засобів, інших необоротних активів. Зазвичай вони пов'язані з основною діяльністю підприємства.	На рахунок 63 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками» ведеться облік розрахунків з постачальниками та підрядниками за одержані товарно-матеріальні цінності, виконанні роботи і надані послуги.  За кредитом рахунку відображається заборгованість за одержані від постачальників та підрядників товарно-матеріальні цінності, прийняті роботи, послуги, за дебетом – її погашення, списання тощо.
632	Розрахунки з іноземними постачальниками	Аналогічний субрахунок 631, але використовується для обліку розрахунків з іноземними постачальниками, тобто нерезидентами. Залишок по ньому на дату балансу змінюється не тільки з причини розрахунків, але й з причини курсових різниць – уся сума заборгованості, яка має погашатися в іноземній валюті, перераховується за курсом НБУ за правилами НП(С)БО 21 «Вплив змін валютних курсів».	
633	Розрахунки з учасниками ПФГ	Аналогічний субрахунок 631, але використовується підприємством-учасником промислово-фінансової групи для обліку розрахунків за одержані від учасників ПФГ товарно-матеріальні цінності (роботи, послуги).	
Підставою для записів по рахунку 63 «Розрахунки з постачальниками» є належним чином оформлені первинні документи: за кредитом рахунку – накладні постачальника (перевізника), акти наданих послуг, виконаних робіт, рахунки-фактури; за дебетом – виписки банку з поточних рахунків, звіти касира, довідки бухгалтерії, акти інвентаризації.			
68 «Розрахунки за іншими операціями»			
685	Розрахунки з іншими кредиторами	Даний рахунок зазвичай використовується підприємствами для: 1) обліку придбання ТМЦ, робіт,	На субрахунок 685 «Розрахунки з іншими кредиторами» ведеться облік операцій, які не

РАХУНКИ (СУБРАХУНКИ) ДЛЯ ОБЛІКУ РОЗРАХУНКІВ З ПОСТАЧАЛЬНИКАМИ			
Субрахунок	Назва	Призначення рахунку	Характеристика рахунку (субрахунку) за Інструкцією № 291
		<p>послуг некомерційного характеру (наприклад, закупівля певних подарунків в рамках благодійної діяльності, послуг та ТМЦ для бази відпочинку, яку утримує підприємство тощо);</p> <p>2) обліку розрахунків з оренди (придбання послуг оренди);</p>	передбачені для обліку на інших субрахунках рахунку 68 «Розрахунки за іншими операціями», а саме: з різними організаціями за операціями некомерційного характеру
		<p>3) розрахунків по оплаті комунальних послуг, послуг зв'язку;</p> <p>4) розрахунків з постачальниками, яких існує необхідність відділити від основних поставок, які ведуться по субрахунку 631.</p> <p>В цілому даний рахунок є альтернативою субрахунку 631, і вони в деяких випадках є взаємозамінні.</p>	(учбовими та науково-дослідними закладами тощо); за іншими операціями
Підставою для записів по субрахунку 685 «Розрахунки з іншими кредиторами» є належним чином оформлені первинні документи, аналогічні документам, що є підставою для здійснення записів за рахунком 63.			
<b>Дебіторська заборгованість постачальників</b>			
371	Розрахунки за виданими авансами	Ведеться облік заборгованості постачальника з отриманої попередньої оплати.	За дебетом субрахунку 371 відображається виникнення дебіторської заборгованості, за кредитом – її погашення чи списання.
Підставою для записів по субрахунку 371 «Розрахунки за виданими авансами» є належним чином оформлені первинні документи: за дебетом субрахунку – виписки банку з поточних рахунків, за кредитом – довідки бухгалтерії, акти інвентаризації, виписки банку (при поверненні авансу постачальником).			

*Джерело: складено автором з використанням [4, 5].*

Організація деталізованого аналітичного обліку за синтетичними рахунками обліку розрахунків з постачальниками (окремо за кожним постачальником в розрізі кожного документа (рахунку) на сплату) завжди мала велике значення та набуває особливої актуальності на період дії правового режиму воєнного стану.

Так, в умовах дії воєнного стану надзвичайно важливо забезпечити оперативне, належне та безперервне ведення обліку розрахунків з постачальниками для забезпечення ефективного функціонування підприємства та уникнення в майбутньому відповідальності за порушення чинного законодавства. Оскільки документальне оформлення господарських операцій в сучасних реаліях може бути ускладнене, потрібно забезпечити контроль за своєчасним оформленням відповідних документів, що підтверджують факт проведення господарської операції. Починаючи з 24 лютого 2022 року, підприємства, що придбали товари або послуги, можуть скласти первинний документ самостійно (з дотриманням всіх обов'язкових реквізитів, зазначених у ст. 9 Закону про бухгалтерський облік та фінансову звітність), якщо постачальник його не надав з подальшим коригуванням сум кредиторської заборгованості за довідкою бухгалтерії з урахуванням наданих постачальником документів.



При здійсненні операцій з постачальниками та підрядниками в сучасних реаліях, як ніколи доцільним представляється впровадження електронного документообігу, завдяки якому скорочується час на пошук та обробку первинних документів, а також витрати на формування, підпис та відправку документів постачальникам.

Для впровадження електронного документообігу з постачальниками потрібно:

- розробити власну Інструкцію (або Положення) про електронні документи та електронне діловодство (або електронний документообіг);
- отримати кваліфікований електронний підпис відповідно до Закону України «Про електронні довірчі послуги»;
- обрати програмне забезпечення, за допомогою якого відбуватиметься обмін первинними електронними документами з контрагентами (наразі створити електронні документи можливо при використанні програмного забезпечення «М.Е.Дос Бізнес», СОТА та ін.);
- укласти договір (або додаткову угоду) з контрагентами для погодження обміну електронними документами та використання кваліфікованого електронного підпису;
- оформити розпорядчий документ по підприємству про перехід на електронний документообіг із певної дати.

При впровадженні електронного документообігу на підприємстві слід також навчити відповідальних осіб працювати в цій системі електронного обігу, а також розробити систему захисту інформації електронних документів.

Інформація про стан розрахунків з постачальниками у фінансовій звітності знаходить своє відображення у Балансі (звіті про фінансовий стан) на початок та кінець звітного періоду (кварталу, півріччя, 9 місяців та року): дебіторська заборгованість за виданими авансами відображається у складі оборотних активів підприємства (II розділ активу балансу); кредиторська заборгованість постачальникам – у складі поточних зобов'язань (III розділ пасиву балансу), табл.2.

Таблиця 2

### Відображення у балансі (звіті про фінансовий стан) стану розрахунків з постачальниками

Форма фінансової звітності	Розділ балансу	Рядок у балансі
Баланс (звіт про фінансовий стан) за формою № 1	Актив II. Оборотні активи	Дебіторська заборгованість за розрахунками: ряд. 1130. За виданими авансами
	Пасив III. Поточні зобов'язання	Поточна кредиторська заборгованість: ряд. 1615. За товари, роботи, послуги

Особливу увагу керівництво підприємства повинне приділяти залишкам рахунків, на яких обліковується прострочена заборгованість постачальникам, щоб своєчасно вживати необхідні заходи щодо її погашення. На думку фахівців є неправильним те, що залишки цих рахунків ніяким чином не акцентуються у фінансовій звітності. Тому пропонується до Балансу під рядком 1615 «Поточна кредиторська заборгованість за товари, роботи, послуги» додати рядок 1616 з назвою «у тому числі прострочена кредиторська заборгованість за товари, роботи, послуги». Це значною мірою посилить інформативність звітності підприємства і допоможе постачальникам краще розуміти якість майбутніх економічних відносин з даним суб'єктом господарювання.

Отже, в організації обліку розрахунків з постачальниками важливим є отримання достовірної інформації про величину кредиторської та дебіторської заборгованості, тому для попередження порушень платіжної дисципліни необхідно здійснювати безперервне ведення обліку з дотриманням правильності відображення в бухгалтерському обліку розрахункових операцій, а також здійснювати впровадження електронного документообігу на підприємствах, що є важливим підґрунтям для оптимізації їх діяльності в сучасних реаліях.

## Список використаних джерел

1. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку № 11 «Зобов'язання», затверджене наказом Міністерства фінансів України від 11.02.2000р. № 85/4306. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0085-00>
2. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 10 «Дебіторська заборгованість», затверджене наказом Міністерства фінансів України від 8.10.1999 р., № 237. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0725-99#Text>
3. Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16.07.1999 р., № 996-XIV. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/996-14#Text>
4. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, затверджена наказом Міністерства фінансів України від 30.11.1999р. № 291. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0893-99#Text>
5. Оніщенко В. Облік розрахунків з постачальниками та підрядниками//Головбух, 15 липня 2021. URL: <https://www.golovbukh.ua/article/7795-oblk-rozrahunkv-z-postachalnikami-ta-pdryadnikami>
6. Руда, Л.П., Причепа, І.В., Липецька О.Р. Організація обліку та методичні засади проведення аудиту розрахунків з постачальниками та підрядниками//Економіка та суспільство, 2022 (35). URL: <https://doi.org/10.32782/2524-0072/2022-35-48>
7. Лебедевич С.І., Вихопень О. А. Особливості організації обліку розрахунків з бізнес-партнерами// Науковий вісник НЛТУ України, т. 28, №9, 2018. URL: [https://nv.nltu.edu.ua/Archive/2018/28\\_9/12.pdf](https://nv.nltu.edu.ua/Archive/2018/28_9/12.pdf)
8. Ломаченко Т.І. Кредиторська заборгованість за товари, роботи, послуги// Податки і бухоблік, серпень, 2019/№61. URL: [https://i.factor.ua/ukr/journals/nibu/2019\\_august/issue-61/article-45761.html](https://i.factor.ua/ukr/journals/nibu/2019_august/issue-61/article-45761.html)

Робота виконана під науковим керівництвом канд. екон.наук,  
доцента ШАПОВАЛОВОЇ А. П.

## ОБЛІК ВИПЛАТ ПРАЦІВНИКАМ ЗА МІЖНАРОДНИМИ СТАНДАРТАМИ

**КОКОША Р., 2 курс ФФО ДТЕУ,  
спеціальність 071 «Облік і оподаткування»,  
освітня програма «Облік і оподаткування в міжнародному бізнесі»**

*Дане дослідження присвячено визначенню особливостей облік виплат працівникам за міжнародними стандартами фінансової звітності. Досліджено основні вимоги МСБО 19 «Виплати працівникам» та МСФЗ для МСП щодо методичних підходів до відображення в обліку інформації про виплати працівникам. Уточнено особливості відображення у системі бухгалтерського обліку інформації про винагороди після закінчення трудової діяльності.*

*This study is devoted to determining the features of accounting for employee benefits according to international financial reporting standards. The main requirements of IAS 19 «Employee Benefits», IFRS for SMEs on methodological approaches to accounting for employee benefits are studied. . The peculiarities of displaying information on remuneration in the accounting system after the end of employment have been clarified.*

Працівники підприємства є важливим елементом у структурі підприємства, що забезпечує його конкурентоздатність. З початку вторгнення та початку воєнних дій на території України значна кількість населення залишилася без роботи, свідченням чого є дані офіційного опитування українців: серед українців, які мали роботу до війни, понад половину (53 %) не працювали, 22 % працювали у звичному режимі, 21 % – віддалено або частково, 2 % – знайшли собі нову роботу [1]. Причиною того є вплив воєнної агресії на економіку країни, що зумовило вітчизняні підприємства працювати у таких реаліях: лише 13 % підприємства працювала із довоєнними показниками та 6 % мали вищі показники, ніж у довоєнний час. За час війни відбулася галузева трансформація як один із способів забезпечення стійкості функціонування економіки: 16 % досліджених компаній зазнали повної або часткової трансформації, 21 % перебувають у процесі галузевої трансформації, 16 % розпочали процес трансформації [2]. Такі трансформації зумовлюють виникнення різних обставин та господарських операцій щодо виплат працівникам. Це зумовлює підвищення актуальності дослідження особливостей методичних підходів обліку та відображення у звітності інформації про виплати працівникам.

Питання імплементації та застосування міжнародних стандартів бухгалтерського обліку в Україні є предметом дослідження багатьох вчених, серед яких О.О. Августова [3], О.Г. Задніпровський [3], Г.В. Зябченкова [4], В.М. Костюченко [5], М.В. Кузуб [3; 4], О.М. Ромашко [3; 5], В.В. Сопко [5], І.К. Шушакова [3; 4]. Особливості обліку виплат працівникам за міжнародними стандартами висвітлено у наукових працях Н.М. Денисюк [7], Н.А. Миславської [8], С.М. Семенової [7]. Трудове, облікове та податкове законодавство характеризуються постійними реформаціями, які зумовлені, зокрема, євроінтеграцією України, впровадженням міжнародних стандартів фінансової звітності (стаття 12<sup>1</sup> Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» [9]), наслідками пандемії, спричиненої Covid-19 (а саме уточненням норм Кодексу законів про працю, до якого введено статті 60<sup>1</sup> «Надомна робота» та 60<sup>2</sup> «Дистанційна робота» [10]), та впливом на економіку країни внутрішніх та зовнішніх факторів, спричинених воєнною агресією. Це підтверджує особливу актуальність у необхідності дослідження методичних підходів щодо відображення у системі бухгалтерського обліку виплати працівниками.

Метою даного дослідження є визначення особливостей обліку виплат працівникам за міжнародними стандартами фінансової звітності.

**Основні результати дослідження.** Методичні підходи до обліку та розкриття інформації про виплати працівникам у фінансовій звітності за МСФЗ визначені у: МСФЗ 2 «Платіж на основі акцій»; МСБО 1 «Подання фінансової звітності»; МСБО 19 «Виплати працівникам»; МСБО 24 «Розкриття інформації про пов'язані сторони»; МСФЗ для МСП (табл. 1).

*Таблиця 1*

### Вимоги МСФЗ щодо виплат працівникам

Стандарт 1	Характеристика 2
МСФЗ 2 «Платіж на основі акцій»	регулює облік і розкриття інформації за схемами винагород на основі акцій. Розкриттю підлягають опис операцій, що відбулися протягом періоду надання інструментів власного капіталу, умови укладених угод, термін їх виконання та спосіб розрахунку по ним (грошовими коштами або інструментами власного капіталу)
МСБО 1 «Подання фінансової звітності»	вимагає розкриття компанією витрат на утримання персоналу в тому випадку, якщо такі витрати істотні, тобто мають такі розміри, характер і походження, що їх розкриття є значущим для пояснення результатів діяльності компанії за цей період
МСБО 19 «Виплати працівникам»	основний міжнародний стандарт, який встановлює правила обліку і розкриття інформації про винагороду працівникам компанії
МСБО 24 «Розкриття інформації про зв'язані сторони»	визначає обов'язкове розкриття інформації з винагород ключового управлінського персоналу; визначає поняття ключового управлінського персоналу як осіб, наділених повноваженнями і відповідальністю в питаннях планування, керівництва і контролю діяльністю компанії, у тому числі директора (виконавчого чи невиконавчого)
МСФЗ для МСП	Визначає основні аспекти складання та подання фінансової звітності малими та

Стандарт	Характеристика
	середніми підприємствами

Джерело: сформовано на основі [11; 12; 13; 14; 15]

Виплати працівникам – це всі форми компенсації, що їх надає суб'єкт господарювання в обмін на послуги, надані працівниками, або при звільненні [12].

Вимоги міжнародних стандартів щодо відображення інформації про виплати працівникам наведено у табл. 2.

Таблиця 2

### Вимоги міжнародних стандартів щодо обліку та відображення у звітності інформації про виплати працівникам

Вимоги	МСБО 19 «Виплати працівникам»	МСФЗ для МСП (розділ 28 «Виплати працівникам»)
Класифікація винагород працівникам	Визначено п'ять груп виплат, що відрізняються правилами визнання, оцінки та відображення у звітності	
Визнання і методи оцінки	Короткострокові виплати слід визначати за недисконтованою сумою, довгострокові – за дисконтованою. Для визначення поточної вартості зобов'язань щодо програм пенсійного забезпечення застосовується метод актуарної оцінки	
Компенсаційні виплати інструментами власного капіталу	МСФЗ 2 «Платіж на основі акцій»	Розділ 26 «Платіж на основі акцій»
Вимоги до розкриття інформації у фінансовій звітності	МСБО 1 «Подання фінансової звітності» МСБО 24 «Розкриття інформації щодо пов'язаних сторін»	Розділ 3 «Подання фінансових звітів» Розділ 33 «Розкриття інформації щодо зв'язаних сторін»

Джерело: сформовано на основі [6; 12]

Структура та характеристика виплат працівникам, що передбачені МСБО 19, наведено на рис. 1.

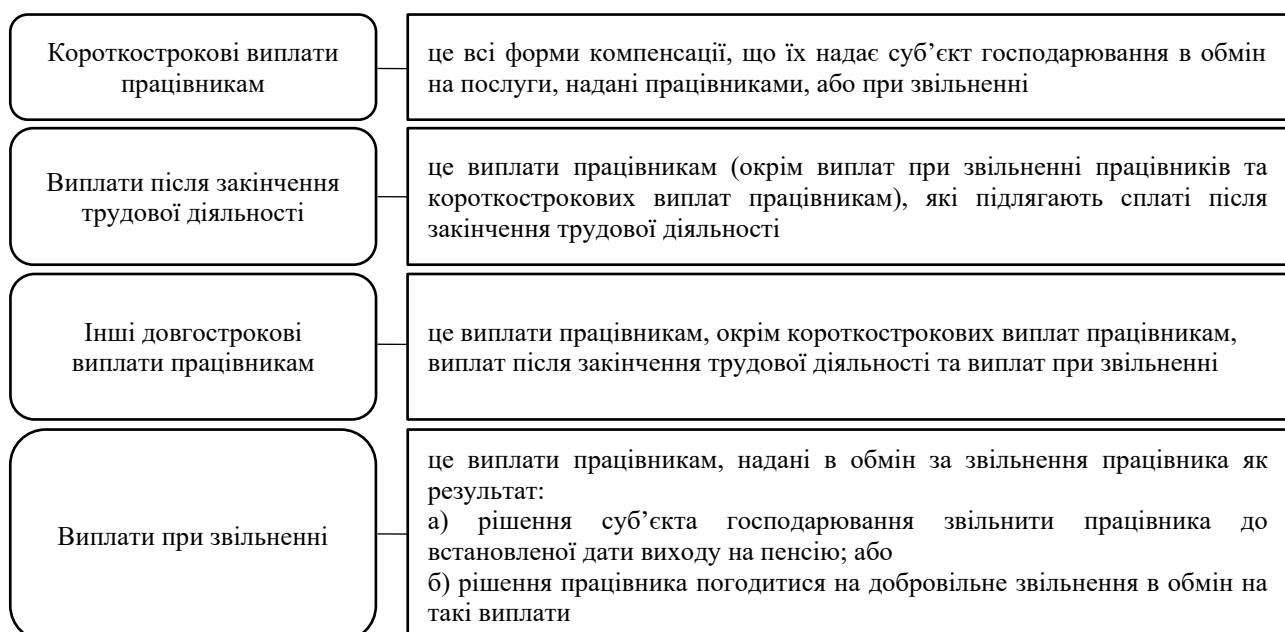


Рис. 1. Структура та характеристика виплат працівникам, передбачені МСБО 19

Джерело: [12]

Розглянемо особливості обліку виплат працівникам за МСФЗ. *Короткострокові виплати працівникам.* Відповідно до п. 11 МСБО 19, якщо працівник надав послуги суб'єктові господарювання протягом облікового періоду, то недисконтовану суму короткострокових виплат працівникам, очікуваних до сплати в обмін на ці послуги, суб'єктові господарювання слід визнавати за правилами, що наведені у табл. 3.

Таблиця 3

**Оцінка короткострокових виплат працівникам**

№ з/п	Елемент фінансової звітності	Оцінка
1	2	3
1	Зобов'язання (нараховані витрати)	Недисконтована сума після вирахування будь-якої вже сплаченої суми
2	Актив (сплачені авансом витрати)	Перевищення вже сплаченої суми над недисконтованою сумою виплат
3	Витрати, якщо інший МСБО не вимагає або не дозволяє включення виплат у собівартість	Недисконтована сума

Джерело: сформовано на основі [12]

*Виплати після закінчення трудової діяльності.* Відповідно до п. 26 МСБО 19 виплати після закінчення трудової діяльності включають такі статті як:

а) виплати, пов'язані із пенсією;

б) інші виплати після закінчення трудової діяльності (наприклад, страхування життя після закінчення трудової діяльності та медичне обслуговування після закінчення трудової діяльності).

Класифікацію програм виплат після закінчення трудової діяльності наведено на рис. 2.

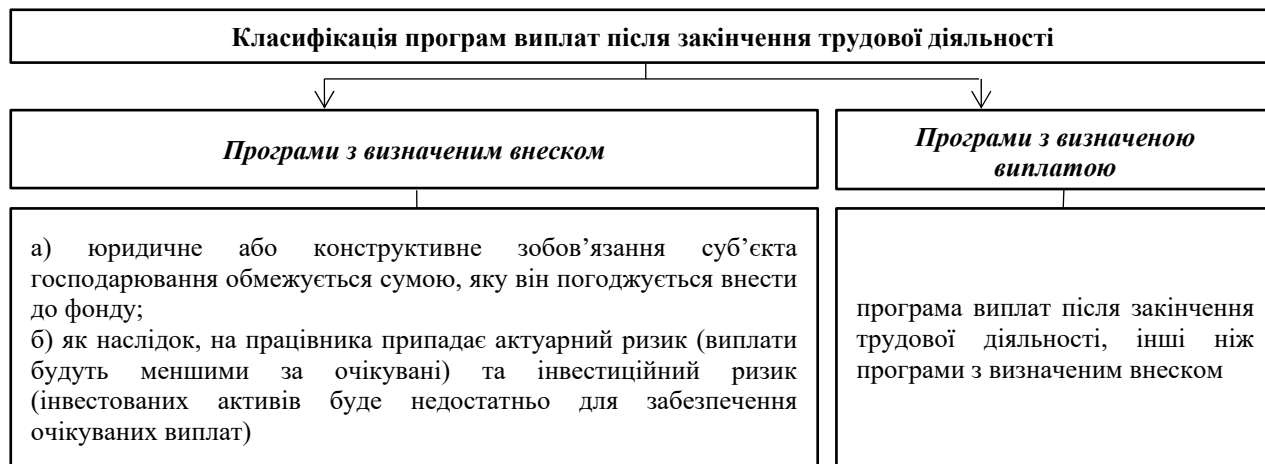


Рис. 2. Класифікація програм виплат після закінчення трудової діяльності

Джерело: сформовано на основі [12]

Облік програм з визначеною виплатою здійснюється відповідно до вимог міжнародних стандартів бухгалтерського обліку, зокрема:

1. Визначення суми виплат, зароблених працівниками в обмін на надані ними послуги.
2. Дисконтування визначеної суми виплат.
3. Визначення справедливої вартості програми.

4. Визначення загальної суми актуарних прибутків і збитків та суми тих актуарних прибутків та збитків, які слід визначити.

5. Визначення кінцевої вартості раніше наданих послуг, якщо програму впроваджують або змінюють.

6. Розрахунок чистого підсумку.

Порядок відображення в обліку програм з визначеною виплатою наведено у табл. 4.

Також уваги заслуговують питання щодо методичних підходів до обліку винагород після закінчення трудової діяльності, які виникають у компанії перед її працівниками. Пов'язано це з тим, що при складанні планів винагород (угод, відповідно до яких організація виплачує винагороди) і оцінці зобов'язань і витрат компанії потрібно здійснювати актуарні припущення, а, отже, існує ймовірність отримання актуарних прибутків або збитків.

Таблиця 4

#### Облік програм з визначеною виплатою в системі рахунків

Операція	Тип програми		
	фінансова	частково фінансова	нефінансова
1	2	3	4
Визнання витрат на виплати після завершення трудової діяльності	Дебет «Витрати на виплати після завершення трудової діяльності» Кредит «Грошові кошти»	Дебет «Витрати на виплати після завершення трудової діяльності» Кредит «Грошові кошти» Кредит «Зобов'язання щодо пенсійних виплат»	Дебет «Витрати на виплати після завершення трудової діяльності» Кредит «Зобов'язання за програмами з визначеним внеском»
Здійснення виплат працівникам: пенсії, інші виплати		Дебет «Зобов'язання щодо пенсійних виплат» Кредит «Грошові кошти»	Дебет «Зобов'язання за програмами з визначеним внеском» Кредит «Грошові кошти»

Джерело: сформовано на основі [8; 12]

Виплати працівникам можуть також надаватися безпосередньо працівникам, або їхнім дружинам, чоловікам, дітям чи іншим утриманцям або іншим особам (наприклад, страховим компаніям), а також можуть набувати виплати у грошовій формі або у вигляді товарів чи послуг.

Відповідно до міжнародних стандартів у якості короткострокових виплат працівникам застосовуються як грошові пільги, так і можливість участі у прибутках підприємства. Варто зазначити, що такий підхід застосовується лише на деяких вітчизняних підприємствах з іноземним капіталом.

Виплати по закінченню терміну трудової діяльності оформляються у вигляді надбавок до пенсій за допомогою відповідних вказівок у трудових договорах: або організація перераховує внески до недержавних пенсійних фондів, або організація самостійно здійснює зазначені доплати.

Незалежно від виду пенсійної програми в бухгалтерському обліку витрати будуть визнаватися тільки в момент нарахування відповідних внесків і залежно від виду пенсійної програми жодних коригувань фінансової звітності до цього моменту не проводиться.

Відповідно до положень МСБО 19 «Виплати працівникам», облік планів зі встановленими виплатами здійснюється у такому порядку:

за допомогою методу актуарних розрахунків здійснюється оцінка суми виплат, що підприємство має виплатити робітникам у поточному та попередньому періодах. Для цього підприємство здійснює оцінки демографічних показників (коефіцієнти плинності кадрів тощо) та фінансового потенціалу підприємства (можливість збільшення розміру заробітної плати та витрат на медичне обслуговування);

підприємство визначає дисконтовану вартість зобов'язань за пенсійним планом зі встановленими виплатами та вартість поточних послуг у процесі дисконтування виплат працівникам, використовуючи метод прогнозованої умовної одиниці;

визначає справедливую вартість активів програми;

визначає загальну суму актуарних доходів і витрат;  
при введенні в дію або зміні плану визначити підсумкову вартість минулих послуг;  
при секвестр (значній зміні в пенсійному плані) або виконанні зобов'язань за планом визначити підсумковий прибуток або збиток [12].

До інших довгострокових виплат працівникам належать: довгострокова оплачувана відсутність на роботі, така як відпустка за вислугу років або оплачувана академічна відпустка; виплати з нагоди ювілеїв або інші виплати за вислугу років; виплати у зв'язку з тривалою непрацездатністю; виплати частки прибутку та премій; відстрочена грошова винагорода.

*Виплати при звільненні.* З метою визнання зобов'язання та витрат на виплати при звільненні підприємство керується тим, яка з подій сталася раніше:

а) коли суб'єкт господарювання більше не може скасувати пропозицію таких виплат;  
б) коли суб'єкт господарювання визнає вартість реструктуризації, яка належить до сфери застосування МСБО 37 та передбачає здійснення виплат при звільненні [12].

Підприємство здійснює оцінку виплат при звільненні при первісному визнанні, а також здійснює оцінку та визнання подальших змін відповідно до характеру виплат працівникові. Це означає, що якщо виплати при звільненні є підвищенням виплат при звільненні після завершення трудової діяльності, то суб'єкт господарювання застосовує вимоги щодо виплат після завершення трудової діяльності. В іншому випадку:

а) якщо підприємство повністю розрахується із працівником при звільненні протягом дванадцяти місяців після закінчення річного звітного періоду, то такі виплати підприємство може обліковувати за правилами обліку короткострокових виплат працівникам;

б) якщо для повного розрахунку із працівником при звільненні підприємству знадобиться більше, ніж дванадцять місяців після закінчення річного звітного періоду, то такі виплати підприємство може обліковувати за правилами довгострокових виплат працівникам [12].

**Висновки.** Міжнародні стандарти фінансової звітності розроблені з метою підготовки та надання достовірної інформації керівництву підприємства та є основою інформаційного забезпечення у прийнятті ефективних управлінських рішень. Особливої актуальності набуває необхідність удосконалення методичних підходів до обліку операцій з виплат працівникам, зокрема, як показує дослідження, щодо пенсійних виплат. Для того, щоб зацікавлені сторони повністю розуміли інвестиційну стратегію базової пенсійної схеми, це вимагає розкриття інформації понад зазначені у фінансовій звітності цифри. Компанії, в кінцевому підсумку, можуть прийняти рішення про страхування пенсійних зобов'язань, щоб усунути нестабільність звітності за МСБО 19, що матиме середньо- та довгострокові наслідки для пенсійної галузі в цілому. Це зумовлює необхідність у проведенні досліджень щодо реформування підходів, що зазначені у МСБО 19 «Виплати працівникам».

### Список використаних джерел

1. Шосте загальнонаціональне опитування: адаптація українців до умов війни. 19 березня 2022 р. URL: [https://ratinggroup.ua/files/ratinggroup/reg\\_files/rg\\_ua\\_1000\\_ua\\_032022\\_v\\_\\_press.pdf](https://ratinggroup.ua/files/ratinggroup/reg_files/rg_ua_1000_ua_032022_v__press.pdf)
2. Філатов В. Як зміниться праці в Україні через війну. Які професії будуть найбільш затребувані в Україні після війни і які сфери найактивніше розвиватимуться? URL: <https://www.epravda.com.ua/columns/2022/04/1/685047/>
3. Kuzub, M., Zadniproviskyi, O., Romashko, O., Avhustova, O., Shushakova, I. Comparative analysis of Ukrainian and European accounting standards. *Scientific Horizons*. 2020. 25(1), 96-103
4. Шушакова І.К., Зябченкова Г.В., Кузуб М.В. Концепції зближення систем бухгалтерського обліку та фінансового звітування. *Економіка та суспільство*. 2021. No 30.

URL: <https://economyandsociety.in.ua/index.php/journal/article/view/610> DOI: 10.32782/2524-0072/2021-30-9

5. Kostyuchenko V., Kovalova A. Adoption of IFRS for SME in Ukraine. *Journal of Economics and Economic Education Research*. 2020. Vol. 21, Issue 6. URL: <https://www.abacademies.org/journals/month-december-year-2020-vol-21-issue-6-journal-jeeer-past-issue.html>

6. Сопко В.В., Ромашко О.М. Розкриття окремої облікової інформації за US GAAP та МСФЗ. Сучасні виклики та тенденції розвитку обліку, оподаткування, аудиту і звітності в Україні й світі: колективна монографія. Житомир: ПП «Рута», 2020. 342 с.

7. Семенова С.М, Денисюк Н.М. Удосконалення обліку оплати праці на підприємстві. *Збірник наукових праць Державного університету інфраструктури та технологій. Серія «Економіка і управління»*. Вип. 41 (1). К.: ДУІТ, 2018. С.205-2013

8. Миславська Н. А. Проблеми впровадження МБС (IAS) 19 «Виплати працівникам». *Реформування звітності*. 2010. № 142. С. 2–6

9. Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16.07.1999 № 996-XIV. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/996-14>

10. Кодекс законів про працю від 10.12.1971 №322-VIII. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/322-08#Text>

11. Міжнародний стандарт фінансової звітності 2 «Платіж на основі акцій». URL: [https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929\\_005#Text](https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_005#Text)

12. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 19 «Виплати працівникам». URL: [https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929\\_021#Text](https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_021#Text)

13. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 24 «Розкриття інформації про зв'язані сторони». URL: [https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929\\_043#Text](https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_043#Text)

14. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 1 «Подання фінансової звітності». URL: [https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929\\_013#Text](https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_013#Text)

15. Міжнародний стандарт фінансової звітності для малих та середніх підприємств (МСФЗ для МСП). URL: [https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929\\_063#Text](https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_063#Text)

Робота виконана під науковим керівництвом д-ра екон. наук,  
професора КОСТЮЧЕНКО В.М.

## **ПРОБЛЕМНІ ПИТАННЯ ОБЛІКУ ТА ОПОДАТКУВАННЯ РОЗРАХУНКІВ ЗА ВИПЛАТАМИ ПРАЦІВНИКАМ**

**КОЛОМІЄЦЬ Т., 2 курс ФФО ДТЕУ,  
спеціальність «Облік і оподаткування»,  
освітня програма «Облік і податковий консалтинг»**

*В статті проаналізовано проблематику обліку та оподаткування розрахунків за виплатами працівникам на підприємстві. Обґрунтовано проблемні питання обліку та оподаткування виплат працівникам, а також запропоновано шляхи вирішення таких проблем.*

*In the article the problems of accounting and taxation of payments to employees at the enterprise are analyzed. The problematic issues of accounting and taxation of employee payments are substantiated, and ways to solve such problems are proposed.*



Актуальність обраної теми полягає в тому, що оплата праці є важливим аспектом у формуванні ринкової економіки. На підприємствах облік розрахунків за виплатами працівникам здійснюється згідно чинного законодавства України. Для того, щоб відповідати правилам та нормам, що встановлені законодавством, облік розрахунків за виплатами працівникам потребує достовірного відображення інформації у робочій документації та звітності підприємства.

Метою статті є висвітлення проблем обліку розрахунків за виплатами працівниками та вдосконалення таких проблем.

Об'єктом дослідження є безпосередньо виплати працівникам.

Питання удосконалення обліку розрахунків за виплатами працівникам досліджували у своїх наукових роботах Матюха М.М. та Бех А.М. [2], Подмешальська Ю.В. та Панченко А.М. [6], Гречанівська В.С. [1] та інші.

**Викладення основного матеріалу.** У сучасних умовах проблеми виплат працівникам є досить актуальними. Розрахунок виплат працівникам, їх нарахування, утримання податків – відповідальна робота, яку необхідно виконувати в короткий термін між поданням інформації про виплати та безпосередніми виплатами працівникам. Облік розрахунків за виплатами працівникам є однією з найскладніших та найважливіших ділянок в системі бухгалтерського обліку підприємств. Організація обліку оплати праці на підприємстві завжди має мотивуючий характер. Оскільки ефективність роботи підприємства залежить від ефективності роботи його працівників, то зацікавленість працівників в безперервній та продуктивній роботі цього підприємства має бути максимальною. А для досягнення такої мети необхідно постійно удосконалювати систему обліку розрахунків за виплатами працівникам. В правильності та доцільності обліку розрахунків за виплатами працівникам зацікавлені декілька сторін: працівники, власники, податкові органи, профспілки. Для того, щоб розрахунки були максимально точні і для того, щоб у сторін не виникало конфліктів на рахунок правильності нарахування даних виплат, необхідно визначити проблематику питань обліку, нарахування та оподаткування виплат працівникам на підприємстві. На сьогодні існує нагальна потреба у виявленні та вирішенні проблем, що пов'язані з обліком розрахунків за виплатами працівникам. У зв'язку з тим, що економіка країни не є досить стабільною, а також у зв'язку з постійними змінами законодавства питання обліку виплат потребують постійних і своєчасних уточнень та виправлень.

Дослідженням питання оплати праці займаються безліч науковців. В своїх роботах вони висвітлюють економічну сутність виплат, їх класифікацію, методика нарахування, оподаткування та виплату грошових коштів. Також важливе місце в роботах науковців займає питання удосконалення обліку розрахунків за виплатами працівникам. Ними було виявлено деякі проблеми цієї ділянки обліку та шляхи вирішення таких проблем.

У таблиці 1 наведені деякі проблемні питання щодо обліку розрахунків за виплатами працівникам.

*Таблиця 1*

### **Проблемні питання обліку розрахунків за виплатами працівникам**

Автор	Назва роботи	Визначена проблема
Ю.В. Подмешальська, А.М. Панченко [2]	Удосконалення організації обліку заробітної плати	Суб'єкти господарювання під час здійснення своєї діяльності спираються на більш традиційні форми оплати праці, хоча сучасні реалії вимагають постійного перегляду системи оплати праці
В.С. Гречанівська, Д.П. Солтисюк [1]	Шляхи вдосконалення розрахунків за виплатами працівникам	Недоцільність використання рахунку 66 «Розрахунки за виплатами працівникам» для усіх видів рахунків
М.М. Матюха, А.М. Бех [1]	Удосконалення організації обліку розрахунків за виплатами працівникам	Постійні зміни законодавства спричиняють збільшення штрафів за порушення таких вимог у зв'язку з тим, що підприємства не завжди вчасно можуть відреагувати на законодавчі зміни

Автор	Назва роботи	Визначена проблема
Т.О. Меліхова, Н.С. Чакалова, Є.Є. Іващенко [3]	Удосконалення внутрішнього контролю розрахунків за виплатами працівникам для підвищення якості формування інформації в обліку	Недостатній внутрішній контроль за здійсненням виплат.

*Джерело: власна розробка*

Так за думкою Ю.В. Подмешальської та А.М. Панченко сучасні вимоги змушують підприємства розглядати не лише вітчизняну систему оплати праці, а й використовувати міжнародний досвід. Автор вважає, що «...на міжнародному рівні системи оплати праці більш орієнтовані на мотивацію працівників ніж традиційні системи оплати праці в Україні» [6]. Перевагою такої системи є те, що вона є простішою, ніж в Україні, а також, що за використанням такої системи стимулююча функція заробітної плати значно підвищується. Використання досвіду інших країн допоможе керівникам організувати роботу на підприємствах більш ефективно за рахунок більшого стимулювання праці. При укладанні трудового договору частіше всього сума заробітної плати є найбільш цікавим та єдиним показником. В той час, як у світовій практиці при прийомі працівникам беруться до уваги як поточні виплати, так і виплати у перспективі, що зможе запропонувати роботодавець працівнику. То ж в умовах глобальної світової інтеграції потрібно розширювати перелік виплат працівникам. Розширення переліку необхідне безпосередньо для НП(С)БО 26 в розрізі виплат, що не є характерними для вітчизняних роботодавців. Такі зміни можуть зменшити вже існуючий відтік кадрів, а також зацікавити нових працівників.

Слід також згадати про прості системи оплати праці, такі як погодинна і відрядна. Дані системи передбачають виплату заробітної плати залежно від відпрацьованого часу та від кількості виготовленої продукції відповідно. Дані системи мають як свої переваги, так і недоліки. У таблиці 2 наведені такі дані.

*Таблиця 2*

#### **Прості системи оплати праці: переваги та недоліки**

Системи оплати праці	Переваги	Недоліки
Погодинна	зручна у використанні для більшості підприємств, зокрема для торгівельних, компаній зі сфери послуг. Тобто для працівників, що займаються адміністративною роботою	така система оплати праці не стимулює працівників до збільшення ефективності своєї роботи
Відрядна	зручна у використанні для виробничих підприємств, зокрема для працівників, які займаються безпосередньо виробництвом чи сільським господарством.	якщо працівники будуть намагатися виконати відповідну норму роботи за потрібний час, або ж виконати над норму, то якість продукції може знизитися.

*Джерело: власна розробка*

Тобто у випадку, якщо підприємство не хоче використовувати міжнародний досвід, роботодавцям слід уважно обирати систему оплати праці, враховуючи сферу діяльності. У випадку вибору погодинної оплати праці роботодавцям слід звернути велику увагу на відсутність достатнього мотивуючого характеру. У такому випадку система заохочень, не враховуючи заробітну плату, має бути досить широкою для найбільшої зацікавленості. А у випадку вибору відрядної системи оплати праці слід звертати увагу на чітке встановлення норм виробітку, а також слідкувати за якістю виготовленого продукту.

Згідно законодавства України синтетичний облік розрахунків за виплатами працівникам ведеться на рахунку 66 «Розрахунки за виплатами працівникам», а також на субрахунках 661 «Розрахунки за заробітною платою», 662 «Розрахунки з депонентами», 663 «Розрахунки за іншими виплатами». Аналітичний облік кожного виду виплат ведеться

безпосередньо за кожним працівником окремо. На думку В.С. Гречанівської та Д.П. Солтисюк така система не є доцільною. Автори зазначають, що «...часто використовуваним рахунком для обліку розрахунків з працівниками є рахунок 66 «Розрахунки за виплатами працівникам» із його субрахунків викликає декілька дискусійних питань, зокрема щодо доцільності використання рахунку 661 «Розрахунки за заробітною платою» під час виплати авансів працівникам, оскільки внаслідок такої операції утворюється дебіторська заборгованість підприємства, яка відображається в активі Балансу, та логічним було б її відображати на рахунку 377 «Розрахунки із іншими дебіторами» до дати нарахування заробітної плати...» [1]. Тобто, автор вважає, що внаслідок виплати авансів підприємство має перед працівником дебіторську заборгованість, і працівник стає дебітором. У такому випадку доцільніше використовувати рахунок 377 «Розрахунки із іншими дебіторами». В обліку рахунок 66 «Розрахунки за виплатами працівникам» використовується для обліку всіх видів виплат. І, незважаючи на велику кількість виплат, має лише три субрахунки. Для більшої зручності пропонується ввести в облік більше субрахунків. Наприклад, 661/1 «Розрахунки за окладами і тарифами», 661/2 «Премії», 661/3 «Виплати за невідпрацьований час» та інші. Кількість субрахунків та найменування доцільно залишити безпосередньо за підприємствами. Слід звернути увагу на 662 субрахунок «Розрахунки з депонентами». Даний рахунок призначений для узагальнення інформації про ту заробітну плату, що не була отримана в призначений строк з каси. У 2022 році заробітну плату та інші виплати працівникам виплачуються на картковий рахунок працівника, який відкривається безпосередньо підприємствами через зарплатний проект в банках. Отже, можна сказати, що на сьогодні субрахунок 662 не є актуальним.

Нормативно-правова база, зокрема законодавчі документи щодо бухгалтерського обліку, постійно змінюються, доопрацьовуються. Отже, бухгалтери підприємств мають вчасно реагувати на такі зміни та бути готовими вносити корективи в робочу документацію та звітність. М.М. Матюха, А.М. Бех вважають, що для полегшення роботи бухгалтерів в цьому питанні слід «...оптимізувати весь процес обліку шляхом автоматизації і використання новітнього програмного забезпечення конфігурації...» [2]. Використання програмного забезпечення допоможе зробити роботу бухгалтерів більш ефективною. Також робота зі спеціальним програмним забезпеченням дає змогу зменшити кількість помилок під час виконання розрахунків, а також суттєво зменшити час обробки інформації. Автоматизація процесу допомагає не лише вчасно помічати зміни в законодавстві, але і достовірно відображати інформацію щодо всіх операцій на підприємстві.

Основними стандартами, якими слід керуватися в дослідженні теми обліку розрахунків за виплатами працівникам є Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 26 «Виплати працівникам» та Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку 19 «Виплати працівникам». В документах розкривається інформація про виплати. Слід зазначити, що НП(С)БО 26 має більш теоретичний характер. В даному положенні мають місце лише трактування використовуваних термінів, також наводиться класифікація виплат. Слід звернути увагу на те, що у НП(С)БО 26 немає самого поняття «виплати працівникам», воно наведене у МСБО 19. МСБО 19 має схожу структуру, однак він має більше практичне значення, а також до деяких параграфів стандарт наводить ілюстративний приклад, що облегшує розуміння параграфа. Л.В. Мельянова вказує, що «...подальше зближення положень національних та міжнародних стандартів щодо виплат працівникам дозволить національним роботодавцям суттєво розширити перелік виплат, які вони зможуть пропонувати працівникам, з метою заохочення їх до більш продуктивної праці, уникнути відтоку кваліфікованих кадрів за межі країни, залучення закордонних фахівців до роботи на вітчизняних суб'єктів господарювання, підвищити довіру закордонних користувачів до облікової та звітної інформації про фінансовий стан суб'єкта господарювання.» [4]

І хоча автоматизація процесу значно полегшить роботу і зменшить кількість помилок бухгалтерів, але також слід брати до уваги і внутрішній контроль, зокрема за здійсненням виплат. Так Т.О. Меліхова, Н.С. Чакалова, Є.Є. Іващенко вважають, що «...для здійснення

внутрішнього контролю розрахунків за заробітною платою необхідно скласти план та програму. Завданнями проведення внутрішнього контролю розрахунків за виплатами працівникам є: перевірити порядок нарахування заробітної плати та інших виплат працівникам у розрізі аналітичного обліку окремих структурних підрозділів та окремих посад; перевірити правильність розрахунку та відображення в обліку єдиного соціального внеску, податку на доходи фізичних осіб та воєнного збору в розрізі зведеної та аналітичної інформації» [3].

Серед роботодавців досить часто можна зустріти таких, що певною мірою хочуть ухилитися від сплати податків. У такому випадку мають місце «тіньові» виплати або ж заробітна плата «в конверті». Така негативна практика, як виплата поза облікової заробітної плати триває досить довгий час. Підприємства хочуть зменшити податковий тягар і приймають на роботу працівників без оформлення трудового договору. При цьому, не оформлюючи працівника офіційно, роботодавець може не вказувати фіксовану ставку заробітної плати. Таку систему виплат використовують підприємства для того, щоб уникнути сплати податків до держави, адже сума виплати не обліковується на балансі підприємства, а, отже, сума податку також. З суми заробітної плати до держави сплачується 18% ПДФО, 1,5% військового збору та 22% ЄСВ. Отже, до держави в сумі надходить 41,5% в розрахунку на одного працівника. Згідно дослідницьких даних в 2021 році обсяг тіньової заробітної плати склав близько 500 млрд. грн. Тобто у 2021 році державний бюджет недоотримав близько 207,5 млрд. грн. податків. Мокринська та А. М. Горова вважають, що для боротьби з таким явищем необхідні «...комплексні заходи з боку держави на всіх рівнях управління та безпосереднє співробітництво із роботодавцями у даному напрямку. А для цього потрібні не лише перевірки підприємств та установ та штрафи, але й заходи заохочення...» [5]. Уряд України вніс пропозицію по запровадженню штрафів у разі виявлення виплати неофіційної заробітної плати. Визначена сума штрафу стягується за кожного неоформленого працівника.

Також одним із напрямків удосконалення системи ведення обліку розрахунків за виплатами працівникам є спрощення системи документообігу. Чухно К.В. пропонує такі варіанти:

- зменшити кількість документації шляхом впровадженню накопичувальних документів;
- розробити аналітичну відомість за виплатами персоналу;
- змодельовати відомість складу персоналу підприємства, де основними показниками є: середньоспискова чисельність; прийнято в штат; вибуло, з них: кількість за власним бажанням, за прогули, інші дисциплінарні порушення, по досягненню пенсійного віку; структура персоналу; коефіцієнт плинності кадрів; коефіцієнт обороту за прийомом; коефіцієнт обороту за вибуттям працівників; коефіцієнт відповідності кваліфікації працівника до складності робіт; рівень дисципліни працюючих [7].

Влаштуваючись на роботу та підписавши трудовий договір, працівник отримує частіше фіксовану ставку заробітної плати. Додатково до основної заробітної плати додаються премії та інші заохочення. У сучасних умовах роботодавцям надається свобода у виборі системи оплати праці, головне, щоб такі рішення відповідали законодавству України. Деякі підприємства, замінюючи радянську тарифну сітку, водять грейдерну систему оплати праці. Сутність такої системи полягає у коригуванні основної постійної заробітної плати, враховуючи цінність посади, вплив діяльності працівника на результати діяльності підприємства. Грейдерна система дає змогу встановити ринкову вартість посади, цінність самого працівника для компанії, а також допомагає планувати витрати на виплати працівникам. Однак, незважаючи на те, що така система показала свою ефективність в США, така система ще не набула поширення в Україні, тому більшість підприємств віддають перевагу тарифній сітці. Також для більшого стимулювання працівників пропонується встановлювати заробітну плату працівника при прийомі на роботу індивідуально і переглядати щорічно. А також пропонується ввести систему заохочень не лише за виконання плану, але й індивідуальні заохочення, спираючись на посадову інструкцію. Така система

оплати праці стимулює працівників краще виконувати свою роботу для підвищення рівня оплати власної праці, а також постійно вдосконалювати вже отримані знання та розвиватися для набуття нових. Також пропонуються окремі системи матеріального заохочення для окремих категорій працівників в залежності від виду діяльності та рівня важкості роботи чи умов праці.

Отже, можна зазначити, що попри постійне вдосконалення законодавства система обліку розрахунків за виплатами працівникам все ще потребує доопрацювання. Система працює майже безперебійно, однак вона має напрями для вдосконалення. В час глобальної автоматизації слід звернути особливу увагу на автоматизацію бухгалтерських процесів. Використання спеціалізованих програмних забезпечень дозволить значно облегшити роботу бухгалтерів, зменшити кількість помилок та зменшити час обробки інформації, що надходить до бухгалтерії щодо виплат. Аналітичний облік в частині обліку розрахунків за виплатами працівникам також потребує доопрацювання. Тому що чим більше конкретної розширеної інформації в здійсненні обліку оплати праці, тим менше помилок може зробити бухгалтер. Також підприємствам та податковим органам слід звернути велику уваги на наявність «тіньової» частини оплати праці. Заробітна плата «в конвертах» суттєво знижує надходження до бюджету за рахунок податків. Податкове навантаження на одного працівника складає 41,5 %. Тобто державний бюджету недоотримає податків на 41,5 % в розрахунку на одного працівника. Не слід забувати, що основною функцією заробітної плати та інших видів виплат є мотивуюча функція. Тобто для того, щоб ефективність роботи підприємства не зменшувалася з часом роботодавці постійно мають вдосконалювати систему оплати праці. Достатньо мотивуючи своїх працівників, підприємство може забезпечити себе постійними кадрами, зменшуючи їх плинність.

### Список використаних джерел

1. Гречанівська В.С. Шляхи вдосконалення розрахунків за виплатами працівникам./ В.С. Гречанівська, Д.П. Солтисюк. – К.: ВП НУБіП України «Ніжинський агротехнічний коледж», 2019. – С. 21-24
2. Матюха М. М. Удосконалення організації обліку розрахунків за виплатами працівникам / М. М. Матюха, А. М. Бех. // Міжнародний науковий журнал «Інтернаука». – 2020. – №15. – С. 25 – 28.
3. Меліхова Т. О. Удосконалення внутрішнього контролю розрахунків за виплатами працівникам для підвищення якості формування інформації в обліку [Електронний ресурс] / Т. О. Меліхова, Н. С. Чакалова, Є. Є. Іващенко // Економіка та держава. – 2019. – URL: [http://nbuv.gov.ua/UJRN/ecde\\_2019\\_3\\_19](http://nbuv.gov.ua/UJRN/ecde_2019_3_19).
4. Мельянкova Л.В. Виплати працівникам: вітчизняна та міжнародна практика обліку / Людмила Мельянкova // Регіональна економіка та управління. – 2019. – №26. – С. 24 – 26.
5. Мокринська З. В. Виплати працівникам «в конвертах»: чи є можливість виведення з тіні? / З. В. Мокринська, А. М. Горова. // Міжнародна науково-практична конференція «Розвиток економіки та бізнес-адміністрування: наукові течії та рішення». – 2021. – С. 230 – 231.
6. Подмешальська Ю. В. Удосконалення організації обліку заробітної плати / Ю. В. Подмешальська, А. М. Панченко. // Інвестицій: практика та досвід. – 2020. – №1. – С. 58 – 63.
7. Чухно К.В. Сучасний стан та шляхи вдосконалення обліку розрахунків з оплати праці./ К.В. Чухно, С.О. Олійник. – К. : НУБіП України, 2019. – С.119-120.

Робота виконана під науковим керівництвом д-ра екон. наук, професора БЕНЬКА М. М.

## ШЛЯХИ УДОСКОНАЛЕННЯ ОБЛІКУ ВЛАСНОГО КАПІТАЛУ ПАТ «НАСК» ОРАНТА»

**КОТ А., 2 курс ФФО ДТЕУ,  
спеціальність «Облік і оподаткування»,  
освітня програма «Облік і податковий консалтинг»**

*В статті проаналізовано особливості формування власного капіталу на підприємстві та як вдосконалюється при цьому робота підприємства. Запропоновано шляхи удосконалення власного капіталу на підприємстві.*

*In the article the features of forming of equity in the enterprise and how to improve the work of the enterprise. Ways to improve equity in the enterprise are proposed.*

Актуальність обраної теми полягає в тому, що власний капітал є базою для створення і функціонування підприємства. Удосконалення методики обліку власного капіталу повинно розпочинатися з таких етапів, по-перше з відокремлення класифікаційної ознаки; по-друге, з удосконалення аналітичного обліку; по-третє, з формування кореспонденції за запропонованими рахунками; по-четверте з розробки внутрішнього документу та змін у звітності, що ефективно вплине на фінансовий стан підприємства.

**Метою статті є** дослідження теоретико-методичних аспектів та розробка практичних рекомендацій щодо удосконалення обліку власного капіталу публічного акціонерного товариства.

Багато зарубіжних та вітчизняних вчених, такі як: Ф.Ф. Бабинець [7], С.Ф. Голов, В.М. Івахненко, К. Маркс [5], О.А. Нужна, Д. Рікардо [5], А. Сміт [4], В.Я. Соколов, та інші, вивчали і вивчають питання економічної сутності капіталу в цілому та власного капіталу

Перед тим як розглядати шляхи удосконалення власного капіталу необхідно ознайомитись з поняттям «капітал». Давньогрецький мислитель Аристотель був першим хто розглядав поняття «капітал» та ввів поняття «хремастика», що походить від слова 7 «хрема» і означає «майно», «володіння». Аристотель розумів хремастику як мистецтво наживати достаток, або діяльність, яка сформована для накопичення багатства, отримання прибутку [5, с.62].

Разом з тим, накопичення багатства він вважав зайвою діяльністю та називав процентні доходи сумнівною формою доходу, оскільки він вважав, що гроші призначені для обміну та не можуть продовжувати нові гроші. У своїй праці К. Маркс визначав капітал як зростаючу вартість у власності роботодавця, що проявляється у взаємодії засобів виробництва з живою працею [5, с.63-67].

Таким чином, в економіці практично всі мислителі визнають капітал як певне реальне майно, яке здатне створювати нові товари та приносити дохід власнику.

Інформація про стан і рух складових елементів власного капіталу узагальнюється в системі рахунків бухгалтерського обліку підприємства. Облік власного капіталу організується відповідно до Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», згідно якого власний капітал – це різниця між активами і зобов'язаннями підприємства [1].

Для обліку власного капіталу передбачені відповідні рахунки: 401 «Статутний капітал», 42 «Додатковий капітал», 43 «Резервний капітал», 44 «Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)», 45 «Вилучений капітал», 46 «Неоплачений капітал»[7].

За кредитом рахунків капіталу відображається збільшення відповідних його елементів, а за дебетом зменшення.

Необхідно зазначити, що 4 клас, а саме його деякі рахунки та субрахунки не мають значення самостійності та використовуються при визначенні елементів власного капіталу як

регулюючі, які відображаються у першому розділі пасиву Балансу (Звіту про фінансовий стан). Особливо суми, що входять до підсумку розділу 1 Власний капітал зареєстрованого оплаченого капіталу та нерозподіленого прибутку (непокритого збитку). Це рахунки: 45 «Вилучений капітал»; 46 «Неоплачений капітал»; 443 «Прибуток, використаний у звітному періоді».

Так, рахунки 45 «Вилучений капітал» та 46 «Неоплачений капітал» мають лише дебетовий залишок, який при визначенні розміру зареєстрованого оплаченого капіталу вираховується зі сум, що накопичені за кредитом рахунків 40 «Зареєстрований (пайовий) капітал» і 42 «Додатковий капітал».

На субрахунку 443 «Прибуток, використаний у звітному періоді» відображається розподіл прибутку між власниками (нарахування дивідендів), виплати за облігаціями, відрахування в резервний капітал та інше використання прибутку в поточному періоді. В кінці року цей субрахунок закривається на субрахунок 441 «Прибуток нерозподілений» або на дебет субрахунку 442 «Непокриті збитки» (при від'ємних результатах діяльності) [8].

У Балансі (Звіті про фінансовий стан) ПАТ «НАСК «ОРАНТА» сума непокритого збитку наводиться в дужках та вираховується при визначенні підсумку власного капіталу.

Щодо обліку власного капіталу на ПАТ «НАСК «ОРАНТА», то необхідно відмітити, що товариство не має нетипової кореспонденції, порядок реєстрації змін у власному капіталі здійснюється відповідно до чинного законодавства.

Відповідно до існуючої методик обліку за субрахунком 401 «Статутний капітал» формується інформація щодо загального сформованого капіталу, при цьому відсутня інформація щодо конкретної частки кожного засновника (власника).

Виходячи з цього, пропонується розкрити інформацію щодо національного та іноземного капіталу за допомогою відкриття до субрахунку 401 «Статутний капітал» рахунку 40 «Зареєстрований (пайовий) капітал» відповідної аналітики рахунків у розрізі табл.1.

Таблиця 1

**Фрагмент робочого плану рахунків внутрішньогосподарського обліку статутного капіталу для ПАТ «НАСК «ОРАНТА»**

Синтетичний рахунок		Субрахунки		Аналітичні рахунки				
Першого порядку		Другого порядку		Третього порядку		Четвертого порядку		П'ятого порядку
код	назва	код	назва	код	назва	код	назва	код
40	Зареєстрований (пайовий) капітал	401	Статутний капітал	4011	національний капітал	40111	юридичні особи	40111.01-40111.99
								за суб'єктами
						40112	фізичні особи	40112.01-40112.99
								за суб'єктами
		4012	іноземний капітал	40121	юридичні особи			40121.01-40121.99
								за суб'єктами
				40122	фізичні особи			40122.01-40122.99
								за суб'єктами

Джерело: [8]

Більшість авторів для наочності інформації на рахунках обліку пропонують відкриття певних аналітичних рахунків.

Так, Терещенко І.В. [9], пропонує введення таких аналітичних рахунків:

➤ до субрахунку 443 «Прибуток, використаний у звітному періоді»:

443.1 «Прибуток, використаний для виплати дивідендів»;

443.2 «Прибуток, використаний для поповнення зареєстрованого капіталу»;

443.3 «Прибуток, використаний для поповнення резервного капіталу»;

➤ до субрахунку 451 «Вилучені акції»:

451.1 «Акції, вилучені з метою анулювання»;

451.2 «Акції, вилучені з метою перепродажу»;

➤ до субрахунку 452 «Вилучені вклади та паї»:

452.1 «Частки, вилучені з метою анулювання»;

452.2 «Частки, вилучені з метою перепродажу».

Це сприятиме скороченню часу на збір інформації, що необхідна для заповнення відповідних статей Звіту про власний капітал.

Пропонується у робочому плані рахунків підприємства створити до рахунку 43 «Резервний капітал» субрахунки третього порядку на основі аналізу нормативного забезпечення:

431 «Резерв на покриття збитків»;

432 «Резерв на збільшення статутного капіталу»;

433 «Резерв на погашення заборгованості у разі ліквідації»;

434 «Інші напрями використання резерву, передбачені законодавством та засновницькими документами» (табл. 2).

Таблиця 2

**Фрагмент робочого плану рахунків внутрішньогосподарського обліку резервного капіталу для ПАТ «НАСК «ОРАНТА»**

Синтетичний рахунок		Субрахунок	
Код	Назва	Код	Назва
43	Резервний капітал	431	Резерв на покриття збитків.
		432	Резерв на збільшення статутного капіталу.
		433	Резерв на погашення заборгованості у разі ліквідації.
		434	Інші напрями використання резерву, передбачені законодавством та засновницькими документами.

Джерело: [8]

Запропоновані аналітичні рахунки дозволять ПАТ «НАСК «ОРАНТА» здійснювати контроль за здійсненими внесками до статутного капіталу кожного засновника.

Необхідно зазначити, що інформація про складові власного капіталу розкривається в усіх чинних формах фінансової звітності з різним ступенем деталізації [2]. Так, на ПАТ «НАСК «ОРАНТА», вона представлена у: формі № 1 «Баланс (Звіт про фінансовий стан)», формі № 2 «Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід)», формі № 4 «Звіт про власний капітал» та у формі № 5 «Примітки до фінансової звітності».

У Примітках до річної фінансової звітності відображена певна інформація про складові власного капіталу. В них усі підприємства розкривають інформацію про призначення та умови використання кожного елемента власного капіталу (крім зареєстрованого (пайового) капіталу). Так, ПАТ «НАСК «ОРАНТА» наводить у Примітках інформацію про:

1) загальну кількість та номінальну вартість акцій, на які передбачається здійснити передплату;

2) загальну кількість та номінальну вартість акцій, на які здійснено передплату, порівняно з передбаченими величинами;



- 3) загальну суму коштів, одержаних у ході передплати на акції;
- 4) акції у складі статутного капіталу за окремими типами і категоріями;
- 5) накопичену суму дивідендів, не сплачених за привілейованими акціями;
- 6) суму, включену (або не включену) до складу зобов'язань, коли дивіденди були передбачені, але формально не затверджені [10].

В Балансі підприємства власний капітал відображується у I розділі пасиву. Під час заповнення статей Балансу в них переносяться залишки рахунків 40–46 (табл.2).

Важливою цінністю для користувачів інформації має рядок 1420 «Нерозподілений прибуток (непокритий збиток)», адже цей показник показує результати діяльності підприємства. Необхідно у розділ I пасиву Балансу (Звіту про фінансовий стан) внести рядок 1421 «Нерозподілений прибуток (непокритий збиток) за період» для деталізації даних про суми нерозподіленого прибутку (збитку) звітного періоду та рядок 1420 перейменувати у «Накопичений нерозподілений прибуток (непокритий збиток)» Балансу (Звіту про фінансовий стан), що визначається як сума залишку нерозподіленого прибутку (непокритого збитку) на початок періоду та прибутку (непокритого збитку) отриманого впродовж звітного періоду [6, с.32].

У Звіті про фінансові результати інформування про власний капітал відображено у розділі II «Сукупний дохід» (табл. 3). Згідно з п. 3 р. I НП(С)БО 1 сукупний дохід – це зміни у власному капіталі протягом звітного періоду внаслідок господарських операцій та інших подій (за винятком змін капіталу за рахунок операцій із власниками [2]. При заповненні рядків розділу II Звіту про фінансові результати використовуються залишки рахунків 41,42.

Таблиця 3

### Інформація про власний капітал підприємства ПАТ «НАСК «ОРАНТА»

Баланс (Звіт про фінансовий стан)		Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід)	
Розділ I пасиву		Розділ II «Сукупний дохід»	
Назва статті	Код рядка	Назва статті	Код рядка
Зареєстрований капітал	1400	Дооцінка (уцінка) необоротних активів	2400
Капітал у дооцінках	1405	Дооцінка (уцінка) фінансових інструментів	2405
Додатковий капітал	1410	Накопичені курсові різниці	2410
Резервний капітал	1415	Частка іншого сукупного доходу асоційованих та спільних підприємств	2415
Нерозподілений прибуток(непокритий збиток)	1420	Інший сукупний дохід	2445
Неоплачений капітал	1425	Інший сукупний дохід до оподаткування	2450
Вилучений капітал	1430	Податок на прибуток, пов'язаний з іншим сукупним доходом	2455
		Інший сукупний дохід після оподаткування	2460
		Сукупний дохід (сума рядків 2350, 2355 та 2460)	2465

Джерело: авторська розробка на основі [2]

Удосконалення обліку власного капіталу зумовлено неточностями: кореспонденцій рахунків, методичних рекомендацій з бухгалтерського обліку пов'язаних з операціями формування статутного капіталу та нарахування дивідендів.

Основними шляхами удосконалення власного капіталу ПАТ «НАСК» ОРАНТА» є удосконалення:

- форм первинної документації;
- форм звітності;
- складових аналітичного та синтетичного обліку власного капіталу;

– вдосконалення методологічного забезпечення обліку капіталу;  
 – в наказі про облікову політику необхідно зазначити оптимальне співвідношення між статутним та резервним капіталом, порядок розподілу майна, пов'язаних із виходом учасників [6, с.30-34].

Виходячи з цього, пропонується ведення аналітичного обліку за рахунком 671 «Розрахунки за нарахованими дивідендами» (табл.4).

Вищенаведені пропозиції з методики забезпечують вдосконалення обліку власного капіталу в частині формування статутного капіталу та нарахування дивідендів.

Виходячи з класифікації власного капіталу в ПАТ «НАСК» ОРАНТА» необхідно вести зміни щодо обліку додаткового капіталу, який необхідно вести в розрізі додаткових внесків засновників, активів, які підлягають дооцінці, безоплатно одержаних та шляхів одержання таких активів тощо.

Таблиця 4

**Фрагмент робочого плану рахунків для аналітичного обліку дивідентів  
в ПАТ «НАСК» ОРАНТА»**

Синтетичний рахунок		Субрахунок	
Код	Назва	Код	Назва
671	Розрахунки за нарахованими дивідендами	6711	Розрахунки за нарахованими дивідендами резидентам
		6712	Розрахунки за нарахованими дивідендами нерезидентам

*Джерело: авторська розробка на основі [8]*

Аналітичний облік резервного капіталу ведеться за його видами, джерелами утворення й напрямками використання (використання коштів резервного капіталу на покриття збитків підприємства, інших незапланованих виплат підприємства).

Аналітичні розрізи до рахунка 44 «Нерозподілені прибутки (непокриті збитки) дозволяють визначити обороти фінансового результату звітного року як за джерелами його отримання, так за напрямками використання, а також окремими засновниками, що служить збереженню та примноженню майна власника [4, с.5].

Облікова політика підприємства встановлена внутрішнім розпорядчим документом, а саме Наказом «Про облікову політику» ПАТ «НАСК» ОРАНТА», зміст якого викладено у відповідності до Закону України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні» від 16.07.1999 року № 996- XIV в цілях дотримання єдиних методологічних принципів бухгалтерського обліку, складання і представлення у встановлені терміни фінансової звітності [1]. Слід відмітити, що негативним моментом є відсутність в Наказі «Про облікову політику в ПАТ «НАСК» ОРАНТА» суттєвих умов щодо ведення обліку власного капіталу на підприємстві.

За допомогою аналізу власного капіталу було визначено структуру власного капіталу ПАТ «НАСК» ОРАНТА», адже важливою частиною ефективного управління капіталом та структурою підприємства є системи його аналізу. Адже, складовими власного капіталу на підприємстві виступають статутний капітал та нерозподілений прибуток та основну частку займає нерозподілений прибуток, що свідчить про накопичення капіталу підприємством.

Дуже важливим моментом діяльності будь-якого підприємства є впровадження ефективної системи управління капіталом, яка в ПАТ «НАСК» ОРАНТА» відсутня.

Управління капіталом – це система принципів і методів розробки і реалізації управлінських рішень, пов'язаних з оптимальним його формуванням з різноманітних джерел, а також забезпеченням ефективного його використання у різних видах господарської діяльності підприємства.

Завдання ПАТ «НАСК» ОРАНТА» щодо управління капіталом:

- сформувати достатній обсяг капіталу, необхідного для економічного розвитку підприємства;

- оптимізувати сформований капітал за видами діяльності та напрямками використання;
- створити умови для досягнення найвищої доходності капіталу при запланованому рівні фінансового ризику;
- забезпечити мінімізацію фінансового ризику використання капіталу, при запланованому рівні його доходності;
- забезпечити фінансову рівновагу підприємства;
- забезпечити необхідний рівень фінансового контролю над підприємством з боку його засновників;
- забезпечити фінансовою гнучкістю підприємства;
- оптимізувати оборот капіталу;
- забезпечити своєчасного реінвестування капіталу [3, с.190-191] .

Отже, у статті удосконалено в робочому плані рахунків рахунок 671 «Розрахунки за нарахованими дивідендами», пропонується розкрити інформацію щодо національного та іноземного капіталу за допомогою відкриття до субрахунку 401 «Статутний капітал» рахунку 40 «Зареєстрований (пайовий) капітал». З метою деталізації даних про суми нерозподіленого прибутку (збитку) звітного періоду необхідно у розділ I пасиву Балансу (Звіту про фінансовий стан) внести рядок 1421 «Нерозподілений прибуток (непокритий збиток) за період». Запропоновано шляхи вдосконалення власного капіталу в ПАТ «НАСК» ОРАНТА» та внесення змін щодо обліку додаткового капіталу, який необхідно вести в розрізі додаткових внесків засновників, активів, що підлягають дооцінці, активів безоплатно одержаних, шляхів одержання таких активів тощо. Необхідною умовою виступає також в ПАТ «НАСК» ОРАНТА» впровадження ефективної системи управління капіталом та визначити в Наказі «Про облікову політику» суттєві умови щодо ведення обліку власного капіталу на підприємстві.

### Список використаної літератури

1. Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16 липня 1999 року № 996-XIV. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/996-14>
2. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності»: затв. Наказом Міністерства фінансів України від 07.02.2013 р. №73. Дата оновлення: 23.07.2019. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13> (дата звернення: 01.06.2020).
3. Райтер Н.І., Івасів О.С. Власний капітал як основа здійснення господарської діяльності підприємств. Бізнес-навігатор. 2018. Вип. 1 (2). С. 188–192.
4. Науковий вісник Ужгородського національного університету // Управління структурою капіталу підприємства // Беренда Н. І. – 2018 – 5 стр.
5. Югас Е.Ф. Економічна сутність та види капіталу підприємства / Е.Ф. Югас, О.І. Олексик // Науковий вісник ужгородського університету. -2016. – №2(43). С. 63-67.
6. Назаренко О. В. Організаційні аспекти формування, обліку та аудиту власного капіталу підприємств / О. В. Назаренко, Т. С. Чижова // Економічна наука. – 2019. – № 9. – С. 30–34.
7. Олександренко І. В. Управління власним капіталом підприємства. Луцький політехнічний університет / І. В. Олександренко // Економічний форум. 2016. Вип. 3. URL : [http://www.irbisnbuv.gov.ua/cgi-bin/irbis\\_nbuv/cgiirbis\\_/64.exe?C21COM=2&I21DBN=UJRN&P2](http://www.irbisnbuv.gov.ua/cgi-bin/irbis_nbuv/cgiirbis_/64.exe?C21COM=2&I21DBN=UJRN&P2)
8. Пилипенко О.І. Облік та аналіз власного капіталу: теорія і практика. URL: [www.irbis-nbuv.gov.ua/.../cgiirbis](http://www.irbis-nbuv.gov.ua/.../cgiirbis).
9. Терещенко І. В. Власний капітал підприємства: підручник. Київ: ЕКОБУД, 2016.

10. Чемчикаленко Р.А., Коваль Е.В. Особливості формування оптимальної структури капіталу підприємства. Глобальні та національні проблеми економіки. 2018. Вип. 22. С. 855–859. URL: <http://global-national.in.ua/issue-22-2018/30-vipusk-22-kviten-2018-r/4013-chemchikalenko-r-akoval-e-v-osoblivosti-formuvannya-optimalnoji-strukturi-kapitalu-pidpriemstva>

Робота виконана під науковим керівництвом канд. екон. наук, доцента АВГУСТОВОЇ О. О.

## УДОСКОНАЛЕННЯ ОБЛІКУ КРЕДИТОРСЬКОЇ ЗАБОРГОВАНOSTІ

**ОПАЛІНСЬКА А., 2 курс ФФО ДТЕУ,  
спеціальність «Облік і оподаткування»,  
освітня програма «Облік і податковий консалтинг»**

*У статті розглянуто теоретико-методичні положення обліку кредиторської заборгованості за формами виникнення та видами зобов'язань. Розкрито методіку відображення кредиторської заборгованості на рахунках бухгалтерського обліку та у фінансовій звітності. Обґрунтовано основні положення облікового забезпечення управління кредиторської заборгованості.*

*The article examines the theoretical and methodological provisions of accounting for accounts payable by forms of occurrence and types of obligations. The method of displaying accounts payable on accounting accounts and in financial statements is disclosed. The basic provisions of accounting support for accounts payable management are substantiated.*

**Актуальність дослідження.** Основою фінансово-господарської діяльності підприємства є розрахункові операції, внаслідок яких, з однієї сторони, виникає дебіторська, а з іншої – кредиторська заборгованість, що, в свою чергу негативно впливає на діяльність суб'єкта господарювання. Основною передумовою виникнення кредиторської заборгованості є несвоєчасне та неповне виконання суб'єктами своїх зобов'язань, тобто порушення домовленостей між сторонами, в першу чергу, щодо строків оплати та поставки товарів, робіт, послуг.

Проблема удосконалення обліку, контролю та аналізу поточної кредиторської заборгованості підприємства підтверджується збільшенням її частки у складі пасивів підприємств. Причиною цього можуть бути невиконання фінансових зобов'язань перед контрагентами й погіршення платоспроможності. Правильна організація обліку кредиторської заборгованості підприємства насамперед, має сприяти недопущенню прострочення термінів платежу і погіршення ділових відносин з кредиторами.

**Аналіз останніх досліджень.** Дослідженню питань обліку кредиторської заборгованості підприємства присвятили свої праці вітчизняні та зарубіжні науковці. Так, Р.П. Гончарук, С.В. Зеленко, Г.О. Крамаренко, О.Є. Чорна, В.С. Муковіз, Н.М. Ткаченко, Є.Ф. Томчук, В.В. Сопко, Попазова О.В., Чорненко О.Б., Цал-Цалко Ю.С. приділяють значну увагу теоретичним засадам обліку кредиторської заборгованості, зокрема питанню її тлумачення. Проте, враховуючи воєнний стан в Україні, продовження карантину та відповідні зміни в нормативному законодавстві – наразі є багато питань, які потребують вирішення, що в свою чергу, обґрунтовує актуальність теми дослідження та визначає його мету.

**Метою статті** є обґрунтування теоретико-методичних положень обліку кредиторської заборгованості в управлінні підприємством

**Результати дослідження.** Методологічні засади формування у бухгалтерському обліку інформації про кредиторську заборгованість та її розкриття у фінансовій звітності визначає НП(С)БО 11.

Кредиторська може бути **довгостроковою та поточною**.

Форми кредиторської заборгованості та їх характеристика наведено в табл.1.

Таблиця 1

### Форми кредиторської заборгованості

Форма кредиторської заборгованості	Визначення
комерційна	на основі договорів купівлі-продажу при постачанні товарів, робіт, послуг, надходженні попередньої оплати за них, коли одна сторона ще не розрахувалася перед іншою. При безготівкових розрахунках між суб'єктами господарювання завжди в однієї зі сторін процесу буде з'являтися борг, так як момент оплати та постачання розходяться в часі. Або отримали оплату, але ще не поставили товар, або поставили товар, але ще не отримали оплату. Єдине виключення – це готівкові розрахунки, особливо у роздрібній торгівлі з використанням РРО, тут уже кредиторка просто не може виникнути, так як момент постачання та оплати товару/послуги співпадають ;
на відносинах позики/кредиту	одна сторона може прокредитувати іншу, наприклад договори позики, кредиту, поворотної фінансової допомоги. При цьому кредиторська заборгованість може бути як процентна, так і безпроцентна. Як правило, перша – це кредити банків, а друга – поворотна фінансова допомога;
на основі забезпечення боргу цінними паперами	це за своєю суттю різновиди 2-х попередніх варіантів, коли розрахунок, наприклад, відбувся векселем. Вексель як борговий цінний папір посвідчує борг особи, яка його видала (емітувала). Це ж стосується й залучення коштів шляхом випуску облігацій;
на основі трудових відносин	щомісяця підприємство нараховує заробітну плату своїм працівникам і до її виплати існують зобов'язання перед ними;
на основі відносин з державою	за податками та зборами, що виникають в процесі діяльності підприємства. До специфічної форми кредиторки можна віднести відстрочені податкові зобов'язання у платників податку на прибуток.

Джерело: складено за [6].

У Міжнародному стандарті бухгалтерського обліку (МСБО) 37 «Забезпечення, умовні зобов'язання та умовні активи» наведені визначення різних видів зобов'язань, які зазначені в табл. 2.

Таблиця 2

### Види зобов'язань за МСБО (IAS) 37

Назва поняття	Визначення
Зобов'язання	існуюче зобов'язання суб'єкта господарювання, яке виникає в результаті минулих подій і погашення якої, за очікуванням, призведе до вибуття ресурсів суб'єкта господарювання, котрі втілюють у собі економічні вигоди;
Юридичне зобов'язання	зобов'язання, яке виникає внаслідок: а) контракту (внаслідок його явних чи неявних умов); б) законодавства; в) іншої дії закону;
Конструктивне зобов'язання	зобов'язання, яке є наслідком дій суб'єкта господарювання, коли: а) суб'єкт господарювання вказав іншим сторонам, що він візьме на себе певну відповідальність згідно з порядком, установленим його минулою практикою, опублікованими політиками чи достатньо конкретною поточною заявою; б) як наслідок, суб'єкт господарювання створив обґрунтоване очікування у інших сторін, що він виконає ці зобов'язання;
Умовне зобов'язання	а) можливе зобов'язання, яке виникає внаслідок минулих подій і існування якого

Назва поняття	Визначення
	підтвердиться лише після того, як відбудеться або не відбудеться одна чи кілька невизначених майбутніх подій, не повністю контрольованих суб'єктом господарювання, або б) існуюче зобов'язання, яке виникає внаслідок минулих подій, але не визнається, оскільки: - немає ймовірності, що вибуття ресурсів, котрі втілюють у собі економічні вигоди, буде необхідним для погашення зобов'язання, або - суму зобов'язання не можна оцінити достатньо достовірно;
Забезпечення	зобов'язання з невизначеним строком або сумою.

Джерело: розроблено на основі [7].

У табл. 2 наведено характеристику рахунків бухгалтерського обліку згідно «Інструкції про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій» [5].

В результаті взаємодії з постачальниками і підрядниками підприємства виникають зобов'язання внаслідок фактичного отримання підприємством матеріалів, товарів, робіт чи послуг, які слід оплатити в майбутньому.

Характеристика рахунків з обліку кредиторської заборгованості за розрахунками з постачальниками та підрядниками наведена в табл.3.

Таблиця 3

### Характеристика рахунків з обліку кредиторської заборгованості за розрахунками з постачальниками та підрядниками

Рахунок	Субрахунки	Облік		Аналітичний облік
		за Кт	за Дт	
63	631, 632, 633	Відображається заборгованість за одержані від постачальників та підрядників ТМЦ, прийняті роботи, послуги	Відображається погашення, списання заборгованості	Ведеться окремо за кожним постачальником та підрядником в розрізі кожного документа (рахунка) на сплату
37	371	Відображається погашення, списання заборгованості	Відображається виникнення дебіторської заборгованості перед постачальниками та підрядниками за виданими авансами	Ведеться за кожним дебітором, за видами заборгованості, термінами її виникнення й погашення

Джерело: складено автором за [5].

Для узагальнення інформації про розрахунки з постачальниками та підрядниками на підприємстві передбачено пасивний рахунок 63 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками».

До рахунку 63 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками» пропонується наступні субрахунки:

- 631 «Розрахунки з вітчизняними партнерами»;
  - 6311 «Розрахунки за товари»;
  - 6312 «Розрахунки за послуги»;
  - 6313 «Розрахунки з підрядниками (субпідрядниками)»;
- 632 «Розрахунки з іноземними партнерами»;
- 634 «Розрахунки з постачальниками за бартерними операціями»;
- 635 «Розрахунки з постачальниками за взаємозаліками» [6].

За кредитом даного рахунку відображають заборгованість за одержані від постачальників та підрядників товарно-матеріальні цінності, прийняті роботи, послуги; за дебетом – її погашення, списання.

Записи за кредитом рахунка 63 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками» сум, що належать за товарно-матеріальні цінності, роботи та послуги здійснюють на підставі наданих постачальниками (підрядниками) і прийнятих до оплати розрахункових документів, а за невідфактурованими поставками – згідно із супровідними вантажними документами та приймальними актами. Надходження матеріальних цінностей повинно бути підтверджено відповідними прибутковими документами, підписаними матеріально-відповідальними особами, або їх відмітками чи (надписами чи штампом) на документах постачальника.

Методика відображення в обліку кредиторської заборгованості наведена в табл.4.

Таблиця 4

### Відображення в обліку кредиторської заборгованості

№	Господарська операція	Д-т	К-т
<b>Виникнення кредиторської заборгованості по розрахункам</b>			
1	Оприбуткували товари	281	631
2	Відобразили податковий кредит із ПДВ (до реєстрації податкової накладної постачальником)	6442	631
3	Постачальник зареєстрував податкову накладну з ПДВ	6411	6442
4	Отримали юридичні послуги від неплатника ПДВ	92	631
5	Списали адміністративні витрати на фінансовий результат операційної діяльності	791	92
<b>Виникнення товарно-кредиторської заборгованості</b>			
1	Отримали попередню оплату	311	681
2	Відобразили податкове зобов'язання з ПДВ за отриманою попередньою оплатою до реєстрації податкової накладної	6431	6432
3	Зареєстрували податкову накладну	6432	6411
<b>Отримання банківського кредиту</b>			
1	Отримали кредит строком 10 місяців	311	601
2	Нарахували відсотки по кредиту	952	684
3	Списали витрати за кредитом на результат фінансових операцій	792	952
<b>Розрахунок векселем</b>			
1	В рахунок оплати товарів видано вексель на 10 місяців	631	621
<b>Отримання поворотної фінансової допомоги</b>			
1	На поточний рахунок зарахували поворотну фінансову допомогу строком на 6 місяців	311	685
<b>Нарахування заборгованості з податків, зборів, обов'язкових платежів</b>			
1	Нарахували зобов'язання з податку на прибуток	981	6413
2	Нарахували єдиний податок	92	6414
3	Нарахували плату за землю	92	6415
4	Нарахували податок не нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки	92	6415
5	Нарахували ПДФО із заробітної плати	661	6412
6	Нарахували військовий збір із заробітної плати	661	642
7	Нарахували ЄСВ на зарплату адмінперсоналу	92	651
8	Списали адміністративні витрати на фінансовий результат операційної діяльності	791	92
<b>Нарахування штрафів, пені</b>			
1	Нарахували суму штрафу, пені за неналежне виконання договору купівлі-продажу	948	685
2	Нарахували штраф за невчасне подання декларації	948	642
3	Нарахували податкову пеню за несвоєчасну сплату податку	648	642
<b>Нарахування дивідендів</b>			
1	Нарахували дивіденди учасникам (юридичним особам) через розподіл прибутку	441	443
		443	671
2	Сплатили авансовий внесок із податку на прибуток	641	311
3	Сплатили дивіденди учасникам	671	311

№	Господарська операція	Д-т	К-т
<i>Курсові різниці за грошовою кредиторською заборгованістю</i>			
1	Отримали товари за імпортом	281	632
2	Відобразили на дату балансу дохід від курсової різниці	632	714
	Списали дохід від курсової різниці на фінансовий результат операційної діяльності	714	791
3	Відобразили на дату балансу збиток від курсової різниці	945	632
	Списали витрати від курсової різниці на фінансовий результат операційної діяльності	791	945

*Джерело: складено за [8].*

Щодо балансу, то тут кредиторська заборгованість традиційно займає 2 розділи, інформація по яким в залежності від виду форми балансу наведена в табл. 5.

*Таблиця 5*

### **Відображення кредиторської заборгованості у звітності підприємства**

Вид кредиторки	Розділи балансу		
	Звичайний баланс, форма (НП(С)БО 1)	Спрощена звітність	
		Баланс малого підприємства, форма 1-м (НП(С)БО 25)	Баланс мікропідприємства, форма 1-мс (НП(С)БО 25)
Довгострокова	Розділ II		
Поточна	Розділ III		

*Джерело: складено за [3].*

**Висновки.** В результаті проведеного дослідження було встановлено, що в процесі здійснення операцій з постачальниками та підрядниками може виникати як кредиторська заборгованість за товари, роботи, послуги, яка з облікової точки зору відноситься до поточних зобов'язань, так і дебіторська заборгованість за виданими авансами при перерахуванні передоплати постачальникам чи підрядникам. Якщо оплату за послуги чи роботи перераховано, але контрагент (постачальник або підрядник) ще не виконав свої зобов'язання виникає дебіторська заборгованість за виданими авансами. Правильне визначення сутності кредиторської або дебіторської заборгованості, їх оцінки дозволяє правильно відобразити операції в обліку та у фінансовій звітності підприємства з метою надання достовірної інформації користувачам.

Заборгованість виникає на підставі первинних документів, на підставі яких операції відображаються в обліку на рахунок 63 «Розрахунки з постачальниками й підрядниками», або як дебіторська заборгованість за виданими авансами, яка обліковується на субрахунок 371 «Розрахунки за виданими авансами».

Облік розрахунків з постачальниками є важливим елементом у системі бухгалтерського обліку на підприємстві, що потребує глибинного підходу до розробки положень облікової політики, що значно впливає на інформаційне забезпечення користувачів такої інформації.

### **Список використаних джерел**

1. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні: Закон України від 16.07.1999 № 996-XIV. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/996-14>
2. Подання фінансової звітності : Міжнародний стандарт фінансової звітності (IAS) 1. – URL :[http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/929\\_004](http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/929_004).



3. Національне Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності»: Наказ Міністерства фінансів України від 07.02.2013 № 73. URL: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13>

4. Національне Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 11 «Зобов'язання» «: Наказ Міністерства фінансів України від 31.01.2000 №20. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0085-00#Text>

5. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій: Наказ Міністерства фінансів України від 30.11.1999 № 291. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0893-99>

6. Ступницька Т. М. Кредиторська заборгованість підприємства: оцінка та механізми управління / Т. М. Ступницька, Т. Д. Маркова, І. М. Бамбуляк, Н. М. Кулік // Економіка харчової промисловості. – 2018. – Т. 10, Вип. 4. – с. 66-78. URL: [http://nbuv.gov.ua/UJRN/echp\\_2018\\_10\\_4\\_9](http://nbuv.gov.ua/UJRN/echp_2018_10_4_9)

7. МСБО 37 «Забезпечення, умовні зобов'язання та умовні активи» URL : [https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929\\_051#Text](https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_051#Text)

8. Онищенко В. Кредиторська заборгованість.: <https://www.golovbuh.com.ua/article/7585-kreditorska-zaborgovanst>

Робота виконана під науковим керівництвом д-ра екон. наук, професора ФОМІНОЇ О. В.

## **АКТУАЛЬНІСТЬ ПИТАННЯ ОБЛІКУ ТА ОПОДАТКУВАННЯ ПОДАТКУ НА ДОДАНУ ВАРТІСТЬ**

**ПАВЛУЦЬКА М., 2 курс ФФО ДТЕУ,  
спеціальність «Облік і оподаткування»,  
освітня програма «Облік і податковий консалтинг»**

*В статті проаналізовано теоретичні аспекти відображення інформації з податку на додану вартість у системі податкового та фінансового обліку. Досліджено особливості, та наведено механізм документування операцій з ПДВ. Проведено порівняльний аналіз документації з ПДВ.*

*The article analyses the theoretical aspects of value added tax information display in the tax and financial accounting system are considered. The features are studied and an example of the mechanism for documentation of VAT transactions is given. Comparative analysis of VAT documentation was carried out.*

Детально сутність, нормативне та законодавче обґрунтування обліку ПДВ розглянуто та досліджено в працях таких українських вчених: в О. Амош, В. Буряковський, В. Волканов, Д. Дяковський, Н. Ущипівська та інші.

У даний час непрямі податки мають вирішальний вплив у формуванні податкової політики держави та створення правових основ ринкової економіки. У їх складі податок на додану вартість. Бузумовно актуальність даної теми зумовлена тим, що податок на додану вартість є постійним джерелом коштів, що спрямовуються на формування Державного бюджету України. За останні роки його частка в доходній частині Державного бюджету стабільно зростає. Разом з цим, ПДВ є одним із основних податків з яким проводять незаконні операції. Проявом цього є ухилення від сплати, незаконне використання податкових знижок та пільг, відшкодуванні несправедливих сум податку з державного

бюджету. Також існує низка недоліків ПДВ. Серед них можна виокремити такі: складність механізму адміністрування, можливість ухилення від сплати податку, несвоєчасне бюджетне відшкодування, негативний вплив на високоспеціалізовані та наукомісткі виробництва.

Метою роботи є аналіз, дослідження та порівняння особливостей податкового та фінансового обліку податку на додану вартість.

Методологічною базою для обліку ПДВ виступає Податковий Кодекс України [2], постанови та накази Кабміну та розпорядження державних контролюючих органів. Слід зазначити, що даний основний документ має певні недоліки, що провокують розбіжності між податковим і фінансовим обліком, зокрема відмінності в питанні визнання моменту отримання зобов'язання з ПДВ в податковому обліку здійснюються за ПКУ, а для фінансового обліку актуальним є «правило першої події», подібні відмінності і є причинами формування різної податкової документації.

Малишко О. виділяє такі характерні риси податкового обліку ПДВ на сучасному етапі його розвитку:

- окремі правила виникнення й обліку податкового зобов'язання та податкового кредиту за правилом першої події або за касовим методом (для окремих операцій платника податку);
- окремий первинний документ, за яким оформлюють операції постачання товарів (робіт, послуг) – податкова накладна, розрахунок коригувань до податкової накладної (на внутрішні операції), митна декларація (на імпорт і експорт).
- окремі правила коригування (зменшення та відновлення) сум ПЗ та ПК – за окремим первинним документом (розрахунок коригувань до податкової накладної);
- окремий реєстр аналітичного обліку у формі Реєстру виданих та отриманих податкових накладних. [7].

Документальною підставою фінансового обліку слугують товарні документи – товарні накладні, акти виконаних робіт тощо. Їх виписують і застосовують незалежно від наявності (відсутності) податкових документів, адже не завжди підприємство може бути платником ПДВ. Зазначені документи можуть певною мірою дублювати показники податкових накладних, проте товарні документи не підміняють одні одних. В практиці постачальник виписує, як правило, комплект документів, який включає товарний документ (накладну, акт виконаних робіт) [6].

Основні відмінності фінансового обліку:

- фінансовий облік реєструє факти і господарські операції, які відбулися;
- фінансовий облік чітко регламентований за змістом і формами подання даних;
- в фінансовому обліку зосереджується увага на всьому підприємстві в цілому [6]

Розглядаючи методику обліку та звітності з ПДВ необхідно зазначити, що відповідно до чинного податкового законодавства України, в обліку та звітності з ПДВ вибраний найскладніший підхід щодо обліку податкових зобов'язань та податкового кредиту з ПДВ. Він полягає у поєднанні системного бухгалтерського обліку та несистемного податкового обліку шляхом визнання доходів одночасно двома способами (за першою з подій).

Аналізуючи розбіжності в фінансовому та податковому обліку ПДВ, необхідно згадати про особливості оформлення звітності, які пов'язані з різними механізмами документування, що схематично зображено на Рис. 1.

В практичній діяльності зустрічаються розбіжності оборотів як за дебетом так і за кредитом 641 субрахунку з даними, що є у I та II розділах Реєстру податкових накладних.

До основних причин, стосовно різниці оборотів по дебету, відносять :

- застосування «правила першої події» в податковому обліку;
- не відображення операцій з придбання продукції у постачальника на яку немає належно оформленої податкової документації.

Але в бухгалтерському обліку такі операції відображаються, адже, зазвичай, вони є документально підтвердженими товарними документами.

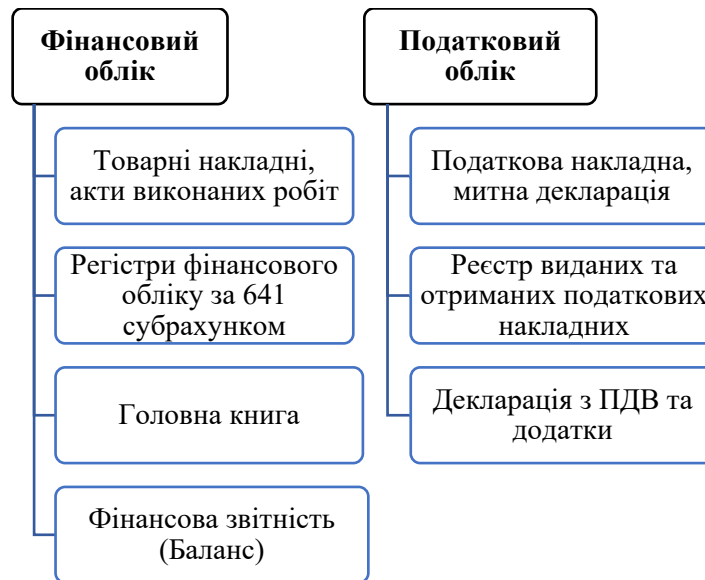


Рис. 1. Порядок документування операції з ПДВ

Джерело: складено автором на основі [7]

До основних причин, стосовно різниці оборотів за кредитом, відносять :

- застосування «правила першої поді» в податковому обліку;
- неоперативне проведення товарних накладних, невчасне відображення сум з зобов'язань з метою оптимізації податку у звітному періоді тощо.

Щоб забезпечити справедливе та достовірне відображення даних в реєстрах обліку, необхідно звіряти окремі позиції аналітичного обліку, що одночасно відображаються у фінансовому та податковому обліках. Значення даних позицій повинно збігатись одне з одним, проте є причини за яких можливо можуть виникнути різниці у фінансовій та податковій документації [3].

Оскільки однією з основних причин виникнення розбіжностей є документація, автором сформовано основні відмінності в оформленні податкових накладних у фінансовому та податковому обліках, що подано у табл.1 Фіксація подій у первинних документах фінансового та податкового обліку .

Таблиця 1

### Фіксація подій у первинних документах фінансового та податкового обліку

Операція, подія, що є підставою для податкової накладної	Фіксація події у первинних документах	
	Фінансового обліку	Податкового обліку
Податкову накладну заповнює особа, яка зареєстрована як платник податку в податковому органі та якій присвоєно індивідуальний податковий номер платника податку на додану вартість, у тому числі філії платника податку [4].	Ні	Так
Платники податку на додану вартість складають окремі податкові накладні за видами діяльності, що передбачають спеціальний режим оподаткування, та зазначають у порядкувому номері накладної після знака дробу перед номером філії чи структурного підрозділу код відповідної діяльності.	Ні	Так
Накладну виписують у день виникнення податкових зобов'язань продавця.	Не завжди	Так
Накладну виписують на суму коштів, що надійшли на поточний рахунок як попередня оплата (аванс).	Ні	Так

Операція, подія, що є підставою для податкової накладної	Фіксація події у первинних документах	
	Фінансового обліку	Податкового обліку
Податкова накладна є підставою для віднесення до податкового кредиту витрат зі сплати податку на додану вартість у покупця, зареєстрованого як платник податку..	Ні	Так
Накладну реєструють у Реєстрі виданих та отриманих податкових накладних.	Ні	Так
Накладну реєструють у Єдиному реєстрі податкових накладних	Ні	Так
Невірно заповнена накладна спричиняє штрафні санкції до юридичної особи.	Ні	Так
Для операцій, що оподатковуються або звільнені від оподаткування, складаються окремі податкові накладні.	Ні	Так
Сплачена (нарахована) сума податку на додану вартість у податковій накладній повинна відповідати сумі податкових зобов'язань з постачання товарів/послуг продавця у Реєстрі виданих та отриманих податкових накладних.	Ні	Так

*Джерело: складено автором на основі Податкового кодексу України [2]*

### **Висновки:**

На основі наведеної інформації можна зробити висновок, що для більшості операцій, характерних для податкового обліку, в бухгалтерському обліку документи відсутні. Даний факт виявляє деякі відмінності у принципах заповнення документації на первинному рівні обліку.

В рамках сучасності, для податкового обліку ПДВ є характерним застосування норм податкового законодавства та правил відмінних, що діють для бухгалтерського обліку («правило першої події», «касовий метод») [5].

Відмінності у підходах до оформлення та документування операцій у вигляді податкової накладної є доволі суттєвими і сильно відрізняються. Більшість специфічної податкової документації є відсутньою на в реєстрах та на рахунках фінансовому обліку. Таку групу операцій доцільно кваліфікувати як «податкові різниці з ПДВ». За характером вони є постійними.

### **Список використаних джерел**

1. Закон України про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні від 16.07.1999 № 996-XIV. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/996-14#Text>
2. Податковий кодекс України, (Відомості Верховної Ради України (ВВР), 2011, № 13-14, № 15-16, № 17, ст.112) № 2755-VI. URL: <http://zakonl.rada.gov.ua>.
3. Про внесення змін до Податкового кодексу України у зв'язку з проведенням адміністративної реформи: Закон України від 04.07.2013 № 404-VII. URL: <http://zakonl.rada.gov.ua>.
4. Про затвердження Змін до деяких нормативно-правових актів Міністерства фінансів України Мінфін України; Наказ від 23.02.2017 № 276. URL: <http://zakonl.rada.gov.ua>
5. Подолянчук О. А., Облікове забезпечення розрахунків з податку на додану вартість. Електронне наукове фахове видання «Ефективна економіка» – №2, 2020
6. Відомості фінансового обліку. – Режим доступу до ресурсу: [https://pidruchniki.com/11510409/pravo/osnovni\\_pryami\\_nepryami\\_podatki\\_opodatkuvannya\\_dodanoyi\\_vartosti](https://pidruchniki.com/11510409/pravo/osnovni_pryami_nepryami_podatki_opodatkuvannya_dodanoyi_vartosti)
7. Масіна Л.О, Гусев А.О.. Облік податку на додану вартість на підприємстві: поточний стан та шляхи реформування. Ринкова економіка: сучасна теорія і практика управління. Том 20. Вип. 2. 2021 С.169-180

8. Дубинська О.О., Костюченко О.О. Проблеми і напрями вдосконалення розрахунків із податку на додану вартість на підприємствах України. Науковий вісник Ужгородського національного університету. Серія: Міжнародні економічні відносини та світове господарство. 2019. Вип.24, Ч. 2. С. 5-8.

Робота виконана під науковим керівництвом д-ра екон. наук, професора БЕНЬКА М. М.

## **РОЗРАХУНКИ З ПОСТАЧАЛЬНИКАМИ ТА ПІДРЯДНИКАМИ: ОСНОВНІ СКЛАДОВІ ОРГАНІЗАЦІЇ ОБЛІКУ**

**СЛОБОДЯНИК А., 2 курс ФФО ДТЕУ,  
спеціальність «Облік і оподаткування»,  
освітня програма «Облік і податковий консалтинг»**

*У статті досліджено особливості організації обліку розрахунків з постачальниками та підрядниками. Розглянуто облікову політику, документообіг та інвентаризацію розрахунків, як основних складових організації обліку на підприємствах. Визначено основні напрями удосконалення організації обліку з постачальниками та підрядниками, а саме: створення робочого плану рахунків з аналітичними рахунками.*

*Ключові слова: організація обліку, постачальник, підрядник, облікова політика, документообіг.*

*Abstract. The article investigates the peculiarities of the organization of accounting for payments to suppliers and contractors. Accounting policy, document flow and inventory of calculations as the main components of the organization of accounting in enterprises are considered. The main directions of improving the organization of accounting with suppliers and contractors are identified, namely: the creation of a working plan of accounts with analytical accounts.*

*Key words: accounting organization, supplier, contractor, accounting policy, document flow.*

*Актуальність теми.* Обсяги поточних зобов'язань потребують особливого ретельного контролю з боку підприємства, оскільки вони мають чималий вплив на його платоспроможність, кредитоспроможність, фінансову стійкість та ліквідність на ринку. На підприємствах постає питання раціональної та ефективної організації обліку зобов'язань, зокрема перед постачальниками та підрядниками, оскільки якісне ведення обліку господарських операцій є тим самим важливим механізмом в системі господарських відносин, який сприяє прийняттю оперативних та результативних управлінських рішень для реалізації цілей господарської діяльності підприємства. Важливого значення набуває правильна організація обліку під час дії воєнного стану.

*Аналіз останніх досліджень чи публікацій.* Аналіз наукової літератури свідчить, що питання щодо бухгалтерського обліку розрахунків з постачальниками та підрядниками цікавило велику кількість вчених, серед яких Дяченко О. П., Коновалова К.Т., Кравченко В.І., Куцик П. О., Макарова А.С., Михайлова І. Д., Побережець О.В. та ін. Результати їх досліджень мають велике значення для розвитку обліку. Проте, питання обліку розрахунків з постачальниками і підрядниками залишаються актуальними для подальших досліджень на

сучасному етапі діяльності суб'єктів господарювання, враховуючи період дії воєнного стану в Україні.

*Метою статті є дослідження теоретичних положень з питань організації обліку розрахунків з постачальниками та підрядниками, а також визначення напрямів їх вдосконалення.*

*Завданнями статті є:*

- дослідити особливості організації обліку розрахунків з постачальниками та підрядниками;
- розглянути облікову політику, документообіг та інвентаризацію розрахунків, як складових організації обліку;
- визначити основні напрямки удосконалення організації обліку розрахунків з постачальниками та підрядниками.

*Результати досліджень.* В Україні в останні роки спостерігалось погіршення фінансового стану суб'єктів господарювання, що призвело до збільшення поточних зобов'язань. Зростання поточних зобов'язань та, зокрема, і кредиторської заборгованості постачальникам та підрядникам у їх складі за період 2013-2020 рр. продемонстровано на рис. 1.

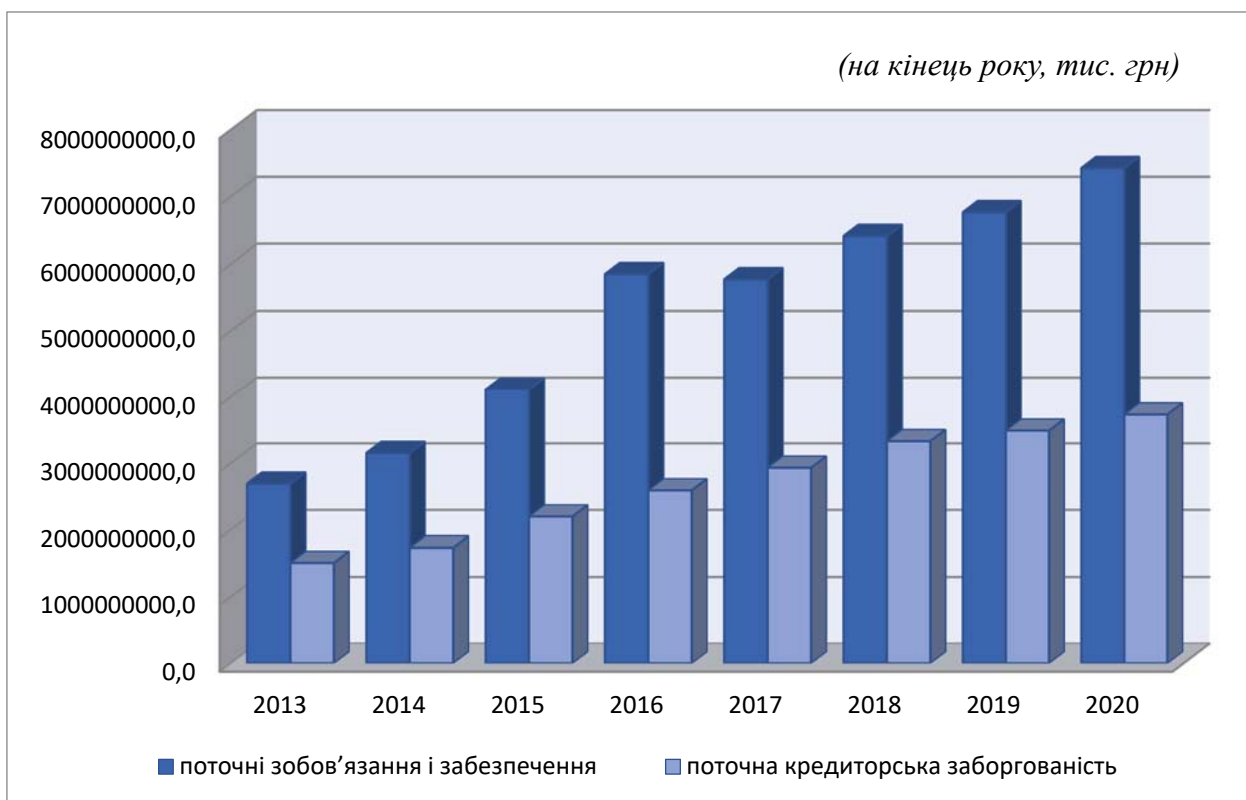


Рис. 1. Динаміка поточної кредиторської заборгованості та поточних зобов'язань і забезпечень на вітчизняних підприємствах

*Джерело: розроблено автором на основі [1]*

З рисунка видно, що обсяг поточної кредиторської заборгованості має велику частку у складі поточних зобов'язань, а саме у 2020 році вона склала 55,98%, що має найбільше значення із досліджених років. В структурі поточної кредиторської заборгованості найбільша частка припадає саме на заборгованість за товари, роботи та послуги. Наприклад, у 2019 році зазначена частка становила 67,3% [1].

У період дії воєнного стану тенденція зростання кредиторської заборгованості внаслідок об'єктивних причин буде зберігатися.

Серед причин зростання поточних боргів підприємства має місце несвоєчасне виконання зобов'язань. Причиною цього може бути, зокрема, і неналежна організація бухгалтерського обліку розрахунків з постачальниками та підрядниками. А чим коротші терміни погашення заборгованості, тим швидше відбувається кругообіг капіталу підприємства. Зразковим показником погашення вважається термін протягом 30 днів, оскільки це засвідчує, що кредиторська заборгованість після її виникнення погашається в межах одного місяця.

У разі раціональної та ефективної організації обліку забезпечується оперативний контроль за станом розрахунків, виконанням договірних зобов'язань, надається повна, правдива та неупереджена інформація, яка необхідна користувачам бухгалтерської звітності.

При організації обліку розрахунків з постачальниками та підрядниками варто приділити увагу таким напрямом:

- вибір постачальників і підрядників та розробка їх картотек. При доцільно обраному програмному забезпеченні робота із картотеками здійснюється легко та швидко, що неабияк допомагає при підготовці подальшого управлінського рішення;

- вибір форми розрахунків з постачальниками і підрядниками. Форма розрахунків обов'язково визначається у договорах, які укладаються між контрагентами, за згодою сторін. Підприємства мають право вільно обирати форму розрахунків, які можуть здійснюватися у готівковій або безготівковій формі. Для розрахунків із постачальниками та підрядниками можна застосовувати різні розрахунково-платіжні інструменти: платіжні доручення, платіжні вимоги-доручення, розрахункові чеки, акредитиви тощо.

- встановлення порядку первинного обліку розрахункових операцій та оперативного контролю за станом розрахунків з постачальниками та підрядниками;

- вибір методики та техніки ведення синтетичного та аналітичного обліку розрахунків з постачальниками та підрядниками.

Основою організації обліку з постачальниками та підрядниками є розробка ефективної облікової політики шляхом використання можливих прийомів і способів відображення фактів господарського життя.

Підкреслимо, що відповідно до Методичних рекомендацій щодо облікової політики підприємства, затверджених наказом Міністерства фінансів України 27.06.2013 № 635, розкриття методів обліку кредиторської заборгованості за товари, роботи, послуги не є обов'язковим елементом облікової політики підприємства, оскільки для обліку кредиторської заборгованості за товари, роботи, послуги не існує альтернативних методів. Проте, якщо згадати принцип обачності, згідно якого підприємству слід в бухгалтерському обліку застосовувати ті методи оцінки, які запобігатимуть заниженню оцінки зобов'язань. А отже, облік розрахунків з постачальниками та підрядниками здійснюється лише одним методом – за вартістю, що зафіксована у первинних документах на дату її визнання. У Балансі (звіті про фінансовий стан) всі поточні зобов'язання, зокрема і кредиторська заборгованість за товари, роботи, послуги, відображаються в балансі за сумою погашення.

В Наказі про облікову політику слід зазначити відповідні облікові номенклатури задля систематизації послідовності дій при веденні обліку розрахунків з постачальниками та підрядниками, а також важливо зазначити структурні підрозділи (відділи), що відповідають за роботу з постачальниками та підрядниками. Тут задля ефективної організації обліку варто відокремлювати функціональні ділянки обліку на фінансову, управлінську та податкову. Також необхідно вирішити питання щодо документообігу по розрахунках з постачальниками і підрядниками, слід виокремити процедури поточного контролю за правильністю розрахунків і станом кредиторської заборгованості, як в поточній діяльності підприємства, так і на дату звітності.

Так, при організації документообігу розрахунків впливає необхідність у раціональній системі документування, яка б мала швидкий та зручний механізм.

Комплекс заходів щодо створення ефективної системи документообігу розробляється бухгалтерією підприємства за попереднім узгодженням із керівництвом відповідних ланок управління.

З метою зменшення трудомісткості опрацювання документів, прискорення руху документів на підприємстві, а також загалом підвищення ефективності управління діяльністю розглядається запровадження електронного документообігу, що дає можливість створення єдиного цілісного інформаційного простору. Наприклад, сервіси Google, такі як GoogleDisk та GoogleDocs, а також пошта Gmail можуть бути доцільними для використання між працівниками підприємства. Особливо слід відмітити GoogleDisk, за допомогою якого зручно зберігати досить об'ємні файли та користуватися ними. Також для збору інформації підходять сервіси Google Forms. Проте нині існує величезна різноманітність програмних забезпечень для різних за розмірами підприємств, тому вибір є вільним та доцільним відповідно до фінансових можливостей підприємства.

Слід відмітити, що зараз все більше суб'єктів господарювання відмовляються від нагромадження власних комп'ютерних систем та закупівлі досить дорогого програмного забезпечення, надаючи перевагу оренді та переведенні більшості обчислень у хмарні середовища. Низка компаній користується послугами з ретроконверсії нагромаджених паперових архівів документів і переведення вхідних паперових документів в електронну форму. Відбувається також поступовий перехід до вищих рівнів автоматизації найбільш типових, повторюваних, операцій – зокрема, формується ринок M2M (machine-to-machine), на якому обладнання «спілкується» і передає інформацію самостійно, без участі людини. [2]

У обліковому процесі розрахунки з постачальниками та підрядниками відображаються на рахунку 63 «Розрахунки з постачальниками і підрядниками», який містить такі субрахунки:

- 631 «Розрахунки з вітчизняними постачальниками»;
- 632 «Розрахунки з іноземними постачальниками»;
- 633 «Розрахунки з членами промислово-фінансових груп».

У разі придбання товарно-матеріальних цінностей, робіт і послуг на умовах передоплати облік розрахунків за поточними авансами, виданими іншим підприємствам та організаціям, ведуть на субрахунку 371 «Розрахунки за виданими авансами».

Проте, як свідчить практика, для сучасних підприємств такої інформації недостатньо для ефективного управління діяльністю підприємства. Суттєвим напрямом вдосконалення первинного обліку кредиторської заборгованості на підприємствах є створення робочого плану рахунків з аналітичними рахунками, що задовольняють потреби підприємства. Чимало науковців пропонують удосконалити даний процес шляхом введення аналітичних рахунків, зокрема за термінами та умовами погашення кредиторської заборгованості. Наприклад, вчені Коновалова К.Т. та Макарова А.С. пропонують такі аналітичні рахунки:

- 631/11 «Заборгованість за товари з майбутньою оплатою»;
- 631/12 «Заборгованість за роботи та послуги з майбутньою оплатою»;
- 631/21 «Заборгованість за товари, відстрочена»;
- 631/22 «Заборгованість за роботи і послуги, відстрочена»;
- 631/31 «Прострочена заборгованість за товари»;
- 631/32 «Прострочена заборгованість за роботи та послуги»;
- 632/11 «Заборгованість за товари, роботи, послуги з іноземними постачальниками з майбутньою оплатою»;
- 632/21 «Заборгованість за товари, роботи, послуги з іноземними постачальниками, відстрочена»;
- 632/31 «Заборгованість за товари, роботи, послуги з іноземними постачальниками, прострочена» [3].



А от вчені Побережець О.В. та Кравченко В.І. вважають за доцільне використовувати такі субрахунки:

- 631.1 «Заборгованість перед вітчизняними постачальниками, термін сплати якої ще не настав»;
- 631.2 «Відстрочена заборгованість перед вітчизняними постачальниками»;
- 631.3 «Прострочена заборгованість перед вітчизняними постачальниками»;
- 632.1 «Заборгованість перед іноземними постачальниками, термін сплати якої ще не настав»;
- 632.2 «Відстрочена заборгованість перед іноземними постачальниками»;
- 632.3 «Прострочена заборгованість перед іноземними постачальниками» [4].

Варто відмітити, що кожна думка має місце, оскільки кожне підприємство, посилаючись на власну практику, особливості його діяльності, нюанси при виборі постачальників та підрядників і співпраці з ними, обирає власну систему аналітичних рахунків, яку варто прописати в обліковій політиці.

Методична база організації та ведення обліку розрахунків з постачальниками та підрядниками на підприємстві включає також й інвентаризацію розрахунків за відповідними звітними періодами. Для цього підприємство користується Положенням «Про інвентаризацію активів та зобов'язань» № 879, затвердженого Міністерством фінансів України 02 вересня 2014 р.

Інвентаризація кредиторської заборгованості полягає у звірці документів і записів у реєстрах обліку і перевірці обґрунтованості сум, відображених на відповідних рахунках, з оформленням контрольних дій актом інвентаризації. Звірянню підлягають залишки кредиторської заборгованості на початок звітного періоду, відображені в реєстрах бухгалтерського обліку, із залишками в попередньому звітному періоді, й уточнюється реальність кредиторської заборгованості [5].

Документування результатів інвентаризації розрахунків з постачальниками та підрядниками має здійснювати кожен суб'єкт господарювання, оскільки в іншому випадку це є порушенням законодавчих вимог. Зобразимо сукупність документів, які повинні складатись під час інвентаризації розрахунків з постачальниками та підрядниками (рис. 2).

Отже, з проведеного дослідження можемо зробити певні *висновки*. Поточна кредиторська заборгованість постачальникам на вітчизняному просторі має тенденцію до зростання з кожним роком. Логічно припускати, що під час воєнного стану даний показник може підстрибнути ще вище, що має негативні наслідки для подальших взаємозв'язків із контрагентами.

Належна організація обліку розрахунків сприятиме покращенню ситуації із виконанням заборгованостей. У разі раціональної та ефективної організації обліку відбувається своєчасне виконання завдань, надання повної, правдивої та неупередженої інформації щодо заборгованості підприємства перед постачальником, що забезпечить своєчасність прийняття управлінських рішень.

Облікова політика, розробка робочого плану рахунків з аналітичними рахунками, документообіг та інвентаризація є основними складовими організації обліку розрахунків з постачальниками.

Одними із найпоширеніших напрямків удосконалення обліку розрахунків із постачальниками та підрядниками є створення робочого плану рахунків з аналітичними рахунками та автоматизація процесів обліку. Пандемія Covid-19 дала поштовх до прискорення автоматизації обліку на підприємстві, багато офісів довелось закрити та повністю або частково перейти до дистанційної роботи. На жаль, саме такий досвід дозволив оперативніше організувати роботу працівників під час дії воєнного стану.

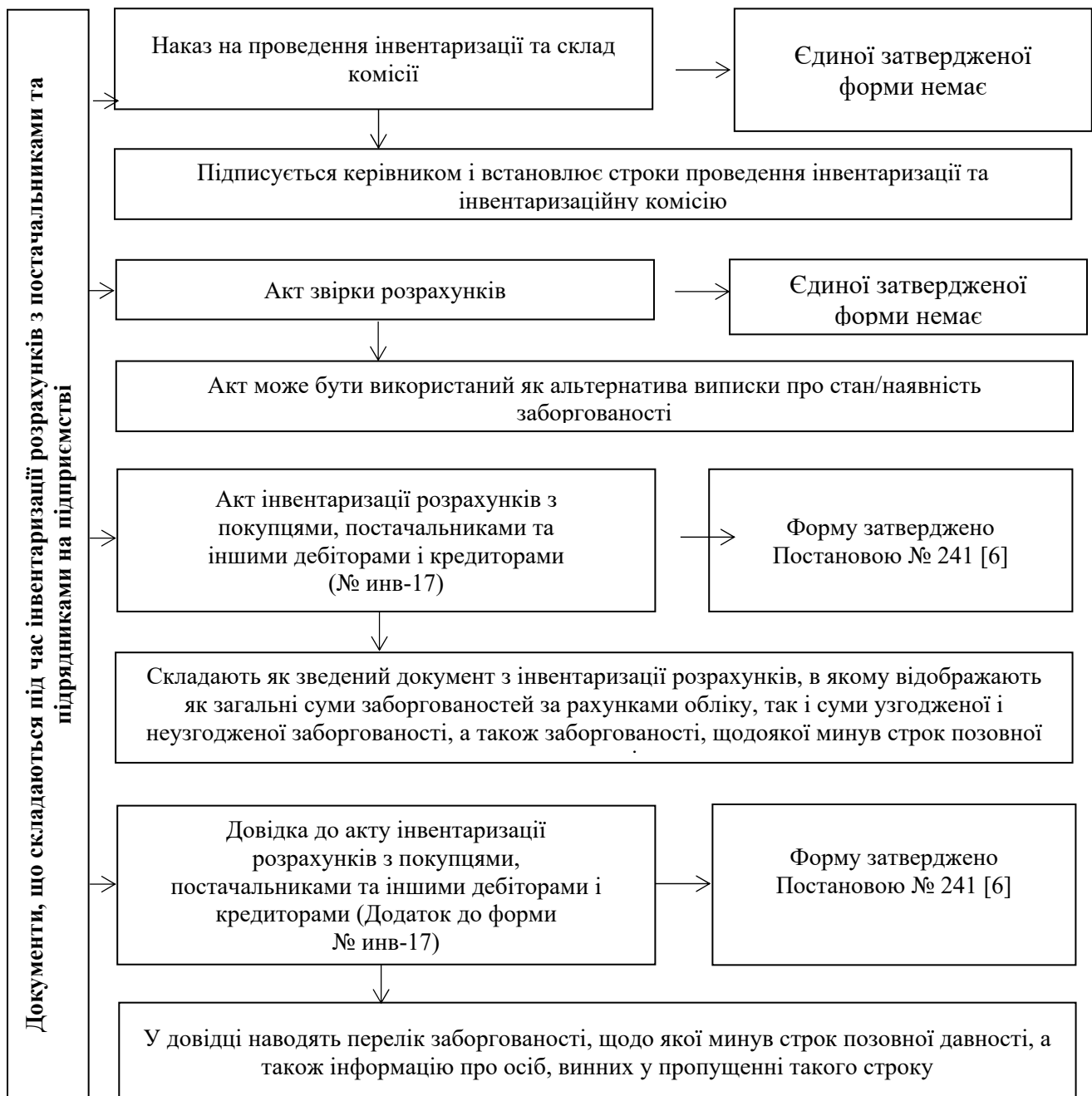


Рис. 2. Документи, що складаються під час інвентаризації розрахунків з постачальниками та підрядниками на підприємстві

Джерело: складено автором на основі [6]

### Список використаних джерел

1. Офіційний сайт Державної служби статистики. URL: <http://www.ukrstat.gov.ua/>
2. Куцик П. О. Розвиток хмарних технологій та їх місце в організації обліку та корпоративного документообігу / П. О. Куцик. URL: <http://194.44.12.92:8080/jspui/bitstream/123456789/3797/1/%D0%9A%D1%83%D1%86%D0%B8%D0%BA.pdf>
3. Коновалова К.Т. Удосконалення обліку кредиторської заборгованості та методи управління нею/ К.Т. Коновалова, А.С. Макарова. 2018. URL: [http://www.irbis-nbuv.gov.ua/cgi-bin/irbis\\_nbuv/cgiirbis\\_64.exe?C21COM=2&I21DBN=UJRN&P21DBN=UJRN&IMAGE\\_FILE\\_DOWNLOAD=1&Image\\_file\\_name=PDF/bses\\_2018\\_34\\_40.pdf](http://www.irbis-nbuv.gov.ua/cgi-bin/irbis_nbuv/cgiirbis_64.exe?C21COM=2&I21DBN=UJRN&P21DBN=UJRN&IMAGE_FILE_DOWNLOAD=1&Image_file_name=PDF/bses_2018_34_40.pdf)

4. Побережець О.В. Удосконалення обліку розрахунків з постачальниками і підрядниками / О.В. Побережець, В.І. Кравченко. Вісник ОНУ імені І. І. Мечникова. 2017. Т. 22. Вип. 4(57)

5. Дяченко О. П. Прикладні аспекти обліку та внутрішнього контролю розрахунків з постачальниками і підрядниками / О. П. Дяченко, І. Д. Михайлова // Аграрний вісник Причорномор'я. Економічні науки, випуск №89. 2018. URL: <http://lib.osau.edu.ua/jspui/bitstream/123456789/2062/1/%d0%94%d1%8f%d1%87%d0%b5%d0%bd%d0%ba%d0%be%20%d0%9e.%d0%9f.pdf>

6. Про затвердження форм первинної облікової документації для підприємств і організацій: постанова Держкомстату СРСР від 28.12.89 р. № 241. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/v0241697-89#Text>

Робота виконана під науковим керівництвом канд. екон.наук,  
доцента ШАПОВАЛОВОЇ А. П.

## **АКТУАЛЬНІ ПРОБЛЕМАТИКА ТА УДОСКОНАЛЕННЯ ОБЛІКУ РОЗРАХУНКІВ З ІНОЗЕМНИМИ ПОСТАЧАЛЬНИКАМИ ТА ПІДРЯДНИКАМИ**

**ТРИТЯК М., 2 курс ФФО ДТЕУ,  
спеціальність «Облік і оподаткування»,  
освітня програма «Облік і оподаткування в міжнародному бізнесі»**

*У статті розглянуто принципи та сутність обліку розрахунків з постачальниками та підрядниками. Актуальні проблеми та методи удосконалення процесу розрахунків, для подальшого полегшеного ведення обліку. Досліджено сутність та роль розрахунків в бухгалтерському обліку в умовах воєнного стану, особливості обліку розрахунків з іноземними постачальниками та підрядниками. Здійснено порівняння міжнародних стандартів бухгалтерського обліку з національними положеннями бухгалтерського обліку.*

**Ключові слова:** бухгалтерський облік, узгодженість, економічна діяльність, підприємство, міжнародні стандарти, розрахунки, постачальники, підрядник, зобов'язання кредиторська заборгованість.

*The article considers the principles and essence of accounting for payments to suppliers and contractors. Current problems and methods of improving the calculation process, to further facilitate accounting. The essence and role of settlements in accounting in martial law, features of accounting of settlements with foreign suppliers and contractors are investigated. A comparison of international accounting standards with national accounting regulations has been made.*

**Keywords:** accounting, consistency, economic activity, enterprise, international standards, calculations, suppliers, contractor, accounts payable.

**Постановка проблеми.** Організації, підприємства, установи – всі вони у процесі своєї діяльності взаємодіють з контрагентами, внаслідок чого здійснюють постачання товарно-матеріальних цінностей, активів, виконання робіт, надання послуг, які здійснюють діяльність суб'єкта господарювання. Внаслідок даних операцій виникають розрахунки з постачальниками та підрядниками, по яким необхідно вести безперервний бухгалтерський контроль за правильністю відображення розрахункових операцій в бухгалтерському обліку.

Даний облік необхідний для попередження порушень платіжної дисципліни, контроль дебіторської та кредиторської заборгованості.

Запровадження військового стану з 24 лютого 2022 р. в Україні та початок повномасштабної війни на території країни, суттєво вплинули на взаємовідносини і розрахунки між суб'єктами господарювання, а надання достовірної та своєчасної інформації управлінському персоналу про стан розрахунків з контрагентами набуло ще більшої відповідальності. Для існування в умовах воєнного стану підприємство має розробити та впровадити в практику адаптивну систему антикризового управління, що базується на дослідженні факторів зовнішнього й внутрішнього впливу, яка забезпечить виявлення й подолання кризових явищ з огляду на майже щоденну мінливість обставин і появу нової інформації щодо військових дій в країні.

В організації обліку є важливим дотримання достовірної інформації про величину заборгованості. Тому від ефективності організації обліку розрахунків з постачальниками і підрядниками залежить загальний фінансовий стан будь-якого підприємства.

**Аналіз досліджень та публікацій.** Основна частина теоретичних та практичних досліджень бухгалтерського обліку з розрахунків з постачальниками та підрядниками була зосереджена в працях вітчизняних та зарубіжних дослідників-науковців, таких як: Ф. Бутенцем, А. Барановською, Г. Власюком, В. Жуковською, А. Козоріз, О. Кравченко, Є. Масленниковим, М. Чумаченко, В. Шевчуком, О. Шевчуком, О. Шапошніковою й багато інших.

В сучасних умовах в Україні питання визнання зобов'язань в національній системі обігу і звітності є в процесі узгодження відповідно до міжнародних стандартів. Саме оцінка зобов'язань має принципові відмінності. Нагальним питанням, що потребує детального розгляду є трактування зобов'язань, а методика їх оцінки в обліку потребує оптимізації.

Наукові дослідження зазначеної проблеми в умовах воєнного стану обмежені, проте у спеціалізованих електронних виданнях з'являється низка публікацій практиків, пояснення державних органів, присвячені висвітленню окремих аспектів організації процесу постачання та взаєморозрахунків під час війни.

**Мета статті.** За мету в статті було покладено виявлення актуальних проблем бухгалтерського обліку розрахунків з іноземними постачальниками та підрядниками. А також розробка практичних рекомендацій щодо вдосконалення організації обліку і внутрішнього аудиту розрахунків з постачальниками та підрядниками.

**Виклад основного матеріалу.** В наш час жодна існуюча організація не може обійтися без послуг сторонніх організацій. Постачальники надають усе необхідне для забезпечення звичайного робочого процесу: поставляють товари, сировину і матеріали, надають приміщення в оренду, забезпечують електрикою, зв'язком тощо. Підприємства, у свою чергу, постійно ведуть розрахунки з постачальниками за набуті матеріальні цінності та надані послуги.

Зважаючи на глобалізацію світу та постійне посилення міжнародних відносин в економічному просторі процес постачання теж невпинно стає невід'ємною ланкою кругообігу засобів в міжнародному бізнесі.

Облік розрахунків з постачальниками та підрядниками має суттєвий вплив на формування надходжень в бюджет підприємства більшої частини грошових активів, а отже, й підтримують його ліквідність, тому, безсумнівно, є найважливішою складовою бухгалтерської діяльності.

Правильна організація розрахункових операцій забезпечує стійкість оборотності коштів організації, зміцнення у ній договірної та розрахункової дисципліни та поліпшення її фінансового стану. Крім того, раціональна організація розрахунків, правильність постановки їх обліку попереджають негативні наслідки щодо цих операцій.

На сьогоднішній день посилюється відповідальність та незалежність підприємств у виборі та прийнятті управлінських рішень щодо підвищення ефективності розрахунків з

постачальниками та підрядниками. Збільшення чи зменшення заборгованості перед постачальниками та підрядниками призводять до зміни фінансового стану підприємства.

Так, значне збільшення дебіторської заборгованості над кредиторською, можливо, призведе до банкрутства. Це пов'язано зі значним зменшенням коштів з обігу та неможливістю сплачувати вчасно борги перед кредиторами. У ході цього важливо проводити контроль та аналіз положення розрахунків. Для оцінки даних, що застосовувалися для бухгалтерського аналізу та звітності, відіграє важливу роль правильний аналіз на підприємстві бухгалтерського обліку розрахункових операцій, що вимагає точного та повного виявлення господарських даних за розрахунками у первинних даних та регістрах бухгалтерського аналізу.

В Україні на законодавчому рівні розрахунки з постачальниками та підрядниками визначено в НП(С)БО 11 «Зобов'язання», який регламентує методологічні основи в бухгалтерському обліку та відображення інформації про зобов'язання в бухгалтерських регістрах [1]. У системі МСФЗ, яка є основою методологічних засад міжнародного обліку, підприємства керуються Міжнародним стандартом бухгалтерського обліку (МСБО) 1 «Податки на прибуток», МСБО 10 «Непередбачені події», МСБО 32 «Фінансові інструменти: розкриття та подання», МСБО 37 «Забезпечення, непередбачені зобов'язання та непередбачені активи» [2].

Розуміння значущості контролю розрахунків із постачальниками та покупцями неможливе без дослідження економічної сутності дебіторської та кредиторської заборгованості – результатів здійснення розрахунків між суб'єктами господарювання, що виникають у результаті розриву часу здійснення платежу та переходу права власності на предмет розрахунків.

Контроль розрахунків із постачальниками та покупцями допоможе організації правильно налагодити бухгалтерський облік, достовірно відображати дебіторську та кредиторську заборгованість, уникнути фінансових штрафів.

Поняття кредиторської заборгованості, її види та методи оцінки визначаються в НП(С)БО та МСБО. Так обидва документи, НП(С)БО 11 і МСБО 37, визначають забезпечення як зобов'язання з невизначеною сумою або часом погашення на дату балансу. Принциповою відмінністю є підхід до визначення оцінки зобов'язань.

Згідно до НП(С)БО 11 виділяють три групи оцінки зобов'язань, а саме:

- довгострокові зобов'язання;
- поточні зобов'язання;
- непередбачені зобов'язання.

МСБО 37 дає загальний підхід до оцінки зобов'язань. У НП(С)БО види зобов'язань мають більш аналітичний характер, а у МСБО узагальнюючий. Так цей аналіз дає змогу дійти висновку, що визначення оцінки та видів зобов'язань є різними, хоча це та сама кредиторська заборгованість.

Для погашення зобов'язань організації використовують передачу ресурсів, з метою задоволення претензій іншої сторони (контрагента). Погашення поточних зобов'язань відбувається за рахунок поточних активів.

Подією, яка передуює виникненню взаєморозрахунків з постачальниками і підрядниками, є укладання договору. В результаті виникають зобов'язання між організаціями. Відповідно до укладеного між організаціями договору покупцю необхідно прийняти товар, переданий постачальником, та сплатити необхідну грошову суму. У договорах доцільно уточнювати додаткові умови, які гарантують своєчасність розрахункових операцій, а також з'ясувати фінансові санкції при порушенні термінів розрахунків або поставок [3].

Для правильного відображення операцій з постачальниками та підрядниками у бухгалтерському обліку необхідно: визначити момент поставлення товару на баланс організації; оцінити придбаний товар; відобразити право власності на товар та кредиторську заборгованість перед постачальниками; зафіксувати погашення заборгованості.

Таким чином, порядок ведення бухгалтерського обліку та оподаткування за договором поставки безпосередньо залежить від прописаних у договорі умов, наприклад, моменту переходу права власності на товари, порядок розрахунків з постачальниками та підрядниками. У бухгалтерському обліку повинні відображатися всі операції з розрахунків, незалежно від того, коли була проведена оплата товарів, що поставляються. Сторони, що у угоді, можуть передбачити момент переходу права власності у тексті договору поставки. Якщо такий пункт у договорі відсутній, покупець стає власником на момент передачі товару.

Заборгованість перед постачальниками та підрядниками погашається шляхом здійснення розрахунків, порядок та форма яких визначаються умовами укладеного між організаціями договору.

Операції за розрахунками можуть бути проведені як у порядку безготівкових платежів, так і з застосуванням готівкових коштів. Переважна більшість розрахунків здійснюється з застосуванням авансових платежів.

Основні цілі обліку взаєморозрахунків із постачальниками та підрядниками:

- утворення повної та вірної інформації про хід взаєморозрахунків з постачальниками та підрядниками за товарно-матеріальні ресурси, виконані роботи та виконані послуги, важливим внутрішнім керівництвам звітності – засновникам, сторонам та власникам майна підприємства, та зовнішнім – засновникам, кредиторам та іншим користувачам звітності;

- формування даних, необхідної внутрішнім та зовнішнім сторонам бухгалтерської звітності для моніторингу за виконанням законодавства України при виконанні організацією процедур та їх важливості, наявності та перебігу майна та зобов'язань, користуванням матеріальних, трудових та інших ресурсів, зазначених відповідно до законів, правил та оцінок;

- відстеження дебіторської та кредиторської заборгованості;

- моніторинг за виконанням форм розрахунків, затверджених у контрактах із постачальниками та клієнтами;

- своєчасна перевірка розрахунків із боржниками та кредиторами для виключення простроченої заборгованості.

Основними завданнями обліку розрахунків з постачальниками та підрядниками є:

- своєчасне проведення розрахункових операцій;

- контроль законності здійснюваних господарських операцій, правильне документальне оформлення та відображення їх в облікових регістрах;

- контроль за станом дебіторської та кредиторської заборгованості, своєчасне її стягнення та погашення;

- регулярне вивірення розрахунків з кредиторами та дебіторами з метою виключення простроченої заборгованості та дотримання її допустимих розмірів, їх оптимального співвідношення;

- забезпечення достовірною інформацією про стан та динаміку дебіторської та кредиторської заборгованості, необхідної внутрішнім та зовнішнім користувачам для прийняття управлінських рішень.

Інформація бухгалтерського обліку щодо розрахунків з постачальниками та підрядниками впливає на показники Балансу, Звіту про фінансові результати, Звіту про рух грошових коштів [4]. Тобто, без урахування стану розрахунків із постачальниками та підрядниками, прийняте рішення не буде повноцінним і може бути навіть помилковим.

Усі розрахунки мають бути побудовані так, щоб платежі здійснювалися у стислі терміни, що і є дотриманням платіжної дисципліни. Таким чином, стан дебіторської та кредиторської заборгованості підприємства постійно має бути в центрі уваги як бухгалтера так і керівника фірми.

Отже, можна дійти невтішного висновку, що у скороченні дебіторської заборгованості зацікавлені всі організації, наприклад, зменшення їх у торгових операціях поліпшує показники виконання плану поставок за договорами. Тобто, будь-яка організація повинна

ставити перед собою завдання максимально скоротити обсяг оборотних коштів і повніше використовувати їх за призначенням, не допускаючи вибуття їх зі сфери виробництва. Для досягнення поставленого завдання необхідно посилення платіжної та договірної дисциплін, постійний внутрішній аудит зобов'язань.

Інформацію про розрахунки з постачальниками та підрядниками узагальнює рахунок 63 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками». На даному рахунку відображаються розрахунки за придбані товари, спожиті послуги, виконані роботи. Тобто, цей напрямок бухгалтерського обліку належить до обліку зобов'язань, що виникають у зв'язку з придбанням товарів сторонніх організацій, послуг, робіт. Рахунок є активно-пасивним і підсумовує дебіторську та кредиторську заборгованість організації. Кредитується він на суму фактично прийнятих до обліку активів у кореспонденції з рахунками обліку цих активів або рахунками обліку витрат.

Рахунок 63 «Розрахунки з постачальниками і підрядниками» містить наступні три субрахунки:

- 631 «Розрахунки з вітчизняними постачальниками»;
- 632 «Розрахунки з іноземними постачальниками»;
- 633 «Розрахунки з учасниками ПФГ».

Відповідно до Інструкції про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарської операцій підприємств і організацій на даному рахунку аналітичний облік ведеться окремо за кожним постачальником та підрядником в розрізі кожного документа (рахунку) на сплату [5].

Виходячи з типових субрахунків, класифікація субрахунків для цілей контролю за розрахунковими операціями, яку необхідно зазначити в Наказі про облікову політику, має відбуватися за валютою здійснення розрахунків, господарськими сегментами, групами постачальників залежно або за видами постачання активів. Хоча дана деталізація й підвищить ефективність обліку зобов'язань, проте вона не є достатньо детальною, адже не враховує часові обмеження погашення заборгованості. Аналізуючи дані рахунки, не можливо отримати оперативну інформації по кожному договору, адже не має поділу кредиторської заборгованості на термін сплати якої вже настав, а якої ні.

Такий поділ доцільний, в роботі [6] пропонують робити його на субрахунках другого порядку до синтетичного рахунку 63 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками». Недосконалістю цього поділу є те, що договори з іноземними постачальниками та підрядниками мають складну структуру розрахунків та жорсткі умови зобов'язань. Не завжди термін сплати кредиторської заборгованості складається з однієї дати. Отже, для контролю кредиторської заборгованості та дотримання платіжної дисципліни потрібно доповнити цей поділ ще двома аналітичними рахунками (табл. 1).

Таблиця 1

#### Аналітичні рахунки для обліку розрахунків з постачальниками та підрядниками

63 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками»	
Субрахунок 631 «Розрахунки з вітчизняними постачальниками»	Субрахунок 632 «Розрахунки з іноземними постачальниками»
Аналітичні рахунки:	
631.1 «Кредиторська заборгованість з вітчизняними постачальниками, термін сплати якої ще не настав»	632.1 «Кредиторська заборгованість з іноземними постачальниками, термін сплати якої ще не настав»
631.2 «Кредиторська заборгованість з вітчизняними постачальниками, термін сплати якої ще не настав, що має графік оплати»	632.2 «Кредиторська заборгованість з іноземними постачальниками, термін сплати якої ще не настав, що має графік оплати»
631.3 «Прострочена кредиторська заборгованість з вітчизняними постачальниками»	632.3 «Прострочена кредиторська заборгованість з іноземними постачальниками»
631.4 «Прострочена кредиторська заборгованість з вітчизняними постачальниками, що має графік оплати»	632.4 «Прострочена кредиторська заборгованість з іноземними постачальниками, що має графік оплати»

Джерело: [6]

Використання в обліку цих аналітичних рахунків дозволить покращити планування розрахунків з постачальниками, завдяки відокремленню на окремі рахунки заборгованості з графіком оплати, буде оптимізований контроль за кредиторською заборгованістю та її термінами.

Організація аналітичного обліку розрахунків із постачальниками має забезпечити можливість отримання необхідних даних по розрахункових документах, які повністю сплачені або ж частково згідно зі специфікою постачання, або ж рахункові документи, які були прострочені [6].

Аналіз боргів потребує також ранжування постачальників та контролю термінів оплати. Так дострокова оплата відносно терміну, встановленого у договорі, при дефіциті коштів неприпустима. Слід визначити, кому з кредиторів слід платити насамперед, а кому і як можна відстрочити оплату. Наприклад, прострочення оплати банківського кредиту не тільки псує кредитну історію, але може призвести й до пред'явлення вимоги про повне дострокове погашення всієї суми кредиту. Тому тут прострочення неприпустимі. У відносинах зі співробітниками під час кризи компанії прагнуть здвинути терміни виплат зарплати, наприклад, аванс – ближче до кінця місяця, а основну частину заробітної плати – ближче до середини наступного місяця.

У табл. 2 представлено розроблену форму для проведення контролю «Аналітична таблиця розрахунків із постачальниками та підрядника» в розрізі кожного контрагента, яка допоможе запобігти фактам виникнення простроченої кредиторської заборгованості, сприятиме ефективному звірянню з постачальниками та їх ранжуванню. Даний документ дає можливість оперативну надати інформацію по сумі кредиторської заборгованості, в тому числі простроченої, та спланувати календар оплати, тим самим уникнути можливих правових наслідків та штрафів.

Таблиця 2

### Аналітична таблиця розрахунків із постачальниками та підрядника

Постачальник	LTD SUNRISE Chemical							
	Документ	Графік оплати	Сума оплати по графіку		Сума оплати		Прострочена заборгованість	
			UAH	USD	UAH	USD	UAH	USD
Рахунок №1 від 7 лютого 2022 року	08.02.2022	9000,00	300,00	9000,00	300,00			
	08.05.2022	6000,00	200,00			6000,00	200,00	
	08.08.2022	3000,00	100,00					
Рахунок №2 від 15 лютого 2022 року	16.02.2022	1800,00	60,00	3600,00	120,00			
	23.04.2022	1800,00	60,00					
Всього	x	19800,00	660,00	12600,00	420,00	6000,00	200,00	

Джерело: [7]

Оперуючи станом кредиторської заборгованості та підтримуючи двостороннє спілкування з постачальниками, є можливість роз'яснити ситуацію в розрахунках, знаходити компроміси у цій складній ситуації, яка виникла під час воєнного стану, а також більш адекватно визначити вплив війни на ринок та оцінити масштаб можливих наслідків щодо бізнесу.

У цілому раціональна організація обліку та внутрішньогосподарського контролю стану розрахунків із постачальниками сприяє зміцненню договірної дисципліни та виконанню зобов'язань.



**Висновок.** Таким чином, нами були розглянуті актуальні проблеми бухгалтерського обліку розрахунків з іноземними постачальниками та підрядниками, вплив особливостей догорів з іноземними постачальниками та підрядниками на відображення кредиторської заборгованості. В наш час невинно йде процес узгодження національної системи обліку та звітності до міжнародних стандартів. Тому в статті було розглянуто варіант оптимізації розрахунків за допомогою впровадження методу, який полягає в аналітичному обліку зобов'язань та ведені додаткової аналітичної таблиці розрахунків із постачальниками та підрядниками.

Всі взяті на себе зобов'язання, які були виконані контрагентом та за наявності умов відповідно до НП(С)БО 11 потрібно відображати в обліку та в балансі. При дотриманні даного пункту буде підвищена достовірність інформації про фінансові зобов'язання організації та рівня її платоспроможності.

На нашу думку, використання даних пропозицій посприє удосконаленню обліку розрахунків з постачальниками та підрядниками та дасть можливість здійснювати внутрішній контроль за кредиторською заборгованістю в цілому, що, в свою чергу, запобігатиме виникненню порушень термінів її сплати.

Грамотне ведення обліку й контролю розрахунків навіть в умовах воєнного стану дає змогу своєчасно відстежувати наявність кредиторської заборгованості й будувати відносини без загроз фінансовій стійкості бізнесу, в тому числі й з іноземними контрагентами.

### Список використаних джерел

1. Національне Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 11 «Зобов'язання» Наказ Міністерства фінансів України 31.01.2000 № 20 [Електронний ресурс]: Верховна Рада України – URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0085-00>
2. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 37 «Забезпечення, умовні зобов'язання та умовні активи» [Електронний ресурс]: Верховна Рада України – URL: [http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/929\\_051](http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/929_051)
3. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій: Міністерство фінансів України від 09.12.2002. № 1012 – URL: <http://buhgalter911.com/normativnayabaza/instrplanrah/planrah/instrukciyaprozastosuvannya-1021038.html>
4. Подмешальська Ю. В., Корнієнко Д. В. Облік розрахунків з постачальниками за видами економічної діяльності // Агросвіт. – 2021. – № 24. – С. 58–64.
5. Візіренко С. В., Іваніцький К. В. Організація обліку розрахунків з контрагентами // Інвестиції: практика та досвід. – 2020. – № 23. – С. 58–63.
6. Демченко Я.М. Шляхи вдосконалення обліку розрахунків з постачальниками та підрядниками / Я.М. Демченко, В.М. Прохорова // Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу. – 2014. – Вип. 1 (28). – С. 102–103.
7. Свічкарь Н.М., Атаманюк В.В. Особливості контролю розрахунків із постачальниками // Науково-виробничий журнал «Бізнес-навігатор». – 2019. – Вип. №6 (55). – С. 224–227.

Робота виконана під науковим керівництвом канд. екон. наук,  
доцента ЗАДНІПРОВСЬКОГО О. Г.

# ЕКОНОМІЧНА СУТНІСТЬ ТА КЛАСИФІКАЦІЯ КРЕДИТОРСЬКОЇ ЗАБОРГОВАНОСТІ

ФЕНЮК Н., 2 курс ФФО ДТЕУ,  
спеціальність «Облік і оподаткування»,  
освітня програма «Облік і податковий консалтинг»

*В статті проведено критичний аналіз економічної сутності поняття «кредиторська заборгованість». Визначено основні критеріальні ознаки класифікації кредиторської заборгованості та розкрито їх складові. Наведено оцінку кредиторської заборгованості підприємства.*

*The article provides a critical analysis of the economic essence of the concept of «accounts payable». The main criteria for the classification of accounts payable are identified and their components are disclosed. The estimation of accounts payable of the enterprise is resulted.*

**Постановка проблеми.** Значну питому вагу в складі джерел коштів підприємства мають позикові кошти, у тому числі й кредиторська заборгованість. Кредиторська заборгованість є одним із джерел формування засобів для підприємств і тому виступає складовою частиною господарських операцій економічних суб'єктів, з точки зору їх фінансової стабільності. Проте залучення позикових засобів останнім часом спрямоване не на розвиток виробництва, а, навпаки, на погашення своїх зобов'язань перед іншими кредиторами. Прийнято вважати, що підприємство, яке користується в процесі господарської діяльності тільки власним капіталом, має максимальну стійкість.

Правильна організація розрахункових операцій забезпечує сталість грошового обігу у державі і найбільш ефективний вплив фінансових важелів на подальший розвиток суспільного виробництва. Підприємство у процесі своєї діяльності веде розрахунки з постачальниками, підрядниками, покупцями, замовниками, підзвітними особами, бюджетом, дебіторами та кредиторами. Дебіторська і кредиторська заборгованість є важливою складовою частиною цих розрахунків, оскільки має суттєвий вплив на фінансову стабільність підприємства, є одним з найважливіших показників, який характеризує фінансовий стан підприємства

Аналіз наукової літератури свідчить, що питання, щодо загальної сутності та особливостей класифікації кредиторської заборгованості підприємства – пріоритетний напрямок багатьох традиційних досліджень Ф.Ф. Бутинця, С.Ф. Голова, І.В. Орлова, Н.М. Ткаченко, Ю.С. Цал-Цалка, К.С. Сурніної, Н.І. Верхоглядової та ін. Обліку розрахунків з дебіторами та кредиторами приділяється багато уваги, адже від оперативності й правильності поданої інформації про стан заборгованості залежить своєчасність вжиття заходів щодо її погашення.

Кредиторська заборгованість, зокрема, заборгованість перед постачальниками та підрядниками є вагомою складовою позикового капіталу як джерела фінансування будь-якого підприємства. Ефективне управління нею передбачає оптимізацію розміру і структури, що неможливо без усвідомлення менеджерами-практиками сутності дефініції. З урахуванням впливу кредиторської заборгованості на фінансові показники суб'єкта господарювання та його діловий імідж у цілому, дослідження її сутності є актуальним. Дотепер невирішеним залишається питання єдності трактування кредиторської заборгованості у наукових дискусіях та облікових регламентах, що негативно позначається на ефективності менеджменту на мікрорівні.

**Метою статті** є дослідження економічного змісту кредиторської заборгованості у роботах вітчизняних вчених і нормативних регламентах з точки зору визначення її впливу на ефективність управління, розгляд її основних класифікаційних ознак та оцінку.

**Виклад основного матеріалу дослідження.** Кредиторською заборгованістю формуються зобов'язання підприємства, а сама вона відноситься до пасиву балансу. До кредиторської заборгованості відноситься сума боргів підприємства, яка повинна бути виплачена на користь третіх осіб [1]. Вона розглядається у вигляді одного з позикових джерел покриття оборотних активів, так як з'являються ситуації надходження комплектуючих і матеріалів на підприємство до того, як станеться факт їх остаточної оплати.

Зобов'язання визнаються заборгованістю кредиторам за таких обставин:

- зобов'язання відображено в теперішньому часі і вони є наслідком минулих фактів господарського життя (отримані запаси, послуги, нанесена шкода, за яку підприємство несе відповідальність);
- підприємство визнає необхідність майбутніх платежів кредиторам з метою надалі підтримувати господарські зв'язки з ними відповідно до нормального ходу підприємницької діяльності;
- зобов'язання повинно бути виконано незаперечно, але майбутні платежі мають ймовірний характер, оскільки підприємство може мати ускладнення з платежами;
- строки виконання зобов'язань можуть бути визначені, але точна дата невідома;
- суб'єкт, відносно якого виникли боргові зобов'язання, повинен бути ідентифікований як особа, хоча в момент реєстрації зобов'язання суб'єкт міг бути не ідентифікованим.

Для визначення взаємозв'язку між поняттям зобов'язань і кредиторської заборгованості дамо визначення кредиторської заборгованості. Кредиторська заборгованість – це заборгованість підприємства іншим юридичним і фізичним особам, що виникла в результаті здійснених раніше дій (подій), вартісно оцінена, щодо якої в підприємства існують зобов'язання її погашення в певний строк. Таким чином, кредиторська заборгованість – це один з видів зобов'язань підприємства.

Незважаючи на давню історію існування кредиторської заборгованості та стан її вивчення, в сучасній науковій літературі немає єдиної думки щодо трактування цього поняття. Так, А.Б. Борисов, визначає кредиторську заборгованість як грошові кошти, які тимчасово підпорядковані підприємству, фірмі, які підлягають поверненню юридичній або фізичній особі, у яких вони позичені і яким вони не виплачені [2].

Бутинець Ф.Ф., Л.Л. Горецька розглядають кредиторську заборгованість як форму розрахунку за товари і послуги, які придбаються у ході операцій компанії, що періодично повторюються і використовуються у виробництві (в якості сировини) чи для перепродажу (інакше її називають рахунками до сплати чи торговими рахунками до сплати) [3]. У свою чергу С.Ф. Голова та В.М. Костюченко зазначають, що кредиторська заборгованість, рахунки до оплати (Accounts Payable) – це суми, які нараховуються постачальникам за купівлю у них товарів або послуг в кредит [4]. Партин Г.О. та А.Г. Загородній наголошують, що кредиторська заборгованість – це заборгованість підприємства іншим юридичним і фізичним особам, що виникла в результаті здійснених раніше дій (подій), оцінена в гривнях і щодо якої в підприємства існують зобов'язання її погашення в певний строк. Цал-Цалко Ю.С. ідентифікує кредиторську заборгованість як тимчасове залучення активів у господарську діяльність підприємства за рахунок тимчасово безоплатного одержання майна інших суб'єктів господарювання [5].

У великому економічному словнику під кредиторською заборгованістю розуміється заборгованість даної організації іншим організаціям, робітникам і особам, які називаються кредиторами. Ткаченко Н.М. стверджує, що кредиторська заборгованість – це тимчасово залучені суб'єктом у власне користування грошові кошти, які підлягають поверненню юридичній або фізичній особі [6]. Як правова категорія, – пише Н.В. Чабанова та Ю.А. Василенко, – кредиторська заборгованість – це особлива частина майна організації, що є предметом обов'язкових правовідносин між організацією і її кредиторами [7]. Організація володіє і користується кредиторською заборгованістю, але вона зобов'язана повернути чи виплатити дану частину майна кредиторам, що мають права вимоги на неї. Дана частина

майна – це борги організації, чуже майно, чужі кошти, що знаходяться у володінні організації-боржника [8].

Кредиторська заборгованість – грошові кошти підприємства, які належать виплатити юридичній чи фізичній особі, складається з розрахунків:

- за товари (роботи, послуги), строк сплати яких не настав;
- за товари (роботи, послуги), не сплачені в строк;
- по векселях виданих;
- по авансах одержаних;
- з бюджетом;
- по позабюджетних платежах;
- по страхуванню;
- з оплати праці;
- з дочірніми підприємствами;
- з іншими кредиторами.

Досить дискусійним є підхід І.А. Бланк щодо визначення сутності та видів кредиторської заборгованості. Автор зазначає, що кредиторська заборгованість – це поточні зобов'язання підприємства, при цьому не уточнює сутності поняття «поточні зобов'язання» [9]. Але якщо поточними зобов'язаннями вважати короткострокову заборгованість, тоді як у звітності відображати заборгованість по довготривалих операціях? Адже виконання інвестиційних програм, розробка перспективних проектів розвитку підрядниками ініціатора і навіть залучення підприємством позикових коштів фінансово-кредитних установ на дані цілі сприятиме утворенню довгострокової заборгованості. Так як короткостроковий період призводитиме до уповільнення кругообігу засобів підприємства, породжуватиме проблеми, що будуть пов'язані з дефіцитом грошової маси для обслуговування кругообігу засобів виробництва. Автор наголошує, що у сучасній фінансовій практиці виділяють наступні основні види кредиторської заборгованості (рис.1).



*Рис. 1. Види кредиторської заборгованості за І. О. Бланк*

*Джерело: сформовано автором на основі [9]*

У відповідності з НП(С)БО 11 «Зобов'язання» кредиторську заборгованість можна класифікувати як довгострокову і поточну [10]. При чому це положення вимагає класифікувати зобов'язання тільки на основі тривалості періоду, протягом якого вони повинні бути погашенні. Що стосується поточних зобов'язань підприємств, то в НП(С)БО 11 «Зобов'язання» про них сказано вкрай мало, а саме: поточні зобов'язання відображаються в балансі в сумі погашення. У процесі здійснення підприємницької діяльності суб'єктом

господарювання виникає поточна кредиторська заборгованість за товари, роботи, отримані послуги, необхідні для забезпечення нормального функціонування підприємства. Кредиторська заборгованість за товари, роботи, послуги – сума заборгованості постачальникам і підрядникам за матеріальні цінності, виконані роботи та матеріальні послуги. Погашається заборгованість перед постачальником і підрядниками шляхом безготівкових або готівкових розрахунків.

Отже, для того, щоб зобов'язання було визнано поточним, воно повинно задовольняти критеріям. Таке зобов'язання повинно бути погашено:

- 1) або протягом 12 місяців починаючи з дати балансу;
- 2) або протягом операційного циклу підприємства (тобто, проміжку часу між купівлею запасів для здійснення діяльності і отримання засобів від реалізації отриманої з них продукції, товарів або послуг), завжди класифікуються як поточні, навіть якщо строк їх погашення передбачається по проходженні більш ніж 12 місяців з дати балансу.

Зобов'язання, які неможна назвати поточними, вважаються довгостроковими згідно з НП(С)БО 11 «Зобов'язання». До довгострокових зобов'язань належать:

- довгострокові кредити банків;
- інші довгострокові зобов'язання;
- відстрочені податкові зобов'язання;
- довгострокові забезпечення.

Довгострокове зобов'язання за кредитною угодою (якщо угода передбачає погашення зобов'язання на вимогу кредитора (позикодавця) у разі порушення певних умов, пов'язаних з фінансовим станом позичальника), умови якої порушені, вважається довгостроковим, якщо: позикодавець до затвердження фінансової звітності погодився не вимагати погашення зобов'язання внаслідок порушення; не очікується виникнення подальших порушень кредитної угоди протягом дванадцяти місяців з дати балансу. Отже, кредиторська заборгованість визначається НП(С)БО 11 «Зобов'язання».

У регульованих ринкових системах з розвинутим господарським законодавством кредитор у разі невиконання позичальником у передбачені терміни своїх кредитних зобов'язань може подати на нього позов і в судовому порядку вимагати не лише повернення боргу, а й повного відшкодування збитків. У разі невиконання позичальником рішень суду про сплату заборгованості суд оголошує боржника неплатоспроможним і застосовує механізм банкрутства, який водночас є й механізмом вибору ефективного власника, і механізмом запобігання можливій ланцюговій реакції поширення неплатежів між господарюючими суб'єктами, що може перетворитися на потужний дестабілізуючий фактор економіки. Саме для нормального функціонування всіх ланок господарства необхідно мати достовірну інформацію про фінансовий стан підприємства, зокрема про кредиторську заборгованість.

Фактичні зобов'язання виникають на основі договору, контракту, одержаного рахунку, сума заборгованості за якими відома. За умовними зобов'язаннями, навпаки, точна сума не може бути визначена до настання певної дати. Це заборгованість зі сплати податків, відпусток тощо. Короткострокові (поточні) зобов'язання мають бути погашені в процесі одного операційного циклу діяльності підприємства або протягом одного фінансового року після дати складання балансу. Термін оплати довгострокових зобов'язань перевищує фінансовий рік.

Отже, підсумовуючи, варто відмітити, що поняття зобов'язань як у міжнародних, так і у національних стандартах бухгалтерського обліку повністю збігається. Однак між даними стандартами існують відмінності, зокрема, щодо визнання: в національних стандартах розглядається визнання зобов'язань, а в міжнародних – забезпечень. Причому, згідно із МСБО 37 відображення даних забезпечень в балансі відбувається з поділом на довгострокові та короткострокові, тоді як в Україні забезпечення за часом їх залучення взагалі не розділяють. Оцінка зобов'язань за НП(С)БО та МСБО також не збігається. До того ж, у міжнародних стандартах використовуються поняття, відсутні у національній практиці та відповідних НП(С)БО. Останнє стосується виокремлення у міжнародній обліковій практиці юридичного та явних чи неявних умов або законодавства, а конструктивне є наслідком дій

суб'єкта господарювання, коли: – суб'єкт господарювання вказав іншим сторонам, що візьме на себе певну відповідальність згідно з порядком, установленим його минулою практикою, опублікованими політиками чи достатньо конкретною поточною заявою; – як наслідок, суб'єкт господарювання створив обґрунтоване очікування у інших сторін, що він виконає ці зобов'язання. Це цілком корелюється із результатами досліджень, в яких доведено, що у цивільному та господарському праві зобов'язання виникає з договору незалежно від дій щодо його виконання, в обліку ж зобов'язання не відображається до початку виконання договору: першої поставки або платежу (передплати). Крім того, облік «прив'язаний» до певних моментів в діяльності суб'єктів господарювання: наприклад, невиконання умов договору призводить до штрафних санкцій, які породжують нові зобов'язання в бухгалтерському обліку. У національній практиці застосування поняття юридичних зобов'язань призведе до необхідності введення додаткового активного рахунку «Укладені договори» [11]. Щодо класифікації зобов'язань згідно НП(С)БО та МСБО, виявлені основні групи: довгострокові, короткострокові і непередбачені.

Однак у міжнародній практиці довгострокові і короткострокові зобов'язання відносять до фактичних, тобто таких, що виникають з договорів, контрактів або на основі законодавства та їх вартість можна точно визначити. Непередбачені зобов'язання відносять до умовних – це неіснуючі, але потенційні зобов'язання, бо залежать від майбутніх подій, які можуть виникнути в результаті минулої події. НП(С)БО 11 зазначає, що непередбачене зобов'язання – це: – зобов'язання, що може виникнути внаслідок минулих подій та існування якого буде підтверджено лише тоді, коли відбудеться або не відбудеться одна чи більше невизначених майбутніх подій, над якими підприємство не має повного контролю; – теперішнє зобов'язання, що виникає внаслідок минулих подій, але не визнається, оскільки малоімовірно, що для врегулювання зобов'язання потрібно буде використати ресурси, які втілюють у собі економічні вигоди, або оскільки суму зобов'язання не можна достовірно визначити. Інформація про непередбачені зобов'язання повинна розкриватися у примітках до фінансової звітності як стислий опис зобов'язання та його сума; невизначеність щодо суми або строку погашення; сума очікуваного погашення зобов'язання іншою стороною.

Однак, існують деякі практичні проблеми застосування даного стандарту, зокрема, що стосується оцінки непередбачених зобов'язань: з одного боку, їх сума (вартість) визначається за обліковою оцінкою, а з іншого, – її не можна достовірно визначити. Крім того, щоб оцінити суму або строк погашення, підприємству необхідно докласти додаткових зусиль, спрямованих на аналіз джерел виникнення таких зобов'язань та визначення ризиків їх впливу на фінансовий стан підприємства. Така ж сама ситуація спостерігається і щодо оцінки забезпечень – зобов'язань з невизначеними сумою або часом погашення на дату балансу: забезпечення використовується для відшкодування лише тих витрат, для покриття яких вони були створені, а їх оцінка не є достовірною та може бути визначена лише на основі попередніх розрахунків. Така неузгодженість нормативно-правових актів в частині оцінки непередбачених зобов'язань та забезпечень негативно впливає на прийняття ефективних управлінських рішень. Для вирішення ідентифікованої проблеми пропонується введення міжнародних стандартів в якості обов'язкових не тільки для суб'єктів господарювання, що мають суспільну значущість, а й для усіх юридичних осіб. Застосування міжнародних регламентів підвищить інвестиційну привабливість підприємства та допоможе зосередженню уваги менеджменту не на узгодженні дефініцій, а на прийнятті ефективних управлінських рішень.

**Висновки.** За результатами дослідження констатовано, що відсутність єдиного трактування поняття «кредиторська заборгованість», зокрема, у вітчизняних облікових регламентах, є фактором, що утруднює ефективне управління розрахунками із постачальниками та підрядниками. Для вирішення цієї проблеми пропонується введення міжнародних стандартів в якості обов'язкових для всіх вітчизняних суб'єктів господарювання. Напрямом подальших досліджень виступить пошук шляхів вдосконалення процесу управління кредиторською заборгованістю.

## Список використаних джерел

1. Вещунова Н.Л. Бухгалтерський облік на підприємствах різних форм власності. СПб: Герда, 2000. – 640 с.
1. Борисов А.Б. Великий економічний словник/А.Б. Борисів. М: Кн. світ, 1999. 895 с.
2. Бутинець Ф.Ф. Бухгалтерський облік у зарубіжних країнах: [Навчальний посібник для студентів вищих навчальних закладів спеціальності 7.050106 «Облік і аудит»] / Ф.Ф. Бутинець, Л.Л. Горецька. Житомир: ПП «Рута», 2011. 544 с.
3. Голов С.Ф. Бухгалтерський облік та фінансова звітність за міжнародними стандартами: [Практичний посібник] / С.Ф. Голов, В.М. Костюченко. К.: Лібра, 2010. 880 с.
4. Цал-Цалко Ю.С. Фінансовий аналіз: [Підручник] / Ю.С. Цал-Цалко. К.: Центр учбової літератури, 2008. 566 с.
5. Ткаченко Н.М. Бухгалтерський фінансовий облік на підприємствах України: [Підруч. для студ. екон. спец. вищ. навч. закл. 6-те вид.] / Н.М. Ткаченко. К.: А.С.К., 2011. 784 с.
6. Чебанова Н.В. Бухгалтерський фінансовий облік: [Посібник] / Н.В. Чебанова, Ю.А. Василенко. К.: Видавничий центр «Академія», 2002. 672 с.
7. Бухгалтерський облік та фінансова звітність в Україні: [Навчально-практичний посібник] / під ред. С.Ф. Голова. Дніпропетровськ, ТОВ «Баланс – Клуб», 2001. 832 с.
8. Бланк І.А. Словник-довідник фінансового менеджера/І.А. бланк. К.: «Ніка-Центр», 2008. 480 с.
9. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 11 «Зобов'язання»: наказ Міністерства фінансів України № 20 від 31.01.2000 р. за станом на 16.09.2019. [Електронний ресурс] / Режим доступу:
10. Хомик П. М. Порівняльний аспект обліку заборгованості підприємства за П(с)БО та МСФЗ (IAS). / П. М. Хомик, М. А. Кулик // Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу. – 2012. – № 3 (24).

Робота виконана під науковим керівництвом канд. екон. наук НАЙДЬОНОВОЇ Н. В.

## ЕТАПИ ТА МЕТОДИ ЕФЕКТИВНОЇ ОПТИМІЗАЦІЇ ПОДАТКОВИХ ПЛАТЕЖІВ ТА ЗБОРІВ НА ПІДПРИЄМСТВІ

**ФІЛОНЕНКО І., 2 курс ФФО ДТЕУ,  
спеціальність «Облік і оподаткування»,  
освітня програма «Облік і податковий консалтинг»**

*В статті проаналізовано особливості етапів та методів ефективною оптимізації податкових платежів та зборів на підприємстві. Обґрунтовано доцільність використання оптимізації податкового планування на підприємстві.*

*The article analyzes the features of stages and methods of effective optimization of tax payments and fees at the enterprise. The expediency of using tax planning optimization at the enterprise is substantiated.*

Актуальність обраної теми полягає у тому, що прагнення зменшити своє податкове навантаження є досить поширеним і водночас об'єктивним явищем сучасності. Адже в результаті своєї діяльності кожен платник податків має здійснити податкові платежі до державного бюджету України, і саме тому кожна фізична чи юридична особа є зацікавленою у зменшенні податкових витрат задля збільшення прибутку.

Метою статті є розкриття особливостей етапів та методів ефективної оптимізації податкових платежів і зборів на підприємстві.

Питання оптимізації податкових платежів та зборів на підприємствах України є досить важливим та вагомим, саме тому дана тема є актуальною й для сучасних науковців, які приділяють значну увагу визначенню причин такого стану податкового навантаження в умовах сучасності, а також шляхам оптимізації та зменшення податкових зобов'язань на підприємстві. Так, С.Адонін, О.Данилов, А.Крисоватий, А.Соколовська, С.Оперенко, В.Федосова розкривають особливості даних аспектів у своїй роботі. Також проблему податкового навантаження у своїх працях докладно описали О. Жукевич, І. Майбуров, О. Левченко, Ю. Кушнірчук, С.Дегтярєва та ін.

Так до бюджету кожна юридична чи фізична особа, яка є платником податків, повинна перераховувати податкові платежі, що зазвичай є становлять значні та досить немалі суми грошових коштів.

Так, за даними статистики Міністерства фінансів України, доходи державного бюджету України за статтями доходів, що відносяться до податкових, в 2021 р склали 1 трильйон 107 мільярдів 90 мільйонів 900 тисяч гривень [1]. Детальну класифікацію податкових надходжень наведено в таблиці 1:

Таблиця 1

### Класифікація податкових надходжень до Державного бюджету України на 31.12.2021р.на основі джерела [5]

Показник на 31.12.2021 (за 2021 р.)	Код бюджетної класифікації	Доходи (млн грн)
Податкові надходження	10000000	1107090,9
Податки на доходи, прибуток та збільшення ринкової вартості	11000000	285307
Податок на доходи фізичних осіб	11010000	137555,2
Податок на прибуток підприємств	11020000	147751,7
Рентна плата та плата за використання інших природних ресурсів	13000000	80749,4
Внутрішні податки на товари та послуги	14000000	698940,4
Акцизний податок з вироблених в Україні підакцизних товарів	14020000	82858,4
Акцизний податок з ввезених в Україну підакцизних товарів	14030000	79592,8
Податок на додану вартість з вітчизняних товарів (з урахуванням бюджетного відшкодування)	14060000	155774,8
Податок на додану вартість з імпортованих товарів	14070000	380714,4
Податки на міжнародну торгівлю та зовнішні операції	15000000	38177,2
Ввізне мито	15010000	36854,9
Вивізне мито	15020000	1322,3
Збори на паливно-енергетичні ресурси	17000000	0,5
Інші податки та збори	19000000	3916,5
Неподаткові надходження	20000000	175358

Аналізуючи наведені показники, за 2021 рік до загального фонду державного бюджету за платежами, сплату яких до бюджету контролює Державна податкова служба, надходження становили 614,4 млрд грн, тобто розпис виконано на 103,1% (+18,4 млрд грн), в тому числі по основним платежам:

- податку на доходи фізичних осіб та військового збору – 137,6 млрд грн;
- податку на прибуток підприємств – 147,8 млрд грн;
- рентної плати за користування надрами – 53,5 млрд грн;
- акцизного податку з вироблених в Україні товарів – 68,7 млрд грн;
- податку на додану вартість – 155,8 млрд грн (зібрано 315,5 млрд, відшкодовано 159,7 млрд) [5].

Доречним є зображення податкових надходжень у складі доходів Держ.бюджету України, що наведено на рис. 1.



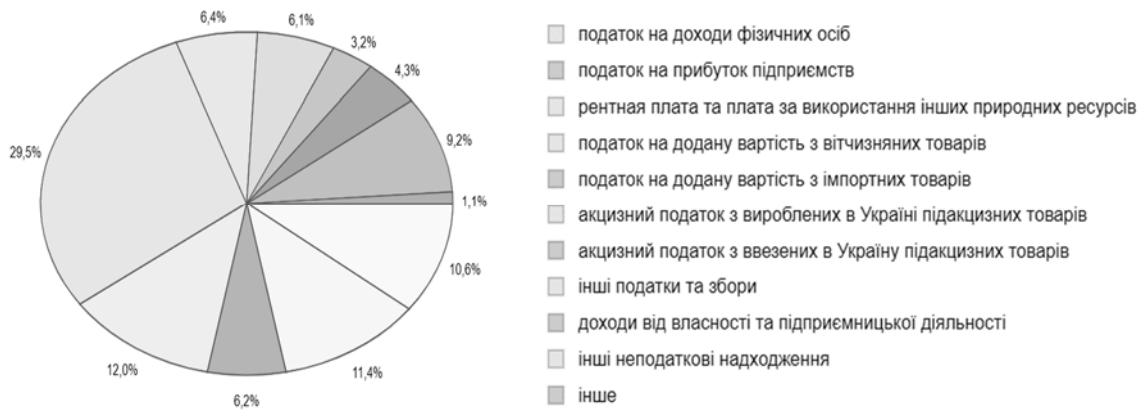


Рис. 1. Структура доходів Державного бюджету України на 31.12.2021 за найбільш вагомими показниками на основі джерела [5]

Так надходження у 2021 році до загального фонду держбюджету платежів, сплату яких до бюджету контролює Державна митна служба, становили 409,3 млрд грн, виконання – 103,2% (+12,6 млрд грн). Із загальної суми надходжень 380,3 млрд грн надійшло у вигляді податку на додану вартість, 26,6 млрд грн – ввізного мита.

Із зазначеної суми 99,9 млрд грн (49,7 млрд грн податкових платежів та 45,5 млрд грн митних) надійшло в останній місяць 2021 року.

Надходження єдиного внеску на загальнообов’язкове державне соціальне страхування до Пенсійного фонду та фондів соціального страхування за 2021 рік становили 349 млрд грн, що на 10,7 млрд грн перевищило очікувані (планові) показники ДПС на відповідний період. Із зазначеної суми 38,6 млрд грн надійшло у грудні.

Також можливо продемонструвати динаміку збільшення податкових надходжень у розрізі років на рис. 2:

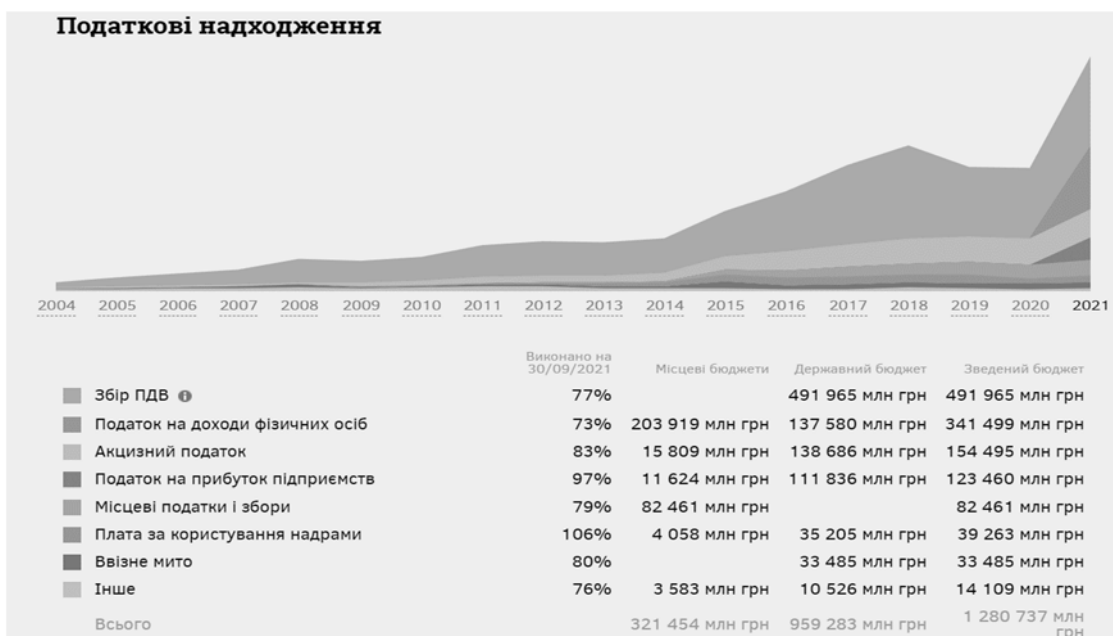


Рис. 2. Графік динаміки зміни податкових надходжень до бюджету України з 2004р. по 2021р. на основі джерела [5]

Усі наведені податкові надходження до бюджету формуються саме із платежів платників податків.

Саме тому логічним є бажання кожного платника податків щодо законного зменшення податкових відрахувань до держави.

Усі заходи щодо зменшення податкових платежів можна розділити на дві основні групи – законні (планування та оптимізація оподаткування) та незаконні (ухилення від сплати податків).

Так, ухилення від сплати податків – це діяльність платника податків щодо зменшення податкових зобов'язань, тобто несвоєчасна сплата податків, неподання документів, незаконне використання податкових пільг тощо. Саме елемент дії незаконного зменшення дає змогу розрізнити поняття «Податкове ухилення» та «Планування податків» [2].

Існує декілька незаконних шляхів, до яких вдаються недобросовісні платники податків:

- 1) Зменшення бази оподаткування шляхом приховування частини доходу, прибутку,
- 2) порушення правил бухгалтерського та податкового обліку,
- 3) передача невірних даних до податкових органів,
- 4) порушення строків подання необхідних документів до податкових органів,
- 5) зловживання податковими пільгами.

В свою чергу законні способи зменшення податкового навантаження включають податкове планування та оптимізацію податків.

Податкове планування передбачає розробку та застосування різноманітних правових методів зменшення податкових відрахувань за допомогою стратегічного та тактичного планування фінансово-господарської діяльності підприємства.

Податкове планування являє собою спосіб вибору «оптимального» поєднання побудови правовідносин і можливих варіантів тлумачення в рамках чинного податкового законодавства.

Важливою частиною податкового планування є податкова оптимізація. Платник податків має можливість зменшити свій податковий тягар різними правовими способами, такими як: повним використанням усіх наданих йому податкових пільг, звільненням від оподаткування та ін [3]

Можливо виділити наступні етапи податкової оптимізації:

Перший етап являє собою вибір місця розташування організації (її керівних органів, основних виробничих і господарських приміщень), що зменшує податкові платежі.

Другий етап – це вибір організаційно-правової форми, придатної для даної сфери діяльності, та її фіксація у Статуті підприємства, що також впливає на розмір виплат до бюджету.

Третій етап представляє розробку способів найбільш ефективного використання можливостей податкового законодавства, наприклад, податкових пільг при визначенні оподатковуваного доходу.

Четвертий етап полягає у визначенні шляхів найбільш раціонального використання оборотних коштів, розміщення отриманого прибутку та інших надходжень, визначення оптимальних шляхів і методів раціоналізації.

Мінімізація податків служить не для зменшення податкових платежів до бюджету, а для збільшення суми коштів після сплати податків.

Тому доречним є розгляд податків, які найбільш зменшують фінансові ресурси підприємства.

Для цього можливо навести таку класифікацію податків:

А) Податки, які «в межах» витрат (податок на майно, платежі до позабюджетних фондів тощо).

Обсяг такого виду виплати можна зменшити за рахунок зниження собівартості, що в свою чергу збільшує податок на прибуток.

В результаті спостерігається ефект мінімізації таких податків, але це частково компенсується збільшенням податку на прибуток.

Б) Податки, які є «поза» вартістю (наприклад, ПДВ).

У цьому випадку важливо не зменшувати сам податок, а різницю, яку потрібно сплатити до бюджету.

В) Податки «над собівартістю» (податок на прибуток).

Мінімізація необхідності зменшення бази оподаткування. Проте можна підвищити податки «в межах» витрат.

Г) Податки, сплачені з чистого прибутку компанії. З цими податками необхідно докласти зусиль для зниження податкової ставки та бази оподаткування.

Очевидно, що найбільший вплив на фінансові ресурси підприємства мають третя та четверта податкові групи [4].

Але навіть у рамках податкового законодавства існує багато способів зменшення суми податкових зобов'язань, які можна поділити на дві основні групи: загальні та спеціальні методи.

Таким чином можливо визначити загальні способи мінімізації податкових платежів:

- \* Використання лазівок у податковому законодавстві;
- \* Вибір такої облікової політики підприємства, яка дає можливість використовувати передбачені законодавством можливості (вибір методу визначення виручки від реалізації продукції, зміна строків сплати податку, вибір форми діяльності та ін);
- \* Оптимізація через контракт (правильна організація угод, угоди з використанням пільг);
- \* Використання різних пільг та податкових пільг;
- \* Мінімізація податкових ризиків та ін. Спеціальні методи мінімізації податкових відрахувань також застосовуються на всіх підприємствах, але мають більш вузьку сферу застосування.

Комплекс методів мінімізації податкового навантаження, що є досить вагомим для господарської діяльності кожного підприємства задля збільшення прибутку та забезпечення безперервності діяльності, наведено на рис. 3.

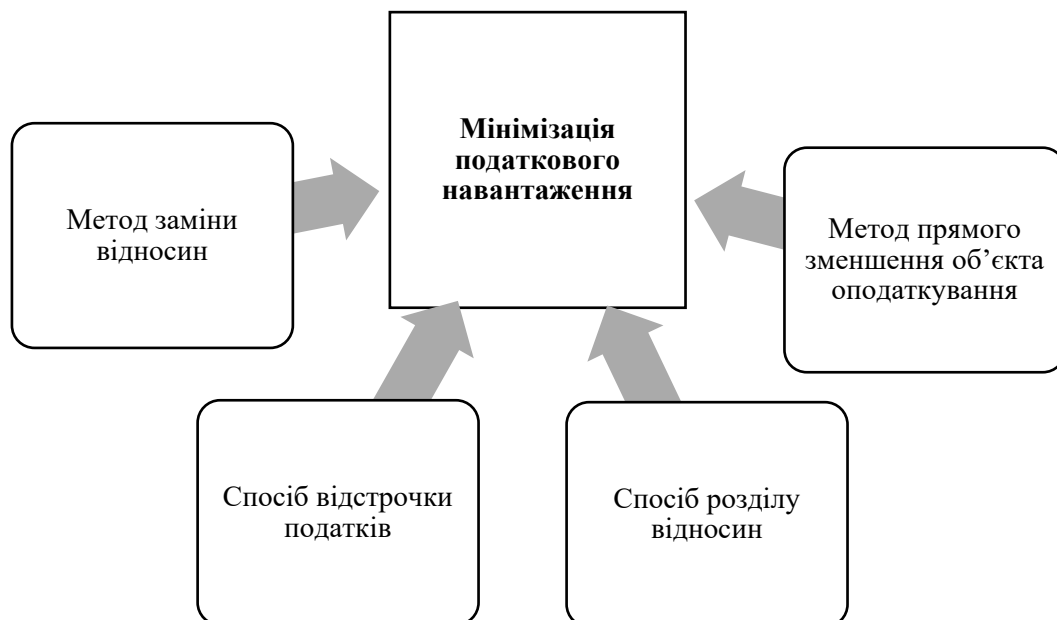


Рисунок 3. Схема комплексу методів мінімізації податкового навантаження на підприємстві

Джерело: розроблено автором на основі джерела [6]

Відповідно:

1. *Метод заміни відносин.* Угода, яка накладає обтяжливе оподаткування, буде замінена угодою, яка дозволяє досягти тієї самої ж або якомога близької мети, використовуючи більш сприятливий режим оподаткування. Особливо важливо зазначити,

що підлягає заміні не лише формальна сторона правочину (наприклад, найменування договору), а й правовідносини (весь спектр прав та обов'язків). Тобто заміна не повинна містити жодних доказів фіктивності чи вигадки – інакше податкові органи самостійно чи через суд можуть перекваліфікувати операцію та застосувати порядок оподаткування, який відповідає фактичному змісту операції [6].

2. *Спосіб розділу відносин.* Даний метод розщеплення відносин заснований на методі заміни. Однак у цьому випадку замінюється не вся господарська операція, а лише її частина, або господарська операція замінюється кількома. Метод поділу, зазвичай, використовується у випадках, коли повна заміна не дозволяє отримати результат, досить близький до мети початкової операції.

3. *Спосіб відстрочки податків.* Метод відстрочки дозволяє перенести час виникнення об'єкта оподаткування на наступний календарний період за допомогою елементів інших методів (заміна, виділення, офшор тощо).

4. *Метод прямого зменшення об'єкта оподаткування.* Він спрямований на позбавлення від ряду оподатковуваних операцій або оподатковуваних активів, не надавши при цьому негативного впливу на господарську діяльність підприємця.

Таким чином, зважаючи на необхідність сплати податків та суворість податкового законодавства, підприємство має можливість мінімізувати свої податкові платежі за наявності грамотного податкового планування. Для цих цілей використовується податкова оптимізація, яка складається із загального та спеціального методів. Знання податкового законодавства дозволяє правильно організувати податкову політику підприємства.

### Список використаних джерел

1. Звіти про виконання бюджету: Державна казначейська служба України.  
URL: <http://www.treasury.gov.ua>
2. Податковий кодекс України від 02.12.2010 р. № 2755-VI  
URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#Text>
3. Оперенко С.Г./Податкове навантаження та його вплив на стимулювання економічного зростання/ Науковий вісник Ужгородського національного університету/ Випуск №19 ч.2. – 2019р.
4. С.Мережко, Н.Ушолік, О.Лизунова/Порівняльний аналіз податкових навантажень зарубіжних країн та України/ Наук.журнал «Економіка та суспільство»-№25-2021р.
5. Електронний ресурс: Мінфін/ Доходи державного бюджету України в 2021 р.  
URL: <https://index.minfin.com.ua/ua/finance/budget/gov/income/>
6. Орищин Т.М./Сучасні підходи до оптимізації оподаткування підприємств./Вчені записки Таврійського національного університету імені В.І. Вернадського. Серія : «Економіка і управління». 2020. – Том 31(70). № 3.
7. Орищин Т.М./Напрями оптимізації податкового навантаження підприємств в контексті податкового планування/ Наук.журнал «Економіка та суспільство»-№25-2021р.

Робота виконана під науковим керівництвом канд. екон. наук, доцента АВГУСТОВОЇ О. О.

# ОСОБЛИВОСТІ ЗДІЙСНЕННЯ ОПЕРАЦІЙ З ЕКСПОРТУ В УКРАЇНІ ТА ЇХ ОПОДАТКУВАННЯ

**ФУЖЕНКО В., 2 курс ФФО ДТЕУ,  
спеціальність «Облік та оподаткування»,  
освітня програма «Облік і податковий консалтинг»**

*У статті розглянуто поняття, сутність, мета, значення оподаткування операцій з експорту. Детально охарактеризовано базові умови поставки ІНКОТЕРМС 2020. Розглянуті теоретичні аспекти митного регулювання, в особливості мито, митний та акцизний збори, ПДВ.*

*Ключові слова: експорт, ІНКОТЕРМС 2020, оподаткування, митні платежі, мито, ПДВ, акцизний збір, митний збір.*

*The article considers the concept, essence, purpose, importance of taxation of export transactions. The basic conditions of delivery of INCOTERMS 2020 are described in detail. Theoretical aspects of customs regulation, in particular customs duties, customs and excise duties, VAT are considered.*

*Key words: export, INCOTERMS 2020, taxation, customs payments, customs duties, VAT, excise duty, customs duty.*

Зовнішньоекономічна діяльність дає змогу підприємству значно розширитись та підвищити свої доходи. Зокрема, за допомогою експорту відкриваються нові ринки споживання продукції, що підіймає репутацію підприємства. Тому ця тема є актуальною, особливо для підприємств, які хочуть почати експортувати свою продукцію, але їх зупиняє страх перед додатковими витрати з якими вони стикнуться, в особливості, з оподаткуванням операцій з експорту.

Аналіз останніх досліджень та публікацій. Теоретичні питання про оподаткування операцій з експорту розглядалися у працях таких вітчизняних вчених Кузнецова С. О. [3], Величко К. Ю. [5], Козуб В. О. [5], Носач Л. Л. [5], Гіжевський В.К. [7], Бабенко В.В. [7] та інші.

Метою статті є аналіз теоретичних аспектів та дослідження особливостей оподаткування операцій з експорту.

Результати дослідження. Експорт – митний режим, відповідно до якого товари вивозяться за межі митної території України для вільного обігу без зобов'язання про їх повернення на цю територію та без встановлення умов їх використання за межами митної території України [1].

Обов'язковим елементом експорту являється вивіз товару (капіталу) та його споживання за митними кордонами України, і цей вивіз фактично може здійснювати як резидент, так й нерезидент залежно від базових умов поставки ІНКОТЕРМС 2020 [4]. Разом з тим, право власності на товари (капітал) до моменту перетину митного кордону України має зберігатися за резидентом. Момент переходу права власності урегульовується Цивільним кодексом України відповідно до якого право власності може перейти при передачі товарів покупцю, при здачі товарів транспортній організації та при передачі коносаменту.

Незалежно від того, хто є експортером, при його здійсненні в обліку повинні бути відображені такі господарські факти, як: відвантаження товарно-матеріальних цінностей зі складу, надходження грошей на поточний рахунок або оприбуткування товару (якщо експорт здійснюється на умовах бартеру), отримання доходу та несення витрат за операцією і визначення фінансового результату [3].

Розглянемо детальніше базові умови поставки ІНКОТЕРМС 2020 [4]. Ними передбачено використання 11 правил, які поділені на два окремих класи. Перший клас включає сім правил, які можуть застосовуватися незалежно від обраного виду транспорту і його кількості. Цей клас включає наступні терміни: EXW, FCA, CPT, CIP, DAP, DPU і DDP. У другому класі правил пунктом поставки і місцем, до якого здійснюється перевезення товару покупцю, є порти, тому даний клас має назву «Для морського та внутрішнього водного транспорту». До нього відносяться наступні терміни: FAS, FOB, CFR і CIF [4]. (табл. 1).

Таблиця 1

### Правила ІНКОТЕРМС 2020

Група	Вид транспорту	Правила	Умови
Е Відвантаження	Будь-який вид транспорту	EXW	Франко-завод (назва місця)
F Основне перевезення, неоплачене продавцем	Будь-який вид транспорту Морський і внутрішній водний транспорт Морський і внутрішній водний транспорт	FCA	Франко-перевізник (назва місця)
		FAS	Франко уздовж борту судна (назва порту відвантаження)
		FOB	Франко-борт (назва порту відвантаження)
С Основне перевезення, оплачене продавцем	Морський і внутрішній водний транспорт Морський і внутрішній водний транспорт	CFR	Вартість і фрахт (назва порту призначення)
		CIF	Вартість, страхування і фрахт (назва порту призначення)
	Будь-який вид транспорту Будь-який вид транспорту	CPT	Фрахт/перевезення оплачені до (назва місця призначення)
		CIP	Фрахт/перевезення і страхування оплачені до (назва місця призначення)
D Доставка	Будь-який вид транспорту	DPU	Поставка в місці з розвантаженням
	Будь-який вид транспорту	DAP	Поставка в пункті (назва пункту)
	Будь-який вид транспорту	DDP	Поставка з оплатою мита (назва місця призначення)

Джерело: побудовано автором на основі [4]

У міжнародних правилах ІНКОТЕРМС 2020 [4] детально пояснюється, яка із сторін, продавець чи покупець, буде нести відповідальність за виконання митного оформлення і митних формальностей на кордоні, покладаючи на себе витрати та ризики. Випуск товарів, які перебувають у дорозі, включено вперше. Щодо останнього використовується правило, в якому відповідальність покладається на перевізника, який приймає на себе ризик перевезення до місця доставки. Отже, якщо ризик перевезення передається країні продавця (країні походження), відповідальність за митне оформлення транзиту приймає покупець; а якщо ризик переходить у пункті призначення (в країні покупця), відповідальність несе продавець.

Митне оформлення експорту та імпорту кожного з застосованих правил ІНКОТЕРМС тепер прямо вимагає від продавця виконання будь-яких пов'язаних з безпекою формальностей при оформленні експорту та допомоги покупцеві в отриманні будь-яких документів чи інформації, що необхідні для дотримання митних формальностей, пов'язаних з імпортом чи транзитом.

Юридична особа може займатись експортом товарів у разі дотримання наступних умов:

- здійснення експортних операцій має бути передбачено статутними документами;
- контракт на експорт повинен відповідати всім вимогам, встановленим Положенням про форму зовнішньоекономічних договорів;
- при визначенні предмета експорту повинні бути враховані такі обмеження, як квотування і ліцензування експорту, визначені законодавством України [3].

З метою оподаткування до експорту товарів прирівнюється:

- вивезення товарів (супутніх послуг) за межі митного кордону України за договорами фінансового лізингу (оренди) (у тому числі у разі повернення об'єкта фінансового лізингу лізингодавцю – нерезиденту або іншій особі за дорученням такого лізингодавця), застави та іншими договорами, які не передбачають передання права власності на такі товари (майно) або передбачають їх обмін на корпоративні права чи цінні папери, у тому числі якщо таке вивезення пов'язане із припиненням дії зазначених договорів;
- поставка товарів (супутніх послуг) з митної території України на територію безмитних магазинів;
- передача товарів, оформлених у митному режимі експорту, під митним режим митного складу, для подальшого вивезення таких товарів з митної території України;
- в інших випадках, визначених Митним кодексом України [2].

Основою обліку експортних операцій являється договір постачання. Залежно від предмета експорту митним органам надаються наступні документи:

- митна декларація, яка підтверджує факт перетину митної території та надалі підтверджує право на використання нульової ставки за податком на додану вартість;
- транспортні накладні;
- інвойси, рахунки-фактури;
- дозволи, сертифікати в залежності від виду експортованих товарів;
- платіжні документи на переказ сум митних платежів та інших податків [3].

Перейдемо до характеристики окремих митних платежів, що складають економічну політику держави.

Митні платежі – це види податків та зборів, які нараховуються в установленому порядку при переміщенні через митний кордон країни товарів та інших предметів під контролем митних служб [5].

Визначними критеріями митних платежів виступають об'єкт та суб'єкт оподаткування, це органи системи державного регулювання зовнішньоекономічної діяльності, що виконують контролюючі функції з нарахування та сплати митних платежів [5].

Митні платежі складаються з митних податків та митних зборів.

Митні податки – це непрямі податки, що нараховуються при переміщенні предметів через митний кордон [5]. Вони включають мито, ПДВ, акцизний збір.

Митні збори – це вид митних платежів, що стягуються за здійснення на користь платника певних дій з боку митних органів під час митного оформлення товарів та інших предметів. Ці платежі являються джерелом фінансування розвитку митної системи відповідно до Митного кодексу, фіскальний ефект від їх запровадження є суттєвим та постійно зростає [5].

Митні збори діляться на дві групи:

- митні збори за виконання покладених на митницю обов'язків;
- митні збори за надання послуг у галузі митної справи [5].

Згідно зі Статтею 71 Митного кодексу України встановлено, що за митне оформлення товарів та транспортних засобів поза місцем розташування митного органу або поза робочим часом, установленим для митного органу справляється плата в порядку та в розмірах, установлених Кабінетом Міністрів України [1]. Розмір цієї плати не має перевищувати вартості фактичних витрат митних органів на вчинення зазначених дій.

Сплачуються митні збори у валюті України або ж в іноземній валюті першої групи класифікатора валют Національного банку України на момент здійснення митного оформлення [5].

Митні збори є дієвим засобом як і системи регулювання зовнішньоекономічної діяльності, так й інструментом податкової політики держави, нарівні з митними податками.

Класифікація митних платежів за способом митного регулювання:

– тарифні (платежі, пов'язані з нарахуванням митного тарифу: ввізне та вивізне мито, ввізне та вивізне мито в неторговому обігу, мито за поштові відправлення);

– нетарифні засоби (нарахування ж за акцизним збором, ПДВ, митними зборами).

Мито – це загальнодержавний податок, встановлений Податковим та Митним кодексами України, який нараховується і сплачується відповідно до Митного кодексу України, законів України та міжнародних договорів, згода на обов'язковість яких надана Верховною Радою України [1].

Видачу ліцензій на відкриття митних ліцензійних складів, магазинів безмитної торгівлі відносять до платежів, складів тимчасового зберігання, що перераховуються митними органами за надання права здійснювати певні види діяльності.

Митні платежі являються основою, за рахунок якої виробляються митні доходи країни. Отож, різностороння система використання митних платежів дає державі можливість ефективно контролювати зовнішньоекономічну діяльність, метою якої є реалізації економічних інтересів держави в сучасних умовах господарювання.

Операції з вивезення товарів у митному режимі експорту обкладаються ПДВ за нульовою ставкою. При цьому датою виникнення податкових зобов'язань є дата оформлення митної декларації, що засвідчує факт перетинання митного кордону України, оформленої відповідно до вимог митного законодавства. На думку контролерів, такою датою є дата здійснення відповідного запису на митній декларації посадовою особою митного органу, засвідчена печаткою [8].

Серед платежів, які контролюються митними органами, суттєву роль відіграють непрямі податки при експорті товарів чи предметів через митний кордон. Ці податки виконують фіскальну і регулятивну функції.

Акцизний збір – це непрямий податок споживачів окремих товарів, визначених законом як підакцизні, що стягується з них під час здійснення оборотів з продажу таких товарів, вироблених на митній території України, або при імпортуванні таких товарів на митну територію України [5].

Акцизний збір включається до ціни підакцизних товарів. Перелік продукції, на яку встановлюється акцизний збір, та його ставки затверджуються Верховною Радою України.

Платниками акцизного збору при експорті є суб'єкти підприємницької діяльності – українські виробники алкогольних напоїв та тютюнових виробів, а також замовники, за дорученням яких виготовляється ця продукція на давальницьких умовах.

Акцизний збір сплачується одночасно зі сплатою мита й митних зборів. Ставка акцизного збору встановлюється у відсотках митної вартості товару або в грошовому еквіваленті фізичної одиниці виміру товару. Вони однакові на всій території України.

Контроль за сплатою акцизного збору з товарів, які підлягають позначенню марками акцизного збору, здійснюється митними органами спільно з податковими організаціями.

Під час митного оформлення таких товарів, підтвердженням сплати акцизного збору є заявка-розрахунок на одержання марок з відмітками про повну сплату сум акцизного збору, які були нараховані відповідно до ставок акцизного збору та курсу валют, установленого Національним банком України.

Відповідно до законодавства України акцизним збором не оподатковуються:

– митна вартість ввезених і конфіскованих на території України підакцизних товарів, відносно яких не встановлено власника, а також тих, які перейшли до держави на правах спадковості;

– митна вартість підакцизних товарів, які провозяться через територію України транзитом;

– митна вартість імпортової або вітчизняної сировини, які ввозяться чи використовуються для виробництва підакцизних товарів;

– вартість підакцизних товарів, які експортуються за межі митної території України за іноземну валюту;



- митна вартість зразків підакцизних товарів, ввезених на територію України з-за її меж з метою показу або демонстрації, якщо вони залишаються власністю іноземних юридичних осіб і їх використання на території України не має комерційного характеру;
- вартість легкових автомобілів спеціального призначення за переліком, визначеним Кабінетом Міністрів України;
- комплектуючі, з яких на українських підприємствах виготовляються зазначені в Законі «Про ставки акцизного збору і ввізного мита на деякі транспортні засоби і шини до них» транспортні засоби [6].

З 24 лютого 2022 року в Україні введено воєнний стан. Уряд встановив нові правила експорту низки сільськогосподарських товарів. Це зроблено для попередження гуманітарної кризи в Україні, стабільності ринку й задоволення потреб населення критичними продовольчими товарами. Зокрема, заборонено експортувати сіль, цукор, овес, просо, жито, гречку, живу велику рогату худобу, м'ясо та субпродукти [9]. Також, запроваджується нульова квота для експорту добрив, тобто, фактична заборона на їх вивіз із України. Це стосується азотних, фосфорних, калійних та складних добрив [10].

Можна експортувати за умови вказаного декларативного ліцензування олію соняшникову, кукурудзу, пшеницю і суміш пшениці та жита, яйця та м'ясо свійських курей. Це означає дозвіл експорту із відповідним інформуванням Уряду та видачою безоплатної ліцензії протягом доби. Для отримання ліцензії виробникам необхідно подати до Мінекономіки в електронному вигляді заявку на видачу безоплатної ліцензії, лист-звернення щодо оформлення ліцензії та будь-який наявний документ, що підтверджує поставку. Все інше, що не зазначено в переліку, може вільно експортуватись згідно стандартної процедури[9].

**Висновки.** Отже, аналізуючи особливості оподаткування операцій з експорту, можна зробити висновок, що експортер має зробити певні митні платежі. В залежності від вибору умов поставки ІНКОТЕРМС 2020, прописаних в контракті, визначається хто із контрагентів має оплатити витрати, пов'язані з перетином кордону.

Визначено низку документів, які надаються митним органам залежно від предмету експорту: митна декларація, транспортні накладні, інвойси, рахунки-фактури, дозволи, сертифікати, платіжні документи на переказ сум митних платежів та інших податків.

Митні платежі це податки, які треба сплатити при перетині кордону. Вони включають митні податки та збори.

При експортуванні товару сплачується мито, воно є обов'язковим та визначається Єдиним митним тарифом України. ПДВ при експорті має нульову ставку. Акцизний збір сплачується за підакцизні товари, такі як алкогольні напої та тютюнові вироби. Цей збір включається зразу до ціни підакцизних товарів.

Митні збори стягуються за здійснення на користь платника певних дій з боку митних органів під час митного оформлення товарів. Вони є дієвим засобом як і системи регулювання зовнішньоекономічної діяльності, так й інструментом податкової політики держави, нарівні з митними податками.

### Список використаних джерел

1. Митний кодекс України станом на 13.03.2012 р. / Відомості Верховної Ради України. №4495-VI, Ст. 82.
2. Закон України «Про зовнішньоекономічну діяльність» URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/959-12#Text>. (дата звернення 22.02.2022)
3. Кузнецова С. О. Облік зовнішньоекономічної діяльності: Навчальний посібник . Видавництво Іванченко І. С. – Х., 2019. – 221 с.
4. Терміни ІНКОТЕРМС 2020 URL: <https://incoterms2020.com.ua/terms>. (дата звернення 23.02.2022)

5. Величко К. Ю., Козуб В. О., Носач Л. Л. Митне регулювання зовнішньоекономічної діяльності: навчальний посібник. Видавництво «Форт» – Харків, 2019. – 221 с.
6. Про оподаткування акцизним збором від 05.06.2009 № 11930/7/21-0117 URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v1193225-09#Text>. ( дата звернення 15.03.2022)
7. Гіжевський В.К., Бабенко В.В. Митне регулювання ЗЕД в Україні: історія і сучасність: Вчені записки Університету «КРОК» №4 (56), 2019.
8. Податковий кодекс України станом на 2013 р. / Відомості Верховної Ради України. № 18, ст.195.
9. Урядовий портал URL: <https://www.kmu.gov.ua/news/uryad-prijnyav-postanovu-pro-mitne-oformlennya-okremih-tovariv-shcho-vvozyatsya-na-mitnu-teritoriyu-ukrayini-u-period-diyi-voynenogo-stanu>. ( дата звернення 22.03.2022)
10. Міністерство аграрної політики та продовольства України URL: <https://minagro.gov.ua/news/kabmin-vvodit-zaboronu-na-eksport-dobriv-z-ukrayini>. (дата звернення 22.03.2022)

Робота виконана під науковим керівництвом канд. екон. наук, доцента АВГУСТОВОЇ О. О.

## **ШЛЯХИ УДОСКОНАЛЕННЯ ОРГАНІЗАЦІЇ ОБЛІКУ ВИПЛАТ ПРАЦІВНИКАМ НА ВІТЧИЗНЯНИХ ПІДПРИЄМСТВАХ**

**ЮРЧЕНКО А., 2 курс ФФО ДТЕУ,  
спеціальність «Облік і оподаткування»,  
освітня програма «Облік і оподаткування» в міжнародному бізнесі»**

*Стаття присвячена висвітленню особливостей організації обліку виплат працівникам на підприємствах в сучасних умовах господарювання. Узагальнено підходи щодо вдосконалення обліку оплати праці в частині організаційного та інформаційного забезпечення.*

*Ключові слова: облік, організація обліку, виплати працівникам, генеральна угода, штатний розпис.*

*The article is devoted to the clarification of the peculiarities of the accounting of payroll calculations at enterprises in modern economic conditions. The approaches to improving payroll accounting in terms of organizational and informational support are summarized.*

*Keywords: accounting, organization of accounting, payroll calculations, general agreement, staffing.*

**Актуальність теми.** На сьогоднішній день, виплати працівникам займають значну питому вагу в сукупних витратах підприємства. За допомогою облікового відображення виплат працівникам можна оцінити результати діяльності підприємства, ефективність використання трудових ресурсів а також співставити соціальну захищеність працівників в структурі підприємства.

Загалом, організація обліку виплат працівникам посідає одне з центральних місць в системі бухгалтерського обліку на підприємстві. Від того наскільки правильно на підприємстві ведуть облік робочого часу, а також визначають рівень оплати праці за відпрацьовані людино-години (людино-дні), залежатиме точність обліку виплат працівникам. Враховуючи зміни чинного законодавства щодо трудового законодавства та облікового відображення виплат працівникам, потребує удосконалення організація обліку витрат на заробітну плату вітчизняних підприємств.

**Аналіз останніх досліджень та публікацій.** Питання організації обліку виплат працівникам досліджували у своїх наукових працях такі вчені-економісти як: Н.В. Каткова [5], О.О. Августова [8], Дроб'язко С.І. [9], О.Ф. Ярмолук [13], В.І. Притула [14].

Проте, незважаючи на дослідження даних питань з боку науковців, має місце значне коло дискусійних питань, що стосуються організації обліку витрат на оплату праці на вітчизняних підприємствах.

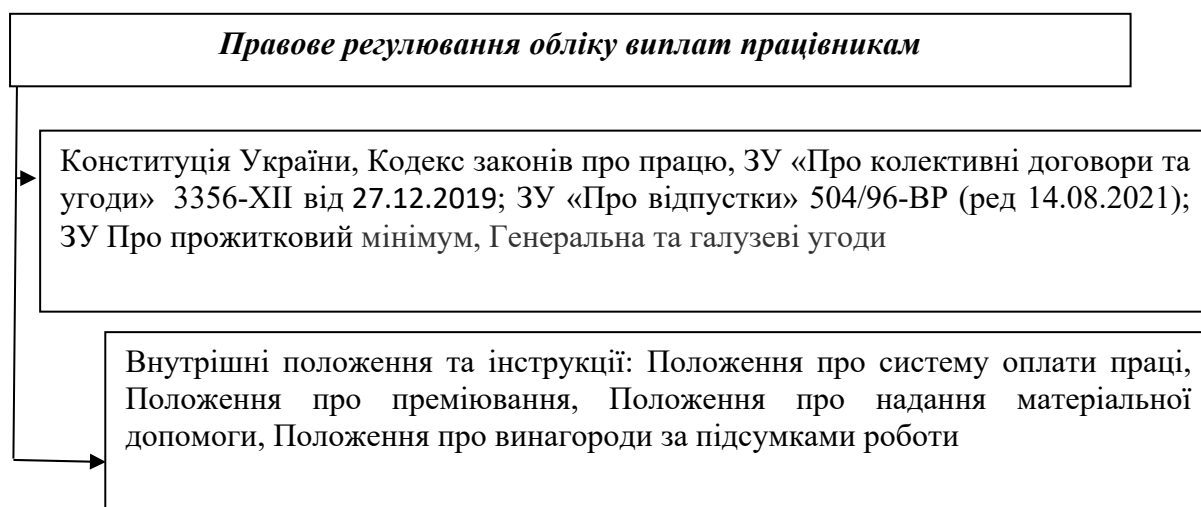
Головною проблемою є врахування у внутрішніх положеннях підприємства, норм діючого трудового законодавства, розроблення на підприємствах відповідних положень, а саме: Положення про систему оплати праці, Положення про систему преміювання, які б обґрунтовували зміну елементів виплат працівникам за відповідні періоди.

Також, проблемою обліку є неточність облікового відображення фактично понесеного робочого часу працівниками підприємства, що призводить до завищення (заниження) сум виплат в залежності від зазначених даних.

**Метою** статті є розкриття організації обліку виплат працівникам в сучасних умовах господарювання та визначення заходів щодо його вдосконалення.

**Виклад основного матеріалу.** В сучасному бізнес-середовищі, заробітна плата є джерелом надходження грошових коштів працівникам підприємства, ефективним стимулюючим фактором підвищення ефективності використання трудових ресурсів та підвищення продуктивності праці працівників підприємства, а також одним із основних витрат підприємства. Як власники так і вищий управлінський персонал підприємства намагаючись приховати реальні виплати працівникам, здійснюють виплати «в конвертах», що є порушенням та спотворює облікове відображення даних виплат.

В сучасному правовому полі, система виплат працівникам регулюється наступним законодавством:



*Рис. 1. Нормативно-правове регулювання обліку виплат працівникам*

*Джерело: складено на основі опрацювання [3,4,6,7, 11]*

Перед тим як розкрити організаційні засади обліку виплат працівникам, доцільно надати визначення даному терміну. Необхідно відзначити, що в чинному законодавстві (НП(С)БО «Виплати працівникам») не надається визначення даному терміну. Разом з тим, в МСБО 19 «Виплати працівникам» зазначено, що виплати працівникам це всі форми компенсації, що їх надає суб'єкт господарювання в обмін на послуги надані працівниками.

Відповідно до норм НП(С)БО 26 «Виплати працівникам» до даних виплат можна віднести:

1) Поточні виплати (заробітна плата за окладами та тарифами, сума відпускних, премії працівникам);

- 2) Виплати при звільненні (виплати, які надає підприємство працівнику при його звільненні);
- 3) Виплати по закінченню трудової діяльності (виплати, що надаються працівнику, при закінченні трудової діяльності);
- 4) виплати інструментами власного капіталу (виплати, за якими працівнику надається право отримувати фінансові інструменти власного капіталу, що емітовані підприємством);
- 5) інші довгострокові виплати (виплати працівнику, які не підлягають сплаті в повному обсязі протягом 12 місяців по закінченні місяця, у якому працівник виконував відповідну роботу) [1].

Виплати працівникам залежать від посади яку обіймає відповідний працівник, від системи преміювання, яка діє на підприємстві, а також від продуктивності праці працівника.

Необхідно відзначити, що позитивним для підприємства є випереджаюче зростання темпів росту продуктивності праці працівників підприємства над темпами росту заробітної плати.

У внутрішніх положеннях підприємства, а саме в Положенні про систему оплати праці, має бути прописана система регулювання виплат працівникам. На деяких підприємствах це колективний договір, на інших генеральна угода або трудовий договір, а також інші внутрішні нормативні документи підприємства (рис. 2).

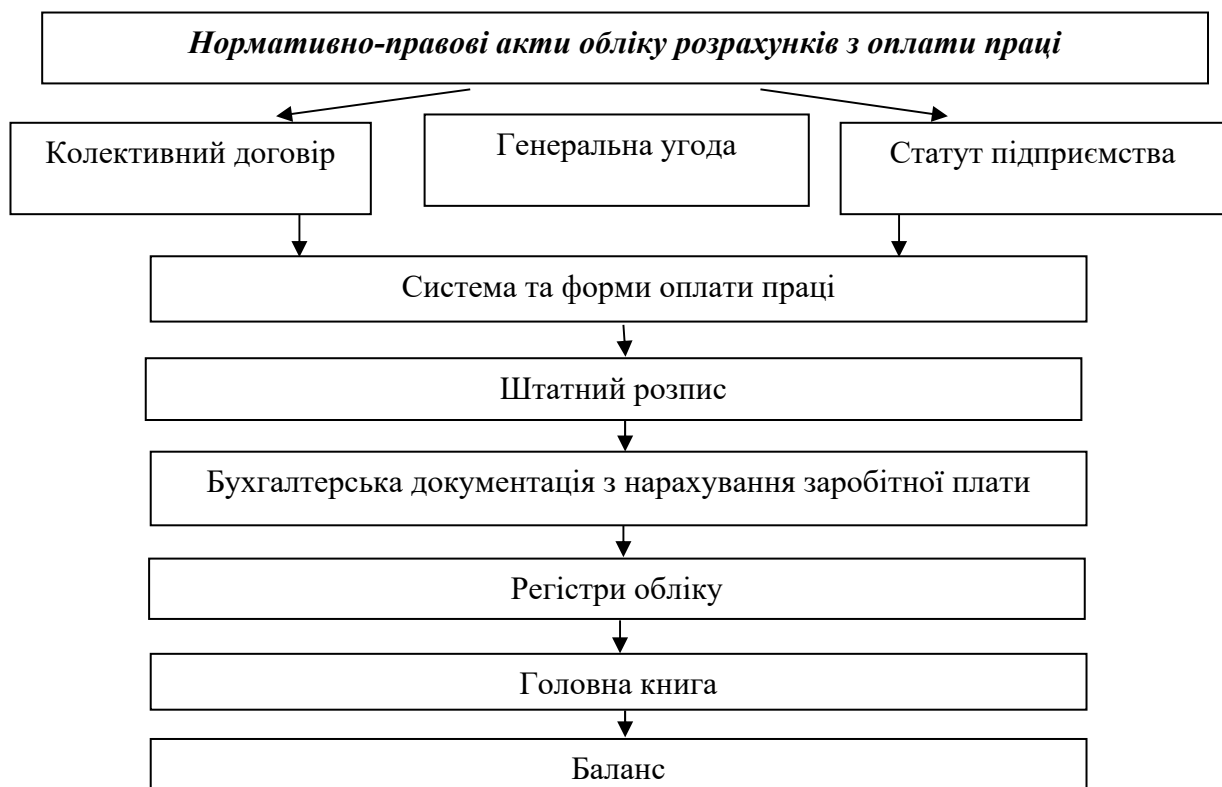


Рис. 2. Загальна схема організації обліку виплат працівникам на вітчизняному підприємстві

Джерело: складено на основі опрацювання [3,4,6,7, 11]

Згідно зі ст. 2 Закону України «Про оплату праці», визначена структура заробітної плати: основна заробітна плата; додаткова заробітна плата; інші заохочувальні й компенсаційні виплати [4].

Облікове відображення витрат на оплату праці працівників підприємства, має бути побудоване таким чином, щоб не лише надавати інформацію для складання звітності

підприємства, а й подавати інформацію про витрати на оплату праці у вигляді, придатному для подальшого аналізу, обґрунтування та прийняття управлінських рішень.

Згідно з чинним законодавством [1, 2, 4], за видами заробітна плата поділяється на основну, додаткову та інші заохочувальні та компенсаційні виплати (рис. 3).

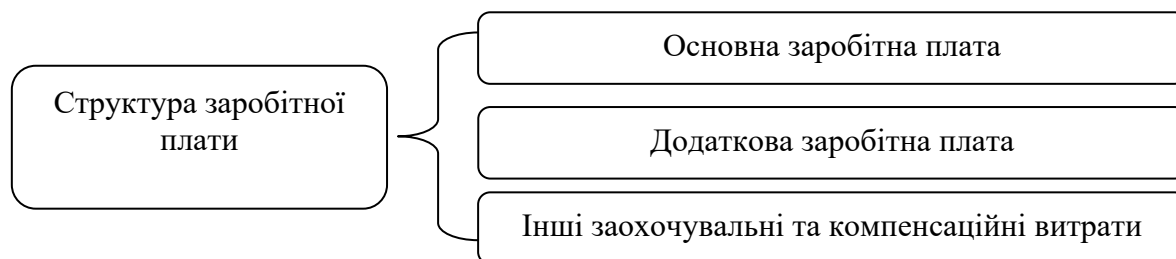


Рис. 3 Структура заробітної плати

Джерело: складено на основі опрацювання [3]

Необхідно відзначити, що на кожному підприємстві може діяти своя система оплати праці (на базі посадових окладів, відрядна, і т.д.). Часто працівники, що відносяться до управлінського персоналу отримують заробітну плату за окладної (погодинної) системою оплати праці, а працівники виробничих підрозділів за відрядною.

Загалом, держава регулює розмір заробітної плати працівників підприємства шляхом установлення мінімальної заробітної плати.

Так, з 1 жовтня 2022 р. мінімальна заробітна плата збільшилась до 6700 грн, а прожитковий мінімум для працездатних осіб 2481 грн. Необхідно відзначити зміни, які відбулись в чинному трудовому законодавстві. Постановою КМУ від 01.09.2021 р. № 917 «Деякі питання обчислення середньої заробітної плати» внесено чергові зміни до Порядку обчислення середньої заробітної плати. Відповідно до даної постанови, підприємства мають нараховувати премії за місяці за які вона нарахована.

Керівник підприємства повинен щомісячно виплачувати працівнику підприємства за повний робочий день заробітну плату в сумі не менше чим мінімальна заробітна плата, яка може складатись із:

- посадового окладу,
- премій та інших доплат (окрім доплати за роботу в несприятливих умовах праці та підвищеного ризику для здоров'я за роботу в нічний та надурочний час, роз'їзний характер робіт, премії до святкових і ювілейних дат).

Якщо розмір заробітної плати працівника підприємства є нижчим за розмір мінімальної заробітної плати, то проводиться доплата до рівня мінімальної заробітної плати.

На сьогоднішній день, залишається актуальним питанням щодо порядку виплати працівникам вітчизняних підприємств в умовах воєнного стану. Так, в березні 2022 року Верховна Рада ухвалила Закон України «Про організацію трудових відносин в умовах воєнного стану» [17], який регулює трудові відносини між підприємством та працівниками.

В умовах воєнного стану, відповідно до чинного законодавства, керівництво підприємств може надавати допомогу своїм працівникам. Якщо підприємство має можливість та хоче надати допомогу та сплатити відповідні податки з неї для держави, в заяві працівників необхідно вказати, що це матеріальна допомога. Якщо підприємство не в змозі сплачувати податки, необхідно вказати, що це саме нецільова благодійна допомога працівникам підприємства. Дана допомога, не відноситься до основної чи додаткової заробітної плати, тому не є базою для нарахування ЄСВ. Згідно з діючими П(С)БО, а саме п.5 П(С)БО «Витрати» сплата благодійної допомоги призводить до зменшення активів та збільшення витрат, тобто дана допомога відноситься до витрат підприємства.

Також, відповідно до Закону України «Про організацію трудових відносин в умовах воєнного стану», якщо підприємство не в змозі виплачувати заробітну плату, воно може не виплачувати її до моменту відновлення можливості підприємства здійснювати основну

діяльність. Особливостями впровадження даного закону, є збільшення нормальної тривалості робочого часу (роботодавець має залишити 40-годинний робочий тиждень, як у мирний час; залучення до роботи працівників в нічний час; призупинення дії окремих положень колективного договору та трудового договору.

Облік виплат працівників має здійснюватися на відповідних підтверджуючих первинних документах. До головних первинних документів з обліку виплат працівникам є: таблиць обліку робочого часу (даний документ формує та веде табельщик (може бути керівник структурного підрозділу, бухгалтер або працівник відділу кадрів); Листок обліку простоїв; Розрахунково-платіжна відомість, Особова картка, Заява (наказ ) на відпустку (звільнення).

Порівнюючи елементи виплат працівникам згідно чинного вітчизняного (П(С)БО 26 «Виплати працівникам» [2]) та міжнародного (М(С)БО «Виплати працівникам» законодавства [1]), необхідно відзначити, що на відміну від П(С)БО 26, М(С)БО 19 відносить до виплат працівникам крім основної (додаткової) заробітної плати, компенсаційних виплат, премій, також і додаткові виплати працівникам, які пов'язані із прибутком підприємства, також негрошові виплати у формі житла, автомобілів, медичного обслуговування, та інше.

Згідно із МСФЗ 19 «Виплати працівникам», окрім витрат на заробітну плату, до даної статті також належать внески на соціальне забезпечення працівників, а також кошти отримані працівниками як участь у прибутку та премії, за якими окремі працівники отримують бонуси додатково до заробітної плати. Необхідно відзначити, що в Україні дана практика майже не застосовується, та працівникам нараховуються премії з преміального фонду згідно Положення про преміювання (або Наказу керівництва про преміювання окремих працівників підприємства). Разом з тим, участь працівників у прибутках та отримання відповідної винагороди за участь у прибутках (збитках) підприємства значно підвищило зацікавленість працівників у збільшенні маржинальності та покращенні ефективності діяльності підприємства.

Також, порівнюючи дані стандарти між собою необхідно відзначити, що згідно обох стандартів програми виплат працівникам після закінчення трудової діяльності поділяються на два види: програми із визначеним внеском та програми із визначеною виплатою. Пенсійні виплати у більшості країн використовують кошти для виплати із наступних джерел: державних пенсійних фондів, недержавних пенсійних фондів та пенсійних систем підприємства. В Україні, пенсійні виплати здійснюються відповідно до державного пенсійного забезпечення, адже підприємства майже не перераховують кошти до недержавних пенсійних фондів.

Згідно чинного законодавства, всі виплати працівникам підлягають оподаткуванню. Так, відповідно до Податкового кодекса, до податків на виплату працівникам можна віднести:

- єдиний внесок на загальнообов'язкове соціальне страхування;
- податок на доходи фізичних осіб;
- військовий збір.

Так, як виплати працівникам відносяться до важливих та трудомістких частин бухгалтерського обліку діяльності підприємства, спеціалісти, які займаються обліком виплат працівникам стикаються із значними труднощами, що містять як організаційний так і методичний характер. Проведені дослідження, дозволили виокремити основні проблемні моменти обліку виплат працівникам:

- розбіжності в структурі та обліковому відображенні виплат працівникам згідно П(С)БО 26 «Виплати працівникам» та МСФЗ 19 «Виплати працівникам»;
- значні податкові важелі;
- незначний рівень соціальної пільги;
- часті зміни ставок оподаткування;
- зміни в складі виплат за категоріями;
- зміни складу виплат які підлягають (не підлягають) оподаткуванню;

- недоліки діючого трудового законодавства;
- не обізнаність облікового персоналу в частині змін трудового (податкового) законодавства.

Більш детально проблемні засади практики нарахування та здійснення виплат працівникам з уточненням шляхів подолання даних проблем нами наведено на рис. 4.

Проблеми обліку розрахунків по заробітній платі працівників підприємства	
Характеристика проблеми	Шляхи їх вирішення
1. Нерівномірність відрахувань на відпуски протягом року, а також відсутність резерву на виплату відпусток	Підприємства, мають постійно формувати резерв на виплату відпусток. Разом з тим, не всі підприємства вважають дане питання доречним, та не формують даний резерв, що є не правильним та суперечить чинному законодавству. На нашу думку, підприємства мають автоматизовано формувати резерв на виплату відпусток зважаючи на наявність значної кількості працівників та на трудомісткість даного процесу. Доцільно в обліковій програмі налаштувати опцію «Резерв на виплату відпусток», в якій автоматично формувався б резерв враховуючи затверджені на підприємстві Накази на щорічні відпуски, а також дані таблиця обліку робочого часу (в якому також мають зазначатися дані про планові (позапланові) відпуски працівникам. Дані документи мають вестись в обліковій програмі.
2. Заповнення таблиця обліку робочого часу вручну	Якщо на підприємстві працівник, що табелює допускає помилку, або втрачає таблиць обліку робочого часу (в паперовій формі), та не веде даний документ в електронній формі, це може призвести до викривлення даних та не правильному нарахуванню заробітної плати відповідним працівникам підприємства. Тому, доцільно вести таблиць обліку робочого часу в електронному режимі (електронний таблиць) у відповідній бухгалтерській програмі (1С Підприємство, SAP, Ахарта) з метою збереження та фіксації фактичних даних по відпрацьованих людино-годинах. Ми пропонуємо для великих та середніх підприємств (а також обов'язково для підприємств суспільного значення), в яких працює значна кількість працівників вдосконалити облікову програму з виділенням окремого інтерфейсу для обліку виплат працівникам, або вести облік виплат в окремій обліковій програмі, що дозволить не тільки деталізувати дані бухгалтерського обліку, а також формувати управлінські звіти з питань виплат працівникам.
3. Недосконалий управлінський облік виплат працівникам	Окремі підприємства (яких є не так багато) крім бухгалтерського інвестують кошти і в автоматизацію управлінського обліку на підприємстві. Дані бухгалтерської програми (наприклад «1С Підприємство»), можуть містити й дані управлінського обліку та формувати управлінську звітність. Для того, щоб якісно автоматизувати обліковий процес, необхідно витрати значну частину коштів, на що не погоджується малий та середній бізнес. Разом з тим, вітчизняні підприємства мають приділяти значну увагу вдосконаленню управлінського обліку, адже внутрішня звітність з обліку виплат працівникам окрім аналітичної звітності також дозволяє покращити оцінку продуктивності праці кожного працівника. Система управлінського обліку дозволяє вирішити наступні питання: - вибір оптимальних форм оплати праці працівникам підприємства; - деталізація виплат працівникам за видами діяльності; - облікове відображення виплат працівникам в розрізі матеріально-відповідальних осіб.
4. Видача заробітної плати на підприємстві проводиться через касу.	Потрібно запропонувати виплачувати заробітну плату працівникам підприємства за допомогою пластикових карток, адже розвиток електронної техніки дає змогу широко використовувати безготівкові розрахунки.
5. Недосконала система преміювання на підприємствах	На окремих вітчизняних підприємствах використовується суто погодинна оплата праці. Разом з тим, працівники мають розуміти, що додаткова робота, що була проведена якісно буде оплачена. Запровадження преміальної системи не тільки окремим працівникам, а всьому працюючому колективу, дозволить підвищити ефективність використання трудових ресурсів та покращить фінансовий стан підприємства.

Рис. 4. Проблеми обліку розрахунків з оплати праці працівників підприємства та шляхи їх вирішення

Джерело: складено на основі власних досліджень

Відповідно Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність» № 996 – XIV від 16.07.96р. організація та порядок ведення фінансового обліку на вітчизняних підприємствах регламентується Наказом про облікову політику підприємства [4].

В більшості підприємств має бути розроблене Положення про оплату праці працівникам підприємства, в якому мають бути зазначені види виплат працівникам, систему оплати праці, що діє на підприємстві, напрями нарахування та виплати заробітної плати працівникам. Разом з тим, на підприємствах також доцільно розробляти Положення про ведення обліку виплат працівникам, в якому будуть відображені основні облікові моменти нарахування та виплати коштів працівникам підприємства. В даному положенні має бути відображена інформація про програму в якій ведеться облік виплати працівникам, які опції дозволяють розкривати відповідну облікову інформацію. В даному документі має бути зазначена наступна інформація:

- терміни виплати коштів працівникам підприємства;
- напрями витрачання коштів на відрядження;
- порядок нарахування коштів на відрядження, і т.д.

Проведені дослідження дозволили встановити, що в обліковій політиці вітчизняних підприємств питання витрат на оплату праці не розкриваються, що не дозволяє приймати виважені та ефективні управлінські рішення щодо оптимізації витрат на оплату праці працівників підприємства.

Заслуговує на увагу пропозиція Августової О.О. щодо конкретизації окремих положень облікової політики підприємства (рис. 5) [6].

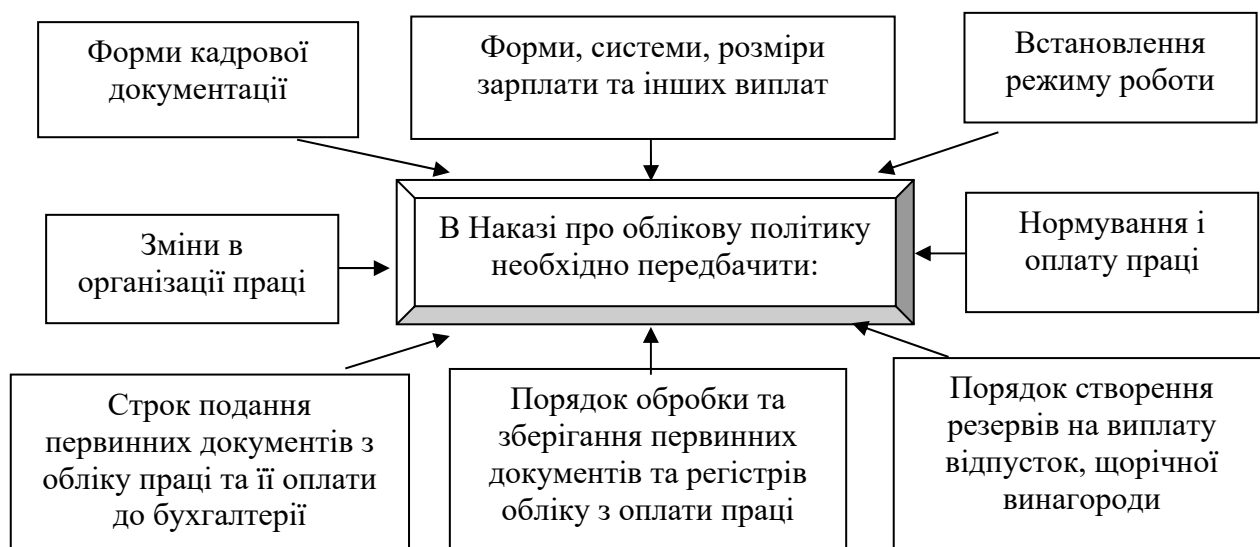


Рис. 5. Основні положення з обліку праці та її оплати, якими необхідно доповнити Наказ про облікову політику на вітчизняних підприємствах

Джерело: [6]

Необхідно відзначити, що процес організації бухгалтерського обліку операцій з оплати праці повинен бути спрямований на мотивацію зростання до продуктивності праці, використання встановленого обсягу робочого часу та, на нашу думку, повному висвітленню загальної чисельності працівників з метою ефективного оподаткування їх діяльності [8].

На підприємстві мають бути чітко розподілені функціональні обов'язки між обліковим персоналом. Також працівники бухгалтерії повинні постійно звірятися по відповідним процесам, що обліковують як між собою так і між керівниками структурних підрозділів. Часто виникає ситуація, коли до бухгалтерії надходять накази, листи, заяви із



запізненням, процеси вже відбулися (працівник пішов у відпустку, звільнився, перейшов у відповідний відділ), а бухгалтер ще не відобразив даний процес в обліку. Тому, важлива координація всіх працівників підприємства, їх спілкування, а також запровадження електронного листування та повідомлення, доступ до якого можуть мати всі працівники підприємства.

Часто на підприємствах (особливо великих), облік виплат працівникам відображається в окремій обліковій програмі (або відповідному інтерфейсі облікової програми). Важливо, щоб дані з обліку виплат працівникам точно інтегрувались (передавались) в загальну облікову програму, яка дозволяє узагальнювати дані обліку та відображати їх у фінансовій звітності. Доцільно, щоб на підприємстві, якщо використовується декілька облікових програм, щоб вони могли інтегрувати дані максимально автоматично (з мінімальними ручними проведеннями), що дозволить покращити швидкість та поліпшить точність обліку виплат працівникам.

Вдосконалення організації бухгалтерського обліку операцій з оплати праці на підприємстві повинно також виходити з оптимізації тарифного регулювання оплати плати. Зокрема:

- слід удосконалити застосування тарифної системи шляхом встановлення співвідношення тарифної ставки відповідно до рівня кваліфікації працівників;
- запровадити гнучку форму та систему оплати праці, в тому числі контрактні та безтарифні;
- розробити внутрішні тарифні умови нарахування заробітної плати як чинника зростання до мотивації та стимулювання на підприємствах;
- удосконалити мотиваційний механізм регулювання посадових окладів;
- вдосконалити процес нормування (засіб регулювання нарахування заробітної плати);
- обґрунтувати вибір ефективної форми і системи оплати плати та закріпити їх в Положенні про облікову політику;
- регулювання порядку нарахування заробітної плати нормами колективного договору [7].

Ефективність організації бухгалтерського обліку операцій із нарахування заробітної плати, віднесення прямої заробітної плати певної сфери виробництва, а також вчасний аналіз виконання досліджуваних операцій забезпечують виявлення нових резервів підвищення заробітної плати працівників підприємства [6].

Важливим напрямом удосконалення облікового процесу з виплат працівникам є зменшення документообігу та переведення більшості процесів на автоматизований облік, що дозволить зменшити вірогідність допущення помилок в обліковій системі.

Одним із важливих напрямів удосконалення організації бухгалтерського обліку розрахунків по заробітній платі працівників підприємства є зменшення документообігу за рахунок інтеграції облікових документів, а також використання типових форм документів, які можна використовувати в автоматизованій системі управління.

Проведені дослідження дозволили встановити, що основні реформи організації бухгалтерського обліку операцій з виплати працівникам мають відбуватись за рахунок зростання вартості трудових ресурсів, збільшення тарифної частки в заробітній платі працівників підприємства, зростання зацікавленості працівників в результатах своєї діяльності та відповідній оплаті даної роботи. Також, важливими напрямками удосконалення організації обліку виплат працівникам є покращення автоматизації облікових процесів, удосконаленні первинного обліку в частині автоматичного ведення табеля облік робочого часу, а також покращення системи преміювання, яка б відносились до результатів праці всіх працівників підприємства, а не окремої групи управлінського персоналу.

Висновок. В результаті проведених досліджень доцільно узагальнити висновки наступним чином:

-заробітна плата працівників підприємства з одного боку є джерелом грошових надходжень працівників, з іншого витратами, які несе підприємство в ході своєї операційної діяльності. Важливо, щоб керівництво підприємства не запроваджувало систему приховування дійсних виплат працівникам, а відображало в обліку ті виплати які отримав трудовий колектив на протязі своєї трудової діяльності;

- згідно чинного законодавства, мінімальна заробітна плата працівників у 2022р. встановлена на рівні 6500 грн;

- оптимізація облікового відображення виплат працівникам має виходити з оптимізації тарифного регулювання оплати праці працівників підприємства;

- важливим напрямком удосконалення організації обліку виплат працівникам є оптимізація та зменшення документообігу в частині автоматизації облікових процесів та запровадженні накопичувальних відомостей з обліку заробітної плати.

### Список використаних джерел

1. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 19 (МСБО 19) Виплати працівникам URL: Міжнародний стандарт бухгалтерського о... | від 01.01.2012 (rada.gov.ua)

2. Про затвердження Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку 26 «Виплати працівникам» 1025-03 від 03.11.2020 URL: Про затвердження Національного п... | від 28.10.2003 № 601 (rada.gov.ua)

3. Кодекс законів про працю України від 10.12.71 (редакція 20.01.18р.) № 322-VIII URL: Кодекс законів про працю Ук... | від 10.12.1971 № 322-VIII (rada.gov.ua)

4. Про оплату праці: Закон України від 24.03.95 №108/95-ВР (редакція 2017р.) URL: Про оплату праці | від 24.03.1995 № 108/95-ВР (rada.gov.ua)

5. Каткова Н.В. Особливості обліку оплати праці в сучасних умовах та шляхи його вдосконалення URL: [http://www.economyandsociety.in.ua/journal/8\\_ukr/126.pdf](http://www.economyandsociety.in.ua/journal/8_ukr/126.pdf)

6. Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні: Закон України від 16.07.99 р. № 996-XIV-ВР [зі змін. і допов.] URL: Про бухгалтерський облік та ... | від 16.07.1999 № 996-XIV (rada.gov.ua)

7. План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій: Наказ Міністерства фінансів України від 30.11.1999 р. № 291 URL: План рахунків бухгалтерського о... | від 09.12.2011 № 1591 (rada.gov.ua).

8. Августова О.О. Особливості організації обліку витрат на оплату праці на рибопереробних підприємствах/ О.О. Августова // Журнал «Молодий вчений» № 10 (25).- жовтень 2015р. – 62-64. URL: [12.pdf \(molodyvcheny.in.ua\)](http://www.molodyvcheny.in.ua)

9. Дробязко С.І. Організація бухгалтерського обліку заробітної плати працівників підприємства/С.І. Дробязко // Економічна наука – 2020. – С. 4-8. URL: Економіка та держава 1 2020 (economy.in.ua)

10. Семенов Г. А., Андрущенко Л. О. Організація обліку розрахунків з персоналом з оплати праці – 2019- Вип 4 (25)-С 8-10. URL: [www.nbu.gov.ua/portal/.../index.html](http://www.nbu.gov.ua/portal/.../index.html).

11. Мінімальна заробітна плата в 2022 році URL: <https://www.golovbukh.ua/article/705-mnmalna-zarobtna-plata-v-2022-rots>

12. Бех А, Матюха М. Проблематика обліку розрахунків за виплатами працівникам / А. Бех // Київський національний торгово-економічний університет – 2020. – Вип. 3(24). – С. 97–98. URL: [PIONBUG\\_2020\\_P097-098.pdf \(knutd.edu.ua\)](http://www.pionbug_2020_P097-098.pdf)

13. Яромлюк О.Ф. Удосконалення облікового забезпечення управління виплатами працівникам підприємства / О.Ф. Яромлюк // Ефективна економіка. – 2021. – № 4 URL : <http://www.economy.nauka.com.ua/?op=1&z=2947>.
14. Притула В.І. Актуарна оцінка виплат працівникам у системі управління персоналом в контексті міжнародної практики / В.І. Притула // Облік і фінанси. – 2020. – № 1. – С. 67–72. URL : Актуарна оцінка виплат працівникам у системі управління персоналом в контексті міжнародної практики – Облік і фінанси АПК: освітній портал ([faaf.org.ua](http://faaf.org.ua))
15. Оляднічук Н.В. Бухгалтерський облік розрахунків за виплатами працівникам та його удосконалення / Н.В. Оляднічук // Збірник наукових праць Уманського національного університету садівництва. – 2019. – Вип. 84. – С. 149–155 [Електронний ресурс]. URL: [http://nbuv.gov.ua/j-pdf/zhpumus\\_2019\\_84\\_24.pdf](http://nbuv.gov.ua/j-pdf/zhpumus_2019_84_24.pdf).
16. Про організацію трудових відносин в умовах воєнного стану: Закон України від 24.03.95 №108/95-ВР (редакція 2017р.) URL : Про оплату праці | від 24.03.1995 № 108/95-ВР ([rada.gov.ua](http://rada.gov.ua))
17. Про організацію трудових відносин в умовах воєнного стану: Закону України від 15.03.22, № 2136-ІХ URL : Про організацію трудових від... | від 15.03.2022 № 2136-ІХ ([rada.gov.ua](http://rada.gov.ua))
18. Семенова С.М., Денисюк Н.М. Удосконалення обліку оплати праці на підприємстві. Збірник наукових праць Державного університету інфраструктури та технологій. Серія «Економіка і управління». Випуск 41 (1). Київ: ДУІТ, 2018. С.205-2013. URL: УДОСКОНАЛЕННЯ ОБЛІКУ ЗАРОБІТНОЇ ПЛАТИ НА ПІДПРИЄМСТВІ | Л М Очеретько | Ефективна економіка №12 2020 ([nauka.com.ua](http://nauka.com.ua)).

Робота виконана під науковим керівництвом канд. екон. наук, доцента СЕМЕНОВОЇ С. М.

# ОБЛІК І ЗВІТНІСТЬ В УМОВАХ ГЛОБАЛІЗАЦІЇ ДІЯЛЬНОСТІ

## КОНСОЛІДОВАНА ЗВІТНІСТЬ КОРПОРАТИВНИХ СТРУКТУР

**ВИШНЕВСЬКА С., 2 курс ФФО ДТЕУ,  
спеціальність «Облік і оподаткування»,  
освітня програма «Облік і податковий консалтинг»**

*У статті з'ясовано економічну суть поняття «консолідована фінансова звітність» та визначена її роль в управлінні корпоративних структур. Проведено аналіз методик складання консолідованої звітності. Визначено основних користувачів консолідованої фінансової звітності та необхідність її складання для їх інформаційних потреб. Досліджено принципи та аспекти формування даних консолідованої фінансової звітності.*

*The article clarifies the economic essence of the concept of «consolidated financial statements» and defines its role in the management of corporate structures. The analysis methods of consolidated financial statements conducted in the article. The main users of the consolidated financial statements and the need to compile them for their information needs have been identified. The principles and aspects of the formation of consolidated financial statements are studied.*

**Актуальність теми.** Необхідність складання консолідованої фінансової звітності в Україні виникла у зв'язку з переходом до ринкової та появою холдингових компаній, концернів, промислово-фінансових груп, акціонерних товариств, що мають значну кількість дочірніх, асоційованих підприємств, інших об'єднань підприємств, як новостворених, так і створених у результаті приватизації та реорганізації державних великих підприємств та їх об'єднань.

Для підприємства актуальність консолідації розрізнених даних зростає зі збільшенням самого підприємства, оскільки це зумовлює появу нових джерел інформації та збільшення кількості споживачів інформації, отже консолідована фінансова звітність є ознакою високо розвинутої ринкової економіки, яка забезпечує збалансування інтересів користувачів.

Консолідована фінансова звітність відіграє важливу роль при залучення інвестицій та управлінні групою підприємств, виступаючи засобом представлення результатів бізнес-процесів у межах групи та інформаційним забезпеченням процесу прийняття ефективних інвестиційних рішень.

**Аналіз останніх досліджень чи публікацій.** Теоретичні та практичні аспекти сутності та значення консолідованої фінансової звітності досліджено в працях таких науковців як Коршикова Р.С., Костюченко В.М., Дорош Н.І., Онищенко В.П., Лучко М.Р., Уманців Г.В., Голов С.Ф., Плотніков В.С., Шестакова В.В. та інші.

**Метою статті** є обґрунтування нормативно-правових і теоретичних положень формування та використання консолідованої фінансової звітності корпоративних структур для потреб управління.

**Результати досліджень.** На сьогоднішній день центрами консолідації власності та інтеграції капіталу в Україні є корпоративні структури. Вони являють собою великі підприємства, засновники яких добровільно об'єднали свої ресурси та утворили систему господарювання задля отримання підприємницького доходу.

Посилення ролі корпоративної ланки в економічній системі та забезпеченні економічного зростання стало визначальним чинником високого рівня конкурентоспроможності економіки розвинених країн світу. Великі корпорації створюють

реальні передумови для динамічного розвитку. Тенденції формування та функціонування корпорацій відбивають закономірності розвитку світової економіки. До таких закономірностей належать концентрація капіталу, інтеграція промислового і фінансового капіталу, диверсифікація форм і напрямків діяльності, посилення глобальної конкуренції тощо [1, с. 16].

Корпоративна форма господарювання найефективніше використовується у великому виробництві, основними принципами функціонування яких є: економічна система капіталу корпорації існує незалежно від її власників; власники корпорації мають лише обмежену відповідальність за результати діяльності; корпорація володіє правом власності і укладає контракти від свого власного імені та ін..

Таким чином, під корпоративною структурою слід розуміти сукупність окремих одиниць, організованих в єдину систему (як об'єднання капіталів, де проходить їх взаємодія та перетворення в єдину систему корпоративного капіталу, і як складне економічне утворення, що відображає статутне злиття простих економічних одиниць), де кожна складова корпоративної системи може функціонувати лише завдяки взаємодії з іншими елементами і являє собою внутрішню організацію, що розвивається за власними законами і набуває свого змісту в інтеграції за виробничо-технологічними та фінансовими зв'язками.

Підприємства об'єднуються з метою координації їх виробничої наукової та іншої діяльності задля вирішення спільних економічних і соціальних завдань. Основою для створення таких інтеграційних форм підприємств є спільний (схожий) характер технологічних процесів виробництва, взаємозалежність розвитку галузей господарства, синхронне зростання техніко-економічного рівня пов'язаних виробництв, необхідність комплексного використання сировини та інших ресурсів, диверсифікація.

Згідно з чинним законодавством в Україні залежно від організаційно-правових об'єднань підприємств можуть створюватись та функціонувати такі види об'єднань підприємств, що зображено на рис. 1.

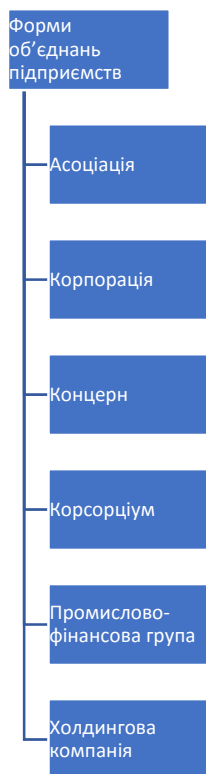


Рис. 1. Форми об'єднань підприємств

Джерело: розроблено автором

Асоціація – найпростіша форма договірної об'єднання, створена з метою постійної координації господарської діяльності підприємств, що об'єдналися шляхом централізації однієї або кількох виробничих та управлінських функцій, розвитку спеціалізації та кооперації виробництва, організації спільних виробництв на основі об'єднання учасниками фінансових і матеріальних ресурсів для задоволення переважно господарських потреб учасників асоціації. Асоціація не має права втручатися у господарську діяльність підприємств – учасників асоціації.

Корпорація – договірне об'єднання, створене на основі поєднання виробничих, наукових і комерційних інтересів підприємств, що об'єдналися, з делегуванням ними окремих повноважень централізованого регулювання діяльності кожного з учасників органом управління корпорації.

Концерн – це одна з форм монополій, статутне об'єднання промислових підприємств, наукових об'єднань, підприємств транспорту, торгівлі на підставах повної фінансової залежності від одного підприємства чи їх груп.

Консорціум – одна з форм монополій, тимчасове статутне об'єднання промислового та банківського капіталу для досягнення його учасниками певної спільної господарської мети (наприклад, реалізації цільових програм, науково-технічних і будівельних проектів тощо). У разі досягнення мети його створення консорціум припиняє свою діяльність.

Промислово-фінансова група – об'єднання, яке створюється за рішенням Кабінету Міністрів України на певний строк з метою реалізації державних програм розвитку пріоритетних галузей виробництва і структурної перебудови економіки України, включаючи програми згідно з міжнародними договорами України, а також з метою виробництва кінцевої продукції. У складі промислово-фінансової групи визначається підприємство, яке має виключне право діяти від її імені як учасниками господарських відносин.

Холдингова компанія – суб'єкт господарювання, що безпосередньо не займається виробничою діяльністю, але використовує свої кошти для придбання контрольних пакетів акцій інших підприємств, які є учасником концерну або іншого об'єднання. Завдяки цьому холдингова компанія здійснює контроль за діяльністю таких підприємств. Об'єднані у холдингу суб'єкти мають юридичну та господарську самостійність. Проте право вирішення основних питань їхньої діяльності належить холдинговій компанії.

Стратегічні напрями розвитку України тісно пов'язані з формуванням великих суб'єктів господарювання. У формі холдингу функціонує багато приватних зростаючих компаній. Консолідовані групи підприємств є найбільш динамічними і перспективними сегментами вітчизняного бізнесу. В корпоративних структурах система обліку, насамперед, спрямована на складання і подання достовірної консолідованої звітності, яка об'єднує інформацію про фінансовий стан та капітали материнської компанії та її дочірніх підприємств як однієї економічної одиниці. Консолідований облік – це окремий розділ бухгалтерського обліку, процес виявлення, реєстрації, вимірювання, накопичення, узагальнення, зберігання та передачі інформації про діяльність консолідованої групи з метою надання користувачам для прийняття рішень повної, правдивої та неупередженої інформації про фінансовий стан, результати діяльності та рух грошових коштів консолідованої групи підприємств [2].

Згідно Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» підприємства, що контролюють інші підприємства (материнські підприємства) зобов'язані складати та подавати консолідовану фінансову звітність (крім власних фінансових звітів) [3]. Вимоги НП(С)БО 2 «Консолідована фінансова звітність» розповсюджуються на групу підприємств, організацій та інших юридичних осіб, які складаються з материнського (холдингового) підприємства та дочірніх підприємств. Тобто консолідована фінансова звітність відображає фінансовий стан і результати діяльності юридичної особи (материнської, холдингової компанії) та її дочірніх підприємств як єдиної економічної одиниці [4]. Також можна зазначити, що схожі визначення сфери застосування процедур

консолідації зазначено в МСБО 27 «Консолідована та окрема фінансова звітність» (зі змінами станом на 1 січня 2012 року) [5].

Для більш детального вивчення питання необхідно розглянути підходи науковців щодо трактування поняття «консолідована фінансова звітність». Так, Коршикова Р.С. зазначає, що «... консолідована фінансова звітність – це фінансова звітність, яка містить інформацію про спільні результати діяльності та загальний фінансовий стан групи підприємств як єдиного економічного об'єкта» [6].

Костюченко В.М. під консолідованою звітністю розуміє «... фінансові звіти групи, подані як фінансові звіти одного суб'єкта господарювання» [7].

Дорош Н.І. визначає її як «...новий вид бухгалтерської звітності, яка відображає результати фінансово-економічної діяльності групи взаємопов'язаних компаній як єдиного економічного суб'єкта і відіграє певну роль при допуску цінних корпоративних об'єднань на міжнародні фондові ринки» [8].

На думку Онищенка В.П. консолідована фінансова звітність «... це система показників, що утворюється внаслідок об'єднання при проведенні спеціальних коригувань даних первинної фінансової звітності учасників консолідованої групи та відображає фінансовий стан, результати діяльності та рух грошових коштів консолідованої групи як єдиної економічної одиниці» [9, с. 20].

Отже, на нашу думку, консолідована фінансова звітність – це фінансова звітність, що утворена внаслідок проведення спеціальних коригувань для відображення фінансового стану, результатів діяльності та руху грошових коштів корпоративного об'єднання підприємств (наприклад, материнського (холдингового) підприємства та його дочірніх підприємств), що існує як єдина економічна одиниця та побудована на відносинах контролю.

Також, можна зробити висновок, що консолідація звітності являє собою процес регулювання та агрегування фінансової інформації індивідуальних фінансових звітів материнського товариства і його дочірніх компаній таким чином, щоб можна було сформулювати показники об'єданого фінансового звіту, який міститиме в собі інформацію про фінанси консолідованої холдингової групи підприємств як про єдиного цілого суб'єкта господарювання, створеного шляхом придбання та здійснення інвестицій, що забезпечує встановлення контролю.

Методика складання консолідованої фінансової звітності є доволі складною, оскільки пов'язана з необхідністю елімінування статей, з метою запобігання повторному рахунку та штучному завищенню величини капіталу і фінансових результатів.

Консолідація не зводиться до додавання аналогічних статей активів, зобов'язань, капіталу, доходів та витрат. Процес консолідації передбачає цілий ряд спеціальних розрахунків і може бути представлений у вигляді поетапної процедури. До найбільш загальних етапів формування консолідованої звітності відносяться:

Етап 1. Підготовка окремих фінансових звітів підприємств, які входять до складу групи, до процесу консолідації.

Етап 2. Консолідація гудвілу.

Етап 3. Консолідація накопиченого капіталу.

Етап 4. Визначити та відокремити частку меншості в чистих активах і чистому прибутку (збитку) дочірніх підприємств.

Етап 5. Безпосереднє складання консолідованої фінансової звітності: постатейне підсумовування показників фінансової звітності дочірніх підприємств із аналогічними показниками фінансової звітності материнського підприємства.

При створенні об'єднань підприємств та консолідованих груп неминує виникає гудвіл як різниця між обліковою та справедливою оцінкою придбаних об'єктів, облік якого містить багато невизначених і проблемних питань.

Згідно МСФЗ 3 «Об'єднання бізнесу», гудвіл (goodwill) – це актив, який втілює у собі майбутні економічні вигоди, що виникають від інших активів, придбаних в об'єднанні бізнесу, які неможливо індивідуально ідентифікувати та окремо визнати.

Згідно П(С)БО 19 «Об'єднання підприємств», гудвіл – перевищення вартості придбання над часткою покупця у справедливій вартості придбаних ідентифікованих активів, зобов'язань і непередбачених зобов'язань на дату придбання [10].

Гудвіл можна визначити за формулою:

$$\text{Гдк} = \text{Іпв} - (\text{ЧАдп} \times \text{Чмпск} : 100) - \text{Гсз}, \quad (1)$$

де Гдк – гудвіл на дату консолідації (ряд. 1055 консолідованого балансу), грн.;

Іпв – первісна вартість інвестицій в дочірнє підприємство (ряд. 1030 балансу материнського підприємства), грн.;

ЧАдп – чисті активи дочірнього підприємства (ряд. 1495 гр. 4 балансу дочірнього підприємства), грн.;

Чмпск – частка у статутному капіталі дочірнього підприємства, що належить материнському підприємству, %;

Гсз – сума знецінення гудвілу на звітну дату з дати придбання, грн..

Зархований на баланс гудвіл надалі оцінюється на наявність ознак можливого зменшення його корисності в порядку, передбаченому П(С)БО 28 «Зменшення корисності активів». Якщо гудвіл на кінець року не відповідає ознакам активу, то він списується з включенням залишкової вартості до витрат.

В системі бухгалтерського обліку України підприємства мають можливість скласти консолідовану фінансову звітність за національними стандартами та міжнародними стандартами. За цими стандартами консолідована фінансова звітність дає характеристику загального фінансового стану та спільного фінансового результату, що дає чітке уявлення як про перспективи інвестування в таку групу, так і про її внесок у економічний розвиток держави.

В зв'язку зі значним поширенням корпоративних об'єднань виникла необхідність достовірного відображення інформації про фінансовий стан та результати діяльності групи в цілому, тому консолідована звітність має неоціненне значення для інвесторів та акціонерів, так як вона відображає фінансовий стан і результат діяльності головного підприємства і всіх контрольованих ним компаній (групи), розглядаючи їх як єдиний господарюючий суб'єкт.

Отримання достовірної інформації щодо фінансового стану і діяльності компанії її користувачами (власниками, інвесторами, кредиторами, біржовими аналітиками, державними органами та іншими) є основною метою подання консолідованої фінансової звітності, для того щоб ці користувачі мали змогу приймати обґрунтовані управлінські рішення.

Консолідована фінансова звітність відіграє особливу роль в управлінні групою підприємств, вона здатна, з одного боку, слугувати засобом відображення ефективності управління для будь-якого користувача (внутрішнього або зовнішнього), а з другого – базою для прийняття перспективних рішень щодо збалансованого функціонування групи підприємств.

Отже, консолідована фінансова звітність забезпечує як управління групою підприємств загалом, так і потреби керівників різних рівнів, яким властиві різноманітні функції, вона подається у систему управління групи підприємства на запит користувачів, дає можливість інформувати зацікавлених осіб, контролювати роботу виконавців, аналізувати діяльність групи підприємств та діяльність її дочірніх компаній.

Консолідована фінансова звітність підприємства складається з таких форм звітності:

- 1) Консолідований баланс (Звіт про фінансовий стан);
- 2) Консолідований звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід);
- 3) Консолідований звіт про рух грошових коштів (за прямим та непрямим методом);
- 4) Консолідований звіт про власний капітал;
- 5) Примітки до річної фінансової звітності.

Форми консолідованої фінансової звітності в Україні затверджені НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», окрім приміток до річної фінансової звітності, що



затверджені наказом Міністерства фінансів України № 302 «Про Примітки до річної фінансової звітності» від 29.11.2000 р.. Призначення консолідованої фінансової звітності наведено у табл. 1

Підприємства, що мають дочірні підприємства, крім фінансових звітів про власні господарські операції подають консолідовану фінансову звітність власникам (засновникам) у визначені ними терміни, але не пізніше 45 днів після закінчення звітного кварталу та не пізніше 15 квітня наступного за звітним року. Підприємства, які складають консолідовану фінансову звітність за міжнародними стандартами фінансової звітності, надсилають листом відповідну інформацію органам державної статистики у передбачені для подання такої звітності строки. Якщо дата подання звітності припадає на неробочий день, то термін подання переноситься на перший після вихідного робочий день.

Таблиця 1

### Призначення консолідованої фінансової звітності

Форма звітності	Структура звітності	Призначення та використання інформації
Консолідований баланс (Звіт про фінансовий стан)	Звіт про фінансовий стан підприємства відображає на певну звітну дату його активи, зобов'язання і власний капітал	Розрахунок показників, що характеризують фінансовий та майновий стан групи підприємств, оцінка економічних ресурсів, прогнозування майбутніх потреб у позиках, оцінка і прогнозування змін в економічних ресурсах, які група підприємств, ймовірно контролюватиме в майбутньому.
Консолідований звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід)	Відображається чистий фінансовий результат та сукупний дохід, що належить власникам материнської компанії та неконтрольовані частки	Оцінка та прогнозування структури доходів та витрат, прибутковості групи підприємств
Консолідований звіт про власний капітал	Звіт, який відображає зміни в складі власного капіталу підприємства протягом звітного періоду. У графах Звіту про власний капітал, в яких зазначаються складові власного капіталу, наводяться лише ті з них, які зазначені у балансі. У консолідованому звіті про власний капітал також наводиться інформація про зміни у власному капіталі в розрізі неконтрольованої частки участі	Оцінка та прогноз змін у власному капіталі групи підприємств
Консолідований звіт про рух грошових коштів (за прямим та непрямым методом)	Наводяться дані про рух грошових коштів протягом звітного періоду в результаті операційної, інвестиційної та фінансової діяльності. При складанні консолідованої звітності підприємства можуть обрати спосіб складання звіту про рух грошових коштів за прямим або непрямым методом із застосуванням відповідної форми звіту	Оцінка, аналіз тенденцій, прогноз змін та руху грошових потоків видів діяльності групи підприємств
Примітки до консолідованої фінансової звітності	Сукупність показників і пояснень, які забезпечують деталізацію і обґрунтованість статей консолідованої фінансової звітності, а також інша інформація, розкриття якої передбачено відповідними П(С)БО або МСФЗ	Оцінка та прогноз облікової політики, ризиків та невпевненості, які впливають на групу підприємств, їх ресурси та зобов'язання, діяльність членів групи. Нормативні вимоги передбачають розкриття у примітках наступного: 1) перелік дочірніх компаній, якщо показники фінансової звітності дочірньої компанії не включено до консолідованої фінансової звітності; 2) перелік дочірніх компаній, над якими втрачено контроль;

Форма звітності	Структура звітності	Призначення та використання інформації
		3) назви підприємств, у яких підприємству, що звітує, прямо або опосередковано належить більше половини голосів; 4) вплив придбання або продажу дочірніх компаній на фінансовий стан, фінансові результати звітного періоду та такі самі показники попереднього періоду.

*Джерело: складено автором на основі [11, с. 56-57]*

В Україні консолідований баланс (Звіт про фінансовий стан) та консолідований звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід) подаються щоквартально, а от консолідований звіт про рух грошових коштів (за прямим та непрямим методом), консолідований звіт про власний капітал та примітки – один раз на рік

**Висновки.** Економічними передумовами складання консолідованої фінансової звітності є інтеграційні процеси в економіці України. Даний вид фінансової звітності є самостійним та відмінним від зведеної фінансової звітності, адже має свою мету, користувачів, процедури складання, суб'єктний склад, історію виникнення, існують різні концептуальні підходи та методи складання консолідованої фінансової звітності. Консолідована група підприємств як єдина господарська одиниця є об'єктом бухгалтерського обліку. На підставі консолідованого обліку інформацію про фінансовий стан, результати діяльності та рух грошових коштів таких груп надає виключно консолідована фінансова звітність.

На основі дослідження вітчизняного законодавства, міжнародних облікових стандартів та підходів науковців конкретизовано сутність консолідації звітності як процесу регулювання й агрегування фінансової інформації, наведеної в індивідуальних фінансових звітах материнського товариства і його дочірніх компаній, в результаті якої консолідований фінансовий звіт представляє інформацію про фінансовий стан, результати діяльності і рух грошових коштів консолідованої групи підприємств як єдиної економічної одиниці.

Через систематизацію методичних аспектів формування основних статей консолідованих фінансових звітів конкретизовано процедуру складання основних консолідованих фінансових звітів – балансу і звіту про фінансові результати, та допоміжних – консолідованих звіту про рух грошових коштів та звіту про власний капітал.

Також необхідно відзначити, що головною властивістю корпоративної звітності є її публічність, що дозволяє зацікавленим користувачам формувати думку про фінансово-господарську діяльність організації. У зв'язку з цим посилюється значення інформаційної функції корпоративної звітності і підвищується необхідність її формування за єдиними принципами, що дозволить учасникам ринку ухвалювати обґрунтовані економічні рішення, а інвесторам фінансувати надійні і прибуткові компанії.

### Список використаних джерел

1. Федулова Л.І. Корпоративні структури в інноваційній діяльності: світовий досвід та можливості для України / Л.І. Федулова // Економіка та прогнозування. – 2004. – № 4.
2. Лучко М.Р. Консолідована фінансова звітність: системний підхід до побудови та розвитку, 2008.
3. Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16.07.1999 р. № 996-XIV / URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/996-14>
4. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 2 «Консолідована фінансова звітність» від 27.06.2013 р. № 628 / URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1223-13>

5. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 27 «Консолідована та окрема фінансова звітність» / URL: [http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/929\\_045](http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/929_045)
6. Коршикова Р.С. Консолідована фінансова звітність: призначення та методика складання / Р. Коршикова // Бухгалтерський облік і аудит. – 2000. – №7. – с.28-40
7. Костюченко В.М. Консолідована фінансова звітність: міжнародний досвід та практика України: [навчально-практичний посібник], 2008. – 528 с.
8. Дорош Н.І. Значення та мета консолідованої фінансової звітності: збірник матеріалів IV Міжнародної науково-практичної конференції [«Підприємницька діяльність в Україні: проблеми розвитку та регулювання»] / Н.І. Дорош. – К.: МІБО КНЕУ, 2010. – с.67-68.
9. Онищенко В.П. Методика та організація консолідованої фінансової звітності: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук: спец. 08.00.09 «Бухгалтерський облік, аналіз та аудит» / В.П. Онищенко. – Київ, 2008. – 20 с.
10. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 19 «Об'єднання підприємств» від 07.07.1999 р. № 163. <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0499-99>
11. Пантелєєв В.П., Безверхий К.В. *Консолідація фінансової звітності*: навч. посіб. К.: ДП «Інформ.-аналіт. Агенство», 2016. 442 с.
12. Шевчук В.О., Куцик П.О., Головацька С.І. Консолідована фінансова звітність: генезис нормативно-правового регулювання в Україні. Облік і фінанси. 2018. № 4 (82). С.37.

Робота виконана під науковим керівництвом канд. екон. наук, доцента УМАНЦІВ Г. В.

## ПОДАННЯ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ НА ОСНОВІ ТАКСОНОМІЇ В ЕЛЕКТРОННОМУ ФОРМАТІ XBRL

**ГРАБОВА І., 2 курс ФФО ДТЕУ,  
спеціальність «Облік і оподаткування»,  
освітня програма «Облік і оподаткування в міжнародному бізнесі»**

*У статті розглядаються основні підходи до звітності з використанням таксономії МСФЗ у форматі iXBRL та найактуальніші питання, пов'язані зі створенням файлу iXBRL. У статті аналізуються характеристики управлінського звіту, а саме надання фінансової та нефінансової інформації; зазначено головну мету цього звіту. Досліджуються питання, пов'язані з підготовкою та поданням фінансової звітності на основі таксономії. За результатами дослідження визначено переваги впровадження цього виду звітності для різних груп користувачів інформації фінансової звітності.*

*This article discusses the main approaches to reporting using the IFRS taxonomy in iXBRL format and the most pressing issues related to creating an iXBRL file. The article analyzes the characteristics of the management report, namely the provision of financial and non-financial information; the main purpose of this report is stated. Issues related to the preparation and submission of financial statements based on taxonomy are investigated. The results of the study identified the benefits of implementing this type of reporting for different groups of users of financial reporting information.*

**Актуальність теми статті.** З 2020 року деякі українські компанії подають до державних органів фінансову звітність у форматі XBRL (eXtensible Business Reporting Language). Таких компаній в Україні понад 5 тисяч.

Наказ Міністерства фінансів України «Про затвердження перекладу таксономії фінансової звітності відповідно до Міжнародних стандартів фінансової звітності» № 452 від

25.10.2019. Таксономія фінансової звітності в додатку до контракту гармонізована з форматом XBRL і підтримується Комітетом з міжнародних стандартів фінансової звітності. Зміни до чинного законодавства вимагають від суб'єктів господарювання, на які поширюється дія Порядку, застосовувати нові підходи до складання та подання фінансової звітності. Наказ підготовлено на виконання Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» для забезпечення дотримання положень цього Закону щодо вимог до складання та подання фінансової звітності відповідно до міжнародних стандартів фінансової звітності в єдиній електронній формі.

**Аналіз останніх досліджень.** Проблеми використання Міжнародних стандартів фінансової звітності вітчизняними підприємствами досліджувалися у працях С.Ф. Голова, І.Д. Бенько, М.Р. Лучко, З.В. Задорожного, С.О. Кузнецової та І.Б. Чернікової. Впровадження формату XBRL для подання фінансової звітності в Україні за МСФЗ розглядалися у наукових статтях О.Ю. Балазюк, Т.І. Єфіменко, В.А. Мамонової, Т.О. Савчук, І.М. Сисоєвої, Т.М. Сторожук та Н. Шматко. Проте останні зміни законодавства, що регламентують складання звітності у форматі XBRL, посилюють необхідність більш поглибленого вивчення цього питання.

**Мета статті** полягає у визначенні переваг і недоліків впровадження формату XBRL для зручного подання фінансової звітності в Україні за МСФЗ, а також можливих способів організації цього процесу на вітчизняних підприємствах.

**Виклад основного матеріалу.** Інформація, що складає фінансову звітність, підлягає розкриттю для забезпечення прозорості фінансової звітності в контексті сучасної інтеграції до ЄС. Прозорість фінансової звітності є надзвичайно необхідною умовою підвищення інвестиційної привабливості компаній, оскільки сприяє зниженню бізнес-ризиків і водночас прискоренню розвитку інвестиційних проєктів. Прозорість фінансової звітності слід розглядати як якісну ознаку фінансової звітності, яка забезпечується відкритістю, прозорістю, доступністю та конкретизована підвищенням репрезентативності, адекватності поданої та розкритої інформації та інклюзивним доступом, що в сукупності забезпечує функціональність фінансової звітності [7].

Одним із шляхів досягнення прозорості фінансової звітності в сучасних інформаційних технологіях є таксономія фінансової звітності за міжнародними стандартами, яку українське законодавство визначає як склад статей та показників фінансової звітності та її елементи, що підлягають розкриттю. Відповідно до міжнародних стандартів таксономію слід розглядати як методологічний комплекс у вигляді специфікацій XBRL, який широко використовується у світі відкритих стандартів для обміну діловою інформацією [1]. Враховуючи, що таксономія є методологічною частиною подання фінансової звітності, необхідно орієнтуватися не на визначення поняття «таксономія», а на зміст компонентів, що її характеризують. Таксономію фінансової звітності також можна розглядати як структуру, що складається з символічних узагальнень, параметрів опису звіту, які є базовими для порівняння з даними звітності через умовні ідентифікатори з унікальними іменами, схемами та системами зв'язку. Це визначення має повний сенс, але його необхідно доповнити тим фактом, що систематика звітності пов'язана з діяльністю різних типів компаній, таких як організації, що представляють суспільний інтерес, і повинна бути доповнена новими відповідними компонентами про види суб'єктів господарювання та особливості їх звітності.

Вперше термін «таксономія» був запропонований в 1813 році Огюстеном Де Кандолем, який займався класифікацією рослин. Спочатку він застосовувався тільки в біології, а пізніше цей термін став використовуватися для позначення загальної теорії класифікації та систематизації складних систем як в біології, так і в інших галузях знань.

Існує багато форматів даних, кожен з яких пов'язаний з певним типом файлу. Наприклад, DOC або PDF для документів, MP3 для музики, ZIP для архівних файлів тощо. Для фінансової інформації використовуються формати XML і XBRL. XBRL (Extensible Business Reporting Language) – відкритий стандарт обміну бізнес-інформацією, який широко використовується у світовій практиці.

Відповідно до МСФЗ, таксономія – це інтерпретація стандартів МСФЗ у форматі XBRL, іншими словами, електронне подання фінансової звітності відповідає МСФЗ. Крім XBRL, існують інші стандарти, наприклад XML, але Україна обрала XBRL. Прикладом застосування цього стандарту є США, де він використовується з 2008 року для звітності публічних компаній. Досвід роботи з XBRL був успішним у Великобританії, Німеччині, Китаї та Індії. Перевагою стандарту XBRL є його відкритість і здатність оволодіти великою кількістю якісних і кількісних показників. Відкритість стандарту означає, що компанії, які використовують XBRL, не повинні платити ліцензії та збори за його використання.

Важливо, що XBRL не встановлює нові стандарти звітності, а стандартизує всю інформацію та показники, які використовуються в процесі звітності різних компаній для порівняння та аналізу. Важливим досягненням такої системи фінансової звітності в електронному вигляді є спрощення господарської діяльності для українських компаній. Фактично підприємства зобов'язані подавати обов'язкову фінансову звітність за принципом «єдиного вікна» в одній універсальній формі для регуляторів фінансового ринку цінних паперів (Міністерство фінансів України, Національний банк України, Національна комісія з цінних паперів) та фондового ринку, Національна комісія, що здійснює державне регулювання у сфері ринків фінансових послуг. Раніше фінансова звітність подавалася кожному регулятору окремо, але формати звітності відрізнялися. Такий підхід надає всім зацікавленим користувачам нові можливості доступу до єдиної, достовірної та якісної фінансової звітності, оскільки сприяє швидкості обробки та аналізу фінансової звітності, своєчасному визначенню ризиків та оперативному управлінню [8].

XBRL – це міжнародний стандарт подання фінансової звітності за МСФЗ в електронній формі. Ця форма поширена у світі, оскільки дозволяє обробляти велику кількість якісних і кількісних показників. Він ґрунтується на метаданих, визначених у систематиках, та описаних взаємозв'язках між поняттями.

Таксономія – це система класифікації, яку можна використовувати для ідентифікації та структурування інформації, щоб користувачеві було легше її знаходити та обробляти. Таксономія МСФЗ – це система класифікації, яка дозволяє позначати певні елементи фінансової звітності, за допомогою яких усі дані структуровані, організовані та зчитуються комп'ютером. Це значно підвищує доступність фінансової інформації.

Україна розробила власну таксономію UA XBRL IFRS на основі таксономії IFRS для звітності іXBRL. Його затверджує та публікує Мінфін з урахуванням розширень (порівняно з таксономією МСФЗ), запроваджених іншими регуляторами (особливо Національним банком та НКЦПФР). Однак, окрім розширень, доданих до таксономії регуляторами, компанії не зможуть додавати власні розширення, і їм доведеться використовувати лише наявний набір наборів, тому таксономія UA XBRL IFRS фактично закрита.

Також UA XBRL IFRS – таксономія фінансової звітності за Міжнародними стандартами фінансової звітності в Україні, затверджена Міністерством фінансів України, адаптована до особливостей фінансової звітності в Україні та включає аудиторський висновок та управлінський звіт [5].

iXBRL або Inline XBRL – це відкритий стандарт, який дозволяє переглядати звіти за допомогою Інтернет-браузерів. Він також має вбудовані теги, які надають значення даним файлу у форматі, визначеному програмним забезпеченням. iXBRL дозволяє відкривати та читати підготовлений звіт XBRL без спеціального програмного забезпечення. Все, що потрібно зробити, це мати будь-який інтернет-браузер на комп'ютері.

У форматі iXBRL мають звітуватись:

- підприємства, які здійснюють господарську діяльність за видами, перелік яких визначено постановою Кабінету міністрів № 419;
- підприємства, що становлять суспільний інтерес;
- публічні акціонерні товариства;
- суб'єкти господарювання, які здійснюють діяльність у видобувних галузях.

Для подачі електронної звітності необхідні такі кроки:

- 1) реєстрація на порталі системи фінансової звітності;
- 2) вибір програмного забезпечення XBRL;
- 3) складання фінансової звітності відповідно до таксономії МСФЗ у форматі iXBRL;
- 4) затвердження звітності у форматі iXBRL;
- 5) підписання файлу з фінансовою звітністю у форматі iXBRL;
- 6) формування пакету фінансової звітності;
- 7) подання фінансової звітності.

Строки оприлюднення річної фінансової звітності та річної консолідованої звітності наведено у ст. 14 Закону № 996 та наведено в таблиці 1.

Відповідно до статті 163 Кодексу України про адміністративні правопорушення штраф за неподання в електронній формі iXBRL становить:

- Порухення порядку оприлюднення фінансової звітності або консолідованої фінансової звітності разом із аудиторським висновком тягне за собою накладення штрафу від тисячі до двох тисяч неоподатковуваних мінімумів доходів громадян (17 000 – 34 000 грн.).
- Повторне (протягом одного року) порушення частини першої цієї статті, за яке на особу вже було накладено адміністративне стягнення, – штраф від двох тисяч до трьох тисяч неоподатковуваних мінімумів доходів громадян (34 тис. – 51 тис. грн.).

Таблиця 1

### Строки подання та оприлюднення річної фінансової звітності

Суб'єкти господарювання	Формат подання	Строки подання	Строки оприлюднення звітності
Підприємства, що становлять суспільний інтерес	на основі таксономії за міжнародними стандартами (п. 5 ст. 12-1 Закону № 996-XIV)	не пізніше 28 лютого наступного за звітним року	до 30 квітня року, що настає за звітним періодом
Публічні акціонерні товариства			
Суб'єкти господарювання, які здійснюють діяльність у видобувних галузях			
Підприємства, які провадять господарську діяльність за видами, перелік яких визначається Кабміном – (згідно з п. 2 Порядку подання фінансової звітності, № 419)			
Середні підприємства	НП(С)БО/ МСФЗ (добровільне застосування)		до 1 червня року, що настає за звітним періодом
Інші фінансові установи, що належать до мікропідприємств та малих підприємств			

*Джерело: систематизовано автором особисто на основі норм чинного законодавства України*

Важливо зазначити, що електронна звітність XBRL так само важлива, як і паперова. Тому за її точність і надійність відповідає керівний склад компанії.

Наразі існує два основних підходи до використання таксономії UA XBRL IFRS та створення файлів iXBRL:

- підхід, заснований на заповненні стандартних таблиць;
- підхід, заснований на маркуванні вже підготовленої фінансової звітності.

Ці підходи суттєво відрізняються залежно від процесу підготовки та потребують різного програмного забезпечення. Щоб зрозуміти, як працює підхід до створення файлів iXBRL на основі заповнення стандартних таблиць, ви можете ознайомитися з інструментом XBRL на [report.frs.gov.ua](http://report.frs.gov.ua). По суті, це ручне заповнення інформації, що підлягає розкриттю відповідно до вимог МСФЗ, у підготовленій попередній фінансовій звітності. Форма фіксована і не може бути змінена. Такий підхід також використовується в деяких інших країнах, які використовують систематику закритого типу, наприклад, європейські регулятори фінансових компаній COREP і FINREP. Підготовка файлу XBRL для європейських

фінансових регуляторів (COREP і FINREP) схожа, а заповнені дані у файлі Excel можна безкоштовно конвертувати в XBRL.

Цей підхід простий для компаній з обмеженою типологією бізнесу (наприклад, просте виробництво, купівля-продаж товарів або обмежена кількість простих фінансових інструментів). У той же час такий підхід може спричинити багато проблем для компаній, які мають широкий спектр різних видів діяльності та специфічну форму розкриття інформації, до якої вже звикли користувачі фінансової звітності. Головне, однак, те, що МСФЗ є стандартами, що ґрунтуються на стандартах, і що вимоги до подання та розкриття інформації в МСФЗ не є вичерпними. Іноді дотримання МСФЗ може вимагати розкриття інформації, яка прямо не вимагається жодним стандартом. Це не завжди можливо за допомогою стандартних форм звітності.

Цей підхід може бути особливо незручним для компаній, які аутсорсують свою фінансову звітність, таких як банки, інші кредитори та інвестори. Основна незручність полягає в тому, що фінансова звітність iXBRL, по суті, є фінансовою звітністю за МСФЗ, і оскільки одна компанія не може мати дві різні фінансові звіти за МСФЗ, звичайне подання суб'єкта господарювання потрібно буде змінити, і в багатьох випадках ці зміни можуть бути значними. З іншого боку, історичну інформацію необхідно відкоригувати таким чином, щоб інформація на третю звітну дату була належним чином розкрита та додана до звіту про фінансовий стан, а звітність бажано передавати до податкових органів.

Щоб зрозуміти підхід і суть процесу створення файлу iXBRL на основі тегування, необхідно зрозуміти термінологію понять, що використовуються в цьому підході. Таким чином, маркування – це процес присвоєння міток певним числам у фінансовій звітності.

З іншого боку, мітка є елементом таксономії, що містить широкий спектр машиничитаної інформації про певний факт. Це означає, що якщо число у фінансовій звітності має звичайний формат, воно буде відображено у файлі iXBRL з додатковою інформацією (наприклад, від'ємна чи додатна сума, скільки знаків після коми воно містить, у якій валюті вказано, до якого періоду він належить тощо). Це підхід, який зазвичай використовується для подання фінансової звітності за МСФЗ до iXBRL у розвинених країнах. Наприклад, у Сполучених Штатах протягом багатьох років він використовується для звітності до Комісії з цінних паперів і бірж іноземними емітентами, які звітують за МСФЗ, а в Європейському Союзі він використовується у звітності ESEF 2020 (єдиний європейський електронний формат)[2].

Основною перевагою такого підходу до проектування файлу iXBRL є те, що він дозволяє компанії враховувати особливості та специфіку своєї роботи. Крім того, деякі програмні продукти, які підтримують функцію тегування, можуть дозволити вам позначити свої фінансові звіти один раз і використовувати їх у наступні роки з необхідними оновленнями.

Процес присвоєння мітки досить простий, якщо є пряме порівняння між рядком фінансових звітів і рядком таксономії. Однак іноді виникають проблеми, оскільки таксономії та розкриті рядки фінансової звітності можуть не збігатися. З одного боку, для маркування необхідно використовувати судження, а з іншого боку, в таких випадках відчувається перевага використання підходу до маркування, оскільки немає необхідності змінювати подання у фінансовій звітності. Такі оцінки маркування повинні ґрунтуватися на знаннях МСФЗ та розумінні структури таксономії. Також буде доречним документувати такі судження шляхом включення до окремого набору облікових політик або методологій обліку основних питань подання фінансової звітності з використанням таксономії.

Кулик В.А. каже, що світова практика показує, що середня реалізація формату XBRL досягла таких результатів: скорочення часу підготовки інформації на 96%; надання прозорої інформації в стандартизованому форматі для всіх зацікавлених сторін; сприяння та підвищення якості обміну діловою інформацією; усунення надмірності та дублювання звітних даних шляхом побудови єдиної системи збору та обробки звітності на основі МСФЗ; зведення кількості математичних помилок до нуля; зниження витрат на володіння IT-

системою на 40%; підвищення ефективності діяльності державних органів; інтеграція національного бізнесу в міжнародний інформаційний простір [3].

Існує кілька способів перейти на XBRL:

1. Портал регулятора приймає підготовлені файли компанії у форматах MS Excel, MS Word, PDF. Цей підхід може бути використаний малим бізнесом. Недоліками такого підходу є: неавтоматизований спосіб введення даних, є можливість впливу «людського фактора» на звітність; неможливість використання звітності поза звітним періодом.

2. Аутсорсинг звітів XBRL. Переваги цього методу полягають у тому, що суб'єкту звітності не потрібно мати спеціальне програмне забезпечення; ймовірність помилок низька; ці послуги зазвичай передаються на аутсорсинг у «пакеті інших послуг». Недоліками підходу є: висока вартість та відсутність контролю за звітністю, яка в кінцевому підсумку подається.

3. Суб'єкт господарювання може покращити програмне забезпечення, яке він використовує, запровадивши механізми перетворення фінансової звітності на XBRL. Переваги цього методу в тому, що компанії не потрібно купувати нове програмне забезпечення; компанія може контролювати «вихідну» фінансову звітність. Недоліками цього методу є те, що поточне програмне забезпечення вимагатиме постійного оновлення.

4. Придбання нового програмного забезпечення, що включає інструмент для формування звітів у форматі XBRL. Переваги цього методу полягають у тому, що підприємство може керувати фінансовою звітністю «на виході»; отримує комплексний результат по автоматизації системи управління, зможе скористатися перевагами нового програмного забезпечення в середньостроковій перспективі. Недоліком цього методу є висока вартість. У будь-якому випадку компанія має визначитися зі способом переходу на звітність у форматі XBRL, оскільки це є обов'язковою вимогою законодавства.

Шпигун Є.О. вважає, що в разі переходу на звітність XBRL для різних груп користувачів фінансової інформації буде доступний ряд переваг. Компанії отримають такі переваги: складання фінансової звітності без помилок і викривлень; неможливість дублювання даних фінансової звітності при їх поданні до компетентних органів; підготовка фінансової звітності у форматі XBRL стане зрозумілішою для потенційних інвесторів та сприятиме залученню додаткових коштів в економіку України.

Держава матиме такі переваги: дані про стан і результати компаній збиратимуться автоматично; індикатори звітності будуть аналізуватися автоматично, ризики будуть автоматично ідентифіковані, що дозволить швидко на них реагувати; процес регулювання, який здійснюють державні органи, буде більш ефективним. Інвестори отримають такі переваги: буде розширена звітність компаній, які можуть бути використані для інвестицій; аналіз звітності буде виконуватися автоматично; дані будуть оброблятися швидше і якісніше; перспективи розвитку бізнесу будуть чіткішими [4].

Документ XBRL дозволяє передавати інформацію про теги з документа в Microsoft Excel або іншу базу даних з мінімальною обробкою. Користувач фінансової звітності може переглядати та аналізувати інформацію за тегами, використовуючи доступне програмне забезпечення, наприклад інструменти огляду, які порівнюють міжкомпанійну інформацію. Сертифіковане програмне забезпечення, яке компанії можуть використовувати для підготовки фінансової звітності у форматі XBRL, узагальнено на веб-сайті консорціуму XBRL. При складанні звітів XBRL компанії використовують такі інструменти: редактор таксономії; конструктор звітів XBRL; валідатор XBRL; процесор XBRL; інтерфейси програм (API).

Існують окремі інструменти XBRL (Arelle, Fujitsu тощо) та інтегровані рішення в системах ERP та BI (SAP, Oracle). Деякі програмні продукти є безкоштовними, інші є умовно-безкоштовними. Це означає, що додаткові функції програмного забезпечення, такі як Validator або Report Builder, вимагають оплати. Ці функції є необов'язковими, але значно полегшують роботу для користувача.

**Висновки.** Метою реформування бухгалтерського обліку та фінансової звітності в Україні є узгодження національної системи бухгалтерського обліку з вимогами міжнародних



стандартів фінансової звітності. Цей процес розвитку пов'язаний із розширенням українських зв'язків у світі.

МСФЗ є найкращою практикою розкриття фінансової інформації, яка набула широкого поширення у світі. XBRL є найкращим із існуючих форматів інформації, які можна використовувати для обміну. XBRL є загальновизнаним міжнародним стандартом для подання фінансової звітності за МСФЗ в електронній формі. З 2020 року деякі вітчизняні компанії зобов'язані подавати фінансову звітність у форматі XBRL за МСФЗ.

Проаналізовані вище підходи до компіляції файлу iXBRL – на основі заповнення форми та тегування – відрізняються залежно від процесу, але дають той самий результат – файл iXBRL, який є основним і необхідним. Залежно від типу компанії, специфіки її господарської діяльності, характеру та складності її діяльності маркування може бути простим вирішенням складних проблем подання фінансової звітності. Вибираючи спосіб створення файлу iXBRL, компанії повинні також враховувати потреби користувачів фінансової звітності, які можуть бути інвесторами, акціонерами, кредиторами та іншими особами, крім регуляторних та державних органів. Використання того чи іншого підходу має бути виправдане сукупністю перерахованих вище факторів.

### Список використаних джерел

1. XBRL. URL: <https://ua.wikipedia.org/wiki/XBRL>.
2. Застосування XBRL: що потрібно знати про новий стандарт звітування та як це працює у світі. Бухгалтер&Закон. № 37–38. URL: [https://bz.ligazakon.ua/ua/magazine\\_article/BZ0118832](https://bz.ligazakon.ua/ua/magazine_article/BZ0118832).
3. Кулик В.А. Розвиток бухгалтерського обліку на підприємствах електронного бізнесу. Полтава, 2017. 410 с.
4. Кулик В.А., Шпигун Є.О. Необхідність застосування розширеної мови ділової звітності (XBRL) у процесі формування звітності вітчизняних підприємств : Тези Всеукраїнської науково-практичної on-line конференції аспірантів, молодих учених та студентів, присвяченої Дню науки, м. Житомир, 10 травня 2016 р. Житомир, 2016. С. 32–33.
5. Плаксієнко В.Я. Облік, оподаткування та аудит : навчальний посібник. Київ : ЦУЛ, 2019. 509 с.
6. Про затвердження перекладу Таксономії фінансової звітності за міжнародними стандартами фінансової звітності. Мінфін України; Наказ від 25.10.2019 №452 URL:<https://mof.gov.ua/storage/files/.pdf>
7. Харламова О.В. Методологія формування та архітектоніка транспарентної фінансової звітності: дис. д.е.н.; Міністерство освіти і науки України, Харківський державний університет харчування та торгівлі. Харків, 2016. 555 с.
8. Шматко Н. Ще раз про те, чому саме XBRL. URL:<https://ibuhgalter.net/ru/articles/477>

Робота виконана під науковим керівництвом канд. екон. наук НАЙДЬОНОВОЇ Н. В.

# ОСОБЛИВОСТІ ЗАСТОСУВАННЯ РЕЄСТРАТОРІВ РОЗРАХУНКОВИХ ОПЕРАЦІЙ ДЛЯ ФІЗИЧНИХ ОСІБ-ПІДПРИЄМЦІВ

ДЕРЕВ'ЯНКО Ю., 2 курс ФФО ДТЕУ,  
спеціальність «Облік і оподаткування»,  
освітня програма «Облік і податковий консалтинг»

*В статті проаналізовано вплив особливостей застосування реєстраторів розрахункових операцій для ФОП другої-четвертої груп, розглянуто аналогічний досвід інших країн, внесено пропозиції щодо підтримки підприємців у період впровадження обов'язкового застосування РРО.*

*In the article the influence of the features of the registrar of settlement transactions for the sole proprietorship of the second-fourth group was analyzed, the similar details of the other countries was looked, the propositions of supporting the sole proprietorship during the obligatory introduction the registrar of settlement transactions were reviewed.*

**Актуальність теми дослідження.** Одним із пріоритетних напрямів фінансової політики України залишається подолання тіньової економіки, основними видами якої є проведення готівкових операцій без обліку, приховування доходів або перебільшення видатків, нелегальні заробітні плати, підпільні виробництва та незаконна господарська діяльність. Великі надії щодо зменшення масштабів тіньової економіки Уряд України покладав на запровадження обов'язкового застосування РРО (реєстраторів розрахункових операцій), завдяки яким мало нарешті відбутися впорядкування готівкових коштів та фіскалізації розрахункових операцій. Проте, зважаючи на ризики, пов'язані зі збереженням діяльності та існуючих робочих місць, відбувалося щорічне відтермінування строків розширеного застосування РРО платниками єдиного податку. Але 2022 рік фізичні особи – підприємці зустріли з новини – Верховна Рада не змогла ухвалити законопроект №6376, яким пропонувалося перенести обов'язкове запровадження касових апаратів для ФОПів ще на один рік. Це означає, що бізнес змушений пристосовуватися до змін і відтепер здійснення господарської діяльності «як раніше» призведе до відповідальності перед державними органами.

**Постановка проблеми.** Запровадження обов'язкового використання РРО усіма фізичними особами – платниками єдиного податку другої – четвертої груп, якщо вони отримують платежі готівкою або платіжними картками і здійснюють підприємницьку діяльність в сфері торгівлі, громадського харчування та послуг мало б супроводжуватися детальними роз'ясненнями питань щодо їх застосування представниками бізнесу. Але на сьогодні досі немає чіткої відповіді на ряд питань, зокрема, не розроблено спеціальних інструкцій та доступних консультацій, щодо використання РРО, не викладено алгоритм дій при виникненні технічного збою або переривання доступу до мережі Інтернет. Відсутність повної інформації та загроза великих штрафів через помилку викликає нерозуміння процесів та паніку серед підприємців і змушує їх вдаватися до крайніх заходів – повністю припинити свою діяльність або повністю перейти до роботи «в тіні».

**Аналіз останніх досліджень та публікацій.** Аналізом питань щодо ефективності застосування РРО для зменшення рівня тіньової економіки та дослідженням міжнародного досвіду їх використання займалося багато науковців: перш за все їх цікавило, чи допоможе механізм обов'язкового запровадження реєстраторів унеможливити реалізацію схем уникнення оподаткування при імпорті та продажу імпортованих товарів, чи призведе це до виходу підприємницької діяльності із тіні та що саме викликає найбільші побоювання серед підприємців. Так, серед наукової літератури з цього питання можна згадати імена таких

науковців як: І. Любаренко, О. Бетлій, В. Дубровський, В. Черкашин, О. Гетьман, М. П'ятак, О. Тимошенко, П. Карачковська. Варто зазначити, що питання обов'язкового застосування РРО всіма фізичними особами-підприємцями є дискусійним і у наукових колах: прихильники приводять аргументи на користь РРО, пояснюючи, що лише таким чином діяльність підприємців буде підлягати контролю, противники вважають, що це лише створює додатковий тиск на малий бізнес та передумови для корупції та закриття. І. Любаренко, висловлюючи власну позицію зазначає: «Ключове завдання для влади сьогодні: вирізнити три групи бізнесу – бізнес, який працює в «сіру» (взагалі не зареєстрований), великий бізнес, який поділений на ФОПи, та підприємців, котрі завчасно платять податки і створюють робочі місця в першу чергу для себе... Фіскалізація ФОПів II та III груп, які торгують в невеликих магазинах в інтернеті або офлайн, не дасть очікуваного результату..., а створить ще більше фінансове навантаження та передумову для закриття мікробізнесу» [2].

**Виділення невіршених раніше частин загальної проблеми.** Одна із проблем – недосконале і часто змінюване законодавство, що створює проблеми для фізичних осіб-підприємців, які мають самостійно відстежувати всі зміни вимог до обліку та звітності та сплачувати штрафи через неточності та помилки. Друга проблема – посилена увага до діяльності саме малого бізнесу, у той час як представники великого капіталу нерідко (в т.ч. за допомогою корупційної складової) продовжують використовувати схеми уникнення та мінімізації податків та недостатньо контролюються державними органами. Третя проблема – наслідки, що можуть очікувати підприємців після запровадження обов'язкового використання РРО.

**Мета статті** полягає у обґрунтуванні впливу особливостей застосування реєстраторів розрахункових операцій для ФОП другої-четвертої груп, з огляду на міжнародний досвід.

**Основна частина.** Відповідно до Закону України «Про застосування реєстраторів розрахункових операцій у сфері торгівлі, громадського харчування та послуг» реєстратор розрахункових операцій (РРО) – пристрій або програмно-технічний комплекс, в якому реалізовані фіскальні функції і який призначений для реєстрації розрахункових операцій при продажу товарів (наданні послуг), операцій з торгівлі валютними цінностями в готівковій формі та/або реєстрації кількості проданих товарів (наданих послуг), операцій з видачі готівкових коштів держателям електронних платіжних засобів та з приймання готівки для подальшого переказу [5]. Історія РРО бере свій початок від XIX століття. Тоді, задля контролю над персоналом власного бару, його сконструював американець Джеймс Якоб Рітті. Таким чином, завдяки чіткій фіксації кожної грошової одиниці, у підприємця з'явилася можливість особисто контролювати кількість реалізованого товару та отриману виручку, що сприяло подальшому успішному веденню бізнесу. Згодом, касові апарати почали використовуватися в усіх економічно розвинених країнах. Розпочалася ера автоматизації та обліку касових операцій.

Застосування РРО в Україні регулюється Законом України «Про застосування реєстраторів розрахункових операцій у сфері торгівлі, громадського харчування та послуг», Податковим кодексом України та низкою підзаконних нормативно-правових актів. З 1 січня 2022 року набирали чинності зміни до Закону № 265/95-ВР «Про застосування реєстраторів розрахункових операцій у сфері торгівлі, громадського харчування та послуг» відповідно до Закону № 1914 «Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких законодавчих актів України щодо забезпечення збалансованості бюджетних надходжень».

Закон № 1914 викликав безліч суперечок та побоювань зі сторони підприємців. По-перше, це побоювання щодо обтяжливості РРО для ФОПів на спрощеній системі оподаткування – значна кількість підприємців не розуміється на механізмі роботи РРО, це здається складним; по-друге, впевненість у необхідності встановлення саме «фізичного» касового апарату та друку чеків; по-третє, відсутність інструкцій та плану дій у разі технічних збоїв або нестійкої роботи мережі; по-четверте, великі фінансові затрати на придбання механічного РРО; по-п'яте, високі штрафи за порушення застосування РРО та можливий тиск з боку ДПС [1]. Більшість з цих побоювань є необґрунтованими. Насправді,

якщо діяльність фізичної особи-підприємця є прозорою та чесною, РРО лише дають змогу одержувати точні відомості про продажі, а це, у свою чергу, сприяє полегшенню веденню обліку, побудові правильної бізнес-стратегії та комунікації із споживачами.

Таким чином, перше, з чим стикається підприємець, виконуючи вимоги Закону, є придбання одного із видів РРО: класичного апаратного або програмного. Варто не плутати терміни РРО та «касовий апарат» – вони не є тотожними, оскільки «касовий апарат» (офіційний термін – «електронний контрольно-касовий апарат») є складовою терміну «реєстратор розрахункових операцій» і є одним із його видів.

Детальну характеристику видів реєстраторів розрахункових операцій та їх призначення наведемо в табл. 1

Таблиця 1

### Характеристика видів реєстраторів розрахункових операцій та їх призначення

Види РРО	Характеристика та призначення
Електронний контрольно-касовий апарат	Реєстратор розрахункових операцій, який додатково забезпечує попереднє програмування найменування і ціни товарів (послуг) та облік їх кількості, друкування розрахункових та інших звітних документів. Відносяться також торговельні автомати або інше подібне устаткування, що призначене для операцій з продажу товарів (послуг) без видачі покупцю чека, іншого звітного документа за готівкові кошти чи їх замітники без участі фізичної особи, яка контролює здійснення оплати таких товарів (послуг)
Комп'ютерно-касова система	Реєстратор розрахункових операцій, виконаний із застосуванням комп'ютерних засобів, який додатково виконує технологічні операції, визначені сферою його застосування, і забезпечує друкування розрахункових та інших звітних документів
Електронний контрольно-касовий реєстратор	Реєстратор розрахункових операцій, який додатково забезпечує облік кількості реалізованих товарів (послуг) найменування, друкування розрахункових та інших звітних документів
Вбудований електронний контрольно-касовий реєстратор	Реєстратор розрахункових операцій, призначений для забезпечення реалізації фіскальних функцій у складі програмно-технічного комплексу самообслуговування, автоматів з продажу товарів (послуг) тощо
Електронний таксометр	Реєстратор розрахункових операцій, який додатково забезпечує попереднє програмування тарифів за проїзд та облік вартості наданих послуг з перевезень пасажирів
Автомат з продажу товарів (послуг)	Реєстратор розрахункових операцій, який в автоматичному режимі здійснює видачу (надання) за готівкові кошти або із застосуванням платіжних карток, жетонів тощо товарів (послуг) і забезпечує відповідний облік їх кількості та вартості, та створює контрольну стрічку в електронному вигляді
Програмний реєстратор розрахункових операцій	Програмний, програмно-апаратний або програмно-технічний комплекс у вигляді технологічного та/або програмного рішення, що використовується на будь-якому пристрої та в якому фіскальні функції реалізовані через фіскальний сервер контролюючого органу і який призначений для реєстрації розрахункових операцій при продажу товарів (наданні послуг), операцій з торгівлі валютними цінностями в готівковій формі та/або реєстрації кількості проданих товарів (наданих послуг), операцій з приймання готівки для подальшого переказу

На нашу думку, при виборі РРО слід враховувати масштаби діяльності фізичної особи-підприємця. Законодавством не встановлено вимог щодо виду РРО та його моделі. Таким чином, підприємець вправі обирати як класичний апаратний РРО, так і програмний. Обов'язковою умовою виступає лише його реєстрація. Вважаємо більш доцільним використання класичного РРО у невеликих роздрібних точках продажу, оскільки, як правило, облік в таких точках ведеться вручну, немає великої потреби у автоматизації обліку, в той же час програмні РРО більш доцільно використовувати у великих роздрібних

торгівлях, кафе та ресторанах. Законодавством також не передбачено вимоги щодо обов'язкової видачі друкованого чека. Він може бути виданий в електронній формі. Перевагами використання саме програмного РРО є також відсутність в необхідності сертифікації або проходження експертиз, а також сервісного обслуговування.

Процедура реєстрації РРО визначена в Порядку реєстрації та застосування реєстраторів розрахункових операцій, що застосовуються для реєстрації розрахункових операцій за товари (послуги), затвердженому наказом Мінфіну від 14.06.2016 № 547 (Порядок № 547) [6]. Варто звернути увагу: процедури реєстрації класичного та програмного РРО мають відмінності, зокрема, для реєстрації програмного РРО суб'єкт господарювання повинен подати заяву лише в електронній формі через Електронний кабінет. Звертаючись до міжнародного досвіду, можна зазначити, що, для прикладу, у Швеції РРО реєструються безпосередньо у податковій та повинні регулярно проходити технічне обслуговування. Касові апарати підключені до єдиної, так званої, «чорної скриньки», доступ до якої є лише у працівників податкової. У Грузії подібна схема реєстрації та використання касових апаратів почала діяти у 2012 році. Для заохочення використання РРО було проведено чітке розподілення серед груп платників податків. Результатом стало обов'язкове використання електронних касових апаратів представниками мікробізнесу, які надають послуги населенню. На початковому етапі впровадження такі підприємства отримували їх безоплатно за рахунок держави [8]. Наразі, повертаючись до побоювань підприємців щодо дороговартісного встановлення механічного РРО, вважаємо досвід Грузії корисним і для України, оскільки, це справді спричиняє певні витрати для бізнесу і відшкодовування вартості таких апаратів або надавання пільгових кредитів для їхнього придбання могло б допомогти знизити рівень напруги.

Міжнародний досвід свідчить: застосування РРО справило позитивний ефект на економіку. І справа тут зовсім не в тому, що держава прагне посилити тиск на ФОПів та стягнути більше штрафів. Як зазначає Ю. Гайдай, «Основна мета тотальної фіскалізації малого бізнесу – виявити компанії, які, працюючи як ФОПи, занижують свої реальні доходи та сплачують менше податків, ФОПи на єдиному податку могли декларувати будь-яку суму доходів [і платити менше податків]» [3]. В Європі таке явище як «дроблення великого бізнесу на ФОПи» уже давно стало нонсенсом. На нашу думку, схема дроблення бізнесу є реальною проблемою в Україні, з якою стикаються, певне, усі громадяни. Досить відома схема, боротися з якою прагне держава – великі торгові компанії, які «дробляться» на ФОПи, таким чином, щоб у кожному підрозділі їх було декілька, кожен з яких перебуватиме на спрощеній системі і сплачуватиме лише єдиний податок. В даному випадку запровадження обов'язкових РРО може допомогти вивести з «тіні» такий бізнес.

Відповідаючи на ще одне побоювання ФОП щодо обов'язкової наявності первинних документів на товар та контролю їх з боку податкової під час перевірки – це не є обов'язковим для ФОП – «єдинників», які не зареєстровані платниками ПДВ (крім тих, які реалізують технічно складні побутові товари, що підлягають гарантійному ремонту, а також ліків та виробів медичного призначення, ювелірних та побутових виробів з дорогоцінних металів, дорогоцінного каміння, дорогоцінного каміння органічного утворення та напівдорогоцінного каміння), як не є обов'язковим і ведення книг витрат.

Необхідно згадати про певні винятки. Відповідно до п. 296.10 Податкового Кодексу України [4] не зобов'язані використовувати РРО фізичні особи-підприємці першої групи, що працюють без найманих працівників та здійснюють торгівлю товарами в роздріб на ринках та/або надають побутові послуги населенню. До того ж, відповідно до постанови КМУ від 23.12.2021 р. № 1359 [7] від обов'язкового застосування РРО було звільнено підприємців, що здійснюють роздрібну торгівлю в сільській місцевості товарами (крім підакцизних товарів), при умові не перевищення граничного розміру річного обсягу розрахункових операцій (167 розмірів мінімальної заробітної плати). Уточнення: виключення не застосовуються, якщо:

одночасно здійснюється реалізація підакцизної продукції; одночасно здійснюється дистанційна торгівля; сільською радою прийнято рішення про обов'язкове застосування РРО. Рішення щодо звільнення від обов'язкового застосування РРО в селах та селищах в Кабінеті Міністрів України пояснили великою для сільських підприємців вартістю класичних РРО та нестабільністю мережі Інтернет (хоча варто додати, що якщо вести мову про програмні РРО це не є перешкодою, оскільки дані про реалізацію автоматично передаються, як тільки зв'язок налагоджується). Це створює передумови для закриття бізнесу і втрату робочих місць.

Для більшості підприємців застосування РРО все же є обов'язковим і доцільно розглянути штрафні санкції, передбачені Законодавством у випадку їх незастосування, а саме, відповідно до ст. 17 Закону України «Про застосування реєстраторів розрахункових операцій у сфері торгівлі, громадського харчування та послуг»:

При встановленні факту проведення розрахункових операцій з використанням РРО, пРРО на неповну суму вартості проданих товарів (наданих послуг); непроведення розрахункових операцій через РРО та/або пРРО з фіскальним режимом роботи; невидача (в паперовому вигляді та/або електронній формі) відповідного розрахункового документа, що підтверджує виконання розрахункової операції, або проведення її без використання розрахункової книжки на окремому господарському об'єкті такого суб'єкта господарювання розмір штрафу становить:

- 100 відсотків вартості проданих з порушеннями товарів (робіт, послуг) – за порушення, вчинене вперше;
- 150 відсотків вартості проданих з порушеннями товарів (робіт, послуг) – за кожне наступне вчинене порушення [5];

На нашу думку, зазначені штрафи є дійсно обтяжливими для підприємців, враховуючи той факт, що система поки що недосконала, з початку 2022 року уже траплялися випадки збоїв через перенавантаження, через що значно збільшився ризик штрафних санкцій.

Як бачимо, для того, аби знизити рівень напруги серед фізичних осіб-підприємців держава має вжити заходів на підтримку «малого» бізнесу.

На нашу думку, досить влучними пропозиціями, що сприятимуть м'якому переходу до обов'язкового застосування РРО є наступні:

- надання фінансової підтримки малому бізнесу, забезпечення відшкодування вартості пристроїв або можливості зараховувати витрати на придбання касової техніки в рахунок сплати податкових зобов'язань,
- надання безкоштовних консультацій спеціалістами гарячої лінії у будь-який час доби для фізичних осіб-підприємців щодо правильного користування РРО, вимог до правильного ведення обліку, заповнення документації, складання та подання звітності;
- створення безкоштовної онлайн-платформи з відео-уроками щодо використання РРО;

**Висновки.** При правильному підході, запровадження РРО може справити позитивний вплив на економіку та вивести із «тіні» бізнес, що використовує схеми мінімізації оподаткування. Побоювання фізичних осіб-підприємців зрозумілі. Зважаючи на це, держава має вжити заходів для того, аби перехід до тотальної фіскалізації не став синонімом тотального контролю та покарань. Якщо підприємець веде свою діяльність чесно, РРО стане лише у нагоді, оскільки це гарний інструмент для чіткого та правильного ведення обліку Україні необхідно дотримуватися комплексної стратегії у боротьбі із застосуванням інструментів ухилення від сплати податків. В суспільстві мають вибудовуватися довірливі стосунки між підприємцями та контролюючими органами, тож держава має робити кроки для підтримки малого бізнесу, створювати нові можливості для розвитку.

## Список використаних джерел

1. Дячкіна А. ФОПи проти РРО: що саме не влаштовує підприємців та чи є підстави для занепокоєння. Київ: Слово і діло. 2021. URL: <https://www.slovoidilo.ua/2021/12/17/statija/finansy/fopy-proty-rro-same-ne-vlashtovuye-pidpryemcziv-ta-chy-ye-pidstavyy-zanepokouyennya> (дата звернення: 06.02.2022).
2. Любаренко І. Чому протестує мікробізнес і чи допоможе «закон про РРО» державі. Київ : УНІАН, 2020. URL: <https://www.unian.ua/economics/finance/protesti-fopiv-chomu-protestuye-mikrobiznes-i-chi-dopomozhezakon-pro-rro-derzhavi-novini-ukrajina-11266682.html> (дата звернення: 05.02.2021).
3. Орел І. Килимове бомбардування ФОПів. Тотальна фіскалізація змусила 300 000 підприємців встановити касові апарати. Як вона проходить. Київ: Forbes. 2019. URL: <https://forbes.ua/inside/kovrovaya-bombardirovka-fop-kak-proshel-pervyy-mesyats-totalnoy-fiskalizatsii-malogo-biznesa-28012022-3424> (дата звернення: 07.02.2022).
4. Податковий кодекс України від 02.12.2010. №2755-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17> (дата звернення 07.02.2022).
5. Про застосування реєстраторів розрахункових операцій у сфері торгівлі, громадського харчування та послуг: Закон України від 06.07.1995 р. №265/95-ВР. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/265/95-%D0%B2%D1%80#Text> (дата звернення: 06.02.2022).
6. Про затвердження порядків щодо реєстрації реєстраторів розрахункових операцій та книг обліку розрахункових операцій: наказ Міністерства фінансів України від 14.06.2016 №547. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0918-16#Text> (дата звернення: 07.02.2022).
7. Про внесення змін до постанови Кабінету Міністрів України від 23 серпня 2000 р. № 1336: Постанова Кабінету Міністрів України №1359 від 23 грудня 2021. URL: <https://www.kmu.gov.ua/npas/pro-vnesennya-zmin-do-postanovi-kabinetu-ministriv-ukrayini-vid-23-serpnya-2000-r-1336-i231221-1359> (дата звернення 07.02.2022).
8. Нові правила реєстрації РРО: що потрібно знати підприємцям. Київ: Мінфін. 2019. URL: <https://minfin.com.ua/ua/2019/04/26/37522966/> (дата звернення: 07.02.2022).

Робота виконана під науковим керівництвом д-ра екон. наук, професора ФОМІНОЇ О. В.

## ОЦІНКА ЕФЕКТИВНОСТІ БУХГАЛТЕРСЬКОГО АУТСОРСИНГУ НА МІЖНАРОДНОМУ РИНКУ КОНСАЛТИНГОВИХ ПОСЛУГ

**ЗЕЛЕНА О., 2 курс ФФО ДТЕУ,  
спеціальність «Облік і оподаткування»,  
освітня програма «Облік і оподаткування в міжнародному бізнесі»**

*В статті проаналізовано оцінку ефективності бухгалтерського аутсорсингу. Обґрунтовано доцільність використання бухгалтерських аутсорсингових послуг на міжнародному консалтинговому ринку.*

*The article analyzes the efficiency of accounting outsourcing. The expedience of use of accounting outsourcing services on the international consulting market is proved.*

Актуальність обраної теми полягає в тому, що значення аутсорсингових послуг стрімко зростає на міжнародному ринку консалтингових послуг. У сфері фінансів та

бухгалтерського обліку вітчизняні та закордонні підприємства все більше залучають консалтингові компанії для ведення обліку та проведення аналізу діяльності підприємства, по-перше, для зменшення операційних витрат, по-друге, для перерозподілу ресурсів на підприємстві, по-третє, для підвищення інвестиційної привабливості підприємства на інвестиційному ринку. Ще однією причиною залучення аутсорсингової бухгалтерської компанії є необхідність постійного моніторингу змін в законах бухгалтерського і податкового обліку для правильного ведення обліку на підприємстві та попередження штрафних санкцій з боку контролюючих органів. Особливе місце аутсорсинг бухгалтерських послуг посідає у формуванні системи обліку малих підприємств, оскільки переважна більшість таких фірм передає ведення обліку сторонній організації через дефіцит професійних бухгалтерів, які обслуговують малі підприємства, на міжнародному ринку праці. Прийняття рішення щодо залучення аутсорсингової компанії є важливим для підприємства.

Метою статті є обґрунтування особливостей оцінки бухгалтерського аутсорсингу на міжнародному ринку консалтингових послуг.

Вагомий внесок у формування теоретичних та практичних аспектів, а також методичних засад бухгалтерського обліку на умовах аутсорсингу здійснили вітчизняні та закордонні вчені: Токарева Т.О, Корець К. В., Бурко К. В., Гутарева Ю. В., Гаврилова К. І., Корець К. В., Ляхович Г. І., Коба О., Супрун С., Давидюк Л., Сопко В.В., Швець В.Г., Бравар Ж.-Л., Кочар Й., Хейвуд Дж. та інші.

Аутсорсинг бухгалтерського обліку – це ефективний метод ведення бухгалтерського обліку без значних фінансових витрат, можливих економічних ризиків та непередбачуваних людських факторів. Аутсорсинг бухгалтерського обліку посідає значне місце на ринку консалтингових послуг. [3, с. 118-119]

Передумовами використання аутсорсингу у міжнародній діяльності підприємств є:

- обмеженість у ресурсах і прагнення сконцентрувати їх на основному виді діяльності, що є прибутковим для підприємства;
- низька якість менеджменту та контролю окремих процесів бізнесу, як наслідок зниження ефективності їх здійснення;
- проведення масштабних організаційних та корпоративних змін, такі як реструктуризація, поглинання, злиття тощо, внаслідок чого певна частина функцій підприємства передається в аутсорсинг і зменшується чисельність персоналу підприємства для подальшої підтримки ефективності бізнесу;
- збільшення обсягів виробництва, поява нових видів діяльності зумовлює потребу в залученні працівників, які, своєю чергою, можуть бути дефіцитними або затратними для підприємства;
- підприємство прагне отримати кращу якість виконання роботи, а ніж спроможні працівники цього підприємства, особливо в умовах ЗЕД.
- економія коштів підприємства у разі залучення працівників з країн, де робоча сила є дешевшою, ніж у країні знаходження підприємства. [6, с. 72-75]

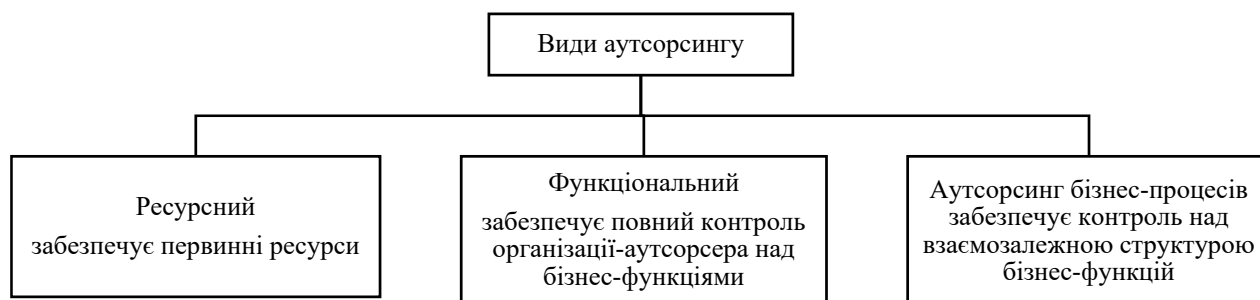


Рис. 1. Види аутсорсингу [сформовано автором на основі [2]]



Аутсорсинг у сфері бухгалтерського обліку покликаний оптимізувати витрати підприємства на ведення бухгалтерського обліку та забезпечити якість облікової інформації.

Проведені дослідження дозволили науковцям запропонувати трактування поняття «аутсорсинг», які можна об'єднати у декілька підходів: функціонально-орієнтований, коопераційний, управлінський, інструментальний, інтегрований, ситуаційний та комплексний.

Функціонально-орієнтований підхід розглядає аутсорсинг як процес передачі виконання певних функцій компанії назовні з метою зменшення витрат.

Коопераційний підхід розглядає аутсорсинг як один з найбільш вагомих факторів, які визначають характер розвитку економіки світу на сучасному етапі.

Науковці, які підтримують управлінський підхід, вважають аутсорсинг процесом передачі бізнес-процесів назовні, але наголошують на його ролі як моделі управління компанією.

Інструментальний підхід представляє аутсорсинг як інструмент досягнення конкурентних переваг, які пов'язані не лише зі зниженням собівартості продукції, а насамперед з необхідністю зосередити увагу на основній діяльності – ядрі бізнесу.

Науковці також пропонують інтегрований підхід щодо розуміння «аутсорсингу» як процесу перенесення/передачі внутрішніх функцій або бізнес-процесів сторонньому виконавцеві, або процесу придбання ресурсів і послуг, які забезпечують функціонування основної діяльності, у зовнішніх контрагентів; або сучасної методології/стратегії організації бізнесу, в основу якої покладене рішення щодо реструктуризації бізнес-моделі компанії з метою забезпечення конкурентних переваг шляхом підвищення економічної ефективності діяльності, утримання ключових компетенцій, перетворення бізнес-моделі, створення стратегічних альянсів та бізнес-мереж.

Центральним моментом ситуаційного підходу є ситуація – конкретний склад обставин, які в цей момент значно впливають на підприємство. Ситуаційний підхід намагається розв'язати конкретні функції та концепції з конкретними ситуаціями, щоб досягти цілей підприємства, а також ті, що, скоріше за все, можуть вплинути на її успіх. Ситуаційний підхід – це важливий крок до вдосконалення організації та управління в умовах невизначеності та ризику, він додає гнучкості та динамізму в управлінні підприємством, тим самим допомагаючи йому розвиватись.

Згідно з комплексним підходом, використання аутсорсингу зводиться до зосередження всіх ресурсів підприємства на основному виді діяльності і передачі інших функцій надійному партнеру. [5, с. 249-265]

За допомогою стратегії аутсорсингу можливим стає мінімізувати дисбаланс ресурсного забезпечення та розподілу між традиційною та інноваційною діяльністю, якщо підприємство прагне орієнтуватись безпосередньо на інноваційний ринок. Крім того, за допомогою аутсорсингу забезпечується можливість рішення пріоритетних завдань, спрямованих на скорочення тривалості інноваційного циклу, прискорення інноваційного процесу в цілому, забезпечення максимально раннього виведення інновацій підприємства на ринок. [2, с. 35]

Відповідно до звіту «Finance and Accounting Outsourcing – Global Market Trajectory & Analytics», світовий ринок фінансового та бухгалтерського аутсорсингу оцінюється в \$37,9 млрд у 2020 році, а прогноз темпів зростання цього ринку становлять 5,9%, з оцінювальною вартістю \$53,4 млрд до 2026 року.

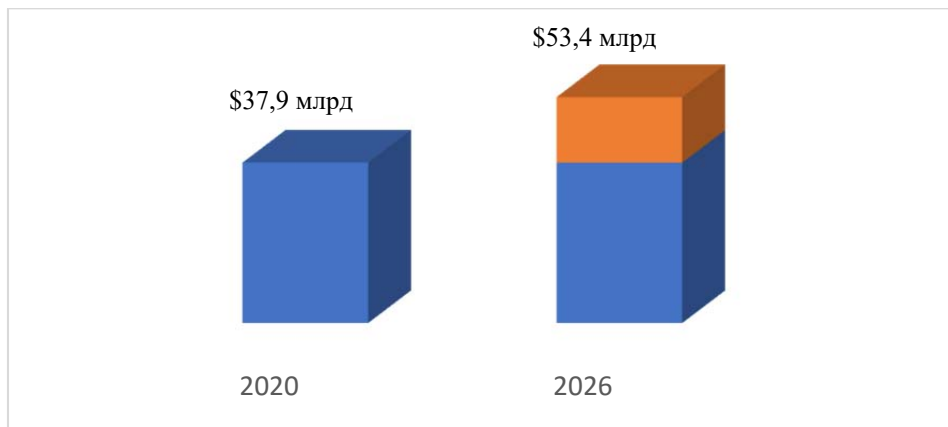


Рис. 3. Прогноз зростання частки світового ринку фінансового та бухгалтерського аутсорсингу на 5,9% [сформовано автором на основі [7]]

Для значної кількості малих і великих підприємств, приватних підприємців, використання бухгалтерського аутсорсингу стає необхідністю. Підприємство, передаючи ведення бухгалтерського обліку аутсорсинговій фірмі, отримує багато переваг. [1, с. 48-50]

Для досягнення позитивних результатів та забезпечення максимальної ефективності аутсорсинг бухгалтерського обліку повинен базуватися за наступних принципів:

1. Взаємовигідність сторін співпраці.
2. Прозорість.
3. Збереження та захист комерційної таємниці.
4. Гнучкість надання послуг.
5. Ефективність та результативність.
6. Системність. [5, с. 249-265]

Економічними вигодами аутсорсингу в міжнародній діяльності підприємства є:

- зниження операційних витрат внаслідок передачі певних функцій аутсорсинговій компанії;
- оптимізація чисельності персоналу і, як наслідок, переведення частини витрат із категорії постійних у змінні;
- мінімізація фінансових ризиків і можливість перерозподілити свої ресурси, направляючи їх на процеси, які в першу чергу збільшують вартість підприємства;
- розвиток відносин з іноземними інвесторами, що збільшує інвестиційну привабливість підприємства;
- аутсорсинг дає змогу підприємствам використати передовий світовий досвід у забезпеченні непрофільних процесів;
- впровадження аутсорсинговими компаніями новітніх світових інноваційних методів керування бізнес-процесами;
- посилення контролю над результатами та показниками фінансово-господарської діяльності підприємства. [6, с. 72-75]

Застосування аутсорсингу може бути вигідним, якщо основна діяльність підприємства залежить від політичних ризиків. Підприємство може уникнути цих ризиків, користуючись послугами незалежного контрагента, тобто суб'єкта іншої країни, якщо війна, революція або інші катаклізми вплинуть на привабливість певної країни як джерела постачання.

Особливо доцільним буде залучення аутсорсингових послуг у післявоєнний період, оскільки це дозволить підприємствам зменшити витрати на робочу силу і спрямувати більше фінансових ресурсів на продовження або відновлення своєї діяльності в умовах відбудови в Україні.



*Рис. 3. Сучасні методи оцінки доцільності застосування аутсорсингу та його ефективності [сформовано автором на основі [4]]*

Схематичні методи пов'язані з використанням матриць (моделей), алгоритмів та графіків і призначені для визначення необхідності та доцільності передачі певних процесів та функцій діяльності аутсорсинговій компанії.

«Матриці аутсорсингу» характеризуються високою наочністю, легкістю сприйняття та є досить часто використовуваними, але значними недоліками таких матриць є їх двовекторність, високий рівень суб'єктивності під час вибору та визначення рівня впливу критеріїв оцінки, а також такий метод не завжди враховує специфіку галузі, через що унеможливується отримання однозначного висновку щодо необхідності та доцільності аутсорсингу. Прийняття рішення щодо доцільності застосування аутсорсингу повинне бути підкріплене обґрунтуванням його економічної ефективності або розрахунком економічного ефекту від введення даного організаційного засобу. Недоліки «матриць аутсорсингу» компенсуються застосуванням розрахунково-економічних методів, які передбачають оцінку економічного ефекту та економічної ефективності на основі використання певних математичних розрахунків: шляхом аналізу відповідних витрат замовника і постачальника аутсорсингових послуг; оцінки результату від виконання певних бізнес-процесів власними силами та на умовах аутсорсингу; порівняння доходів і витрат до та після впровадження аутсорсингу, а також розрахунку комплексного показника ефективності. [4, с. 213-219]

Дослідження розрахунково-економічних методик обґрунтування аутсорсингу показало, що переважно оцінка його ефективності зводиться до зіставлення власних витрат і витрат на аутсорсинг. Використання розрахунково-економічних методик передусім дає змогу у вартісному вираженні порівнювати різні варіанти організації ведення бухгалтерського обліку, а також моделювати різні сценарії й, відповідно, мінімізувати людський фактор під час розрахунків. Але такими методами не враховуються стратегічні аспекти, такі як важливість певного бізнес-процесу для бізнесу, що передається, або ж позиціонування компанії на ринку тощо. Комбінування кількісних та якісних характеристик має використовуватись при комплексному аналізі ефективності аутсорсингу. За допомогою якісних параметрів оцінюється рівень покращення діяльності підприємства, що впливає на збільшення попиту споживачів і прибутковість підприємства. До якісних показників належать: поліпшення технологічної оснащеності виробництва; зростання частки інновацій; поліпшення якості наданих послуг чи виробленої продукції; поліпшення діяльності шляхом оптимізації організаційної структури, процесу виробництва тощо. [4, с. 213-219]

Вивчення наявних методів прийняття рішень про ефективність переходу на аутсорсинг показав, що використання лише схематичних або лише розрахунково-економічних методів не дає змоги провести комплексну оцінку ефективності бухгалтерського аутсорсингу та прийняти максимально якісне рішення, тому під час визначення економічної ефективності бухгалтерського аутсорсингу необхідно використовувати методику розрахунку, в основі якої лежить поєднання матричного підходу, якісних критеріїв та визначення економічної ефективності. Зокрема, матриця ефективності бухгалтерського аутсорсингу повинна формуватись на основі кількісного критерію «рентабельність бухгалтерського аутсорсингу» та комплексу якісних критеріїв «індекс доцільності бухгалтерського аутсорсингу», який

включає такі якісні критерії: рівень інформаційного ризику; налагодження безперервних інформаційних потоків для прийняття управлінських рішень; правдивість звітної документації; своєчасне надання звітної документації; відсутність штрафних санкцій). Якщо показник рентабельності бухгалтерського аутсорсингу менше нуля, то ведення бухгалтерського обліку доцільніше забезпечити власними силами; якщо рентабельність більше нуля, то тоді бухгалтерський облік необхідно віддати на аутсорсинг; якщо ж рентабельність дорівнює нулю, то доцільність ведення бухгалтерського обліку на умовах аутсорсингу визначатиметься на основі якісної оцінки, тобто індексу доцільності бухгалтерського аутсорсингу. Розрахунок індексу доцільності бухгалтерського аутсорсингу варто здійснювати з використанням методу експертних оцінок шляхом установлення бальних значень фактичної експертної оцінки та обчислення її середнього значення. Використання такого методичного підходу до оцінки ефективності застосування бухгалтерського аутсорсингу дає змогу комплексно визначити доцільність та економічну ефективність використання даного способу організації ведення бухгалтерського обліку. [4, с. 213-219]

**Висновок.** Аутсорсинг бухгалтерського обліку має як організаційні, так і фінансові переваги, які суттєво впливають на роботу підприємства: зниження витрат, мінімізація ризиків, пришвидшення бізнес-процесів, організація структури персоналу тощо. Для підприємств, які здійснюють міжнародну діяльність, аутсорсинг може бути дієвим інструментом підвищення ефективності міжнародного бізнесу внаслідок зниження витрат обслуговування бізнес-процесів та одержання якісних послуг.

#### Список використаних джерел

1. Бурко К. В. Бухгалтерський аутсорсинг як перспективний засіб забезпечення ефективного бізнесу. Актуальні проблеми економіки, обліку, фінансів та права : Зб. тез доп. Міжнар. науково-практ. конф., м. Полтава, 28 квіт. 2021 р. URL: <http://repository.vsau.org/getfile.php/28429.pdf>.
2. Гутарева Ю. В., Гаврилова К. І. Застосування міжнародного аутсорсингу як інноваційного інструменту в управлінні підприємством. Economic journal Odessa polytechnic university. 2021. Т. 2, № 16. С. 35. URL: <https://economics.net.ua/ejoru/2021/No2/34.pdf>.
3. Корець К. В. Переваги бухгалтерського аутсорсингу. Облік, аналіз, аудит та оподаткування: сучасні концепції розвитку : VII Всеукр. науково-практ. студент. конф., м. Київ, 11 трав. 2021 р. URL: [https://kneu.edu.ua/userfiles/Economic\\_Department/ZBIRNUK%20KONFER%2031%2005%2021/ZbD196rnik\\_tez\\_21-5672\\_.pdf#page=119](https://kneu.edu.ua/userfiles/Economic_Department/ZBIRNUK%20KONFER%2031%2005%2021/ZbD196rnik_tez_21-5672_.pdf#page=119).
4. Ляхович Г. І. Компаративний аналіз наукових підходів до оцінки ефективності бухгалтерського аутсорсингу. Науковий вісник Міжнародного гуманітарного університету. 2017. С. 213–219. URL: <http://vestnik-econom.mgu.od.ua/journal/2017/28-2017/45.pdf>.
5. Koba O. Accounting outsourcing: current state and problems of practical implementation. European vector of development of the modern scientific researches. 2021. URL: <https://doi.org/10.30525/978-9934-26-077-3-32>.
6. Suprun S., Davydiuk L. The concept of outsourcing at the management system of the international business processes of the enterprise. Intellect XXI. 2020. 5, 2020. URL: <https://doi.org/10.32782/2415-8801/2020-5.13>.
7. Finance and Accounting Outsourcing – Global Market Trajectory & Analytics. Research and Markets – Market Research Reports – Welcome. URL: [https://www.researchandmarkets.com/reports/1227749/finance\\_and\\_accounting\\_outsourcing\\_global](https://www.researchandmarkets.com/reports/1227749/finance_and_accounting_outsourcing_global).

Робота виконана під науковим керівництвом д-ра екон. наук, професора ФОМІНОЇ О. В.

# ОРГАНІЗАЦІЯ ТРУДОВИХ ВІДНОСИН В УМОВАХ ВОЄННОГО СТАНУ

**ІСКОВА Ю., 2 курс ФФО ДТЕУ,  
спеціальність «Облік та оподаткування»,  
освітня програма «Облік та оподаткування в міжнародному бізнесі»**

*В статті проаналізовано особливості організації трудових відносин на підприємстві в умовах воєнного стану. Розглянуто питання трудових відносин між працівником та роботодавцем в умовах воєнного часу, зокрема, щодо укладення та розірвання трудових договорів, зміни істотних умов праці, переведення на іншу роботу, надання відпусток, максимальної тривалості роботи протягом тижня та періоду відпочинку, оплати праці працівників та інше.*

*The article analyzes the features of the organization of labor relations at the enterprise in martial law. The issues of labor relations between the employee and the employer in wartime, in particular, on the conclusion and termination of employment contracts, changes in significant working conditions, transfer to another job, leave, maximum working hours during the week and rest period, wages and more.*

*Актуальність обраної теми полягає в тому, що в особливих обставинах війни урегулювання трудових відносин набуло нововведень, відбулися зміни в трудовому законодавстві, які вимагають своєчасного інформування широкої аудиторії. У роботодавців та працівників з першого дня воєнного стану виникло чимало питань, щодо подальшої роботи та особливості вимог до організації праці.*

*Метою статті є моніторинг змін законодавчої бази щодо організації трудових відносин, які є об'єктом обліку, контролю, аналізу і оподаткування, в умовах воєнного стану в Україні.*

*Об'єктом дослідження є нормативні документи, що визначають особливості управління трудовими відносинами на підприємстві в умовах воєнного стану.*

*Аналіз останніх публікацій.* Проблемам теми організації трудових відносин в умовах воєнного стану присвячено наукові статі, зокрема таких авторів як: В. О. Ковальчук, Л. В. Кравченко, Г. С. Бикова та інших.

*Результати.* Базові засади впровадження правового режиму воєнного стану, такі як зміст поняття, порядок його введення та скасування, а також правові засади діяльності підприємств (установ, організацій) в умовах воєнного стану, гарантії прав і свобод людини і громадянина та прав і законних інтересів юридичних осіб, визначені Законом України «Про правовий режим воєнного стану» від 12.05.2015 № 389-VIII. В останні роки та місяці цей Закон неодноразово зазнавав змін в частині регулювання діяльності суб'єктів господарювання. Однак питання, що безпосередньо пов'язані з питаннями організації трудових відносин на підприємстві в умовах воєнного стану, висвітлені в Законі України «Про організацію трудових відносин в умовах воєнного стану» від 15.03.2022 № 2136-IX.

Від 24.02.2022 р. Указом Президента України № 64/2022 введено воєнний стан із 05 години 20 хвилин строком на 30 діб, який було продовжено до 23 серпня 2022 р.

Відповідно до законодавства під час воєнного стану діють обмеження і особливості в організації трудових відносин, які й зазначені в Законі № 2136-IX. Зокрема, на період воєнного стану вводяться обмеження в конституційних правах і свободах людини й громадянина відповідних до статей 43, 44 Конституції України. Під час воєнного стану не застосовують норми законодавства про працю у частині відносин, які врегульовані в Законі № 2136-IX. Закон № 2136-IX має пріоритетне застосування під час дії воєнного стану на території країни. В цей час, норми законодавства про працю, що не є суперечливими

положенням Закону № 2136-ІХ, теж можуть чи повинні застосовуватись при відносинах працівників та роботодавців.

На основі аналізу Закону № 2136-ІХ можна виокремити такі відмінності від звичайних норм законодавства про працю:

- тривалість робочого тижня при воєнному стані встановлюється на рівні 60 годин, а при скороченому робочому часі – 50. Початок і закінчення робочого часу при цьому визначає виключно роботодавець;

- знімають деякі обмеження стосовно залучення певних категорій працівників в окремих видах робіт, прикладом виступає залучення жінок у важких роботах, підземних роботах або у нічний час;

- архівне зберігання кадрових документів та організація кадрового діловодства відбувається виключно за розсудом роботодавця;

- під час воєнного стану не враховуються норми про тривалість роботи напередодні святкових, вихідних і неробочих днів. Також норми про неробочі і святкові дні загалом;

- дія окремих положень про колективний договір може бути зупинена за ініціативи роботодавця;

- зупиняється дія правила про відрахування на користь профспілок роботодавцем не менше 0,3% фонду з оплати праці на фізкультурну, оздоровчу і культурно-масову роботу.

Законодавство України не передбачає окремої підстави, щоб припинити трудові відносини, пов'язавши це саме з введенням воєнного стану. У разі необхідності припинення трудових відносин, працівник та роботодавець можуть оформити за загальними підставами припинення трудових відносин, наприклад за згодою сторін. Однак, за Законом № 2136-ІХ працівник може звільнитися за власним бажанням без двотижневого попередження (за деякими винятками), якщо в місці розташування роботи ведуться бойові дії і є загроза для здоров'я і життя працівника.

Щодо звільнення за ініціативи роботодавця, на період воєнного стану передбачається звільнення працівників при тимчасовій непрацездатності чи в період відпустки (окрім відпустки для догляду за дитиною та відпустки у зв'язку з вагітністю та пологами). У такому випадку дата звільнення буде перший день після закінчення відпустки/лікарняного.

Закон № 2136-ІХ не забороняє наймання персоналу на час воєнного стану. Роботодавці мають можливість укладати строкові трудові договори з новими працівниками в період дії воєнного стану або в період заміщення працівника, який тимчасово відсутній. Також є зміни щодо строкового випробування, тепер його можна встановити для працівників всіх категорій.

Не виключаємо і те, що роботодавець несе повну відповідальність за забезпечення безпечних умов праці для своїх працівників, окрім випадку дистанційної роботи.

Закон № 2136-ІХ дає роботодавцям право відмовити у наданні будь-яких відпусток працівникам, які залучені до робіт в об'єктах критичної інфраструктури, виключенням є відпустки по догляду за дитиною та у зв'язку з вагітністю на пологами. Також за цим Законом можна оформити неоплачувану відпустку при згоді сторін на період всього воєнного стану.

Закон № 2136-ІХ дозволяє перевести працівників на іншу роботу без їх згоди, виключенням є переведення на іншу місцевість, де тривають активні бойові дії, якщо робота не протипоказана за станом здоров'я працівникам, тільки для ліквідації чи відвернене наслідків бойових дій, чи інших обставин, що можуть поставити або ставлять під загрозу життя чи життєві умови людей, з оплатою не нижче, ніж середній заробіток за попереднім місцем роботи.

У решті випадків для переведення потрібна згода працівників. На період воєнного стану також не застосовуються норми про двомісячний строк для попередження працівників зміни істотних умов праці. Роботодавець може змінювати працівникам умови праці швидко, щоб мати змогу зберегти робочі місця і адаптуватися до нових реалій.

Передбачені варіанти і для тих роботодавців, котрі не мають можливості продовжувати свою роботу. Можна виокремити такі варіанти:

- неоплачувана відпустка для працівників (цей варіант повинен мати згоду працівника);

- простій усього персоналу або відділів окремо з виплатою працівникам відповідно до статті 113 Кодексу Законів про Працю України. Проте цей варіант підійде тільки тим роботодавцям, які мають змогу провести відповідні виплати. Згода працівників при цьому не потрібна;

- призупинення дій трудового договору – роботодавець і працівник, якщо є можливість, повинні повідомити один одного про це у будь-який доступний спосіб. Закон № 2136-IX передбачає, відшкодування виплат працівникам під час зупинення дії трудового договору покладається у повному обсязі на державу, яка здійснює військову агресію;

- підкладення виплат заробітної плати в разі відсутності виплатити у роботодавця заробітню плату через воєнні дії, поки не відновиться можливість підприємством здійснювати свою діяльність.

Роботодавцю доцільно ухвалити рішення про переведення працівників на дистанційну форму, якщо специфіка роботи передбачає можливість здійснювати її віддалено, з допомоги інформаційно-комунікаційних технологій.

Відповідно із частиною першою статті 602 Кодексу Законів про Працю України, дистанційна робота – це форма організації праці, за якої робота виконується працівником поза робочими приміщеннями чи територією власника або уповноваженого ним органу, в будь-якому місці за вибором працівника та з використанням інформаційно-комунікаційних технологій.

У пункті 61 частини першої статті 24 Кодексу Законів про Працю України зазначено, що трудовий договір укладається в письмовій формі. Обов'язковим є додержання письмової форми при укладанні трудового договору про надомну або дистанційну роботу.

Відповідно із частиною одинадцять статті 602 Кодексу Законів про Працю України на час загрози поширення епідемії, пандемії, необхідності самоізоляції працівника у випадках, встановлених законодавством, та/або у разі виникнення загрози збройної агресії, надзвичайної ситуації техногенного, природного чи іншого характеру дистанційна робота може запроваджуватися наказом (розпорядженням) власника або уповноваженого ним органу без обов'язкового укладення трудового договору про дистанційну роботу в письмовій формі. З таким наказом (розпорядженням) працівник ознайомлюється протягом двох днів з дня його прийняття, але до запровадження дистанційної роботи. У такому разі норми частини третьої статті 32 цього Кодексу не застосовуються.

Щодо укладання трудового договору також потрібно враховувати, що при умові воєнних дій можливе відключення комунікацій, що дозволяють виконувати дистанційну роботу – мережа Інтернет та електроенергія.

При організації розрахунків з працівниками слід враховувати, що за законодавством України про працю роботодавець може звільнити працівника за прогул без поважних причин. Але в умовах воєнного стану дійсно у працівника може бути поважна причина для відсутності на робочому місці, прикладом слугує перебування на території, де ведуться бойові дії без засобів зв'язку і можливості евакуації. До отримання інформації про працівника у таблиці обліку робочого часу потрібно відмічати відсутність як неявку з нез'ясованих причин. При цьому дні неявки оплачувати роботодавець не зобов'язаний, якщо для працівника на цей момент не було оформлено лікарняного, чи працівник не вступив до лав Збройних Сил України чи територіальної оборони.

З 24 лютого 2022 року Торгово-промислова палата України (далі – ТПП України) повідомила про засвідчення факту настання форс-мажорних обставин. Згідно з листом України від 28.02.2022 № 2024/02.0-7.1, ТПП України засвідчила форс мажорні обставини (обставини непереборної сили): військову агресію Російської Федерації проти України, що стало підставою введення воєнного стану з 05 години 30 хвилин 24 лютого 2022 року

строком на 30 діб. Відповідно до Указу Президента України від 24 лютого 2022 року № 64/2022 «Про введення воєнного стану в Україні» його було продовжено до 23 серпня 2022 р.

ТПП України підтверджує, що обставини, які зазначені з 24 лютого 2022 року до їх офіційного завершення, є невідворотними, надзвичайними та об'єктивними обставинами для суб'єктів господарської діяльності або фізичних осіб за договором, окремим податковим чи іншим обов'язком, виконання якого настало відповідно з умовами договору, угоди, контракту, законодавчих чи інших нормативних актів і виконання відповідно яких стало неможливим у встановлений термін внаслідок настання таких форс-мажорних обставин.

Відповідно з частиною першою статті 9 Цивільного кодексу України (далі – ЦКУ) положення цього Кодексу використовуються до врегулювання відносин, що виникають у сферах використання природних ресурсів та охорони довкілля, а також до трудових та сімейних відносин, якщо вони не врегульовані іншими актами законодавства.

Згідно з частиною першою статті 617 ЦКУ особа, що порушила зобов'язання, звільняється від відповідальності за порушення зобов'язань, якщо доведе, що це порушення сталося внаслідок випадку або непереборної сили.

Можна вважати, що за умов воєнного стану положення ЦКУ стосовно звільнення від відповідальності за порушення зобов'язань має використовуватися і до зобов'язань за трудовими відносинами.

Крім того, слід звернути увагу, що звільнення від відповідальності за порушення зобов'язання внаслідок форс-мажорних обставин не звільняє від виконання самого зобов'язання. Після усунення зазначених обставин, особа зобов'язана виконати всі свої зобов'язання перед іншою стороною.

Що стосується працівників, які вступили до лав Збройних Сил України чи територіальної оборони, відповідно до частини 2 ст. 21 Закону Україна «Про військовий обов'язок і військову службу», ст. 119 Кодексу Законів про Працю України «за працівниками, призваними на строкову військову службу, військову службу за призовом осіб офіцерського складу, військову службу за призовом під час мобілізації, на особливий період, військову службу за призовом осіб із числа резервістів в особливий період або прийнятими на військову службу за контрактом, у тому числі шляхом укладення нового контракту на проходження військової служби, під час дії особливого періоду на строк до його закінчення або до дня фактичного звільнення зберігаються місце роботи, посада і середній заробіток на підприємстві, в установі, організації, фермерському господарстві, сільськогосподарському виробничому кооперативі незалежно від підпорядкування та форми власності і у фізичних осіб – підприємців, у яких вони працювали на час призову».

Роботодавець не може звільнити таких захисників під час служби працівників і має виплачувати йому середній заробіток. Також це стосується періоду проходження медогляду і військового збору.

Щодо добровольців територіальної оборони, на них теж поширюється норма статті 119 Кодексу Законів про працю України про те, що «на час виконання державних або громадських обов'язків, якщо за чинним законодавством України ці обов'язки можуть здійснюватися у робочий час, працівникам гарантується збереження місця роботи (посади) і середнього заробітку».

Закон № 2136-IX передбачає можливість для бронювання роботодавцями військовозобов'язаних працівників, якщо є погодження з органами Міноборони України – у порядку Постанови КМУ № 194 «Деякі питання бронювання військовозобов'язаних в умовах правового режиму воєнного стану» від 3 березня 2022 року.

Сьогодні законодавством передбачено п'ять видів відповідальності: матеріальна, дисциплінарна, фінансова, адміністративна та кримінальна.

Головною умовою для притягнення до кожного із видів відповідальності стає наявність вини особи в діях, які носять протиправний характер. Якщо відповідальна посадова особа у зв'язку із воєнними діями не має фактичної можливості здійснювати



нарахування заробітної плати у встановлені строки – відповідальна посадова особа не може бути притягнута до будь-якого із видів відповідальності. Однак роботодавець повинен вжити усіх можливих заходів для забезпечення реалізації права працівників на своєчасне отримання заробітної плати.

Щодо питання відсторонення від роботи невакцинованих від COVID-19 працівників. Наказом Міністерства охорони здоров'я України (далі – МОЗ України) від 25 лютого 2022 р. № 380 «Про зупинення дії наказу Міністерства охорони здоров'я України», зупинено дію наказу МОЗ України від 04 жовтня 2021 р. № 2153 «Про затвердження Переліку професій, виробництв та організацій, працівники яких підлягають обов'язковим профілактичним щепленням», до завершення воєнного стану в Україні.

З початком військової агресії, всі накази про відсторонення працівників від роботи невакцинованих від COVID-19 вважаються такими, що втратили чинність з того дня, коли був виданий наказ МОЗ України від 25 лютого 2022 р. № 380. Особи, які були відстрочені, зараз допускаються до виконання завдань за своєю посадою. При цьому зазначаємо, що наказ МОЗ від 25 лютого 2022 р. № 380 набрав чинності 01 березня 2022 року (опублікований в бюлетні «Офіційний вісник України» від 01 березня 2022 року за № 17).

Пам'ятаємо, що згідно із частиною першою статті 21 Кодексу Законів про Працю України трудовим договором є угода між працівником і власником підприємства, установи, організації або уповноваженим ним органом чи фізичною особою, за якою працівник зобов'язується виконувати роботу, визначену цією угодою, а власник підприємства, установи, організації або уповноважений ним орган чи фізична особа зобов'язується виплачувати працівникові заробітну плату і забезпечувати умови праці, необхідні для виконання роботи, передбачені законодавством про працю, колективним договором і угодою сторін. Коли ж роботодавець не має можливості забезпечити працівника необхідними умовами праці, то працівник виконувати свої трудові обов'язки не зобов'язаний.

Якщо зв'язок з роботодавцем існує трудовий договір можна розірвати відповідно до статті 38 Кодексу Законів про Працю у строк, за яким просить працівник, оскільки вважається, що ведення бойових дій у відповідній місцевості є поважна причина для такого скорочення строку. В іншому разі, у випадку смерті роботодавця фізичної особи-підприємця або з будь-яких інших причин, які унеможливають розірвання трудового договору, вважається, що у порядку окремого провадження, яке передбачене Цивільним процесуальним кодексом України (далі – ЦПК), може бути встановлено факт припинення трудових відносин.

Відповідно до частини сьомої статті 19 ЦПК окреме провадження призначене для розгляду справ про підтвердження наявності або відсутності юридичних фактів, що мають значення для охорони прав та інтересів особи або створення умов для здійснення нею особистих немайнових чи майнових прав або підтвердження наявності чи відсутності неоспорюваних прав. Згідно ж пункту 5 частини другої статті 293 ЦПК суд розглядає в порядку окремого провадження справи про встановлення фактів, що мають юридичне значення.

Також зазначимо, що відповідно до частини другої статті 21 КЗпП працівник має право реалізувати свої здібності до продуктивної і творчої праці шляхом укладення трудового договору на одному або одночасно на декількох підприємствах, в установах, організаціях, якщо інше не передбачено законодавством, колективним договором або угодою сторін.

Закон № 2136-IX діє протягом всього воєнного стану та втрапить чинність з дня припинення чи скасування воєнного стану із певними винятками. Роботодавцю та працівникам потрібно враховувати вищезазначені зміни і слідкувати за роз'ясненнями і рекомендаціями державних органів, а також слідкувати за подальшими змінами в трудовому законодавстві.

Введення воєнного стану великою мірою вплинуло на функціонування бізнесу в Україні. Роботодавці зіштовхнулись з необхідністю перенесенням робочих процесів та

працівників у відносно безпечні регіони країни, а також були вимушені шукати способи мінімізації витрат, зокрема на оплату праці.

*Висновок.* Отже, наразі велика кількість традиційно проблемних питань щодо розрахунків з персоналом в умовах військової агресії може бути врегульована роботодавцем на підставі врегульованого законодавства. Основний напрямок тимчасових норм трудового права є забезпечення належного функціонування бізнес-процесів у цих непростих умовах.

Введення нових та спрощення існуючих механізмів сприяло тому, що тепер роботодавці мають ефективні способи для прийняття рішення, які дозволяють в короткі строки оптимізувати витрати в частині розрахунків з персоналом.

Також потрібно пам'ятати, кожен випадок є індивідуальний і вимагає попереднього вивчення складу штату працівників і особливості діяльності підприємства за умов воєнного стану.

Очікуємо, що у зв'язку з продовженням військової агресії та періоду воєнного стану найближчим часом органи влади, діяльність яких пов'язана з трудовими питаннями, нададуть більш детальні роз'яснення з приводу практичного застосування положень тимчасового трудового законодавства.

### Список використаних джерел

1. Ковальчук В. О. Трудові відносини під час війни: аналіз норм надзвичайного трудового законодавства України. URL : [http://fes.kiev.ua/n/cms/fileadmin/upload2/Trudovi\\_vidnosini\\_2022](http://fes.kiev.ua/n/cms/fileadmin/upload2/Trudovi_vidnosini_2022)
2. Кравченко Л. В. Трудова повинність в умовах воєнного стану: як оформити та оплатити. URL: <https://www.budgetnyk.com.ua/article/1317-trudova-povinnst-v-umovah-vonnogo-stanu-yak-oformiti-ta-oplatiti>
3. Особливості трудових відносин та оплати праці в умовах воєнного стану. URL : <https://profpressa.com/blogs/osoblivosti-trudovikh-vidnosin-ta-oplati-pratsi-v-umovakh-voienno-go-stanu>
4. Бикова Г. С. Трудові відносини під час війни: аналіз Закону №2136. URL: <https://news.dtki.ua/labor/labor-relations/75511>

Робота виконана під науковим керівництвом д-ра екон. наук, професора КОРОЛЬ С. Я.

## ОБЛІК ДОХОДІВ ЗА МСФЗ В УМОВАХ ВОЄННОГО СТАНУ

**КОВАЛЬ Ю., 2 курс ФФО ДТЕУ,  
спеціальність «Облік і оподаткування»,  
освітня програма «Облік і оподаткування у міжнародному бізнесі»**

*У статті розкрито основні положення обліку доходів за міжнародними стандартами фінансової звітності (МСФЗ). Розглянуто порядок визнання доходу підприємства за МСФЗ 15 «Дохід від договорів із клієнтами». Розглянуто практичні рекомендації обліку доходів і відображення у фінансовій звітності за МСФЗ в умовах воєнного стану.*

*The article discloses the main provisions of revenue accounting according to international financial reporting standards (IFRS). The procedure for recognizing the company's income according to IFRS 15 «Income from contracts with customers» was considered. Practical recommendations for accounting for income and expenses in financial reporting according to IFRS in the conditions of martial law are considered.*

**Актуальність дослідження.** З початком війни в Україні господарська діяльність багатьох підприємств кардинально змінилася. Значна кількість суб'єктів господарювання припинила свою діяльність, багато підприємств були змушені здійснити релокацію свого бізнесу до більш безпечних регіонів країни. Проте, основна частина бізнесу, незважаючи на понесені значна збитки, продовжує працювати заради перемоги. Особливо актуальним питанням для менеджменту кожного підприємства є наявність достатнього інформаційного забезпечення про всебічні аспекти доходів та фактори, які впливають на них в умовах військового стану.

Оцінити результати діяльності підприємства можливо, перш за все, за даними бухгалтерського обліку. Саме від повноти та достовірності отриманої керівництвом інформації залежить адекватність прийнятих ними в тій чи іншій ситуації рішень. Формування результатів діяльності, як відомо, безпосередньо пов'язаний з доходами та витратами, які виникають у господарюючого суб'єкта, тобто вони являються визначальними складовими фінансових результатів. Тому їх облік у ринкових умовах набуває стратегічного значення для підприємства в умовах військового стану.

**Аналіз останніх досліджень.** Обліком доходів відповідно до МСБО та МСФЗ займалися багато вчених, зокрема Ф.Бутинець, С.Голов, Т.Сльозько, О.Губачова, В.Костюченко, Ю.Кузьмінський, В.Палій та багато інших. Враховуючи значимість досліджень, вчених все ж із запровадженням із уведенням в дію у 2018 році МСФЗ (IFRS) 15 «Дохід від договорів з клієнтами» [4] встановлено єдину основу для визнання виручки, яку слід послідовно застосовувати до всіх договорів, замінює вищезгадані тлумачення та стандарти. Тому наразі є актуальним вивчення порядку визнання виручки та застосування цього стандарту особливо в умовах воєнного стану.

**Метою статті** є обґрунтування основних положень обліку доходів за МСФЗ в умовах військового стану.

**Результати дослідження.** Підходи до визнання, оцінки та відображення у фінансовій звітності інформації про доходи суб'єкта господарювання розкриваються у МСФЗ 15 «Дохід від договорів з клієнтами». До переваг впровадження в практичну діяльність МСФЗ 15 можна віднести наступні:

1. Стандарт дає універсальну модель визнання виручки, яка може бути застосована для будь-якого бізнесу, видів діяльності, галузей, товарів, продукції, робіт, послуг тощо.
2. Стандарт містить не лише викладення загального підходу визнання виручки, а й деталізований алгоритм.
3. МСФЗ 15 чітко визначає критерії визнання виручки для різних умов виконання контрактних зобов'язань (одномоментних та протягом періоду).
4. Особливу увагу приділено визначенню ціни як бази для подальшого визнання виручки як в цілому за контрактом, так і виручки стосовно окремих компонентів контракту.
5. Узгодження вимог стандартів обліку виручки, які передбачені в МСФЗ та в системі стандартів США – GAAP [1].

Разом з тим, МСФЗ 15 «Дохід від договорів з клієнтами» не поширюється на ряд операцій (табл.1.).

*Таблиця 1*

**Господарські операції поза сферою дії МСФЗ 15 «Дохід від договорів з клієнтами»**

<b>Договір/операція</b>	<b>МСФЗ, які регламентують застосування</b>
Договори про оренду	МСФЗ 16 «Оренда»
Страхові контракти	МСФЗ 17 «Страхові контракти»
Фінансові інструменти та інші контрактні права чи зобов'язання	МСФЗ 9 «Фінансові інструменти», МСФЗ 10 «Консолідована фінансова звітність», МСФЗ 11 «Спільна діяльність», МСБО 27 «Окрема фінансова звітність» та МСБО 28 «Інвестиції в асоційовані та спільні підприємства»

Договір/операція	МСФЗ, які регламентують застосування
Негрошові обміни між підприємствами одного напрямку діяльності з метою стимулювання продажів клієнтам або потенційним клієнтам*	МСБО 2 «Запаси», МСФЗ 5 «Непоточні активи, утримувані для продажу, та припинена діяльність», МСБО 16 «Основні засоби», МСБО 38 «Нематеріальні активи»
* Наприклад, МСФЗ 15 не застосовуватиметься до договору між двома нафтовими компаніями, які погодилися здійснити обмін нафти, аби вчасно задовольнити вимоги своїх клієнтів у різних чітко визначених географічних місцях.	

*Джерело: [2].*

Сутність доходу наведена не в МСФЗ 15, а в Концептуальній основі фінансової звітності в наступній редакції: «дохід» – це збільшення активів або зменшення зобов'язань, наслідком якого є зростання власного капіталу, крім як унаслідок здійснення внесків держателями вимог до власного капіталу [3]. На відміну від МСБО 18 «Дохід», МСФЗ 15 «Дохід від договорів з клієнтами» розглядає момент визнання виручки відповідно до передачі контролю над активом, а не передачі ризиків та вигід. Так, відповідно до п.33 МСФЗ 15, контроль над активом – це здатність керувати використанням активу (заборонити іншим суб'єктам господарювання керувати використанням активу) та отримувати практично всю решту вигід від нього (заборонити іншим суб'єктам господарювання отримувати вигоди від нього). Виручка визнається протягом певного періоду тоді, коли клієнт отримує та споживає вигоди від результатів роботи виконавця за ступенем виконання ним робіт; результати роботи виконавця створюють або поліпшують актив під час роботи (наприклад, будівництва), контрольований клієнтом; актив, що створюється за ступенем виконання робіт, не може бути використаний виконавцем з іншою метою, до того ж виконавець має право на оплату робіт, виконаних на поточну дату. У випадку, коли угода не відповідає жодному з вищеописаних ситуацій, виручка визнаватиметься одночасно під час переходу до клієнта контролю над товаром [1].

Таким чином, ключовою особливістю визнання доходу є перехід з концепції доходу на концепцію зміни активів (зобов'язань). Договірна концепція вступає в силу тоді, коли підприємство стає однією зі сторін договору та починає виконувати по ньому зобов'язання. В свою чергу, виручка від реалізації визнається, коли підприємство-покупець виконує зобов'язання по договору. У продавця продукції після підписання договору з покупцем виникає договірний актив, тобто право на винагороду в обмін на товари чи послуги, передані покупцю. Якщо продавець одержує авансовий платіж, то у нього виникне договірне зобов'язання щодо реалізації товарів, яке припиняється в момент його реалізації одночасно з признанням виручки від реалізації [8].

Крім вищезазначеного мають місце особливості щодо договорів про фінансування та впливу тимчасової вартості грошей. Наприклад, контракти девелоперів або будівельних компаній з клієнтами можуть включати угоди про фінансування, відповідно до яких момент надходження грошей від покупця може не збігатися з моментом визнання виручки від продажу. У таких ситуаціях компанії необхідно здійснювати коригування очікуваної суми винагороди так, щоб відобразити грошовий еквівалент винагороди, яка була б отримана, якби покупець заплатив за обіцяні товари чи послуги під час передачі йому контролю над ними.

МСФЗ 15 «Дохід від договорів з клієнтами» чітко описує модель визнання доходів суб'єкта господарювання. Під час визнання доходів та відображення їх у звіті про сукупні доходи необхідно орієнтуватися на основний принцип цього стандарту, а саме: визначати дохід не лише у відповідності сумі компенсації, на яку підприємство очікує отримати право в обмін на ці товари або послуги, а й враховувати всі умови договору та доречні факти й обставини [4].

Відповідно до положень МСФЗ 15, виручка визнається у момент (або тією мірою), як здійснюється передача організацією контролю над товарами (послугами) покупцю та в тій сумі, яку організація за її оцінками буде мати право отримати.

Існує два моменти, коли доходи можуть бути визнаними:

- в конкретний момент часу (момент передачі контролю);
- протягом певного часу (в порядку, що відображає результати діяльності підприємства). Отже, ключовим є отримання контролю над активом, тобто здатність управляти використанням активу та отримувати практично всю решту вигід від нього. Крім того, момент передачі контролю залежить від таких чинників як: право фізичного використання; право на оплату; факт прийняття товару/послуги зі сторони клієнта [4].

Для визнання виручки від виконання робіт чи надання послуг, тобто протягом певного часу, мають виконуватися наступні умови:

- 1) виручка визнається за умови надійної оцінки ступеня виконання;
- 2) на початкових етапах виконання договору може існувати невизначеність щодо результатів виконання обов'язків за договором;
- 3) у разі існування невизначеності – виручка визнається в обсязі понесених витрат.

Важливим принципом МСФЗ 15 є те, що компанія визнає виручку від реалізації, з метою відображення передачі обіцяних товарів чи послуг у сумі, що відображає справедливую винагороду, яку компанія буде мати змогу отримати в обмін на товари чи послуги [8]. Для реалізації даного принципу необхідним є виконання конкретних етапів, що забезпечують процедуру визнання доходу та закріплені у стандарті у вигляді п'ятирівневої моделі (табл. 2).

Визнані доходи суб'єкт господарювання представляє у звіті про прибутки та збитки та інший сукупний дохід за період, а також в частині приміток до фінансової звітності.

Таблиця 2

### Модель визнання виручки відповідно до МСФЗ 15 «Дохід від договорів з клієнтами»

Етапи	Назва	Сутність
Крок 1	Ідентифікація договору із клієнтом	Договір вважається дійсним, якщо виконуються такі умови: – він ухвалений сторонами, і усі зобов'язання за ним виконуються; – права кожного учасника договору щодо наданих товарів або послуг можуть бути ідентифікованими; – договір має комерційне значення; – умови оплати за договором можуть бути ідентифіковані; – цілком ймовірно, що кошти за договором будуть отримані. Якщо підприємство має одночасно два або більше договорів з одним замовником, то їх об'єднання для цілей обліку в один можливе, якщо виконуються такі умови: – договори узгоджуються між собою однією комерційною метою; – сума відшкодування за одним договором залежить від ціни або виконання іншого; – товари чи послуги за договорами (хоча б частково) є одним зобов'язанням за договором.
Крок 2	Визначення виконання зобов'язань за договором	На початковому етапі дії договору підприємство має оцінити товар або послуги, які були обіцяні замовнику та визначити їх як зобов'язання до виконання: товари або послуги (або їх набір), що відрізняються один від одного; або серія різних товарів чи послуг, які є подібними і мають один і той самий шаблон передачі замовнику.
Крок 3	Визначення ціни договору	Встановлюючи суму угоди, необхідно орієнтуватись на минулу звичайну ділову практику підприємства.
		Сума договору, крім фіксованої, може містити і змінну суму. Наприклад, якщо в договорі передбачаються знижки, відстрочки, цінові поступки, бонуси за результатом роботи, штрафи тощо. Крім того, сума може бути змінена, якщо підприємство залежить від майбутніх подій, що впливають на суму наданих товарів або послуг (прив'язка ціни до рівня інфляції, курсу валют).

Етапи	Назва	Сутність
Крок 4	Розподілення ціни операцій на зобов'язання, які підлягають виконанню	Підприємство має розподілити ціну операції на кожне зобов'язання до виконання в сумі, що відображає величину, за якою підприємство могло продати відповідні товари чи послуги окремо. Якщо договором передбачена комплексна знижка – вона розподіляється пропорційно між зобов'язаннями. В контракті допускається відстрочка замовником платежу за надані товари або послуги, але якщо цей період значний – має бути виділений компонент фінансування.
Крок 5	Визнання виручки, коли кожне зобов'язання виконано	Виручка визнається в момент, коли кожне зобов'язання за договором виконано. Підприємство може визнавати виручку протягом певного періоду або миттєво. Виручка визнається миттєво, крім випадків, коли одночасно виконуються такі умови: – клієнт отримує і споживає вигоди від результатів роботи виконавця по мірі виконання ним робіт; – результати роботи виконавця створюють або покращують актив, контрольований замовником; – актив, створюваний у процесі виконання робіт, не може бути використаний виконавцем з іншою метою; – виконавець має право на оплату виконаної на поточну дату частки робіт.

*Джерело: узагальнено на основі [4]*

Порівнюючи вимоги національних та міжнародних стандартів з обліку доходів, відзначимо, що найбільше розбіжностей в обліку буде у суб'єктів господарювання, які займаються такими видами діяльності:

- під час ідентифікації контакту – авіакосмічна і оборонна промисловість; ліцензіари, нерухомість;
- під час виявлення та визначення зобов'язань щодо виконання – ліцензіари, нерухомість; розроблення програмного обладнання, телекомунікації;
- під час визначення ціни операції – авіакосмічна і оборонна промисловість, управління активами, будівництво; – під час розподілу ціни операції на зобов'язання щодо виконання – розроблення програмного обладнання, телекомунікації;
- під час визнання доходів – авіакосмічна і оборонна промисловість, будівництво, виробництво під замовлення, ліцензіари, нерухомість; розроблення програмного обладнання, телекомунікації [1].

**Висновки.** Обґрунтування теоретико-методичних положень обліку доходів за міжнародними стандартами дозволило зробити такі висновки:

1. Поняття «дохід» визначено у Концептуальній основі фінансової звітності в наступній редакції: «дохід» – це збільшення активів або зменшення зобов'язань, наслідком якого є зростання власного капіталу, крім як унаслідок здійснення внесків держателями вимог до власного капіталу.

2. На відміну від МСБО 18 «Дохід», МСФЗ 15 «Дохід від договорів з клієнтами» розглядає момент визнання виручки відповідно до передачі контролю над активом, а не передачі ризиків та вигід.

3. Важливим принципом МСФЗ 15 є те, що компанія визнає виручку від реалізації, з метою відображення передачі обіцяних товарів чи послуг у сумі, що відображає справедливую винагороду, яку компанія буде мати змогу отримати в обмін на товари чи послуги. Для реалізації даного принципу необхідним є виконання конкретних етапів, що забезпечують процедуру визнання доходу та закріплені у стандарті у вигляді п'ятирівневої моделі.

### Список використаних джерел

1. Карпенко Є.А., Шийка Г.І. ОБЛІК ДОХОДІВ ВІД РЕАЛІЗАЦІЇ ЗА МІЖНАРОДНИМИ ТА НАЦІОНАЛЬНИМИ СТАНДАРТАМИ // ІНФРАСТРУКТУРА РИНКУ. URL: <https://chmnu.edu.ua/wp-content/uploads/2019/07/Karpenko-YE.-A..pdf>
2. Визнання доходу за МСФЗ 15: ключові моменти. URL: <https://i.factor.ua/ukr/journals/nibu/2019/november/issue-91/article-105334.html>

3. Концептуальна основа фінансової звітності. URL: [https://www.mof.gov.ua/storage/files/2019\\_RB\\_ConceptualFramework\\_ukr\\_AH%20\(2\).pdf](https://www.mof.gov.ua/storage/files/2019_RB_ConceptualFramework_ukr_AH%20(2).pdf).
4. Міжнародний стандарт фінансової звітності 15 «Дохід від договорів із клієнтами». URL: [https://mof.gov.ua/storage/files/IFRS-15\\_ukr-compressed.pdf](https://mof.gov.ua/storage/files/IFRS-15_ukr-compressed.pdf)
5. Національне Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 15 «Дохід», затв. наказом Міністерства фінансів України від 29.11.1999 р. №290. URL.: <https://zakon.help/law/290/>
6. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку №1 «Загальні вимоги до фінансової звітності»: Затверджене наказом Міністерства фінансів України від 07 лютого 2013 № 73. – URL:<http://zakon.rada.gov.ua/>
7. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні. Закон України від 16.07.1999 р. № 40.- URL:<http://zakon.rada.gov.ua/>
8. Облік і фінансова звітність за міжнародними стандартами: навчальний посібник / О. В. Фоміна, С. М. Семенова, О. М. Ромашко, О. О. Августова, Д. В. Головіна, О. М. Прокопова, І. К. Шушакова; за заг. ред. О. В. Фоміної. Київ : Київ. нац. торг.-екон. ун-т, 2021. 225 с.

Робота виконана під науковим керівництвом д-ра екон. наук, професора ФОМІНОЇ О. В.

## **РЕГЛАМЕНТИ ОБЛІКУ І ЗВІТНОСТІ ЩОДО ВИТРАТ МІЖНАРОДНИХ КОМПАНІЙ**

**КОЗАЧЕНКО О., 2 курс ФФО ДТЕУ,  
спеціальність «Облік та оподаткування»,  
освітня програма «Облік і оподаткування в міжнародному бізнесі»**

*В статті досліджуються особливості обліку і звітності щодо витрат підприємств за МСФЗ, П(С)БО, GAAP. Проведено порівняння підходів до визнання, оцінки, класифікації та групування витрат з метою організації обліку витрат міжнародних компаній.*

*The article considers the peculiarities of accounting and reporting of expenses of enterprises according to MSZ, P (S) BU, GAAP. A comparison of approaches to the recognition, evaluation, classification and grouping of costs in order to organize the accounting of costs of international companies.*

**Актуальність теми дослідження.** Існує велика кількість стандартів бухгалтерського обліку у світі, і кожна країна використовує свою власну розробку загальноприйнятих принципів бухгалтерського обліку, наприклад як GAAP у США та П(С)БО в Україні. Виходячи з цього іноземні компанії можуть звітувати про свою фінансово-господарську діяльність, звертаючись до відповідних стандартів.

Проте компанії, які працюють в декількох країнах одночасно, змушені використовувати різні стандарти. При цьому виникає питання, як власники користуються декількома стандартами одночасно, які з них є більш значущими для розуміння власниками фінансової звітності та оцінки ефективності управління витратами компаній, які складають звіти за різними стандартами.

**Аналіз останніх досліджень і публікацій.** Дослідження відображення витрат за МСФЗ, GAAP та Національними стандартами зацікавили багатьох вчених економістів та науковців у сфері обліку і звітності. Відмінності між цими стандартами, та відображенням

витрат за ними досліджували В.Г. Васильєва, Д.Ю. Семенюк, Л. Гуцаленко, Л.І. Леженко, К.А. Войтенко, О.М. Ромашко та інші [1-4].

**Мета статті.** Метою роботи полягає у порівнянні методики відображення витрат за загальноприйнятими вітчизняними стандартами бухгалтерського обліку з відповідною методикою за Міжнародними стандартами фінансової звітності та GAAP, а також дослідження основних розбіжностей між цими стандартами.

**Виклад результатів досліджень.** У зв'язку з тим, що кількість країн, які використовують міжнародні стандарти ведення фінансового обліку та звітності в якості власних, або разом з власними, постійно зростає, виникає потреба у роз'ясненні, яким буде вплив цього на роботу обліковців та звітність підприємств.

Міжнародні стандарти фінансової звітності (МСФЗ) є набором правил бухгалтерського обліку для фінансової звітності публічних компаній, які мають на меті зробити їх послідовними, прозорими та легко порівняними в усьому світі. МСФЗ випускає Рада з міжнародних стандартів бухгалтерського обліку (IASB). Наразі МСФЗ має повні профілі для 166 юрисдикцій, у тому числі в Європейському Союзі. Так, МСФЗ є обов'язковими для компаній, які зареєстровані на біржі в ЄС. Систему МСФЗ іноді плутають з Міжнародними стандартами бухгалтерського обліку (МСБО), які є старішими стандартами, які замінили МСФЗ у 2001 році. Крім того, існує ряд міжнародних стандартів, що регламентує відображення певних операцій та подій у фінансових звітах [5, 6].

Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» визначають поняття «національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку» як нормативно-правовий акт, яким визначаються принципи та методи ведення бухгалтерського обліку і складання фінансової звітності підприємствами (крім підприємств, які відповідно до законодавства складають фінансову звітність за міжнародними стандартами фінансової звітності та національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку в державному секторі), *розроблений на основі міжнародних стандартів фінансової звітності і законодавства Європейського Союзу у сфері бухгалтерського обліку та затверджений центральним органом виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну політику у сфері бухгалтерського обліку* [7].

П(С)БО та МСФЗ відрізняються тим, що вітчизняні стандарти більш ретельно характеризують, наприклад, склад витрат і вимоги до їх визнання. При цьому МСФЗ надають компаніям у цьому питанні більшу самостійність.

Останніми роками спостерігається тренд загальної глобалізації стандартів бухгалтерського обліку і звітності та використання МСФЗ, яким надають перевагу на декількох континентах, включаючи країни Європейського Союзу, Сінгапур, Австралію, Гонконг та ряд інших країн. Канада офіційно прийняла стандарти МСФЗ у січні 2011 р. Можна констатувати, що багато країн перейшли від власних правил ведення бухгалтерського обліку до стандартів МСФЗ. Проте Сполучені Штати Америки на протигагу таким світовим тенденціям прогресу бухгалтерського обліку все ще працюють за власними US GAAP.

Сполучені Штати використовують іншу систему – Загальноприйняті принципи бухгалтерського обліку (GAAP). Загальноприйняті принципи бухгалтерського обліку США (GAAP) містять загальний набір правил, стандартів і процедур бухгалтерського обліку, виданих Радою зі стандартів фінансового обліку (FASB) [8]. Державні компанії в США повинні дотримуватися GAAP, коли їхні бухгалтери складатимуть фінансову звітність. Більшість приватних американських компаній також дотримуються загальноприйнятих принципів бухгалтерського обліку у своїй бухгалтерській практиці. Однак перехід до міжнародних стандартів фінансової звітності повільно відбувається з 2008 року. GAAP керується десятьма ключовими принципами і є набором стандартів, заснованих на правилах. Його часто порівнюють з Міжнародними стандартами фінансової звітності (МСФЗ), які вважаються більше стандартом, заснованим на принципах. МСФЗ є більш міжнародним стандартом, і нещодавно робилися спроби перевести звітність за GAAP на МСФЗ.



В супереч GAAP, МСФЗ ґрунтуються на більш гнучких правилах, а не на чітких, які вимагають однозначного трактування. Завдяки цій принциповій відмінності МСФЗ надає підприємствам більшу свободу дій та гнучкість в ході підготовки фінансових звітів.

Звітування за єдиним стандартом допомагає заощадити кошти від чого корпорації, які працюють на багатонаціональному рівні, отримують найбільшу вигоду. Через зниження вартості інвестицій і підвищення якості наданої інформації прийнято вважати, що використання стандартів МСФЗ у більшості країн дає позитивний вплив інвесторам та іншим користувачам фінансової звітності. Разом з тим варто зазначити, що інвестори будуть більш відкритими саме для таких підприємств. Підприємствам, що використовують стандарти, які використовуються у більш ніж 120 різних країнах, міжнародні інвестори надають більше можливостей ніж тим, які застосовують стандарти, які використовуються тільки в одній країні, наприклад GAAP.

Загальноприйнятий принцип узгодження бухгалтерського обліку вимагає від виробничих та обслуговуючих підприємств включати прямі та накладні витрати до витрат на продукцію та послуги та, якщо це доречно, до оцінки запасів. Це означає, що калькуляція витрат на поглинання є єдиним методом калькуляції витрат, затвердженим GAAP. Мета – звітувати про продукти та послуги, використовуючи загальні витрати. Хоча накладні витрати не завжди легко визначити та розрахувати, вони все ж є основним компонентом у розрахунку загальних витрат.

Принцип відповідності за GAAP зосереджується на відстроченому оподаткуванні та визнанні доходу, як зазначено в звіті про фінансовий стан та звіті про прибутки та збитки. Він вимагає від підприємств, пов'язаних із виробництвом та послугами, стягувати витрати на виробництво та дохід, отриманий продуктом чи послугою, у тому самому звітному періоді. Узгодження нарахованих витрат і доходів, отриманих у тому самому звітному періоді, підвищує точність інвентаризації незавершеного виробництва та готової продукції, відображеної в балансі, і собівартості реалізованої продукції, що відображається у звіті про прибутки та збитки. Це також підвищує точність звітності з податку на прибуток.

Абсорбційна, тобто покривна, собівартість розглядає постійні та змінні витрати підприємства як накладні. Постійні витрати – це такі витрати, як податки на майно, заробітна плата та амортизація, які залишаються незмінними, незалежно від продуктивності працівників або виробництва. Змінні витрати, такі як комунальні послуги та постачання, змінюються в міру зміни продуктивності працівників або виробництва. Затверджені GAAP методи калькуляції витрат на поглинання підсумовують і розподіляють непрямі накладні витрати, призначаючи кожній одиниці рівну частину загальних накладних витрат. Більшість компаній досягають цього, використовуючи заздалегідь визначену, а не фактичну ставку накладних витрат.

Калькуляція собівартості за замовленням і процесом є двома основними затвердженими GAAP системами калькуляції витрат. Калькуляція витрат на замовлення є поширеною в підприємствах, пов'язаних із послугами, підприємствах із виробництва на замовлення та будівельній галузі. Калькуляція витрат на замовлення акумулює та розподіляє накладні витрати окремо для кожного замовлення, проекту чи роботи. Процес калькуляції собівартості накопичує та розподіляє накладні витрати окремо для кожної стадії виробництва. Процес калькулювання собівартості є поширеним у виробничому бізнесі, який масово виробляє вироби поетапно вздовж виробничої лінії. Приклади включають виробників комп'ютерів, транспортних засобів та обладнання.

Калькуляція витрат на покриття починається з моменту надходження товарів у виробництво. Розподіл витрат на одиницю продукції слідує за статтями через виробництво від незавершеного виробництва до рахунку запасів готової продукції. Предмети, не реалізовані в поточному звітному періоді, стають частиною балансової оцінки запасів

готової продукції. Під час продажу розподіл накладних витрат переноситься з рахунку запасів готової продукції на рахунок собівартості проданої продукції. Звіт про прибутки та збитки за поточний звітний період відображає загальну вартість об'єкта, включаючи накладні витрати, згідно з вимогами GAAP.

Крім того, характерне визнання в періоді виникнення для витрат, які:

- не є результатом однозначно визначених майбутніх економічних вигідних показників;

- від яких не очікується надходження майбутніх економічних вигідних показників хоча були спочатку визнані як активи.

Ряд витрат відображаються з використанням систематичної і раціональної алокації. Як правило, вона виконується, коли відсутні прямі причинно-наслідкові зв'язки між отриманим доходом і витратами.

Так, витрати на розвиток компанії – це витрати, понесені в процесі розробки вдосконалених або нових товарів і послуг для задоволення потреб споживачів і, в ідеалі, збільшення прибутку компанії. Існує кілька важливих відмінностей у обробці витрат на розробку відповідно до МСФЗ та GAAP. Як правило, згідно з GAAP витрати на дослідження та розробку списуються на витрати (зараховуються на рахунок витрат) поточного періоду в міру їх виникнення, оскільки будь-які майбутні економічні вигоди від розробки даного активу є невизначеними. Витрати на нематеріальні активи, придбані в результаті науково-дослідної діяльності, списуються на витрати по-різному, залежно від того, чи є майбутнє альтернативне використання активу. Якщо актив має альтернативне використання в майбутньому, він стає капіталізованим активом, тобто його вартість буде амортизуватися протягом терміну його корисного використання, а витрати на амортизацію списуються на витрати. Якщо актив не має майбутнього альтернативного використання, його собівартість списується на витрати при придбанні.

Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 38 «Нематеріальні активи» є єдиним стандартом бухгалтерського обліку, який охоплює процедури обліку витрат на дослідження та розробки за міжнародними стандартами. Витрати на дослідження згідно з МСБО 38 відносяться на витрати протягом звітного періоду, в якому вони відбуваються, а витрати на розробку потребують капіталізації, якщо дотримуються певні критерії. Отже, щоб витрати на розробку були визнані нематеріальним активом, компанія повинна відповідати всім наступним критеріям: має бути технічно можливим завершити розробку нематеріального активу, щоб зробити його доступним для використання або продажу; компанія повинна продемонструвати намір завершити розробку активу та використовувати або продати його; компанія повинна мати можливість використовувати або продавати актив; компанія повинна продемонструвати, як актив буде генерувати майбутні економічні вигоди, продемонструвавши наявність ринку для виробництва активу або самого активу або корисність активу, якщо він призначений для використання компанією; компанія повинна мати достатні фінансові, технічні та інші ресурси для завершення використання або продажу активу.

Витрати на розробку відповідно до МСФЗ та GAAP вимагають демонстрації ймовірних майбутніх економічних вигод і витрат, які можна послідовно оцінити, для визнання нематеріальними активами. Однак початкові витрати для бізнесу ніколи не капіталізуються як нематеріальні активи за жодною з моделей обліку. Витрати на рекламу відповідно до GAAP або списуються на витрати в момент їх виникнення, або в момент початку реклами, і можуть бути капіталізовані, якщо дотримуються певні критерії, тоді як за МСФЗ витрати на рекламу завжди відносять на витрати по мірі їх виникнення.

Пропонуємо розглянути порівняльну характеристику витрат по МСФЗ, GAAP і П(С)БО (табл. 1).

## Порівняльна характеристика витрат по МСФЗ, GAAP US, П(С)БО

Ознака порівняння	МСФЗ	П(С)БО	GAAP
Регламентуючий облік витрати стандарт	Відсутній єдиний характерний стандарт	НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» (в частині визначення терміну), П(С)БО 16 «Витрати».	Відсутній єдиний характерний стандарт
Визначення поняття «витрати»	«Витрати – зменшення економічних вигід протягом звітного періоду, що відбувається у формі відтоку або зменшення активів або збільшення зобов'язань, які ведуть до зменшення капіталу, не пов'язаних з його розподілом між учасниками акціонерного капіталу»	«Витрати – зменшення економічних вигід у вигляді вибуття активів або збільшення зобов'язань, які призводять до зменшення власного капіталу»	«Витрати – це використання або споживання товарів (робіт, послуг) в процесі отримання доходів від систематичної діяльності»
Групування та класифікація витрат	Витрати поділяються на витрати, які виникли в процесі звичайної діяльності суб'єкта господарювання, і витрати, які виникають під час інших видів діяльності.	В залежності від виду діяльності витрати класифікуються, по економічним елементам і статтям витрат. Крім того існують прямі й непрямі витрати, змінні й постійні, поточні витрати, витрати минулих і майбутніх періодів, одноелементні і комплексні.	Всі витрати розподіляються на активи і інші витрати та збитки
Визнання витрат	Відповідно до МСФЗ витрати визнаються в ході безпосереднього порівняння між понесеними витратами і прибутками по конкретних статтях доходів, що дозволяє одночасне визнання прибутків і витрат.	В момент вибуття активу або збільшення кредиторської заборгованості, витрати відображаються у звітності що призводить до зменшення власного капіталу підприємства, протягом тих звітних періодів, коли надходять відповідні економічні вигоди	Лише після спрямування економічних вигід для виробництва товарів (робіт, послуг) витрати і збитки відображаються в звітності. Спрямування визначається безпосередньо або шляхом порівняння з доходами, визнаними в тому ж періоді
Оцінка витрат	В деяких стандартах, вказані положення, якими визначаються відображення відповідних витрат, що визнаються в Звіті про прибутки і збитки, хоча, МСФЗ не мають спеціально викладені в окремому стандарті правила відносно оцінки витрат компанії,	У П(С)БО присутні правила, які указують на деякі особливості оцінки витрат компанії	В конкретних ситуаціях і затверджуються у відповідних стандартах які визначаються FASB до всіх видів активів застосовується не єдиний вид вимірювання, а різні види.

Джерело: складено за [5 – 9].

Серед МСБО не має окремих, які регламентують методика відображення витрат підприємства. В той же час, серед національних стандартів є спеціальний – П(С)БО «Витрати» та інші, наприклад, як НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», П(С)БО 7 «Основних засобів», П(С)БО 8 «Нематеріальні активи», П(С)БО 9 «Запаси», що вказують на деякі особливості оцінки витрат [6].

**Висновки та пропозиції.** В ході проведеного порівняння П(С)БО, МСФЗ та ГААР визначені певні особливості відображення витрат за цими стандартами. Основні правила в досліджених стандартах бухгалтерського обліку і звітності подібні. Проте, в ГААР в більшій мірі, ніж в МСФЗ, присутні конкретні, специфічні вказівки. Міжнародні компанії, що відображають витрати за МСФЗ, можуть спростити подання фінансової звітності в порівнянні з іншими іноземними конкурентами, що є істотною перевагою. МСФЗ використовуються компаніями у переважній більшості країн світу.

Оскільки вимоги МСФЗ більш гнучкі, ніж ГААР, і є легшими в порівнянні з національними стандартами інших країн, однією з переваг їх застосування є загальне зменшення обсягу витрат на виконання роботи з бухгалтерського обліку. Разом з тим, іноземні інвестори можуть не довіряти компаніям, які не використовують систему МСФЗ. Як результат, можливе переведення звітів, які складені за ГААР, у ці стандарти. Проте, з іншої точки зору, американські інвестори можуть менше довіряти компанії, яка використовує бухгалтерські операції згідно з МСФЗ.

Дослідження цих стандартів дозволяє стверджувати, що національні П(С)БО більше подібні до МСФЗ, виходячи з того, що вони були створені на їх основі. Не зважаючи на це, визначені певні відмінності між ними у питаннях обліку витрат підприємства. Варто зазначити, що ці відмінності стосуються визначення понять, визнання, оцінки, класифікації та групування витрат.

Міжнародним компаніям у питаннях ведення обліку витрат доцільно використовувати МСБО і МСФЗ та враховувати ті положення вітчизняних стандартів, які не суперечать їм. Такий підхід відповідає запитам користувачів фінансової звітності.

### Список використаних джерел

1. Васильєва В. Г., Семенюк Д. Ю. Облік доходів і витрат: напрями гармонізації міжнародних та національних стандартів бухгалтерського обліку та фінансової звітності. *Економічний простір*, №147, 2019. С. 128-139. DOI: <https://doi.org/10.30838/P.ES.2224.040719.128.553>
2. Гуцаленко Л. Проблеми впровадження МСФЗ. Економічний розвиток держави, регіонів і підприємств: проблеми та перспективи : зб. наук. праць. Ніжин, 2019. С. 40-42. URL: [http://46.164.157.38/docs/science/2019/Conference\\_12042019\\_p001.pdf#page=41](http://46.164.157.38/docs/science/2019/Conference_12042019_p001.pdf#page=41)
3. Лежненко Л. І., Войтенко К. А. Місце витрат в міжнародних та національних стандартах бухгалтерського обліку. URL: [http://projects.dune-hd.com/bitstream/handle/2010/35274/Ssefop\\_12\\_20\\_3.pdf?sequence=1&isAllowed=y](http://projects.dune-hd.com/bitstream/handle/2010/35274/Ssefop_12_20_3.pdf?sequence=1&isAllowed=y)
4. Ромашко О.Н., Сопко В.В. Визнання та оцінка витрат за міжнародними стандартами. Обліково-аналітичне забезпечення системи менеджменту підприємства: м-ли ІV Міжнар. наук.-прак. конф., м. Львів, 24 жовт. 2019. С. 191-192.
5. Міжнародні стандарти фінансової звітності. URL: [http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/929\\_010](http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/929_010).
6. Національні стандарти бухгалтерського обліку і звітності. ЛІГА:ЗАКОН. Довідкова інформація від 29.09.2020. URL: [http://search.ligazakon.ua/l\\_doc2.nsf/link1/SH000099.html](http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/SH000099.html)
7. Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні: Закон України № 996-XIV від 16.07.1999. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/996-14>
8. Generally Accepted Accounting Principles (GAAP). URL: <https://www.investopedia.com/terms/g/gaap.asp>
9. Концептуальна основа фінансової звітності (IASB) від 01.09.2010. URL: [https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929\\_009#Text](https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_009#Text)

Робота виконана під науковим керівництвом д-ра екон. наук, професора КОРОЛЬ С. Я.

# БУХГАЛТЕРСЬКИЙ АУТСОРСИНГ ЯК ІНСТРУМЕНТ ОПТИМІЗАЦІЇ ДІЯЛЬНОСТІ ПІДПРИЄМСТВА

КОЛОМІЄЦЬ Д., 2 курс ФФО ДТЕУ,  
спеціальність «Облік і оподаткування»,  
освітня програма «Облік та податковий консалтинг»

*Стаття присвячена теоретичним та практичним питанням бухгалтерського аутсорсингу як інструмента оптимізації діяльності підприємств. Наведено авторське визначення бухгалтерського аутсорсингу. Визначено організаційні та функціональні аспекти, що включає бухгалтерський аутсорсинг. Охарактеризовано види бухгалтерського аутсорсингу. Конкретизовано види робіт, які передбачені бухгалтерським аутсорсингом. Проведено SWOT-аналіз бухгалтерського аутсорсингу. Запропоновано алгоритм вибору компанії-аутсорсера. Визначено склад питань, які мають наводитись в договорі бухгалтерського аутсорсингу. Охарактеризовано етапи передачі бухгалтерії на аутсорсинг. Визначено склад облікового процесу аутсорсингового підприємства.*

*The article is devoted to theoretical and practical issues of accounting outsourcing as a tool for optimizing the activities of enterprises. The author's definition of accounting outsourcing is given. Organizational and functional aspects are identified, including accounting outsourcing. Types of accounting outsourcing are described. The types of work provided for accounting outsourcing are specified. SWOT-analysis of accounting outsourcing was conducted. An algorithm for selecting an outsourcer company is proposed. The composition of issues to be specified in the accounting outsourcing agreement is determined. The stages of outsourcing accounting are described. The composition of the accounting process of the outsourcing enterprise is determined.*

Актуальність теми. Ведення бухгалтерського обліку на засадах аутсорсингу повинна створювати надійні умови для реалізації поставлених задач та функцій, задовольняти потреби замовника та виконавця на підставі розроблених нормативно-правових актів та договірною регулювання даного процесу. Це зумовлює необхідність аналізу теоретичних та організаційно-методичних положень бухгалтерського обліку та оподаткування на засадах аутсорсингу.

Протягом останніх років в Україні здобуло актуальності приваблення спеціалістів з бухгалтерського аутсорсингу для ведення бухгалтерського обліку. Для досягнення скорочення витрат підприємств, особливо в умовах пандемії та війни, бухгалтерський аутсорсинг є одним із дієвих способів. Компанії відмовляються утримувати власну бухгалтерську службу на користь аутсорсингових фірм, заощаджуючи власні кошти, отримуючи високу якість послуг та можливість більшої концентрації для управлінського ресурсу на вирішення поставлених завдань.

Метою статті є дослідження бухгалтерського аутсорсингу як інструмента оптимізації діяльності вітчизняних підприємств в сучасних умовах господарювання.

Вагомий внесок у формування теоретичних та організаційно-методичних засад бухгалтерського аутсорсингу здійснили вітчизняні вчені та науковці: О. В. Назаренко [14], А. В. Суловицька [14], К. В. Бурко [3], Н. В. Приймак [17], Г. А. Буря [4], О. О. Августова [4], А. П. Ярошина [2, 22], І. М. Бурденко [2, 22], Н. І. Колінько [9], Г. М. Воляник [9], С. М. Пилипенко [16], Н. П. Банера [16], Л. О. Гелей [16], Н. О. Лобода [11], О. М. Чабанюк [11], Т. І. Спорадик [11], Т. М. Серікова [19], Н. В. Лагодієнко [19], Д. І. Серіков [19], І. П. Адасюк [1], О. В. Мартинюк [1], О. А. Топоркова [21], Л. О. Несвіт [21], Л. С. Скакун [20], Р. Р. Івасик [6], Р. Ф. Бруханський [6], Г. С. Кесарчук [8] та ін. Не зважаючи на значний науковий доробок, і досі потребують дослідження питання щодо розкриття сутності бухгалтерського аутсорсингу, аналіз, розробка та удосконалення нормативно-правової бази

щодо регулювання бухгалтерського аутсорсингу на державному рівні, пошуку методів та підходів до оцінки ефективності використання бухгалтерського аутсорсингу, удосконалення організації та методики бухгалтерського обліку на засадах аутсорсингу, доцільності використання бухгалтерського аутсорсингу як оптимізацію діяльності підприємства, що зумовило вибір теми дослідження.

Поняття «outsourcing», є скороченням словосполучення «outer source using» й означає «використання зовнішніх ресурсів» [10].

Існує багато поглядів науковців щодо визначення терміну «бухгалтерський аутсорсинг» або «аутсорсинг бухгалтерського обліку», зокрема можна структурувати їх за підходами: функціональним, управлінським та інструментальним (табл. 1).

Після проведеного дослідження теоретичних положень бухгалтерського аутсорсингу, сформовано авторське визначення терміну, бухгалтерський аутсорсинг – це інструмент оптимізації діяльності підприємства, який передбачає делегування частини або всіх повноважень ведення бухгалтерського обліку на аутсорсера, що сприяє економії витрат, зменшенню потенційних ризиків та загроз й посиленню конкурентоспроможності на договірних підставах.

До компаній-аутсорсерів належать консалтингові, аудиторські та інші спеціалізовані суб'єкти господарювання (безпосередньо аутсорсингові фірми, підприємці, які надають послуги ведення бухгалтерського обліку тощо) [6].

Замовник – це суб'єкт господарювання, який передає частково або повністю обов'язок ведення бухгалтерського обліку. В сфері аутсорсингу для цього суб'єкту використовують спеціальне визначення «аутсорсі» або загальне – підприємство-замовник [6].

Таблиця 1

### Підходи до визначення поняття «бухгалтерський аутсорсинг»

Автор	Визначення	Підходи
Назаренко О. В., Суравицька А. В. [14]	Бухгалтерський аутсорсинг виступає методом забезпечення діяльності суб'єктів господарювання з делегуванням повноважень бухгалтерського обліку аутсорсеру на договірних підставах.	Функціональний
Бурко К. В. [3]	Аутсорсинг бухгалтерського обліку – це відносно новий дієвий спосіб ведення бухгалтерського обліку на договірних підставах з економією власних коштів, без потенційних економічних загроз та непередбачуваних людських й зовнішніх факторів.	
Приймак Н. В. [17]	Аутсорсинг бухгалтерського обліку – це засіб забезпечення функціонування компанії, при якому право ведення бухгалтерського обліку передається іншій компанії, яка має на це повноваження.	Управлінський
Буря Г. А. [4]	Аутсорсинг бухгалтерського обліку – сукупне бухгалтерське обслуговування компанії-замовника досвідченими фахівцями компанії аутсорсера.	
Ярошина А. П., Бурденко І. М. [22]	Бухгалтерський аутсорсинг – це засіб посилення конкурентоспроможності суб'єктів господарювання за рахунок централізації підприємства на виконанні ключових функцій та бізнес-процесів.	Інструментальний

Джерело: розроблено автором на основі [3, 4, 14, 17, 22]

До замовників послуг бухгалтерського аутсорсингу відносять:

1. суб'єкти господарювання, які мають невеликий обсяг операцій;
2. суб'єкти господарювання, які здійснюють однотипну діяльність;
3. новостворені підприємства;
4. приватних підприємців;
5. підприємства державного сектору;
6. агропідприємства;

7. материнські підприємства;
8. дочірні підприємства;
9. суб'єкти господарювання, які мають сезонну діяльність;
10. суб'єкти господарювання, які охоплюють кілька видів діяльності;
11. представництва на території України;
12. інші суб'єкти господарювання [6, 9, 20, 21].

Для малих та середніх підприємств ефективно використовувати бухгалтерський аутсорсинг, оскільки є можливість передати всі функції ведення бухгалтерського обліку підприємству-виконавцю. Даний процес забезпечить правильну постановку обліку з першого дня реєстрації та надасть можливість отримувати консультації. Окрім цього, забезпечить якісне обслуговування з невеликими затратами для ведення бухгалтерського обліку [21].

Застосування послуг бухгалтерського аутсорсингу також є ефективним для новостворених підприємств, поки немає значних оборотів та в процесі налаштування роботи. Це дозволить забезпечити правильно розроблену систему обліку, формування та подання необхідної звітності, якісне обслуговування з найменшими витратами для новоствореного бізнесу [21].

Класифікаційні ознаки бухгалтерського аутсорсингу наведені у табл. 2.

До видів бухгалтерського аутсорсингу відносять:

1. надання бухгалтерських консультацій – є доцільним у тому випадку, коли виникає потреба контролю діяльності штатної бухгалтерії, а також для вирішення спірних питань;
2. неповний аутсорсинг – передача декількох окремих видів робіт для ведення аутсорсинговою фірмою бухгалтерського обліку: кадровий облік, складський облік, облік необоротних активів, облік основних засобів, облік заробітної плати тощо;
3. повний аутсорсинг – передача всіх видів робіт для ведення аутсорсинговою фірмою бухгалтерського обліку. За такого виду аутсорсингу немає потреби утримувати власну бухгалтерію;
4. ведення обліку аутсорсером як головним бухгалтером – передача права підпису в документах з бухгалтерського та податкового обліку. [22]

*Таблиця 2*

### **Класифікаційні ознаки бухгалтерського аутсорсингу**

Класифікаційна ознака	Вид
За періодом надання аутсорсингових послуг	- нетривалий аутсорсинг (термін взаємодії замовника та аутсорсера до одного року); - тривалий аутсорсинг (термін взаємодії замовника та аутсорсера більше одного року).
За обсягом покладених функцій	- неповний (ведення декількох видів робіт аутсорсинговою фірмою); - повний (повне бухгалтерське обслуговування).
Методи співробітництва між замовником та виконавцем	- віддалений (взаємодія замовника та виконавця за допомогою засобів комунікації); - стаціонарний (взаємодія замовника та виконавця відбувається через особисті зустрічі та за допомогою засобів комунікації).
Кордони розташування фірми-виконавця	- український аутсорсер (територіальне розміщення в одній державі із підприємством-замовником даних послуг); - міжнародний аутсорсер (територіальне розміщення в різних державах із підприємством-замовником даних послуг).
За обсягом виконуваних завдань	- стандартний аутсорсинг; - розширений аутсорсинг.
За територією ведення бухгалтерського обліку	- зовнішній; - внутрішній.
За кількістю учасників у ланцюгу наданих послуг	- перехресний; - прямий.

*Джерело: розроблено автором на основі [2, 9, 16]*

Для обрання правильного виду бухгалтерського аутсорсингу необхідно проаналізувати специфіку діяльності компанії, її фінансові можливості та ступінь готовності перейти на віддалене бухгалтерське обслуговування.

Бухгалтерський аутсорсинг включає в себе наступні види робіт:

- реєстрація новоствореного підприємства;
- консультування з питань бухгалтерського обліку та оподаткування;
- надання рекомендацій з приводу коректного складання й заповнення фінансової документації;
- складання та ведення первинної документації;
- ведення кадрового обліку;
- послуги з нарахування та виплати заробітної плати;
- складання та подання фінансової, податкової й статистичної звітності;
- заповнення облікових реєстрів;
- відновлення первинних документів та реєстрів за минулий період;
- ведення обліку матеріальних цінностей, запасів та готової продукції;
- робота з програмним забезпеченням;
- ведення обліку необоротних активів;
- інші види робіт, які визначені у договорі та залежать від специфіки діяльності підприємства [9, 15, 30].

Етапи передачі бухгалтерії на аутсорсинг:

- планування підприємством-замовником передачі бухгалтерії на аутсорсинг;
- розгляд сильних сторін та ризиків, можливих шляхів організації обліку у суб'єкта господарювання;
- визначення цілі делегування облікових задач на аутсорсинг;
- вибір аутсорсера (збір й оцінка інформації про діяльність компанії, яка надає аутсорсингові послуги: репутація на ринку, рівень професійної підготовки працівників, вартість виконання робіт, наявність достатньої кількості спеціалістів для прийняття облікових функцій на аутсорсинг, відкритість для співпраці з підприємством-замовником та ін.);
- визначення ризиків передачі облікових функцій на аутсорсинг, рівня відповідальності сторін та умови відшкодування можливих збитків;
- передача підприємством-замовником облікових функцій на аутсорсинг;
- поетапний контроль підприємством-замовником виконання облікових функцій аутсорсером;
- оцінювання результативності передачі облікових функцій на аутсорсинг з метою прийняття рішення про перспективу подальшого застосування такої форми організації облікового процесу на підприємстві [13].

Можна запропонувати такий алгоритм вибору компанії-аутсорсера:

1. Аналіз фірм: оцінка надійності компанії, репутації, її досвіду. Прийняття рішення про власну бухгалтерію або передачу аутсорсинговій компанії. Визначення мінімум двох-трьох партнерів.
2. Розробка технічного плану, в якому буде відображено критерії відбору фірми-аутсорсера. Аналіз потенційних можливостей і загроз
3. Вивчення професіоналізму співробітників фірми.
4. Оцінювання фірми-аутсорсера з точки зору готовності підлаштуватись під зміни та діяльність замовника.
5. Розробка змісту договору на аутсорсинг та його підписання
6. Виконання договору
7. Контроль за процесом
8. Оцінка ефективності [13, 16].

До основних критеріїв вибору аутсорсера належать: час існування компанії на ринку, рейтинг фірми в галузі, кількість клієнтів, здійснення зв'язків з клієнтами, рівень програмної



оснащеності, наявність сертифікатів, атестаційних документів, нагород, пакет послуг, які надає фірма, вартість послуг та інше [12].

Одним з інструментів дослідження бухгалтерського аутсорсингу з різних аспектів є SWOT-аналіз, який визначає сильні та слабкі сторони, можливості й загрози (табл. 3). SWOT-аналіз полягає у чіткому формулюванні інформації стосовно зовнішніх сил, тенденцій і перешкод на ринку, а також основних напрямків розвитку ринку через систематизацію наявної інформації.

Проведений SWOT-аналіз показує, що залучення аутсорсингової компанії для ведення бухгалтерського обліку має більше переваг і можливостей, ніж слабких сторін та загроз. Також важливо зазначити, що при ретельному виборі компанії-аутсорсера можливо усунути майже всі мінусів і ризиків [1, 23].

Отже, залучення аутсорсингової компанії для ведення бухгалтерського обліку має більше переваг і можливостей, ніж недоліків та загроз. При ретельному виборі компанії-аутсорсера стає можливим усунення всіх недоліків, а при підписанні договору бухгалтерського аутсорсингу – попередження можливих ризиків.

Під час організації бухгалтерського обліку слід звернути увагу на порядок умов та частин побудови облікового процесу задля одержання доречної, достовірної та вчасної інформації стосовно діяльності підприємства.

Таблиця 3

### SWOT-аналіз послуг бухгалтерського аутсорсингу

Сильні сторони	Слабкі сторони
<ol style="list-style-type: none"> <li>Економічна доцільність, зниження витрат підприємства-замовника. Фокусування компанії-замовника на основній діяльності.</li> <li>Високий рівень професіоналізму бухгалтерів-виконавців послуг.</li> <li>Незалежність і об'єктивність ведення обліку.</li> <li>Безперервність ведення бухгалтерського обліку.</li> <li>Для замовника – фінансова відповідальність аутсорсера.</li> <li>Постійна можливість отримати консультації.</li> <li>Розподіл ризиків між підприємством-замовником послуг та виконавцем.</li> <li>Підвищення якості облікової інформації.</li> <li>Зменшення ризиків штрафних санкцій за неправильно складену фінансову звітність або несвоєчасне її подання.</li> <li>Оптимізація оподаткування.</li> </ol>	<ol style="list-style-type: none"> <li>Недосконала законодавча база щодо аутсорсингу.</li> <li>Неможливість довгостроково планувати витрати на бухгалтерський облік (вартість послуг залежить від багатьох факторів, зокрема обсягу отриманих послуг, методів ціноутворення тощо).</li> <li>Непрозорий алгоритм розрахунку вартості послуг (часто необгрунтовано завищена вартість послуг).</li> <li>Відсутність контролю за аутсорсером.</li> <li>Фінансова відповідальність аутсорсера.</li> <li>Низький ступінь довіри до стороннього партнера.</li> <li>Недостатня оперативність.</li> <li>Залежність від аутсорсера.</li> </ol>
Можливості	Загрози
<ol style="list-style-type: none"> <li>Мінімізація та уникнення ризиків.</li> <li>Посилення стратегічної безпеки підприємства-замовника.</li> <li>Зростання інвестиційної привабливості підприємства-замовника.</li> <li>Підвищення ефективності бізнесу.</li> <li>Підвищення кваліфікації персоналу.</li> <li>Доступ до нових знань і технологій.</li> <li>Додатковий доступ до фінансових ресурсів.</li> <li>Передача відповідальності за виконання конкретних функцій.</li> <li>Самостійне виконання окремих облікових функцій, які не передаються аутсорсеру.</li> <li>Отримання супутніх послуг.</li> </ol>	<ol style="list-style-type: none"> <li>Дотримання конфіденційності. Витік інформації внаслідок непрофесіоналізму або нечесності.</li> <li>Втрата контролю підприємством-замовником над власними ресурсами.</li> <li>Непередбачуване розірвання договору, невиконання умов договору, небажання у аутсорсингової фірми переглядати вартість договору, банкрутство фірми-аутсорсера.</li> <li>Бажання замовника отримати дешеві послуги може призвести до співпраці з аутсорсером, який має низький рівень професіоналізму фахівців.</li> <li>Втрата уваги до замовника через велику кількість клієнтів.</li> <li>Ризик збільшення ціни на послуги.</li> <li>Невідповідність якості послуг їх вартості.</li> <li>Шахрайство та приховані витрати.</li> <li>Відсутність професійного досвіду у працівників аутсорсера.</li> </ol>

Джерело: розроблено автором на основі [1, 23]

Процес організації ведення обліку на засадах аутсорсингу стосується двох підприємств: того, що надає послуги, і того що їх отримує. Об'ємні зміни виникають в організації обліку аутсорсі. У аутсорсі переглядатиметься система документообігу з урахуванням порядку співпраці, також буде узгоджуватись програмне забезпечення [6].

Обліковий процес аутсорсингового підприємства містить такі етапи: первинний, поточний й підсумковий. Первинний облік являє собою процес збирання інформації, тобто фіксування її у певних документах (табл. 4).

Застосування наведених вище документів та правильно складений графік документообігу між аутсорсером та підприємством-замовником забезпечить своєчасність та дієвість при одержанні інформації для прийняття замовником управлінських рішень та можливість контролювати якість наданих послуг та покладених функцій на аутсорсингову компанію [20].

Організація ведення бухгалтерського обліку на засадах аутсорсингу має реалізовувати всі делеговані суб'єктом господарювання завдання та функції, задовольняти потреби замовника та виконавця на основного договірною регулювання даного процесу.

Таблиця 4

#### Етап первинного обліку бухгалтерського аутсорсингу

№ з/п	Назва документу	Інформація, яка відображається у документі
1	Договір про надання послуг з бухгалтерського обслуговування	Підтверджує юридичне зобов'язання сторін про виконання умов договору: їх права, обов'язки та відповідальність
2	Акт наданих послуг	Відображає факт виконання послуги та конкретні види послуг із зазначенням їх вартості, обсягу та терміну виконання
3	Електронна податкова накладна	Відображає нараховане податкове зобов'язання з ПДВ у вартості послуг з бухгалтерського аутсорсингу
4	Виписка банку	Забезпечує інформацією про надходження грошових коштів від замовника за надані послуги
5	Графік документообігу	Схема або перелік робіт із створення, перевірки, обробки та передачі документів
6	Список прийнятих та переданих документів	Відображає інформацію про перелік документів у процесі співпраці замовника та аутсорсера
7	Характеристика прийнятих та переданих документів	Підтверджує факт прийому документів у процесі співпраці із зазначенням їх форми та способу передачі
8	Журнал реєстрації характеристик прийнятих та переданих документів	Забезпечує систематичну реєстрацію всіх отриманих та наданих характеристик прийнятих та переданих документів

*Джерело: розроблено автором на основі [20]*

Договір бухгалтерського аутсорсингу – визначене коло обов'язків виконавця та замовника аутсорсингових послуг, основою якого є права та обов'язки щодо виконання аутсорсером покладених на нього завдань чи функцій задля задоволення потреб замовника [12].

Відповідно до договору замовник передає або зобов'язується передати на визначений період часу свої повноваження для часткового або повного ведення бухгалтерського обліку аутсорсинговою компанією, яка має для цього програмне забезпечення та кваліфіковані кадри, а аутсорсер зобов'язується за визначену плату надавати бухгалтерські послуги та/або консультації [1, 18].

Окрім цього, під час створення договору необхідно приділити увагу процедури співпраці між його сторонами. Доречним є формування зон ризиків, які містять помилки при

створенні та підписанні первинних документів, облікових регістрів та порушення термінів подання звітності [12].

До пунктів, що мають бути присутні у договорі бухгалтерського аутсорсингу належать:

- конкретно визначені домовленості сторін: повний перелік аутсорсингових послуг, їх ціна та обсяг, строки оплати, терміни початку й завершення договору;
- побажання аутсорсі стосовно кваліфікації персоналу підприємства-виконавця;
- перелік обов'язків виконавця та замовника;
- зазначене програмне забезпечення, за допомогою якого будуть надаватись бухгалтерські послуги;
- організованість процесу та терміни подання звітів компанії-виконавця за надані бухгалтерські послуги;
- відповідальність сторін за недотримання термінів здачі документів та іншої інформації, яка необхідна при наданні послуг;
- відповідальність сторін за розголошення конфіденційної інформації;
- відповідальність компанії-виконавця за якість та своєчасність виконаної роботи;
- перелік дій та відшкодування збитків при достроковому розірванні договору, при неякісному та несвоєчасному виконанні робіт та при розголошенні комерційної таємниці;
- додаток до договору – графік документообігу [6, 12].

Поточний облік забезпечує підготовку та запис документів в облікових регістрах. Етап поточного обліку бухгалтерського аутсорсингу наведений у табл. 5.

Таблиця 5

**Типова кореспонденція рахунків з обліку операцій з бухгалтерського аутсорсингу у підприємства-виконавця та у підприємства-замовника**

№ з/п	Первинний документ	Зміст операції	Типова кореспонденція	
			Дт	Кт
<b>Облік у підприємства-виконавця</b>				
1	Акт наданих послуг	Визнання доходу від надання послуг з питань обліку і оподаткування	361.1	703.6
2	Електронна податкова накладна	Нарахування податкового зобов'язання з ПДВ	703.6	641
3	Виписка банку	Зарахування коштів на поточний рахунок в національній валюті від підприємства-замовника	311	361.1
<b>Облік у підприємства-замовника</b>				
1	Акт наданих послуг	Визнання витрат при отриманні послуг з питань обліку і оподаткування	92	631
2	Електронна податкова накладна	Нарахування податкового кредиту з ПДВ	641	631
3	Виписка банку	Перерахування коштів на поточний рахунок в національній валюті аутсорсеру	631	311

*Джерело: розроблено автором на основі [7]*

Підсумковий облік формує звітні показники за певний період. Етап підсумкового обліку бухгалтерського аутсорсингу наведений у табл. 6.

## Етап підсумкового обліку бухгалтерського аутсорсингу

Форма звітності	Код рядка	Назва статті	Інформація, що відображається в рядку	
Фінансова звітність	Баланс (Звіт про фінансовий стан), форма № 1	1125	Дебіторська заборгованість за продукцію, товари, роботи, послуги	Заборгованість покупців або замовників за надані їм послуги, скоригована на резерв сумнівних боргів
		1615	Кредиторська заборгованість за товари, роботи, послуги	У статті відображають суму заборгованості постачальникам і підрядникам за матеріальні цінності, виконані роботи й отримані послуги
	Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід), форма № 2	2000	Чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)	Дохід (виручка) від реалізації <b>за вирахуванням</b> непрямих податків і зборів, що сплачуються з обороту, наданих знижок, вартості повернених раніше проданих товарів, доходів, які за договорами належать комітентам
		2050	Собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг)	Виробнича собівартість реалізованої послуги
		2130	Адміністративні витрати	Загальногосподарські витрати, пов'язані з управлінням і обслуговуванням підприємства
		2180	Інші операційні витрати	Інші витрати операційної діяльності, що не відносяться до адміністративних
	Звіт про рух грошових коштів (за прямим методом), форма № 3	3000	Надходження від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)	Відображають грошові надходження від основної діяльності
3100		Витрачання на оплату товарів, робіт, послуг	Наводять суму грошей, сплачених постачальникам і підрядникам за одержані ТМЦ, прийняті роботи та надані послуги	
3105		Витрачання на оплату праці	Показують суму коштів, сплачених як оплата за виконану роботу, а також суми допомоги, винагород тощо	
	3110	Витрачання на оплату відрахувань на соціальні заходи	Показують суми сплаченого ЄСВ	
Звіт про власний капітал, форма № 4	4100	Чистий прибуток (збиток) за звітний період	Відображається сума чистого прибутку (збитку) зі Звіту про фінансові результати	
Примітки до річної фінансової звітності, форма 5	470	Штрафи, пені, неустойки	Деталізується інформація щодо понесених штрафів, пені, неустойки	
	940	Дебіторська заборгованість за товари, роботи, послуги	Розкривається інформація про дебіторську заборгованість за строками її виникнення	
Податкова звітність	Податкова декларація з податку на прибуток	01	Дохід від будь-якої діяльності (за вирахуванням непрямих податків), визначений за правилами бухгалтерського обліку	Відображається сума чистого доходу від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)
	Податкова декларація з податку на додану вартість	1.1	Операції, що оподатковуються за основною ставкою	Зазначаються дані щодо операцій на митній території України, що оподатковуються за основною ставкою
		4.1	Нараховано податкових зобов'язань за операціями, що оподатковуються за основною ставкою	Наводиться сума податкового зобов'язання, нарахована протягом звітного періоду за операціями, що оподатковуються за основною ставкою
	10.1	Придбання (виготовлення, будівництво, спорудження, створення) товарів/послуг та необоротних активів на митній території України за основною ставкою	Відображаються обсяги придбання (виготовлення, будівництва, спорудження, створення) товарів, послуг, необоротних активів з ПДВ	

Джерело: розроблено автором на основі [15]

До того ж, етап підсумкового обліку діяльності з надання послуг бухгалтерського аутсорсингу включає робочий лист про обсяг наданих послуг аутсорсером, звіт про обсяг наданих послуг аутсорсером, який містить інформацію про види робіт, їх обсяг, терміни

виконання та працівників, які були задіяні та зведення про надані послуги аутсорсером, що відображає інформацію про результати наданих послуг і виконаних обов'язків відповідно до договору, окрім цього надаються рекомендації стосовно оптимізації податкового навантаження.

Організація документообігу на підприємстві передбачає відповідну умовам господарювання послідовність дій суб'єктів організації бухгалтерського обліку щодо наладження робіт всіх працівників підприємства зі створення, перевірки, обробки та зберігання бухгалтерської документації від моменту її складання до передачі на зберігання [5].

Аналізуючи Таблицю 5 та Таблицю 6 можна зробити висновок, що використання бухгалтерського аутсорсингу має особливості на етапі оптимізації податкового навантаження для замовника:

- вартість надання послуг бухгалтерського обслуговування фірмами-аутсорсерами є статтею витрат у Звіті про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід), рядок 2130, що у свою чергу зменшить оподатковуваний прибуток замовника (у разі його перебування на загальній системі оподаткування);

- вартість надання послуг бухгалтерського обслуговування фірмами-аутсорсерами включає податок на додану вартість, що у свою чергу надає податковий кредит замовнику та зменшує його податкове зобов'язання (якщо сторони є платниками податку на додану вартість).

**Висновок.** Бухгалтерський аутсорсинг виступає одним з інструментів оптимізації діяльності підприємств за рахунок заощаджень своїх витрат на утримання бухгалтерії та можливості більшої концентрації для управлінського ресурсу на вирішення поставлених завдань. Проведений SWOT-аналіз показав, що залучення аутсорсингової компанії для ведення бухгалтерського обліку має більше переваг і можливостей, ніж недоліків та загроз. Визначений алгоритм вибору компанії-аутсорсера допоможе позбутися майже всіх мінусів і ризиків. Основним документом, який забезпечить раціональних розподіл обов'язків та прав між аутсорсером та аутсорсі виступає договір наданих послуг. Запропоновані етапи передачі бухгалтерії на аутсорсинг забезпечать організацію процесу прийняття рішення щодо переходу на бухгалтерський аутсорсинг. З метою удосконалення облікового процесу бухгалтерського обліку запропоновано пакет документів первинного та підсумкового обліку, що забезпечить контроль за своєчасністю виконання поставлених завдань.

Подальше дослідження проблем аутсорсингу як інструменту оптимізації діяльності підприємств в Україні доцільно спрямувати на розробку нормативно-правових актів для заохочення до прийняття управлінських рішень компаніями стосовно використання бухгалтерського аутсорсингу.

### Список використаних джерел

1. Адасюк І. П., Мартинюк О. В. SWOT-аналіз аутсорсингу бухгалтерських послуг. *Економічні науки*. № 4. 2021. С. 95 – 99.
2. Бурденко І. М., Ярошина А. П. Аутсорсинг: поняття, види та сучасний стан розвитку. *Приазовський економічний вісник*. № 6 (11). 2018. С. 513-518.
3. Бурко К. В. Бухгалтерський аутсорсинг як перспективний засіб забезпечення ефективності бізнесу. Актуальні проблеми економіки, обліку, фінансів та права: матеріали міжнародної науково-практичної конференції. Частина 2 (м. Полтава, 28 квітня 2021 р.). с. 48-50.
4. Буря Г. А., Августова О. О. Економічна сутність та сучасний стан бухгалтерського аутсорсингу в Україні. Сучасні проблеми і перспективи розвитку обліку, аналізу та контролю в умовах глобалізації економіки: матеріали Х міжнародної науково-практичної конференції (м. Луцьк, 1 грудня 2018 р.). с. 44-46.
5. Закон України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні» від 16.07.1999 р. №996-XIV URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/996-14>

6. Івасик Р. Р., Бруханський Р. Ф. Проблеми організації бухгалтерського аутсорсингу та шляхи їх вирішення. Перспективи розвитку науки і бізнесу в глобальному середовищі: матеріали міжнародної науково-практичної конференції (м. Тернопіль, 20 травня 2020 р.). с. 172-174.
7. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій №291 від 30.11.1999 р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0893-99>
8. Кесарчук Г. С. Особливості поетапної побудови облікового процесу на сучасних підприємствах. Сучасний стан та перспективи розвитку обліку, аналізу, аудиту, звітності і оподаткування в умовах євроінтеграції: матеріали II міжнародної науково-практичної інтернет конференції (м. Ужгород, 16 квітня 2020 р.). с. 150 – 153.
9. Колінько Н. І., Воляник Г. М. Аутсорсинг, як інструмент оптимізації використання виробничих ресурсів. Current issues of modern science and practice: матеріали XIV міжнародної науково-практичної конференції (м. Рим, 17-19 травня 2021 р.). с. 57 – 59.
10. Коломієць Д. В. Аутсорсинг як інструмент управління підприємством в Україні. Актуальні проблеми економіки, обліку фінансів та права в Україні та світі: матеріали міжнародної науково-практичної конференції. Частина 5 (м. Полтава, 18 листопада 2020 р.). с. 46 – 49.
11. Лобода Н. О., Чабанюк О. М., Сподарик Т. І. Аутсорсинг як структурний елемент національної економіки. *Бізнесінформ*. № 5. 2020. С. 212–218.
12. Міненко Д. С. Договір аутсорсингу та його характеристика. *Наука онлайн*. № 11. 2018. С. 1-14.
13. Момот В. М., Смоляк О. О. Бухгалтерський аутсорсинг як метод антикризового управління. *Економічні науки*. № 9-1. 2014. С. 196 – 199.
14. Назаренко О. В., Суровицька А. В. Аутсорсинг бухгалтерського обліку: переваги, недоліки та особливості запровадження. *Економіка та держава*. №12. 2018. С. 50 – 54.
15. Наказ МФУ №433 від 28.03.13 р. «Про затвердження Методичних рекомендацій щодо заповнення форм фінансової звітності». URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0433201-13/conv>
16. Пилипенко С. М., Банера Н. П., Гелей Л. О. Класифікація бухгалтерського аутсорсингу та доцільність його застосування в Україні. *Науковий вісник НЛТУ України*. № 3. 2021. С. 80 – 84.
17. Приймак Н. В. Особливості аутсорсингу бухгалтерського обліку в Україні. Облік, аналіз, аудит та оподаткування: сучасні концепції розвитку: матеріали IV Всеукраїнської студентської науково-практичної конференції (м. Київ, 19 квітня 2018 р.). с. 202-204.
18. Резніченко С. В. Права та обов'язки замовника за договором аутсорсингу. *Часопис цивілістики*. № 14. 2013. С. 70-73.
19. Серікова Т. М., Лагодієнко Н. В., Серіков Д. О. Сучасний стан та перспективи розвитку бухгалтерського аутсорсингу в Україні. *Вісник Хмельницького національного університету*. № 1. 2021. С. 308-311.
20. Скакун Л.С. Бухгалтерський облік в умовах аутсорсингу: автореф. Дис. ... канд. екон. Наук : 08.00.09, Житомир. Держ. Технол. Ун-т. Житомир, 2010, 21 с.
21. Топоркова О. А., Несвіт Л. О. Аутсорсинг бухгалтерських послуг: тенденції розвитку в Україні. Економічна кібернетика: шлях до цифрової економіки: матеріали Всеукраїнської науково-практичної інтернет-конференції (м. Дніпро, 1–2 березня 2019 р.). с. 55–63.
22. Ярошина А. П., Бурденко І. М. Аутсорсинг: сутність та види. Проблеми та перспективи розвитку фінансово-кредитної системи України: матеріали III Всеукраїнської науково-практичної on-line конференції (м. Суми, 22-23 листопада 2018 р.). с. 289-293.
23. Galyna Liakhovych, Svitlana Bezruchuk, Valentyna Ivanenko, Svitlana Laichuk. Swot-analysis of accounting outsourcing. *European cooperation* Vol. 3 (43), 2019.

Робота виконана під науковим керівництвом д-ра екон. наук, професора ФОМІНОЇ О. В.

# ОПТИМІЗАЦІЯ ПОДАТКОВОГО НАВАНТАЖЕННЯ НА МІКРОРІВНІ

**МЕЛЕШКО І., 2 курс ФФО ДТЕУ,  
спеціальність «Облік і оподаткування»,  
освітня програма «Облік і податковий консалтинг»**

*В статті розкрито сутність оптимізації податкового навантаження, податкового планування, мінімізації податків та податкових платежів. Охарактеризовано основні оптимізаційні підходи, методи та схеми оптимізації на мікрорівні. Розглянуті основні податкові нововведення у зв'язку із запровадженням воєнного стану в нашій державі, особливості їх застосування для зменшення податкового навантаження.*

*The article reveals the essence of optimization of tax burden, tax planning, minimization of taxes and tax payments. The main optimization approaches, methods and optimization schemes at the micro level are characterized. The main tax innovations in connection with the imposition of martial law in our country, the peculiarities of their use to reduce the tax burden.*

Актуальність обраної теми полягає в тому, що зменшення податкового навантаження дозволяє істотно заощадити на податках для розвитку бізнесу. Українська податкова система є далеко не самою ліберальною. Більш того, кількість і розмір податків створюють малоприйнятні умови для ведення бізнесу в Україні. Саме тому без проведення належної оптимізації ведення бізнесу є дуже витратним.

З метою економії і проводиться податкова оптимізація. А в умовах кризових явищ в економіці, це не просто економія, а й єдиний шанс залишитися на ринку. Для того, щоб сформувавши фінансовий план, ефективно управляти фінансовими потоками підприємства не обійтися без податкового планування. Адже ми попередньо повинні планувати суму податків, знати скільки їх буде, в який час вони повинні бути сплачені, щоб розподіляти свої грошові кошти найбільш ефективним способом.

Вся інформація щодо об'єктів оподаткування, нарахування податкових зобов'язань підприємства перед бюджетом формується в системі бухгалтерського обліку. Зокрема, податкова звітність за всіма видами податків, які сплачує підприємство, відповідно до законодавства ґрунтується на даних бухгалтерського обліку. На підставі такої звітності та даних бухгалтерського обліку визначається податкове навантаження і може проводитись податкове планування. Облікові дані дають можливість прослідкувати динаміку змін податкового навантаження, а також прийняти рішення, в якому напрямку потрібно рухатися для його оптимізації.

Питання стосовно зменшення податкового навантаження та продуктивного податкового планування є дуже популярними, адже це важливі складові економіки, саме тому вони стали об'єктами дослідження таких вчених як: О. Адамик, Я. Самусевич, А. Височина, А. Хомутенко, В. Хомутенко, А. Лаффер, І. Бланк, А. Єлісеєв, О. Білоіван, А. Городецький, М. Бондаренко, П. Бечко та ін.

Із запровадженням воєнного стану в нашій державі відбулося багато змін у податковій системі, а також з'явилися нові можливості для зменшення податкового навантаження. Податкові відносини в умовах воєнного стану – справа не проста, але вкрай необхідна для підтримки економіки країни. Тому дуже важливо розглянути ці зміни, як вони вплинули на податкове навантаження, які дали можливості для ведення бізнесу.

*Метою статті є обґрунтування важливості оптимізації податкового навантаження, особливо в період дії воєнного стану.*

У зв'язку з означеною метою поставлено такі завдання:

- розкрити сутність податкової оптимізації та податкового планування;
- проаналізувати підходи та методи податкового планування;

- дослідити зміни та нововведення, пов'язані із податковим навантаженням в період дії воєнного стану.

*Об'єктом дослідження* є податкове навантаження на мікрорівні.

*Предмет дослідження* – сукупність методів та підходів оптимізації податкового навантаження в звичайних умовах та в умовах воєнного стану.

*Результати дослідження.* Податкова оптимізація –, як зазначається в економічній літературі, являє собою зменшення розміру податкового зобов'язання шляхом ціленаправлених правомірних дій платника податку, що включають в себе повне використання всіх наданих законодавством пільг, податкових звільнень та інших законних переваг. Друге поширене визначення: оптимізація оподаткування – це організаційні заходи в рамках чинного законодавства, пов'язані з вибором часу, місця та видів діяльності, створенням та супроводом найбільш ефективних схем та договірних взаємин, з метою збільшення грошових потоків компанії за рахунок мінімізації податкових платежів.

Податкова оптимізація проявляється у виборі платником податків найвигідніших правових форм здійснення діяльності з метою обчислення оптимальної суми податків в конкретних умовах господарювання згідно з діючим законодавством. Під правовими формами розуміються передбачені законодавством варіанти поведінки: вибір організаційно-правової форми здійснення діяльності, податкового режиму, облікової політики, виду і умов цивільно-правових договорів, використання пільг. Пошук оптимальних управлінських рішень, спрямованих на мінімізацію зобов'язань щодо обов'язкових платежів у межах закону, є характерним напрямом податкової політики суб'єкта господарювання в умовах ринкових відносин.

Головною відмінністю податкової оптимізації від ухилення від сплати податків є використання платником податків дозволених чи незаборонених законодавством способів зменшення суми податкових платежів, не порушуючи при цьому законодавство.[5]

Оптимізація оподаткування передбачає: мінімізацію податкових виплат (у довгостроковому та короткостроковому періоді при будь-якому обсязі діяльності) та недопущення штрафних санкцій з боку фіксальних органів. Це досягається правильністю нарахування і своєчасністю сплати податків, що нерозривно пов'язано з податковим плануванням.[ 3]

Податкова оптимізація лежить в основі податкового планування. Розглянемо сутність податкового планування, його особливості, підходи та методи податкового планування.

Податкове планування – це цілеспрямована діяльність підприємства, що спрямована на зниження податкового навантаження, максимізацію прибутку підприємства та збільшення обсягу коштів, що залишаються у його розпорядженні. Податкове планування базується на глибокому аналізі особливостей податкового, господарського та цивільного законодавства, альтернативності фінансово-господарської діяльності.

Існує два концептуальні підходи щодо суті податкового планування, вони представлені в табл. 1.

*Таблиця 1*

### Концептуальні підходи щодо суті податкового планування

Перший підхід	Другий підхід
Визначає податкове планування як своєрідне калькулювання сум податкових платежів підприємства у майбутньому періоді і розробку графіка їхньої сплати (податкового платіжного календаря). За таких умов планування податкових платежів є одноваріантним і безальтернативним, тому що види податків для тих чи інших сфер підприємницької діяльності, а також граничні терміни їх сплати визначені законодавчо. За таких умов планування податкових платежів	Передбачає можливість вибору між альтернативними рішеннями щодо використання тих чи інших схем оподаткування. Такі рішення можуть прийматись як на етапі створення підприємства, так і у процесі його діяльності. У такому випадку податкове планування є основою формування податкової політики підприємства і передбачає вибір між різними варіантами здійснення фінансово-господарської діяльності підприємства. Тобто характерною ознакою податкового планування є його



Перший підхід	Другий підхід
<p>вимагає від фахівця знання податкового законодавства, а саме:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- встановити перелік податків та податкових платежів, які підприємство зобов'язане сплачувати згідно з чинним законодавством;</li> <li>- визначити порядок їх розрахунку (об'єкт оподаткування, ставку, можливі податкові пільги);</li> <li>- розробити платіжний календар податкових платежів.</li> </ul>	<p>альтернативність.</p> <p>За таких обставин податкове планування вимагає від фахівця не лише досконалого знання податкового та господарського законодавства, але й його детальний аналіз, розробки конкретних схем законного зменшення податкового тиску.</p>

*Розроблено автором за [1]*

Вважається, що саме за другого концептуальних підходу мова йде справді про податкове планування, тоді як за першого – тільки про планування податкових платежів.

Найпоширенішим підходом є вибір як критерію оптимізації мінімуму податкових платежів протягом податкового періоду. У вітчизняному оподаткуванні такий підхід зазвичай кваліфікується як «мінімізація оподаткування» (або «мінімізація податкових зобов'язань»). Разом з тим, у світовій практиці мінімізація податків включає в себе як законні (податкове планування), так і незаконні (ухилення від оподаткування) методи зменшення податкових платежів.

У податковому плануванні поряд із загальними методами планування (балансовий, розрахунково-аналітичний тощо) у зв'язку з його оптимізаційним характером застосовується велика група спеціальних методів.[1] Усю їх сукупність можна згрупувати наступним чином у табл. 2.

*Таблиця 2*

### Спеціальні методи податкового планування з оптимізаційним характером

Метод	Характеристика
Перенесення бази оподаткування (або делегування податків підприємству сателіту)	<p>Передбачає наявність компаній-партнерів, між якими відбувається обмін податковим зобов'язанням з метою моделювання бази оподаткування. З метою оптимізації податкових платежів доцільною є співпраця з такими компаніями, які:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• зареєстровані у вільних економічних зонах;</li> <li>• зареєстровані в офшорних зонах;</li> <li>• оподатковуються за альтернативними способами;</li> <li>• зареєстровані за участю громадської організації інвалідів.</li> </ul> <p>Цей метод пов'язаний, як правило, з розміщенням «податкоємних» видів діяльності на інших підприємствах, які контролює платник податків</p>
Метод прямого скорочення об'єкта оподаткування	Передбачає застосування податкових пільг, збільшення балансової вартості основних засобів з метою нарахування податкової амортизації тощо.
Метод використання облікової політики	Базується на взаємозалежності податкового та бухгалтерського обліку і полягає в тому, що за допомогою зміни облікової політики може бути змінено розміри податкових баз. Наприклад, збільшення витрат шляхом застосування оптимального способу списання матеріалів (ФІФО, ідентифікованої вартості та ін.); правильний вибір методу амортизації основних засобів та встановлення завищеної ставки амортизації в бухгалтерському обліку платника єдиного податку дозволяє зменшити об'єкт оподаткування при продажі основних засобів
Приховування бази оподаткування	Тягне за собою адміністративну і кримінальну відповідальність.
Відстрочення	Відстрочення податкових платежів базується на принципі періодичності податкової звітності. Наприклад, можна штучно збільшити податковий кредит з ПДВ придбавши товар до звітної дати і повернути його у наступному звітному періоді.
Заміна відносин	Цей метод полягає у тому, що операція, яка має більш жорстке оподаткування, замінюється іншою операцією, що дозволяє досягти цієї ж або максимально близької мети, і при цьому застосувати більш пільговий порядок оподаткування.

Метод	Характеристика
	Як приклад можна навести заміну операції безоплатного передання (дарування) товарів одним підприємством іншому операцією поставки за ціною 1 грн. (зниження податкових зобов'язань з ПДВ за умови, що партнери не є пов'язаними особами).

*Розроблено автором за [1]*

Вивчаючи питання оптимізації податків, можна зустріти таке поняття, як «білі методи». Під ними мають на увазі законні схеми зменшення обсягу податкових виплат, при реалізації яких підприємець нічим не ризикує. Вони безпосередньо залежать від податкових реформ, які реалізує уряд для поліпшення умов ведення бізнесу та економічної ситуації в країні. Наведемо приклади деяких легальних стратегій за результатами досліджень фахівців [4]:

- Оформлення співробітників через фізичних осіб-підприємців (ФОП). Цим методом сьогодні користується досить велика кількість підприємств. Його суть в трудовому договорі з ФОП, що дозволяє сплачувати податок не більше 5% від розміру отриманого доходу за співробітника замість 18%.

- Оптимізація податку на прибуток з використанням ФОП. Продаж товарів за низькою ціною безлічі ФОП, після чого останні продають товар за вищою ціною, але сплачуючи, при цьому, менший податок.

- Реорганізація компанії в холдингову структуру. При організації холдингу з метою оптимізації податків варто розглянути кілька можливостей. По-перше, для кожної складової структури (кожної юридичної особи) можна вибрати свій найбільш вигідний варіант оподаткування. Таке рішення дозволить знизити в сумі загальний обсяг податків холдингу. По-друге, можна мінімізувати податки шляхом «офшору» – розміщенні керуючої компанії за кордоном. Для цього варто вибрати держава з податковою системою більш зручною, ніж українська (наприклад, країни ЄС або США).

- Оптимізація податків із заробітних плат. Останні зміни в ПКУ дозволяють зменшити податкове навантаження з зарплат працівників. Наприклад, це можна зробити через соціальні відрахування (соціальні пакети, медичне страхування та ін.).

- «Нетиповий експорт» з використанням договорів комісії. Дозволяє оптимізувати ПДВ.

- Використання інститутів спільного інвестування (ІСО). Застосовується, в основному, будівельними компаніями.

Розглянуті стратегії здебільшого стосуються звичайних умов господарювання. Наразі наша держава перебуває в умовах воєнного стану, який торкнувся всіх без винятку сфер діяльності, зокрема системи оподаткування та справляння податків та зборів. Змінами до податкового законодавства було впроваджено кардинальну реформу оподаткування на період дії воєнного стану.[2] Змін в цьому напрямку доволі багато, виділимо ключові з них:

- 1) Застосування єдиного податку за ставкою 2 % без ПДВ майже для всіх суб'єктів господарювання.

Так, на період з 1 квітня 2022 до припинення/скасування дії воєнного стану надається право на використання спрощеної системи оподаткування бізнесу (ФОП та юридичним особам) з оборотом до 10 мільярдів гривень. Раніше спрощену систему застосовували при обороті до 1167 мінімальних зарплат (7585500 грн.).

Виключення з такого права законодавством передбачені для окремих видів діяльності та осіб, зокрема діяльності з організації азартних ігор, лотерей, парі; виробництва, експорту, імпорту, продажу підакцизних товарів (крім роздрібного продажу окремих видів підакцизної продукції); видобуток, реалізацію корисних копалин; страхові (перестрахові) брокери, банки, кредитні спілки, ломбарди, лізингові компанії, довірчі товариства, страхові компанії, інші фінансові установи та реєстратори цінних паперів; представництва, філії, відділення та інші відокремлені підрозділи юридичної особи, яка не є платником єдиного податку; нерезидентів.

Відтак, багато підприємств скористалися запровадженим механізмом оподаткування і почали сплачувати замість податку на прибуток та ПДВ єдиний податок з обороту у розмірі 2 відсотка.

Після припинення/скасування воєнного стану платники податків автоматично стануть такими, що застосовують систему оподаткування, на якій вони перебували до переходу на вказану модель з 1 числа місяця, наступного за звітним.

2) Звільнення від сплати єдиного податку платників податків 1 та 2 груп, визначених ПКУ.

Такі платники мають право наразі не сплачувати єдиний податок. Податкову декларацію єдиного податку за період несплати податку їм не потрібно буде заповнювати. Відповідні норми діють з 1 квітня 2022 р. до припинення/скасування воєнного стану.

3) Звільнення певних суб'єктів господарювання від плати за землю та екологічного податку.

На територіях, на яких ведуться (велися) бойові дії, або які були тимчасово окуповані збройними формуваннями Російської Федерації (перелік таких територій буде визначати Кабінет міністрів України) додатково встановлені наступні податкові пільги:

- звільнення від плати за землю (земельного податку та орендної плати за землі державної чи комунальної форм власності) за земельні ділянки, що розташовані на таких територіях, а також за ділянки, які визначені обласними військовими адміністраціями як засмічені вибухонебезпечними предметами та/або на яких наявні фортифікаційні споруди. Термін дії звільнення від плати за землю – з березня 2022 до 31 грудня року, наступного за роком, в якому було припинено чи скасовано воєнний стан;

- звільнення від загального мінімального податкового зобов'язання за земельні ділянки, що розташовані на таких територіях, а також за ділянки, які визначені обласними військовими адміністраціями як засмічені вибухонебезпечними предметами та/або на яких наявні фортифікаційні споруди. Термін дії звільнення від загального мінімального податкового зобов'язання за земельні ділянки – 2022 та 2023 податковий (звітний) роки;

- звільнення від сплати екологічного податку на 2022 податковий (звітний) рік.

4) Зменшення податків на пальне та товари для оборони.

На період дії воєнного стану операції з постачання та ввезення пального звільнюються від оподаткування акцизним збором, а ставка ПДВ на такі операції зменшена до 7 %.

Враховуючи зазначені та інші зміни в оподаткуванні, податкове навантаження на підприємства на сьогодні значно знижено, податкове планування в цих умовах є обмеженим.

*Висновок.*

Отже, ми розкрили сутність податкової оптимізації, яка лежить в основі податкового планування. Податкова оптимізація поняття ширше, аніж законна мінімізація оподаткування, в якій кінцевий фінансовий результат господарської діяльності має другорядне значення. Розглянули основні підходи та законні методи податкового планування, завдяки яким можна зекономити на сплаті податків в звичайних умовах господарювання. Кожне підприємство обирає для себе найоптимальнішу схему мінімізації податків залежно від форми господарювання, доходів та ін.

Можливості податкового планування дещо знижуються, на нашу думку, в умовах дії воєнного стану, що викликано об'єктивною необхідністю перегляду підходів до оподаткування на рівні держави з урахуванням реалій здійснення господарської діяльності суб'єктів господарювання.

Найсуттєвішим нововведенням в умовах воєнного стану є те, що більшість суб'єктів господарювання (з оборотом до 10 мільярдів гривень) можуть перейти на єдиний податок 2 % без ПДВ, що спрощує ведення бухгалтерського обліку, а також зменшує податкове навантаження. На наступному місці по важливості, на нашу думку, є зменшення ставки ПДВ для постачальників пального із 20 % на 7 %, а також звільнення їх від акцизного збору. Звільнення від сплати податків на землю та екологічного податку по критерію важливості є індивідуальними для різних суб'єктів господарювання, але це найбільш логічне

нововведення, враховуючи особливості нинішньої ситуації в багатьох областях країни та високий рівень забруднення на тих територіях, де велися/продовжують вестися бойові дії.

Багато пільг з'явилося для ФОП, за рахунок яких можна суттєво зменшити податкове навантаження.

Таким чином, можна зробити висновок, що зміни, які були внесені у податкове законодавство із запровадженням військового стану є досить суттєві і в цілому зменшують податкове навантаження у певних суб'єктів господарювання.

### Список використаних джерел

1. Адамик О.В. Податкове планування: Навчальний посібник. – Тернопіль: ТАНГ, 2005. – 99 с.

2. Даниленко Є. Огляд кардинальних податкових змін, покликаних підтримати економіку в умовах воєнного стану. URL: [https://biz.ligazakon.net/analytics/210071\\_top-10-podatkovikh-zmn-na-perod-vonnogo-chasu](https://biz.ligazakon.net/analytics/210071_top-10-podatkovikh-zmn-na-perod-vonnogo-chasu)

3. Оптимізація і мінімізація податків URL: <https://www.buhuslugi.com.ua/ua/informatsiya/informatsiya-dlya-yuridichnikh-osib/optimizatsiya-podatkovogo-navantazheniya-minimizatsiya-podatkiv.html>

4. Оптимізація податків в Україні: схеми, ризики, підводні камені URL: <https://safir.ua/ua/optim%D1%96zacz%D1%96ya-podatk%D1%96v-v-ukra%D1%97n%D1%96-sxemi-riziki-p%D1%96dvodn%D1%96-kamen%D1%96.html>

5. Податкова оптимізація. URL: [https://uk.wikipedia.org/wiki/Податкова\\_оптимізація](https://uk.wikipedia.org/wiki/Податкова_оптимізація)

Робота виконана під науковим керівництвом канд.екон.наук, доцента ШАПОВАЛОВОЇ А. П.

## ОБЛІК МИТНИХ ПЛАТЕЖІВ В УМОВАХ ВОЄННОГО СТАНУ

**ПАВЛЮК Д., 2 курс ФФО ДТЕУ,  
спеціальність «Облік і оподаткування»,  
освітня програма «Облік і оподаткування в міжнародному бізнесі»**

*У статті розглянуто теоретичну основу та регулювання митних платежів. Обґрунтовано теоретико-методичні положення обліку митних платежів. Визначено критичні точки та напрямки удосконалення обліку митних платежів.*

*The article reveals the theoretical essence and regulation of customs duties. Theoretical and methodological provisions of accounting for customs payments are substantiated. Critical points of view are introduced and directions of improvement of the account of customs payments are specified.*

**Актуальність дослідження.** Митні платежі є одним з найважливіших інструментів регулювання зовнішньоторговельної політики держави. Вони є основою економічних методів регулювання зовнішньоекономічної діяльності.

В Україні система митних платежів побудована на непрямих податках, які включені до переліку загальнодержавних податків і зборів. Окремим її елементом є митні збори як плата за послуги митних органів. Митні збори представляють собою доходи Державного бюджету, а обсяг їх надходження залежить від правильності розрахунку основи нарахування [1]. Аналізуючи структуру податків і зборів, справляння яких забезпечено митними органами, протягом останніх років до введення воєнного стану в Україні необхідно

зазначити, що 99% загальної суми митних платежів становило ввізне мито, акцизний податок та податок на додану вартість (ПДВ) [2].

Важливим для збереження партнерських відносин є дотримання умов міжнародних договорів, особливо в частині дотримання умов виконання зобов'язань – своєчасної поставки товарів чи послуг та здійснення зовнішньоекономічних розрахунків, що можливе у випадку чітко побудованої системи обліку зовнішньоекономічних розрахункових операцій, в тому числі обліку митних платежів.

**Аналіз останніх досліджень та публікацій.** Значний внесок у дослідження питання обліку зовнішньоекономічних розрахункових операцій зробили вітчизняні та іноземні вчені, такі як: М.Г. Мюллер, В.Ю. Гордополов, І.О. Лукашова, С.Ф. Голов, П.М. Грицюк. Однак, швидкі зміни підходів та правил ведення бізнесу (в т.ч. внаслідок змін та доповнень в законодавчих актах), а особливо введення воєнного стану в Україні вимагають досліджувати та продовжувати пошук альтернативних та раціональних варіантів ведення обліку зовнішньоекономічних розрахункових операцій, що давали б змогу надати контрагентам своєчасну, повну та достовірну інформацію по виконуваним міжнародним операціям.

**Метою дослідження** є обґрунтування теоретико-методичних положень регулювання та обліку митних платежів.

**Результати дослідження.** Важливу роль в здійсненні зовнішньоекономічної діяльності відіграє митне оподаткування, його основу займають митні платежі, та розрахунки. В свою чергу економічна сутність поняття «митні платежі» полягає в оподаткуванні, та зборах, що можуть нараховуватись в певному встановленому порядку при переміщенні через митний кордон країни товарів, чи послуг під контролем відповідних органів. Головна сутність даного поняття розкривається в Податковому кодексі України. Відповідно до п. 14.1.113. п. 14.1 ст. 14 ПКУ митні платежі – це податки, що відповідно до цього Кодексу або митного законодавства справляються під час переміщення або у зв'язку з переміщенням товарів через митний кордон України та контроль за справлянням яких покладено на митні органи. До митних платежів законодавець відносить мито, акцизний податок із ввезених на митну територію України підакцизних товарів (продукції), податок на додану вартість із ввезених на митну територію України товарів (продукції) [3]. Об'єктом оподаткування митними платежами є товари, що переміщуються через митний кордон держав-учасниць Митного союзу, а також послуги, що надаються митними органами в сфері митного регулювання.

Митний кодекс України визначає митні платежі через перерахування його видів:

- мито;
- акцизний податок із ввезених на митну територію України підакцизних товарів (продукції);
- податок на додану вартість із ввезених на митну територію України товарів (продукції) [4].

Митні платежі поділяються на дві групи:

1. Основні – це обов'язкові платежі, які стягуються при переміщенні через митний кордон із суб'єктів, що не характеризуються специфічними особливостями. Ці платежі стягуються у більшості випадках, тому і мають таку назву. До таких платежів належать:

- мито;
- акцизний податок із ввезених на митну територію України підакцизних товарів (продукції);
- податок на додану вартість.

2. Додаткові – інші податки, що справляються при переміщенні товарів через митний кордон України. Сюди можна віднести:

- плата за виконання митних формальностей митними органами поза місцем розташування митних органів або поза робочим часом;
- відшкодування за зберігання на складах митних органів товарів і транспортних засобів;
- єдиний збір, який справляється у пунктах пропуску через державний кордон [5].

Митні платежі відіграють визначальну роль у наповненні дохідної частини Державного бюджету України, крім великої частки функціональних завдань, які вони виконують виділяють головні:

- фіскальні,
- стимулюючі,
- розподільчі,
- регулятивні.

Виділяють фіскальну, розподільчу та контрольну функції митних платежів. Отже, можливо стверджувати, що митні платежі охоплюють великий спектр покладених на себе функціональних завдань, які є важливими для виконання державою своїх функцій [6].

Митні розрахунки – це визначена система організації, регулювання і проведення іноземних платежів, або платежів в національній валюті. Митні розрахунки можуть виникати як між державами та юридичними особами, так і між громадянами різних країн, в основу яких покладено економічні, політичні, науково-технічні, культурні та інші відносини. До умов платежу відносять порядок і спосіб фінансових розрахунків [4].

Відповідно до Митного кодексу України, мито – це загальнодержавний податок, встановлений Податковим кодексом України та Митним кодексом України, який нараховується та сплачується відповідно до Митного кодексу України, законів України та міжнародних договорів, згода на обов'язковість яких надана Верховною Радою України. В Україні застосовуються такі види мита:

- 1) ввізне мито;
- 2) вивізне мито;
- 3) сезонне мито;
- 4) особливі види мита: спеціальне, антидемпінгове, компенсаційне, додатковий імпорتنний збір [6].

Слід зазначити, що в Україні застосовуються такі види ставок мита: 1) адвалорна – у відсотках до встановленої бази оподаткування; 2) специфічна – у грошовому розмірі на одиницю бази оподаткування; 3) комбінована, що складається з адвалорної та специфічної ставок мита [4].

Існує три відомі способи платежу, а саме: готівковий платіж, авансовий платіж та платіж в кредит. Платіж готівкою практично не застосовується, під час здійснення міжнародної діяльності. Тож термін «готівковий платіж» застосовується як зіставлення авансовому і кредитному засобам платежу. Валюта розрахунків буває національною; іноземною; умовно-грошовою одиницею клірингових розрахунків. Національна валюта України має місце у використанні під час здійснення розрахунків з клієнтами за послуги, що надаються та імпорту товарів, що транспортуються постійними представництвами, які мають рахунки в певних банках України.

Іноземна валюта використовується під час розрахунків з резидентами та нерезидентами України. В процесі роздрібної торгівлі та сфері послуг резиденти мають право, при наявності індивідуальної ліцензії, яку видає НБУ здійснювати реалізацію товарів та послуг в іноземній валюті, за допомогою банківських карток та чеків. Також дозволені методи безготівкових розрахунків в іноземній ВКВ між юридичними особами – резидентами при виконанні умови, що резидент є одержувачем засобів та має зареєстровану ліцензію на здійснення роздрібною чи оптовою торгівлі та надання послуг [9].

Для побудовання системи митних платежів, державі потрібно дотримуватись певних принципів. Так, згідно ст. 11 Закону України «Про зовнішньоекономічну діяльність» під час здійснення зовнішньоекономічної діяльності, основні принципи полягають в тому, що [1]:

- Україна самостійно встановлює і скасовує податки і пільги для суб'єктів зовнішньоекономічної діяльності України;
- ставки податків встановлюються і скасовуються Верховною Радою України за поданням Кабінету Міністрів України;

– рівень оподаткування встановлюється з огляду на необхідність досягнення та підтримання самокупності і самофінансування суб'єктів зовнішньоекономічної діяльності та з метою бездефіцитності платіжного балансу України;

– стабільність кількості видів і розмір податків гарантуються державою на строк не менш як 5 років;

– забороняється встановлювати інші податки, крім тих, що затверджені Верховною Радою України;

– ставки податків є однаковими для всіх суб'єктів зовнішньоекономічної діяльності та визначаються за товарною ознакою: для одного і того ж товару діє єдина ставка податку;

– заохочення експорту готової продукції.

Із набранням чинності внесення змін до Податкового кодексу України та інших законів України щодо особливостей податкового адміністрування податків, зборів та єдиного внеску під час дії воєнного, надзвичайного стану відбулися зміни щодо порядку сплати митних платежів, зокрема:

– звільняються від сплати ПДВ платники єдиного податку 1-3 груп за винятком суб'єктів господарювання зі спрощеної третьої групи, які обрали ставку єдиного податку у розмірі 3%;

– звільняються від сплати ПДВ платники єдиного податку третьої групи, які обрали особливу форму оподаткування на період воєнного стану (ставку 2% від доходу);

– звільняються від сплати мита товари, що імпортуються підприємствами, за винятком спирту, алкогольних напоїв та тютюнових виробів;

– звільняються від сплати ПДВ, акцизного податку та мита операції з імпорту фізичними особами транспортних засобів: автомобілів легкових, кузовів до них, причепів та напівпричепів, мотоциклів, транспортних засобів, призначених для перевезення 10 осіб і більше, транспортних засобів для перевезення вантажів [7].

Проте, слід зауважити, що вищезазначені пільги не застосовуються у випадку ввезення товарів та транспортних засобів, що походять із РФ, РБ та тимчасово окупованих територій. Крім того, важливі зміни стосуються порядку виконання митних формальностей:

– введення мораторію на документальні перевірки дотримання вимог законодавства з питань митної справи;

– скасування обов'язку подання дозвільних документів під час імпорту для окремого переліку товарів, визначеного Кабінетом Міністрів України;

– декларування імпорту товарів платниками 1-3 груп єдиного податку (окрім третьої групи зі ставкою 3% від доходу) може здійснюватися шляхом подання попередньої митної декларації;

– строк митного оформлення товарів скорочується до однієї робочої години з моменту пред'явлення митному органу товарів;

– безкоштовне митне оформлення товарів поза місцем розташування митних органів або поза робочим часом;

– зупиняється перебіг значної частини строків, передбачених Митним кодексом України (строк тимчасового зберігання під митним контролем, строк зберігання у режимі митний склад, строк повернення коштів авансових платежів тощо);

– пропуск товарів, які за своїми характеристиками та фізико-хімічними властивостями можуть належати до культурних цінностей, наркотичних засобів, психотропних речовин і прекурсорів, радіоелектронних засобів, заборонених до ввезення, товарів військового призначення чи товарів подвійного використання, небезпечних відходів тощо здійснюється на підставі заяви декларанта про незастосування до таких товарів заборон та/ або обмежень. На такі товари поширюються положення про пост-митний контроль [5].

Разом з тим, чинним законодавством не заборонено здійснення імпортичних операцій без увезення товару на територію України за зовнішньоекономічними договорами у період воєнного стану. Відповідно до п. 14 прим. 2 Постанови № 18 на період воєнного стану

граничні строки розрахунків за операціями з експорту та імпорту товарів становлять 90 календарних днів та застосовуються до операцій, здійснених з 05 квітня 2022 року [7].

Водночас, пунктом 14 прим. 3 Постанови № 18 визначено, що граничні строки розрахунків, зазначені в п. 14 прим. 2 Постанови № 18:

- не поширюються на операцію з експорту, імпорту товарів (уключаючи незавершені розрахунки за операцією), сума якої (в еквіваленті за офіційним курсом гривні до іноземних валют, установленим Національним банком України (далі – НБУ) на дату здійснення операції) є меншою, ніж розмір, передбачений ст. 20 Закону України від 06 грудня 2019 року № 361-ІХ «Про запобігання та протидію легалізації (відмиванню) доходів, одержаних злочинним шляхом, фінансуванню тероризму та фінансуванню розповсюдження зброї масового знищення», крім дроблення операцій з експорту товарів або дроблення валютних операцій;

- застосовуються з урахуванням установлених НБУ за поданням Кабінету Міністрів України відповідно до абзацу другого частини першої ст. 13 Закону України від 21 червня 2018 року № 2473-VIII «Про валюту і валютні операції» винятків та (або) особливостей для окремих товарів та (або) галузей економіки [7].

Відповідно до зазначених змін у Перехідні положення податкового кодексу під час дії воєнного / надзвичайного стану в Україні податкова не буде штрафувати платників податків за несвоєчасну сплату податків, несвоєчасне подання податкової звітності, якщо граничний строк подання звітності припав на період з 24.02.2022 до останнього дня місяця припинення воєнного стану, несвоєчасну реєстрацію податкових і акцизних накладних, несвоєчасне подання електронних документів про фактичні залишки та обсяг обігу пального, спирту етилового тощо [8].

У той же час, з метою уникнення штрафних санкцій, передбачених ПКУ, за наведені вище податкові порушення, всі податкові обов'язки необхідно виконати протягом 6 місяців після припинення воєнного стану в Україні.

Враховуючи особливості здійснення операції із зовнішньоекономічної діяльності, основною метою їх обліку є формування необхідного релевантного обліково-аналітичного забезпечення для внутрішніх та зовнішніх користувачів, спрямованого на прийняття виважених управлінських рішень щодо підвищення ефективності міжнародних операцій, посилення ефективності діяльності підприємств.

З метою отримання актуальних даних про результати ведення міжнародних операцій, необхідно своєчасно забезпечувати бухгалтерську службу обліковими даними з метою:

- оперативного формування інформації про експортно-імпортні операції;
- формування достовірної інформації про курсові різниці;
- оцінки стану дебіторської та кредиторської заборгованості в розрізі окремих іноземних покупців та постачальників;
- правильного визначення фінансового результату від операцій зовнішньоекономічної діяльності.

Зовнішньоекономічні розрахунки здійснюються на підприємстві на підставі укладеного міжнародного договору – контракту, що визнає всі права та обов'язки сторін при виконанні зобов'язань. Форма міжнародного контракту – письмова, однак за домовленістю сторін або внаслідок змін у законодавстві, вона може бути змінена.

Однією з основних складових міжнародного контракту є наявність базисних умов постачання товару – умови передачі права власності на товар та всіх ризиків, які можуть виникнути у разі випадкового пошкодження товару-, що складаються за Міжнародними правилами інтерпретації комерційних термінів (ІНКОТЕРМС). Застосування правил ІНКОТЕРМС в Україні є обов'язковим, оскільки вони регулюють та встановлюють:

- вимоги щодо переходу прав власності на товар від продавця покупцю;



- способи транспортування та страхування товару, його навантаження та розвантаження та їх вплив на відображення таких операцій в обліку, що напряму включаються в калькуляційні картки імпортованих товарів;
- ситуації, за яких ризики повної втрати або часткового пошкодження товару перекладаються на покупця;
- особливості розподілу обов'язків сторін щодо отримання дозволів на здійснення експортно-імпортних операцій;
- процедуру обміну транспортними документами та документами на товар після проходження митного контролю.

Отже, від правильно обраного виду зовнішньоекономічної операції залежить обрана методика та політика відображення в обліку розрахунків з іноземними покупцями та замовниками

**Висновки.** Дослідження теоретичних основ та регулювання митних платежів дозволило обґрунтувати теоретико-методичні положення обліку митних платежів, визначити критичні точки та напрямки удосконалення обліку митних платежів в умовах воєнного стану. Загальні висновки можна звести до наступного:

1. Митними платежами є система податків і зборів, якими обкладаються товари та інші предмети, що перетинають митний кордон. Митні платежі являють собою грошові кошти, що стягуються митними органами з осіб, які беруть участь в процесі переміщення товарів і транспортних засобів через митні кордони. Сплата митних платежів є однією з умов проведення зовнішньоторговельних операцій, забезпечуючи тим самим контроль за переміщуваними товарами, що є свідченням виконання митними платежами дуже розвиненою контрольної функції.

2. Із введенням воєнного стану відбулися суттєві зміни в митному та податковому регулюванні зовнішньоекономічної діяльності, що позначилося і на обліку митних розрахунків, їх визнанні, обчисленні та декларуванні.

3. Важливими залишаються питання організації обліку розрахунків з іноземними партнерами, які супроводжуються митними платежами, що потребує контролю правильності їх обчислення та врахування в обліковій роботі нормативних змін.

#### **Список використаних джерел:**

1. Про зовнішньоекономічну діяльність: Закон України від 16.04.1991 № 959-XI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/959-12>
2. Фінанси та економіка 2021. URL: <https://finbalance.com.ua/news/minfin-derzhzapozichennya-v-i-kvartali-buli-na-262-menshi-nizh-planuvalosya>
3. Податковий кодекс України від 02.12.2010 № 2755-VI. URL: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/2755-24>
4. Митний кодекс України від 13.03.2012 №4495-VI. URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/4495-17>
5. Які валютні операції та розрахунки з нерезидентами дозволені в період запровадження воєнного стану URL: <http://surl.li/ccbcb>
6. Кормич Б. А., Коваль Н. О. К 56 Митне право : навчально-метод. посібн. Освітня програма підготовки здобувачів вищої освіти ступеня бакалавра в Національному університеті «Одеська юридична академія», галузь знань – 08 «Право», спеціальність – 081 «Право» / Б. А. Кормич, Н. О. Коваль. – Одеса : Фенікс, 2021. – 132 с.
7. Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законів України щодо особливостей податкового адміністрування податків, зборів та єдиного внеску під час дії воєнного, надзвичайного стану. Закон України від 12 травня 2022 р. № 2260-IX. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2260-20#Text>
8. Зміни в обліку митних платежів 2022. URL: <http://surl.li/ccbcf>

Робота виконана під науковим керівництвом канд. екон. наук НАЙДЬОНОВОЇ Н. В.

# ОБЛІК ВИТРАТ НА СТВОРЕННЯ ТА УДОСКОНАЛЕННЯ ЦИФРОВОЇ ІНФРАСТРУКТУРИ НА ПІДПРИЄМСТВІ

ПОКОЙОВЕЦЬ А., 2 курс ФФО ДТЕУ,  
спеціальність «Облік і оподаткування»,  
освітня програма «Облік і податковий консалтинг»

*У статті розглянуто принципи та сутність обліку витрат на створення та удосконалення цифрової інфраструктури на підприємстві. Актуальні проблеми та можливі методи їх вирішення, для подальшого полегшеного ведення обліку. Досліджено сутність та роль цифрової інфраструктури в бухгалтерському обліку, особливості діджиталізації в умовах воєнного стану. Здійснено аналіз витрат на створення та удосконалення цифрової інфраструктури на підприємствах та зростаюча тенденція використання новітніх технологій.*

*The article considers the principles and essence of accounting for the cost of creating and improving digital infrastructure at the enterprise. Actual problems and possible methods of their solution, for further facilitated accounting. The essence and role of digital infrastructure in accounting, features of digitalization in martial law are studied. An analysis of the costs of creating and improving digital infrastructure in enterprises and the growing trend of using the latest technologies.*

**Ключові слова:** бухгалтерський облік, інформаційні технології, цифрові технології, підприємство, цифровізація, діджиталізація, витрати, придбання, облік ОЗ, сучасні технології.

**Key words:** accounting, information technologies, digital technologies, enterprise, digitalization, digitalization, costs, acquisition, health accounting, modern technologies.

**Постановка проблеми.** Інформаційні та цифрові технології сьогодні проникли у всі сфери життєдіяльності людини. На підприємство, як один з елементів економічної системи, чинять вплив різні фактори, що призводить до змін вектора реалізації ним першочергової мети підприємницької діяльності – отримання максимального обсягу прибутку з одночасною оптимізацією величини витрат. Для дотримання балансу в процесі реалізації підприємством стратегії розвитку в сучасних умовах необхідним стає створення та розвиток цифрової інфраструктури. До того ж в умовах війни цифровізація є ще й зручнішою та безпечнішою.

Аналіз останніх досліджень та публікацій. Суттєву роль у дослідженні проблем цифрової економіки та у формуванні обґрунтованої відповідної бази знань відіграють експерти міжнародних організацій (Світового банку, ОЕСР, Міжнародного союзу електрозв'язку та ін.), консалтингові компанії (Ernst & Young, KPMG, McKinsey, Pricewaterhouse Coopers, Boston Consulting Group та ін.) [1]; періодичні аналітичні звіти, наприклад, Measuring the Digital Economy 2018 [2]; Digital Economy Report 2019 [3], що також привертає все більшу увагу наукового співтовариства й сприяє глибокому й різносторонньому дискурсу. В Україні державна політика цифровізації (цифрової трансформації) представлена в Концепції розвитку цифрової економіки і суспільства України на 2018– 2020 роки та затвердженому Кабінетом Міністрів України плані заходів щодо її реалізації [4], де, зокрема зазначається, що підсумком їхнього виконання прогнозується зростання ВВП на 5%. Окрім того, очікується, що реалізація Концепції прискорить залучення інвестицій в українську економіку і допоможе модернізувати промисловість шляхом створення високотехнологічних виробництв. У дослідженні питань інвестування українськими авторами розкривається роль держави у сприянні інвестиціям [5; 6], наголошується, що виробництво конкурентоспроможної продукції з високою доданою вартістю забезпечується оптимізацією інвестицій у реальний сектор економіки, що потребує активізації інвестиційної діяльності підприємств на основі задіяння економічних, фінансових, соціальних й інституціональних механізмів [7]. Проте, незважаючи на проведені

наукові розвідки з означеної проблематики, наявний комплексний аналіз сутності цифрової економіки як соціально-економічного явища в умовах глобалізації, питання щодо проблем інвестування в її розбудову лише констатуються, а тому потребують більш детального дослідження та узагальнення. З погляду на сучасні тенденції економічних перетворень, цифровізація являє собою процес насичення фізичного світу електронними та цифровими технологіями, пристроями, технічними та програмними засобами, системами, побудову та налагодження між ними процесів електронно-комунікаційного обміну, що створює кіберфізичний простір [8]. Метою цифровізації підприємницької діяльності є перенесення з фізичних носіїв в електронний простір явищ, процесів та об'єктів (зокрема, попиту та пропозиції), документообігу, різних моделей управління, товарів, послуг, тобто практично всіх широкомасштабних аспектів функціонування підприємства. Все це потребує постійного розвитку цифрової інфраструктури господарюючого суб'єкта.

В 2020 році в Україні було прийнято Концепцію розвитку цифрової економіки і суспільства України, головним спрямуванням якої стало формування та підтримання суспільних потреб щодо використання інформаційно-цифрових технологій. До головних напрямів в сфері цифрового розвитку економіки було віднесено необхідність створення на підприємствах цифрової інфраструктури, яка являє собою комплекс технологій, процесів та продуктів, які здатні забезпечувати на цифровій основі обчислювальні процеси, телекомунікаційні й мережеві можливості в процесі здійснення господарської діяльності [9].

За даними Державної служби статистики в Україні в 2021 році більше третини підприємств малого бізнесу регулярно використовували цифрові сервіси та комунікації в своїх відносинах, як з державними органами (подання електронної звітності), так й з клієнтами й партнерами (табл. 1).

**Виклад основного матеріалу.** 2022 р. для України став доволі складним, після вторгнення Російської Федерації на її територію в першу чергу відчутно постраждала економіка країни. Українці вкотре доводять, що на подвиги здатен кожен з нас. І йдеться як про звиягу на полі бою, так і сміливість не зупинятися та боронити свою країну в тилу. Навіть, якщо йдеться про такі «буденні» речі як робота та бізнес-процеси. Водночас, поточна ситуація не просто відкриває можливості для інновацій: вона штовхає до них, показуючи ефективність технологічних рішень. І, зокрема, ще раз доводить, що Україна – сучасна та прогресивна країна, яка розумно підходить до різного роду викликів. Якщо держава може бути у смартфоні – це може зробити і бізнес. В умовах війни перехід «на цифру» є ще й зручнішим та безпечнішим. Тим паче, коли є готові рішення, що уможливають обмін електронними документами та розуміють потреби бізнесу. Повсюдна діджиталізація. Візьмемо, до прикладу, документообіг. У країні досі організації та підприємства обмінюються чималою кількістю документів у паперовому вигляді. Що це означає для компаній? Вони отримують змогу без проблем створювати внутрішні документи, обмінюватись документами з контрагентами, підписувати за допомогою КЕП листи та заяви тощо. Крім того, зберігається чимало ресурсів на підготовку та опрацювання документів. Не кажучи вже про те, що документи в електронному вигляді «у хмарі» зберігаються надійніше, ніж у теках в офісі.

Таблиця 1

**Напрями використання цифрових технологій на підприємствах у 2020-2021 роках, %**

Напрями використання цифрових технологій	Всі підприємства		Середня кількість працівників на підприємстві					
			10-49 осіб		50-249 осіб		Більше 250 осіб	
	2020 рік	2021 рік	2020 рік	2021 рік	2020 рік	2021 рік	2020 рік	2021 рік
Листування електронною поштою	86,9	85,4	85,0	83,2	92,8	92,4	95,6	94,5
Телефонні дзвінки з використанням	27,8	28,5	23,6	24,2	37,8	38,9	60,3	61,6

Напрями використання цифрових технологій	Всі підприємства		Середня кількість працівників на підприємстві					
			10-49 осіб		50-249 осіб		Більше 250 осіб	
	2020 рік	2021 рік	2020 рік	2021 рік	2020 рік	2021 рік	2020 рік	2021 рік
Інтернет/VoIP-зв'язку або відео-конференції								
Збір інформації про ринки товарів та послуги та їх характеристики	78,2	77,1	75,5	74,1	86,5	86,4	91,5	90,7
Миттєвий обмін повідомленнями та електронними дошками оголошень	43,0	42,7	39,5	39,0	52,3	52,7	66,2	66,5
Отримання актуальної інформації від різних органів державної влади	71,2	70,4	67,9	66,9	81,1	81,0	89,4	88,3
Операції з органами державної влади (крім отримання інформації)	45,6	46,1	42,1	42,5	54,5	55,6	68,8	69,5
Банківські операції	85,5	84,5	83,6	82,1	91,5	91,6	94,8	93,5
Інші фінансові послуги	35,8	35,8	32,7	32,4	44,2	45,6	56,1	55,4

*Джерело: складено автором за [10]*

Згідно представленим даним більше 82% малих підприємств використовують інтернет-технології та цифрові ресурси для здійснення банківських операцій ( великі підприємства здійснюють 94,5 % операцій з використанням таких технологій); для 74,1 % підприємств малого бізнесу джерелом інформації про товари та послуги також є мережеві технології (для великих підприємств цей показник становить 90,7 %); інформацію від державних органів влади отримують майже 67% малих та більше 88% великих підприємств; а операції з органами влади здійснюють 42,5% малих та 69,5% великих підприємств. Отже, показники свідчать про посилення інтенсивності використання цифрових технологій, як в малому, так й в великому бізнесі. Цей факт вказує на потребу підприємств у забезпеченні цифрової інфраструктури на підприємстві, що потребуватиме додаткових витрат, які повинні бути коректно відображені в обліку.

Об'єкти цифрової інфраструктури можуть виступати в обліку на підприємстві в різних аспектах: об'єкт основних засобів, об'єкт нематеріальних активів, роялті або витрати періоду.

У деякі випадки, коли об'єкт цифрової інфраструктури на підприємстві враховується як об'єкт основних засобів. Це можливе у разі, коли програми та програмні технології є системними, тобто необхідні для коректного виконання основних функціональних завдань комп'ютерної або іншої техніки (наприклад, Ms Windows), та відповідають визначенню основних засобів (згідно пп.14.1.138 Податкового Кодексу України, та п.4 П (С) БО 7) загалом: тобто строк їх корисного використання більше року та вартість їх більше за установлений розмір [11, с.171].

Інший варіант обліку витрат на об'єкт цифрової інфраструктури – облік його як об'єкту нематеріальних активів підприємства. Цей варіант можливий у випадку придбання підприємством виключних майнових прав на використання об'єкту цифрової інфраструктури, програми, технології (в цьому разі об'єкт обліку повинен відповідати вимогам, встановленим п.4 П (С) БО 8 а також пп. 14.1.120 ПК). До таких об'єктів належать те програмне забезпечення, яке спеціально створене для конкретного підприємства, а підприємство, відповідно договору, має право на тиражування, продаж, здачу в оренду, надавати перешкоди неправомірного використання новітніх програмних продуктів. Такий же спосіб обліку витрат можливий на підприємстві й для невиключних прав користування програмами та технологіями, адже вони виникають як результат контрактного або інших юридичних прав підприємства та також повинні враховуватися в обліку, як нематеріальні активи [12, с. 86].

Об'єкти цифрової інфраструктури можуть бути обліковані на підприємстві як роялті. Це можливо у випадку, коли підприємству, як покупцеві, надано право використання

об'єктом, проте відсутня можливість його перепродажу, а всі умови використання програмної технології не обмежені її функціональним призначенням, а відтворені кількістю куплених підприємством копій (згідно пп. 14.1.225 НК) [13, с. 178].

Також можливим є варіант обліку витрат на створення та удосконалення цифрової інфраструктури на підприємстві як витрат періоду. Такий варіант може бути застосовано, у випадку, якщо підприємством-покупцем оплачуються послуги з обслуговування, проте сама технологія або програмне забезпечення не купується. Прикладом такого обліку може бути купівля за договором бо пакета оновлень на певний період (часто – рік) [14, с. 115].

Відображення в бухгалтерському обліку придбання нових об'єктів цифрової інфраструктури також відбувається згідно варіантів його обліку. Так, у разі обліку технології, як основного засобу, витрати на придбання як інвестиції необхідно зібрати на 152 рахунку «Придбання ОЗ». В програмі BAS для цього використовують документ «Надходження товарів і послуг».

Такий же спосіб використовують процес удосконалення та доопрацювання програмного забезпечення або розробки програми чи технології. В цьому випадку витрати підприємства фіксуються з використанням різних документів (наприклад, «Звіт виробництва за зміну» або «Нарахування зарплати», тощо, проте як аналітика повинні обиратися ті статті витрат, які пов'язані з процесом виготовлення або модернізації основних засобів підприємства).

Після того, як програмне забезпечення або технологія введена в експлуатацію, вона має враховуватися як самостійний об'єкт основних засобів підприємства та відображатися на рахунку 109 «Інші основні засоби» (в 1С:Підприємство документом для відображення є «Введення в експлуатацію основного засобу»). Також програмне забезпечення, як об'єкт цифрової інфраструктури, може бути враховано в складі комп'ютерної техніки, як носія, тоді витрати відображаються на рахунку 104 «Машини та обладнання» (в 1С:Підприємство для цього передбачено використання документа «Модернізація і ремонт ОЗ»).

Якщо об'єкт цифрової інфраструктури на підприємстві обліковується як нематеріальний актив, то витрати на його надходження фіксують на 154 рахунку «Придбання нематеріальних активів». В програмі 1С:Підприємство для цього передбачено використання документа «Надходження НМА». Такий спосіб підходить для врахування ліцензій підприємства на програмне забезпечення; виняткових прав підприємства (рахунок 125 «Авторське право») та невиключних прав (на рахунку 127 Інші НМА) на використання програмного забезпечення та цифрових технологій.

Цей же спосіб може застосовувати для врахування процесу розробки об'єктів цифрової інфраструктури. При цьому в такому витрати підприємства на розробку проводяться різними документами, проте в якості аналітики необхідно обирати статті витрат, які пов'язані з процесом виготовлення даного виду нематеріальних активів підприємства.

Після того, як об'єкт обліку введено в експлуатацію, то його враховують на 12 рахунку «Нематеріальні активи» (при цьому в 1С:Підприємство передбачено такий документ для відображення, як «Прийняття до обліку НМА»).

Облік об'єктів цифрової інфраструктури як роялті передбачає відображення витрат підприємства в періоді придбання такої технології на рахунку витрат залежно від їх функціонального призначення (можливими є варіанти відображення на рахунку 231 «Основне виробництво», на рахунку 92 «Адміністративні витрати», на рахунку 93 «Витрати на збут» тощо). В програмі 1С:Підприємство для цього передбачено документ «Надходження товарів і послуг».

У випадку обліку об'єктів цифрової інфраструктури як послуги, витрати підприємства необхідно відобразити або в період його придбання на рахунку витрат (наприклад, рахунок 231 «Основне виробництво», рахунок 92 «Адміністративні витрати», рахунок 93 «Витрати на збут» тощо) або зафіксувати витрати на рахунку 39 «Витрати майбутніх періодів», що передбачає подальше поступове перенесення витрат підприємства на фінансовий результат періоду. В програмі 1С:Підприємство для цього передбачено документ «Надходження товарів і послуг». Такий варіант обліку найбільш підходить для здійснення обліку на підписки, оновлення, тощо.

**Висновки.** Таким чином, цифровізація та становлення нового технологічного укладу чинить значний вплив на трансформації в усіх сферах суспільного та економічного життя, не виключаючи й бухгалтерський облік. Поява нових завдань у менеджменті підприємств сприяє формуванню нових специфічних запитів, які обумовлюють потребу відповідного обліково-аналітичного забезпечення. Витрати на створення та удосконалення цифрової інфраструктури на підприємствах та зростаюча тенденція використання новітніх технологій потребує нових підходів в бухгалтерському обліку витрат.

### Список використаних джерел

1. Barefoot K., Curtis D., Jolliff W., Nicholson J.R., Omohundro R. Defining and Measuring the Digital Economy / The Bureau of Economic Analysis US Department of Commerce Working Paper. 2018. URL: <https://www.bea.gov/research/papers/2018/defining-and-measuring-digital-economy> (дата звернення 17.03.2020).
2. Measuring the Digital Economy / International Monetary Fund. 2018. URL: <https://www.imf.org/en/Publications/Policy-Papers/Issues/2018/04/03/022818-measuring-the-digital-economy> (дата звернення 17.03.2020).
3. Digital Economy Report 2019 / United Nations Conference on Trade and Development, Geneva: United Nations. 2019. URL: [https://unctad.org/en/PublicationsLibrary/der2019\\_overview\\_en.pdf](https://unctad.org/en/PublicationsLibrary/der2019_overview_en.pdf) (дата звернення 17.03.2020).
4. Концепція розвитку цифрової економіки та суспільства України на 2018–2020 роки. URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/67-2018-%D1%80> (дата звернення 17.03.2020).
5. Корнєєва Ю.В. Роль держави у сприянні інвестиціям у розвиток цифрової економіки. Економіка і прогнозування. 2018. № 1. С. 120–134.
6. Дєєва Н.Е., Делейчук В.В. Механізми залучення інвестицій емітентами цінних паперів в умовах розвитку цифрової економіки України. Молодий вчений. 2018. № 3 (55). С. 653–659.
7. Інвестиційна активність підприємств з виробництва продукції з високою доданою вартістю в умовах обмежених ринків: парадигма та механізми забезпечення: монографія / Н.Ю. Брюховецька, І.П. Булеєв та ін. К.: НАН України, Ін-т економіки пром-сті. 2019. 388 с.
8. Краус Н. М., Голобородько О. П., Краус К. М. Цифрова економіка: тренди та перспективи авангардного характеру розвитку. Ефективна економіка. 2018. № 1. URL: [http://www.economy.nayka.com.ua/pdf/1\\_2018/8.pdf](http://www.economy.nayka.com.ua/pdf/1_2018/8.pdf).
9. Україна 2030E – країна з розвинутою цифровою економікою. URL: <https://strategy.uifuture.org/kraina-z-rozvinutoyu-cifrovoyu-ekonomikoju.html>
10. Використання інформаційно-комунікаційних технологій на підприємствах у 2020-2021 роках / Державна служба статистики України. URL: [http://www.ukrstat.gov.ua/operativ/operativ2021/zv/ikt/viktp2020-2021\\_u.xls](http://www.ukrstat.gov.ua/operativ/operativ2021/zv/ikt/viktp2020-2021_u.xls) (дата звернення 25.05.2022).
11. Соколенко Л. Ф. Розвиток процесів цифровізації як передумова трансформації організаційно-методологічних засад бухгалтерського обліку. Економіка, управління та адміністрування. 2019. № 4 (90). С. 167–175/
12. Спільник І., Палюх М. Бухгалтерський облік в умовах цифрової економіки. Інститут бухгалтерського обліку, контроль та аналіз в умовах глобалізації. 2019. Вип. 1-2. С. 83–96.
13. Хорунжак Н. М., Лукановська І. Р. Облік в умовах цифрової економіки: проблеми і перспективи. Причорноморські економічні студії. 2019. Випуск 45. С. 175-179.
14. Рогова Н. Трансформація політики, інструментів і технологій обліку та оподаткування в умовах цифрової економіки. Фінансовий простір. 2020. № 2(38). С. 103-116.

Робота виконана під науковим керівництвом канд. екон. наук, доцента  
ЗАДНІПРОВСЬКОГО О. Г.

# КРИТИЧНИЙ АНАЛІЗ ОБЛІКУ ЗАПАСІВ ЗА НАЦІОНАЛЬНОЮ І МІЖНАРОДНОЮ НОРМАТИВНО-ПРАВОВОЮ БАЗОЮ

СИЧОВА К., 2 курс ФФО ДТЕУ,  
спеціальність «Облік і оподаткування»,  
освітня програма «Облік і оподаткування в міжнародному бізнесі»

*У статті проаналізовано існуючі підходи до визначення особливостей обліку запасів за національною і міжнародною нормативно-правовою базою. Визначено поняття запасів та важливість правильності їх обліку, оцінки та подальшого відображення у фінансовій звітності. Досліджено актуальні питання обліку запасів за справедливою вартістю та їх переоцінки та вдосконалення фінансового обліку запасів і відображення інформації щодо них у звітності.*

**Ключові слова:** *запаси, Міжнародні стандарти фінансової звітності (МСФЗ), Національні положення (стандарти) бухгалтерського обліку (НП(С)БО), фінансовий облік, звітність.*

## **Summary**

*The article analyzes the existing approaches to determining the ways and methods of inventory accounting analysis according to the national and international legal framework. The concept of inventories and the importance of their correct accounting, assessment and subsequent disclosure in financial statements are defined. Current issues of inventory accounting at fair value and their revaluation and improvement of inventory accounting methodology and display of information about them in reporting were studied.*

**Key words:** *inventories, international financial reporting standards (IFRS), Ukrainian Accounting standards, accounting, reporting.*

**Постановка проблеми.** Проблема обліку запасів завжди є актуальною для вітчизняної та зарубіжної правової бази. Досить широко висвітлена вона й у економічній літературі. Вводяться в дію нові нормативно-правові акти на основі визнаних МСФЗ, що охоплюють більшість об'єктів бухгалтерського та податкового обліку, удосконалюються окремі положення чинного законодавства. Активна законотворча діяльність дозволила значною мірою усунути недоліки та «білі плями» у нормативно-правовій базі обліку та оподаткування. Проте багато проблем, що стосуються зокрема обліку запасів, залишилися невирішеними.

**Аналіз останніх досліджень і публікацій.** Теоретичним та організаційно-методичним питанням обліку основних засобів присвячені праці багатьох вітчизняних дослідників: Ф.Ф. Бутинця [3], М.О. Виноградової, Г.В. Комлача [4], С.Ф. Голова, В.М. Костюченко [5], О.В. Іващенко, Ю.Є. Студенікіна [6], Л.І. Марущака [7].

**Метою статті** є здійснення критичного аналізу обліку запасів за національною і міжнародною нормативно-правовою базою в сучасних умовах господарювання.

**Виклад основного матеріалу.** В Україні методичні засади обліку запасів регламентовано НП(С)БО 9 «Запаси», відповідно якого запаси визначено як «активи, які утримуються для подальшого продажу за умов звичайної господарської діяльності, перебувають у процесі виробництва з метою подальшого продажу продукту виробництва, а також утримуються для споживання під час виробництва продукції, виконання робіт та надання послуг, управління підприємством» [2]. У багатьох зарубіжних країнах та в Україні частково підприємствами використовується МСБО 2 «Запаси», за яким під запасами

розуміють «активи, які утримуються для продажу у звичайному ході бізнесу, перебувають у процесі виробництва для такого продажу або існують у формі основних чи допоміжних матеріалів для споживання у виробничому процесі або при наданні послуг» [1].

Науковцями наголошується на тому, що для правильного обліку запасів велике значення має їх науково обґрунтована класифікація за економічним аспектом, яку наведено у табл. 1.

За результатами проведеного аналізу класифікації запасів доцільно зробити висновок, що національний нормативний документ містить детальний перелік активів із поділом їх на аналітичні групи, які визнаються запасами на підприємстві. При цьому в МСБО 2 «Запаси» не виділяють в окрему групу запасів малоцінні та швидкозношувані предмети.

Таблиця 1

### Класифікація запасів на підприємстві за основними ознаками

Класифікаційна ознака	Класифікаційні види
За призначенням і причинами утворення	Постійні, сезонні
За місцем знаходження	Складські, у виробництві, у дорозі
За рівнем наявності на підприємстві	Нормативні, понаднормові
За наявністю на початок і кінець звітного періоду	Початкові, кінцеві
По відношенню до балансу	Балансові, позабалансові
За ступенем ліквідності	Ліквідні, неліквідні
За походженням	Первинні, вторинні
За обсягом	Вільні обмежені
За сферою використання	У сфері виробництва, обігу, виробничій сфері (основне чи допоміжне виробництво, ремонт)
За ознакою власності	Для власної діяльності, на відповідальному зберіганні

Джерело: згруповано за даними [4]

Згідно МСБО 2 «Запаси» у фінансовій звітності має розкриватися така інформація про запаси:

- облікова політика, прийнята для оцінки запасів, що включає формулу розрахунку собівартості;
- загальна балансова вартість запасів;
- балансова вартість запасів, відображена за чистою вартістю реалізації за вирахуванням витрат на продаж
- сума запасів, що визнані як витрати звітного періоду;
- сума будь-якого часткового списання вартості запасів, що визнана як витрати звітного періоду;
- обставини або події, що спричинили сторнування часткового списання запасів;
- балансова вартість запасів, що передані під заставу для гарантії зобов'язань [1].

Відповідно п. 31 МСБО 2 «Запаси» підприємство має можливість створення оцінного резерву запасів [1]. У НП(С)БО 9 «Запаси» [2] таке становище відсутнє.

З урахуванням вимог параграфу 33 МСБО 2 «Запаси» [1] передбачається сторнування збитків від знецінення запасів у разі, коли обставин, що спричинили списання запасів, більше немає.

Ступінь невідповідності МСБО 2 «Запаси» та НП(С)БО 9 «Запаси» оцінюється як незначна [4, с. 204].

При дослідженні питання оцінки запасів варто зазначити, що оцінка здійснюється в трьох випадках (вимоги однакові за двома нормативними документами):

- під час надходження запасів;
- під час списання запасів;
- на дату складання балансу.



Однак в частині первісної оцінки запасів за МСБО 2 «Запаси» та НП(С)БО 9 «Запаси» положення дещо не збігаються. Слід підкреслити, що в міжнародному нормативному документі відсутнє поняття «первісна вартість», проте має місце трактування поняття «витрати на придбання запасів», «витрати на переробку», «інші витрати».

В обох стандартах наведено перелік витрат, які не включаються до вартості запасів, а визнаються як витрати періоду (витрати діяльності). Однак, варто зазначити, що і тут між двома стандартами існують деякі відмінності. Так, згідно з міжнародним стандартом, виключаються із собівартості запасів витрати на зберігання (крім деяких витрат, які зумовлені виробничим процесом). При цьому, згідно з національним стандартом, до первісної вартості не включаються фінансові витрати.

Відповідно МСБО 2 може також застосовуватися метод обліку за роздрібними цінами (у роздрібній торгівлі) з метою оцінки товарних запасів, котрим недоцільно використовувати інші методи оцінки собівартості.

У національному стандарті значна увага приділена початковій оцінці під час визнання показника. Якщо порівняти з МСБО 2, можна виявити, що практично в кожному з цих стандартів виділено початкову та подальшу оцінку такого активу.

Причому наступна оцінка окремих випадках навіть важливіша, оскільки мінливі умови підприємницької діяльності та процеси в економіці впливають на вартість грошей і в результаті – на оцінку активів та зобов'язань підприємства.

Наприкінці звітної періоду бухгалтер може або дооцінити або уцінити вартість запасів. У сукупності ці операції називаються переоцінкою.

У той же час буває непросто визначити, чи втрачають запаси в ринковій вартості за час, поки вони перебувають на складі, морально застаріваючи чи втрачаючи свої якості. За підказками слід звернутися до Методичних вказівок щодо обліку матеріально – виробничих запасів (МВЗ). В них йдеться, що з уцінці МВЗ береться до уваги поточна ринкова вартість готової продукції, під час виробництва якої використовуються сировину, матеріали та інші МВЗ.

Якщо на звітну дату поточна ринкова вартість готової продукції відповідає її фактичній собівартості або перевищує її, то резерв під зниження вартості матеріальних цінностей не створюється за сировиною, матеріалами та іншими МВЗ, що використовуються під час виробництва зазначеної продукції. Якщо ж, навпаки, собівартість готової продукції перевищує чисту ціну продажу, то сировина, що йде на її виготовлення, списується до можливої чистої ціни продажу.

Це вже вказівка п. 32 МСБО 2. Необхідність створення резерву під зниження вартості МВЗ може виникнути на виробництвах із тривалим циклом, коли не виключені зміни у технології, через що одні запаси можуть бути замінені на інші [3, с. 7].

Бухгалтеру треба бути готовим провести щодо запасів, що «залежалися» на кінець звітної періоду, порівняльну оцінку їх собівартості та чистої ціни продажу. Результатом зіставлення може стати зниження запасів до чистої вартості їх продажу. Причому, якщо згодом з'ясується, що у зв'язку з інфляцією чиста ціна продажу невикористовуваних у виробництві запасів зросла, бухгалтер вправі переоцінити запаси, але вже вихиллячи з вартості придбання.

Якщо ж виробництво характеризується короткостроковим технологічним циклом, то сировина та матеріали не затримуються на складі та відпускаються у виробництво, встигаючи за невеликий проміжок часу втратити вартість [4, с. 9]. Мало того, в умовах інфляції ціна сировини та матеріалів має властивість зростати, як і вартість будь-якого майна, що має попит. У таких умовах, навпаки, сформована первісна собівартість запасів відстає від їхньої поточної ринкової ціни і немає необхідності змінювати оцінку активів. Те ж саме можна сказати про незавершене виробництво. Непросто дати йому початкову оцінку, ще складніше оцінити надалі, враховуючи низьку ліквідність зазначеного активу, незалежно від цього, який цикл виробництва (короткостроковий чи довгостроковий). Тому увагу треба

приділити більш ліквідним активам, таким як готова продукція, за якими можна дати об'єктивну поточну оцінку за інформацією про вартість із внутрішніх та зовнішніх джерел.

Сьогодні облік МВЗ є дуже актуальною проблемою, пов'язаною із забезпеченням ефективності фінансово-господарської діяльності підприємства.

Нестача запасів на будь-якій стадії виробництва та обігу веде до порушення безперервності та ритмічності поточних процесів. Надлишки запасів сприяють зростанню витрат, вкладених у зберігання МВЗ, заморожування оборотних засобів підприємства. Отже, своєчасна та достатня забезпеченість підприємства запасами веде до зниження витрат, підвищення прибутку, до ритмічної та ефективної роботи підприємства. У зв'язку з цим, фінансовий облік виробничих запасів має бути спрямований на вирішення проблем бізнесу та сприяти забезпеченню контролю за своєчасністю постачання, виявленням надлишків та недостач, раціональним використанням ресурсів у цілому шляхом своєчасного та повного надання необхідної інформації для ефективного управління запасами.

Основною відмінністю міжнародного та національного стандартів щодо обліку запасів є підхід до відображення вартості всіх незавершених та готових товарів. Це означає, що активи належним чином визнаються запасами і приймаються на баланс підприємства, незалежно від права власності, оскільки це право виступає обов'язковою умовою для обліку на балансі в українському законодавстві. Якщо розглядати міжнародний стандарт, то відповідно до нього запаси оцінюються за найменшою із двох величин – можливою чистою ціною реалізації чи собівартістю. У міжнародній практиці дотримується описаний порядок, через те, що він демонструє можливість впливу організації на її керівництво.

В Україні передбачені такі методи, якими можна списувати запаси [2]:

- 1) за середньою собівартістю;
- 2) за собівартістю перших за часом придбання;
- 3) за собівартістю одиниці запасів (ідентифікованої собівартості);
- 4) за цінами продажу;
- 5) за нормативними витратами.

У стандарті МСБО 2 запаси можна списати одним із наступних способів [1]:

1. Метод середньої вартості. Цей метод використовується, коли всі запаси мають однакову середню ціну в періоді.

2. Метод суцільної ідентифікації. Застосовується щодо запасів, які є взаємозамінними.

3. Метод ФІФО. Проданим запасам надають собівартість перших за часом закупівель.

Це означає, що ціна запасів наприкінці періоду визначається за цінами останніх надходжень.

Істотним недоліком існуючої вітчизняної системи нормативно-правового регулювання є невідповідність сучасним способам та формам здійснення обліку.

Виходячи з того, що в чинних нормативних актах не повною мірою розкрито положення щодо відображення операцій з обліку запасів, вважаємо за доцільне розробку рекомендацій, які будуть містити особливості обліку запасів при здійсненні різних видів виробництва та торгівлі, а також рекомендацій щодо формування складу витрат, а також порядку їх планування у торговельній діяльності.

Якщо зниження ціни матеріалів свідчить про те, що собівартість продукції виявиться вищою за можливу ціну реалізації продукції, то й сировину необхідно уцінити до потенційно-можливої ціни продажу. У зазначених випадках організація має оцінити можливість заміни матеріалів аналогічними.

МСБО 2 уточнює, що у кожному наступному за переоцінкою періоді підприємству необхідно наново проводити аналіз можливої ціни продажу та у разі зміни даних коригувати оцінку запасів. Якщо фактори зниження можливої ціни реалізації перестають виконуватися або кон'юнктура ринку свідчить про підвищення ціни, раніше списана сума підлягає відновленню в межах суми первісного списання, але таким чином, щоб нова балансова вартість відповідала найменшому з двох значень: собівартості або переглянутій чистій можливій ціні продажу. У кожному разі оцінка запасів за ціною вище собівартості з метою формування звітності МСФЗ не застосовна [1].

### **Висновки.**

За результатами проведеного аналізу можна зробити висновок, що недостатність та недосконалість окремих положень нормативно-правової бази, що регулює відносини у сфері обліку запасів, обумовлює виникнення недоліків у частині законодавчого регулювання бухгалтерського обліку та контролю, що потребують вирішення.

Слід зазначити, що НП(С)БО 9 «Запаси» та МСБО 2 «Запаси» мають спільні та від'ємні риси. Так визначення поняття запасів, умови визнання їх і основні поняття, пов'язані з ними, а також рекомендації щодо використання методів оцінки запасів в обох стандартах є тотожними. Основними відмінностями між двома стандартами є склад запасів, склад витрат, що входять до собівартості.

Незважаючи на те, що національні стандарти обліку побудовані на підставі Міжнародних стандартів, виникають розбіжності обліку в Україні та зарубіжних країнах відповідно специфіки національної системи. Тому, необхідно відмовитись від жорсткої регламентації обліку, а саме: удосконалювати НП(С)БО та гармонізувати їх з МСФЗ, а також забезпечити належне професійне навчання практикуючих бухгалтерів.

### **Список використаних джерел**

1. МСБО 2 «Запаси» (IAS 2. Inventories). URL: [https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929\\_021#Text](https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_021#Text)
2. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 9 «Запаси» : Наказ Міністерства фінансів України від 20.10.1999 № 246. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0751-99#Text> (дата звернення: 08.06.2022)
3. Бутинець Ф.Ф. Бухгалтерський фінансовий облік: [Підручник для студентів спеціальності «Облік і аудит» вищих навч. закладів] / Ф.Ф.Бутинець. – Житомир: ПП «Рута», 2012. – 605 с.
4. Виноградова М.О. Методичні підходи до обліку запасів в Україні та їх відповідність міжнародним стандартам / М.О.Виноградова, Г.В. Комлач // Вісник Національного університету «Львівська політехніка» Менеджмент та підприємництво в Україні: етапи становлення і проблеми розвитку. – 2017. – № 577. – С. 58-66.
5. Голов С.Ф. Бухгалтерський облік за міжнародними стандартами: приклади та коментарі: [Практичний посібник] / С.Ф. Голов, В.М. Костюченко. – К.: Лібра, 2011. – 840 с.
6. Іващенко О.В. Нормування виробничих запасів на підприємстві / О.В. Іващенко, Ю.Є. Студенікіна // Вісник економічної науки України. Науковий журнал. – 2018. – № 1 (13). – С. 43-46.
7. Марущак Л.І. Економічна сутність виробничих запасів / Л.І.Марущак // Вісник Національного університету «Львівська політехніка» Менеджмент та підприємництво в Україні: етапи становлення і проблеми розвитку. – 2017. – № 577. – С. 225-230.

Робота виконана під науковим керівництвом д-ра екон. наук, професора  
МОШКОВСЬКОЇ О. А.

# ПРОЦЕДУРИ ПІДГОТОВКИ КОНСОЛІДОВАНОЇ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ

ХУТОРНА В., 2 курс ФФО ДТЕУ,  
спеціальність «Облік і оподаткування»,  
освітня програма «Облік і податковий консалтинг»

*У статті проаналізовано основні етапи при підготовці та поданні консолідованої фінансової звітності підприємством, у тому числі за МСФЗ. Обґрунтовано та структуровано всі етапи підготовки при поданні консолідованої фінансової звітності.*

*The article analyzes the main stages in the preparation and submission of consolidated financial statements of the enterprise, including IFRS. Substantiated and structured all stages of preparation for the submission of consolidated financial statements.*

**Актуальність теми.** Консолідована фінансова звітність забезпечує правдиве та справедливе уявлення про фінансовий стан організації в усіх підрозділах та дочірніх компаніях. Вона необхідна, якщо одна компанія володіє більш ніж 50% звичайних голосуючих акцій іншої компанії, але існує багато правил і положень, які слід враховувати.

Неповне розуміння проблем може призвести до значних стратегічних помилок – не в останню чергу тому, що міжкомпанійні операції можуть спотворити цифри.

Безсумнівну актуальність теми доводить, те, що все більше інтернаціональних підприємств розширюють свій бізнес у різних країнах, що безумовно є потенційним розвитком і для держави, оскільки вони є значними платниками податків до бюджету. Вони ж відповідно до міжнародних стандартів складають консолідовану фінансову звітність.

Об'єднання бізнесу має форму або законодавчого злиття, або законодавчої консолідації. При законодавчому злитті об'єкт придбання (ціль) ліквідується, а покупець (материнське підприємство) поглинає його. Оскільки таке об'єднання бізнесу призводить до єдиного об'єданого підприємства, бухгалтерські записи покупця та об'єкта придбання постійно консоліднуються. Однак під час законодавчої консолідації або придбання покупець і об'єкт придбання продовжують існувати як окремі юридичні особи, і процес консолідації проводиться заново, коли потрібна консолідована фінансова звітність.

**Аналіз останніх досліджень чи публікацій.** Багато науковців досліджували особливості складання та подання консолідованої фінансової звітності, серед них К.В. Безверхий, І. Годнюк, Н.С. Грибинюк, В.М. Костюченко (міжнародний досвід складання консолідованої звітності в Україні), В.І. Лук'янов, С.В. Кучер (методологічні основи складання звітності), О.А. Хаблюк [7]. Проте, етапи консолідації фінансової звітності є технологічно і методологічно важким процесом, який потребує достатню кількість часу та уваги.

**Метою статті** є висвітлення основних теоретичних і методологічних положень, пов'язаних з підготовкою консолідованої фінансової звітності підприємствами та аналіз рекомендацій щодо структурування подання консолідованої фінансової звітності аби уникнути ризиків.

## **Результати аналізу.**

Відповідно до МСБО консолідована фінансова звітність – це фінансова звітність групи, яка подається як фінансова звітність єдиної економічної одиниці [6].

Складові консолідованої фінансової звітності показані на рис.1.



Рис. 1. Складові консолідованої фінансової звітності

Джерело: складено за [6]

Процес консолідації складається з наступних етапів:

Крок 1: отримати індивідуальний фінансовий звіт материнської та дочірньої компанії;

Крок 2: визначити справедливую вартість переданої компенсації та справедливую вартість чистих активів дочірнього підприємства та визначити, чи є гудвіл; передати консолідаційні записи для приведення балансової вартості дочірніх підприємств до їх справедливої вартості з відповідним ефектом в інвестиціях на дочірньому рахунку;

Крок 3: виключити рахунки власного капіталу (тобто звичайні акції, додатковий сплачений капітал і нерозподілений прибуток) та інвестиції на дочірній рахунок, як це показано в індивідуальних фінансових звітах материнського підприємства;

Крок 4: коригування будь-яких групових операцій, таких як надані позики та нереалізовані прибутки від запасів, проданих між материнським і дочірнім підприємством;

Крок 5: знайти консолідований чистий прибуток; чистий прибуток, що відноситься до неконтрольної частки, і використовувати її для обчислення консолідованого нерозподіленого прибутку та неконтрольної частки;

Крок 6: об'єднати окремі балансові вартості активів і зобов'язань та рахунків власного капіталу, пов'язані з виключенням та коригуванням записів, щоб знайти рахунки консолідованого балансу.

Коли інвестор набуває менше 20% звичайних акцій іншої компанії в обігу, він показує інвестиції за методом справедливої вартості (також званий методом собівартості). Коли частка власності знаходиться в діапазоні 20-50%, інвестор використовує метод участі в капіталі. Як тільки 50% власності набувається, інвестор зобов'язаний підготувати консолідовану фінансову звітність. Це тому, що при 50% або більше власності інвестор контролює ділові та фінансові рішення об'єкта інвестування, ефективно роблячи об'єкт інвестування (тепер його називають дочірньою компанією) лише власним розширенням. Відповідно до принципу ведення бухгалтерського обліку материнське та дочірнє підприємство мають бути представлені як єдиний господарський суб'єкт.

Процедури бухгалтерського обліку, які будуть прийняті для складання консолідованої фінансової звітності, залежать від ряду факторів:

- Ступінь власності: чи є дочірнє підприємство повністю у власності, тобто материнська компанія володіє 100% прав голосу дочірнього підприємства;
- Сплачена компенсація за покупку, тобто сума, передана дочірньому підприємству за рахунок придбаних акцій: тобто чи виникає гудвіл;
- Структура групи: кількість дочірніх компаній та чи є дочірнє підприємство;

Консолідація дочірніх компаній, що перебувають у повній власності відбувається наступним чином.

Коли материнське підприємство придбало 100% звичайних акцій дочірнього підприємства в обігу, процес консолідації досить простий. Необхідно зробити наступні кроки:

1. Визначити дату придбання, тобто граничну дату, на яку контроль набуває чинності;
2. Визначити справедливу вартість переданої компенсації (за купівлю) у формі грошових коштів або акцій материнського підприємства, визначити умовну компенсацію, якщо така є;
3. Визначити справедливу вартість чистих ідентифікованих активів дочірнього підприємства на дату придбання;
4. Порівняти винагорода за покупку зі справедливою вартістю чистих ідентифікованих активів: якщо винагорода за покупку вища, різниця представляє гудвіл, що виникає при придбанні, якщо винагорода за покупку нижча, то придбання є вигідною покупкою;
5. Об'єднати активи та зобов'язання дочірнього підприємства за їх справедливою вартістю з активами та зобов'язаннями материнського підприємства та визначити додаткову амортизацію, яка пов'язана з різницею між справедливою вартістю на дату придбання та балансовою вартістю активів та зобов'язань дочірнього підприємства за історичною вартістю;
6. Усунути будь-які внутрішньогрупові нереалізовані прибутки чи втрати від операцій із запасами та основними засобами, будь-які внутрішньогрупові залишки тощо;
7. Вилучити залишки в акціонерному капіталі дочірньої компанії, як вони відображаються у фінансовій звітності дочірньої компанії, разом з інвестиціями в баланс дочірньої компанії, яка відображається в індивідуальній фінансовій звітності материнської компанії;
8. Об'єднати доходи та витрати материнського підприємства з доходами та витратами дочірньої компанії після придбання, щоб отримати консолідований чистий прибуток;
9. Визначити консолідований нерозподілений прибуток.

Коли материнське підприємство не володіє 100% звичайних акцій дочірнього підприємства в обігу, це означає, що деяка частина дочірнього підприємства належить зовнішнім інвесторам. Відсотки, що нараховуються таким непогашеним інвесторам, називаються неконтрольованими частками (раніше також називалися часткою меншості).

Коли існує неконтрольна частка, процес консолідації, як обговорено вище, дещо змінюється:

1. Сума справедливої вартості компенсації за придбання та справедливої вартості неконтрольної частки порівнюється зі справедливою вартістю чистих ідентифікованих активів;
2. Будь-який надлишок визнається гудвілом, який розподіляється на материнське підприємство та неконтрольовану частку;
3. Консолідований чистий прибуток розподіляється між материнською та неконтрольною часткою пропорційно їх частці;
4. Зведений баланс містить суму неконтрольної частки, тобто акціонерного капіталу, що відноситься до зовнішніх інвесторів;
5. Консолідований нерозподілений прибуток розраховується інакше, оскільки тепер він виключає нерозподілений прибуток дочірньої компанії, що відноситься до частки меншості.

МСФЗ встановлює принцип фактичного контролю: навіть якщо материнська компанія може володіти менш ніж половиною голосуючої частки та не мати юридичних та/або договірних прав, у певних ситуаціях вона все одно може вважатися такою, що має

контрольний пакет акцій. Наприклад, якщо основний акціонер не володіє мажоритарним пакетом акцій у компанії, але має інші (широко розпорошені) пакети акцій, тоді вступають у гру інші відповідні обставини, наприклад, чи можуть інші власники голосувати в пакеті, щоб вирішити, чи їхня частка вважається контрольною.

МСФЗ розглядає потенційні права голосу лише в тому випадку, якщо вони достатні, щоб дозволити власнику керувати діяльністю компанії, в яку він інвестував.

#### **Висновки.**

МСФЗ передбачає, що консолідована фінансова звітність подається, наскільки це можливо, у тому самому форматі, який використовується материнською компанією у її власному фінансовому звіті, з використанням єдиної облікової політики для всіх подібних операцій та подій за подібних обставин у всій групі.

Багатонаціональні групи мають інші змінні, які слід враховувати, причому мовні бар'єри є найменшими з них. Наприклад, українській компанії може знадобитися зареєструвати одну або кілька дочірніх компаній, які звітують на місцевому рівні згідно з правилами США. У цих випадках найкращою практикою було б, щоб місцеві організації готували свої рахунки відповідно до стандартів бухгалтерського обліку материнської компанії.

Це означає, що всі дочірні компанії також повинні використовувати МСФЗ, якщо це дозволяє місцеве законодавство.

#### **Список використаних джерел**

1. Міжнародний стандарт фінансової звітності 1 «Перше застосування Міжнародних стандартів фінансової звітності», міжнародний документ від 01.01.2012 року №929\_004. Дата оновлення 01.01.2012. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/> (дата звернення: 19.04.2022).

2. Міжнародний стандарт фінансової звітності 10 (МСФЗ 10). Консолідована фінансова звітність. Дата оновлення 01.01.2013. URL: [https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929\\_065#Text](https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_065#Text) (дата звернення 19.04.2022).

3. Стратегія застосування міжнародних стандартів фінансової звітності в Україні: розпорядж. Кабінету Міністрів України від 24.10.2007 року № 911-р. Дата оновлення 27.11.2013. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/> (дата звернення: 19.04.2022).

4. Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні: Закон України від 16.07.1999 року № 996-XIV. Дата оновлення 14.11.2020. URL: <https://zakon.rada.gov.ua> (дата звернення 19.04.2022).

5. Панченко І., Городиський М. Особливості складання фінансової звітності загального призначення після переходу на застосування МСФЗ. Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю та аналізу. 2014. № 1 (28). С. 211–224.

6. International financial reporting standard 10 «Consolidated financial statements» [Electronic resource]. – URL: <http://eifrs.ifrs.org/eifrs/bnstandards/en/2013/ifrs10.pdf>

7. Консолідована фінансова звітність // Термінологічний словник з питань запобігання та протидії легалізації (відмиванню) доходів, одержаних злочинним шляхом, фінансуванню тероризму, фінансуванню розповсюдження зброї масового знищення та корупції / А. Г. Чубенко, М. В. Лошицький, Д. М. Павлов, С. С. Бичкова, О. С. Юнін. – Київ : Ваіте, 2018. – С. 349. URL: [http://finmonitoring.in.ua/wp-content/uploads/2018/12/terminologichnij-slovnik\\_finmonitoring.pdf](http://finmonitoring.in.ua/wp-content/uploads/2018/12/terminologichnij-slovnik_finmonitoring.pdf)

8. Теорія, методологія і практика обліку, оподаткування й аналізу виробничо-економічної діяльності суб'єктів агробізнесу та сільських територій: нові реалії та перспективи в умовах інтеграційних процесів: [колективна монографія] / за заг. ред. Мармуль Л. О. — Херсон: Айлант, 2020. — 332 с. URL: <http://dspace.ksau.kherson.ua/bitstream/handle/123456789/3639/%D0%A1%D0%B0%D0%BA%D1%83%D0%BD%20%D0%90.%D0%96..pdf?sequence=1&isAllowed=y>

9. Basis of preparation and changes to accounting policies URL: <https://annualreport.fmo.nl/2020/interim-report-2021/consolidated-interim-accounts/notes-to-the-consolidated-interim-accounts/2-basis-of-preparation-and-changes-to-accounting-policies>

Робота виконана під науковим керівництвом канд. екон. наук, доцента СЕМЕНОВОЇ С. М.

## ОБЛІК ОПЕРАЦІЙ ІЗ ЕКСПОРТУ В УМОВАХ ВОЄННОГО СТАНУ

**ЧМІЛЕНКО Д., 2 курс ФФО ДТЕУ,  
спеціальність «Облік і оподаткування»,  
освітня програма «Облік і оподаткування в міжнародному бізнесі»**

*У статті розглянуто теоретико-методичні положення операцій із експорту та їх вплив на відображення в обліку. Визначено особливості експорту в умовах воєнного стану. Розкрито нові вимоги законодавства щодо обліку та оподаткування операцій із експорту під час воєнного стану.*

*The article considers the theoretical and methodological provisions of export operations and their impact on accounting. Peculiarities of exports under martial law are determined. New requirements of the legislation on accounting and taxation of export operations during martial law are revealed.*

Аналіз основних показників експортно-імпортних операцій за 2017-2021 рік, сформованих за даними Державної служби статистики України, вказує на щорічне збільшення обсягів зовнішньоекономічної діяльності до початку введення воєнного стану. Так, за останні 5 років загальний обсяг експортно-імпортних операцій збільшився на 33 % за рахунок збільшення експорту товарів та послуг на 31 % у 2021 році порівняно з 2017 р. (у 2020 р. загальний показник експортних операцій склав 60 442 998,22 тис. доларів, в той час як у 2017 р. він становив 46,2 млн доларів) внаслідок збільшення у 2020 році на 35 % обсягів експорту товарів (з 36,4 млн доларів збільшився до 49,2 млн доларів) та на 14 % експорту послуг (показник експорту послуг у 2020 р. становив 11 251 173,97 тис. доларів, в той час як у 2016 р. даний показник становив 9,9 млн доларів) [1].

Разом з тим, структура експорту з лютого 2022 р. кардинально змінилася, на що вплинули воєнні дії на території України. Позитивне сальдо торгівлі товарами в березні становило +306 млн доларів (порівняно з «мінус» 808 млн доларів у попередньому місяці 2022 року). Це стало наслідком більш швидкого скорочення товарного імпорту, який у березні зменшився до 1 991 млн доларів або майже на 2/3 порівняно із лютим 2022 року (5 818 млн доларів), тоді як експорт товарів зменшився до 2 297 млн доларів або на 54% (проти 5 010 млн доларів у лютому 2022 р.). При цьому, частка ЄС в українському експорті у березні 2022 р. збільшилась удвічі до 65,5% (33,7% рік тому), тоді як частка країн Азії скоротилась з 39% до 23,6%, а частка країн СНД впала з 11,2% до 4,3% [2].

Оскільки процес обліку та управління зовнішньоекономічною діяльністю є суворо регламентованим, в умовах воєнного стану актуалізується проблема чіткої ідентифікації облікових аспектів та систематизації основних напрямів інформаційного забезпечення операцій, що здійснюються у сфері зовнішньоекономічної діяльності.

Аналіз останніх досліджень показав достатню розробленість даного питання як щодо загальнооекономічних досліджень, так і в частині обліку. Досить багато уваги приділяли вивченню особливостей обліку експортних операцій такі вчені, як: М.Б.Владичин,



О.М. Дзюба, М.Р. Лучко, Н.В. Хоменко та інші. Натомість, війна в Україні, зміна геополітичної ситуації в світі призвели до суттєвих змін в нормативному законодавстві, організації зовнішньоекономічної діяльності, оподаткуванню та відображенню в обліку експортних операцій. Зазначені зміни потребують детального розгляду та розробки практичних рекомендацій щодо їх застосування.

**Мета написання статті** полягає в обґрунтуванні теоретичних і практичних положень організації обліку зовнішньоекономічних розрахункових операцій та розробці практичних рекомендацій щодо удосконалення.

**Результати дослідження.** Відповідно до Закону України «Про зовнішньоекономічну діяльність», зовнішньоекономічна діяльність – це діяльність суб'єктів господарської діяльності України та іноземних суб'єктів господарської діяльності, а також діяльність державних замовників з оборонного замовлення у випадках, визначених законами України, побудована на взаємовідносинах між ними, що має місце як на території України, так і за її межами [3]. До основних видів зовнішньоекономічної діяльності можна віднести наступне:

- експорт та імпорт товарів, послуг, робочої сили, капіталів;
- надання іноземним контрагентам різних видів послуг таких як страхові, юридичні, консультаційні, послуги перевезення і отримання таких від них;
- наукова кооперація з суб'єктами-нерезидентами;
- фінансові операції з іноземними суб'єктами господарювання, зокрема надання чи отримання міжнародних кредитів;
- спільна підприємницька діяльність як на території України так і за її межами;
- організація та здійснення орендних операцій між суб'єктами зовнішньоекономічної діяльності;
- інші види зовнішньоекономічної діяльності, що не заборонені законодавством України [3].

Однак, варто зазначити, що певні види зовнішньоекономічної діяльності в Україні заборонені, а саме:

- експорт з території України предметів, які становлять національне, історичне, археологічне або культурне надбання українського народу, що визначається згідно із законами України;
- імпорт або транзит будь-яких товарів, про які заздалегідь відомо, що вони можуть завдати шкоди суспільній моралі, здоров'ю чи становити загрозу життю населення, тваринному світу та рослинам, або призвести до заподіяння шкоди навколишньому природному середовищу, якщо стосовно транзитних товарів не вжито необхідних заходів для запобігання такої шкоди;
- імпорт продукції та послуг, що містять пропаганду ідей війни, расизму та расової дискримінації, геноциду тощо, які суперечать відповідним нормам Конституції України;
- експорт природних ресурсів, які вичерпуються, якщо обмеження також застосовуються до внутрішнього споживання або виробництва;
- експорт та імпорт товарів, які здійснюються з порушенням прав інтелектуальної власності;
- експорт з території України товарів у межах виконання рішень Ради Безпеки Організації Об'єднаних Націй про застосування обмежень або ембарго на поставки товарів у відповідну державу [3].

Відповідно до Закону України «Про зовнішньоекономічну діяльність» суб'єктами зовнішньоекономічної діяльності можуть бути всі суб'єкти господарської діяльності: господарські організації, громадяни України, іноземці та особи без громадянства, які здійснюють господарську діяльність та зареєстровані відповідно до закону як підприємці, філії, представництва, інші відокремлені підрозділи господарських організацій (структурні одиниці), утворені ними для здійснення господарської діяльності, зовнішньоекономічні організації, утворені органами державної влади або органами місцевого самоврядування України [3].

## Трактування поняття «експорт» у чинних нормативно-правових документах

№ з/п	Нормативно-правовий документ	Визначення терміну «експорт»
1.	Закон України «Про зовнішньоекономічну діяльність» [3]	Експорт (експорт товарів) – продаж товарів українськими суб'єктами зовнішньоекономічної діяльності іноземним суб'єктам господарської діяльності (у тому числі з оплатою в негрошовій формі) з вивезенням або без вивезення цих товарів через митний кордон України, включаючи реекспорт товарів. При цьому термін реекспорт (реекспорт товарів) означає продаж іноземним суб'єктам господарської діяльності та вивезення за межі України товарів, що були раніше імпортовані на територію України.
2.	Митний кодекс України [4]	Експорт – це операції виключно з вивезенням товарів (супутніх послуг) у митному режимі експорту або реекспорту.
3.	Податковий кодекс України [5]	Експорт (остаточне вивезення) – це митний режим, відповідно до якого українські товари випускають для вільного обігу за межами митної території України без зобов'язань щодо їх зворотного ввезення. Митний режим експорту можна застосувати до товарів, що призначені для вивезення за межі митної території України, та до товарів, що вже вивезені за межі цієї території та перебувають під митним контролем, за винятком товарів, заборонених до поміщення у цей митний режим відповідно до законодавства.

*Джерело: систематизовано автором на основі [3,4,5].*

З огляду на специфіку здійснення експортних операцій варто виокремити основні завдання їх обліку:

- формування достовірної інформації про рух експортованих товарів (купівля, зберігання, реалізація) з метою прийняття управлінських рішень;
- перевірка правильності оформлення документації товарних та розрахункових операцій;
- дотримання вимог валютного та митного законодавства в момент здійснення експортних операцій;
- визначення та аналіз фінансового результату від провадження експортної діяльності;
- визначення курсових різниць та аналіз їх впливу на фінансовий результат діяльності суб'єкта зовнішньоекономічних відносин;
- формування достовірної інформації про стан розрахунків з контрагентами-нерезидентами [7].

Суб'єкти зовнішньоекономічної діяльності можуть експортувати товар двома варіантами:

- 1) коли товар фактично вивозиться за межі митної території України;
- 2) коли товар продається суб'єкту-нерезиденту без перетину кордону України [3].

Митне оформлення товару в режимі експорт відбувається на підставі певного переліку документів, зокрема експортер надає наступні документи:

- картка акредитації на митниці;
- зовнішньоекономічний контракт з додатками до нього, а також їх переклад на державну мову;
- комерційні документи (рахунок-фактура, рахунок-проформа, інвойс);
- довідка про проведення декларування валютних цінностей, доходів та майна, що належать резиденту України та знаходяться за її межами, або довідка про відсутність за межами України валютних цінностей та майна, за поточний квартал;
- калькуляція та документи на придбання товару;
- сертифікат якості на товар (у разі наявності);
- сертифікат походження товару, для країн СНД, як правило, форми СТ-1, для Європейського Союзу – сертифікат походження форми EUR.1;

- дозвільні документи (дозволи та відмітки органів санітарно-епідеміологічного, ветеринарного, фітосанітарного, радіологічного, екологічного контролю та інші [6].

Варто зауважити, що митний брокер заповнює такі документи як:

- митна декларація;
- договір доручення з митним брокером;
- товаротранспортні документи та накладні на перевезення, пакувальні аркуші, специфікації;
- свідоцтво про допущення транспортного засобу до переміщення під митними печатками та пломбами;
- інші документи на вимогу митних органів [4].

Експортна операція – комерційна діяльність, пов’язана з продажем та вивезенням за кордон товарів, робіт, послуг для передачі їх у власність іноземному контрагенту [3].

Суб’єкти зовнішньоекономічної діяльності можуть експортувати не лише товари, а й послуги, зокрема страхові, юридичні, консультаційні, послуги перевезення або різні види робіт, для прикладу будівництво об’єктів за кордоном.

Варто зазначити, що експорт робіт, послуг визначається як експорт капіталу, тобто вивезення за межі митного кордону капіталу в будь-якій формі з метою отримання прибутку від виробничої та інших форм господарської діяльності .

Експорт товарів (робіт, послуг) може здійснюватися у разі виконання певних вимог:

- 1) здійснення експортних операцій повинно бути передбачене статутними документами;
- 2) контракт на експорт товарів (робіт, послуг) має бути укладений у письмовій формі і відповідати всім вимогам, встановленим Положенням про форму зовнішньоекономічних договорів (контрактів);

3) при визначенні предмету експортного контракту повинні бути враховані такі обмеження, як квотування та ліцензування експорту, визначені законодавством України [4].

В умовах зовнішньоекономічної діяльності існують наступні види експортних операцій, що зображені на рис. 1.

Для відображення в обліку операцій, пов’язаних з іноземною валютою, призначений НП(С)БО 21 «Вплив змін валютних курсів» [8]. Що ж до міжнародних стандартів, то дане питання регулює МСБО 21 «Вплив змін валютних курсів» [9]. Незважаючи на те що стандарт НП(С)БО 21 був розроблений на основі міжнародного МСБО 21, між даними стандартами залишаються відмінності у методиках щодо відображення в обліку та звітності операцій, пов’язаних із валютою. Порівняльна характеристика НП(С)БО 21 «Вплив змін валютних курсів» та МСБО 21 «Вплив змін валютних курсів» наведена в табл. 2.

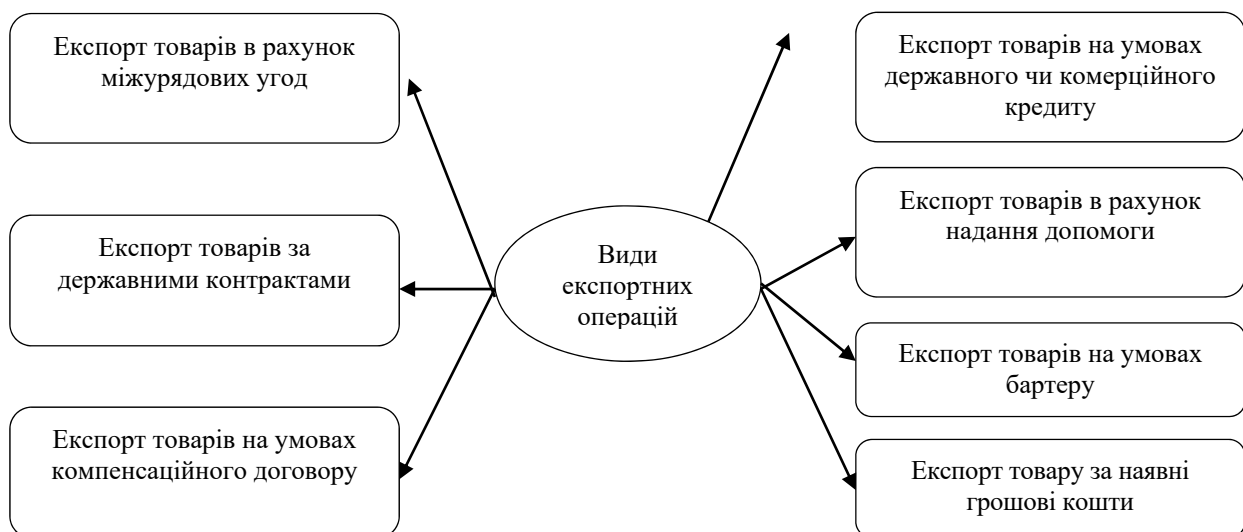


Рис. 1. Класифікація експортних операцій  
Джерело: складено на основі [6].

**Порівняльна характеристика НП(С)БО 21 «Вплив змін валютних курсів» та МСБО 21 «Вплив змін валютних курсів»**

Визначення та положення	«Вплив змін валютних курсів»	
	НП(С)БО 21 [32]	МСБО 21 [30]
Функціональна валюта	Поняття не визначено.	Виділено три види валют: функціональну – основну валюту економічного середовища суб'єкта господарювання, іноземну – валюту, відмінну від функціональної валюти, та валюту представлення, в якій сформована фінансова звітність.
Підхід до формування валютного курсу	Не передбачено врегулювання вибору валютного курсу, який самий валютний курс має бути використаний: офіційний, що визначений національним банком кожної країни, або курс, що визначається відповідно до валютного ринку.	
Визначення курсової різниці	Курсова різниця – різниця між оцінками однакової кількості одиниць іноземної валюти за різних валютних курсів.	Курсова різниця – це різниця, що є наслідком переведення кількості одиниць однієї валюти в іншу валюту за різними валютними курсами.
Класифікація курсових різниць	Класифікуються на операційні та інші доходи й витрати.	Не класифікуються за ознакою по відношенню до операційної діяльності підприємства.
Класифікація курсових різниць за звітами іноземних господарських одиниць із власного капіталу на прибуток або збитки	Проводиться під час продажу або ліквідації іноземної господарюючої одиниці.	Здійснюється під час вибуття іноземної господарюючої одиниці, а також під час втрати контролю, суттєвого впливу або спільного контролю щодо відповідного дочірнього, асоційованого або спільного підприємства.
Визначення курсу для перерахунку статей	Для перерахунку статей не передбачає використання середнього валютного курсу, а чітко вказує на використання курсу національної валюти, встановленого НБУ на дату балансу.	Для перерахунку статей використовується курс, який точніше наближається до фактичного курсу на дату операції. Проте якщо валютні курси суттєво коливаються, то застосування середнього курсу є недоречним.

*Джерело: складено на основі [8,9].*

Варто зазначити, що курсові різниці розраховують тільки по монетарним статтям, тобто за умови еквівалентності зобов'язань грошовим коштам. Якщо ж отримано спочатку аванс, то така стаття вважається немонетарною, оскільки зазначені зобов'язання будуть погашатися товарами.

**Висновки.** Отже, однією з форм зовнішньоекономічної діяльності є експорт, що передбачає продаж та вивезення суб'єктами господарювання товарів з подальшим переходом права власності до покупця – суб'єкта міжнародного бізнесу. Експортні операції класифікуються на експорт товарів за грошові кошти, експорт товарів на умовах кредиту та інші. Експортування товарів може відбуватися різними варіантами: або товар фактично вивозиться за межі митної території України, або товар продається нерезиденту без перетину кордону України, а суб'єктами зовнішньоекономічної діяльності можуть бути фізичні та юридичні особи, які займаються зовнішньоекономічною діяльністю з метою отримання прибутку та встановлення міжнародних економічних відносин.

З метою розширення ринків збуту вітчизняних підприємств та посилення позицій на міжнародному ринку, перспективними напрямками є удосконалення облікової політики суб'єктів господарювання в частині експорту, робочих планів рахунків в контексті обліку експортних операцій, а також методики переходу з НП(С)БО на МСБО з метою подальшої трансформації фінансової звітності.

### Список використаних джерел:

1. Динаміка експортно-імпортних операцій в Україні./Державна служба статистики України. URL: <http://www.ukrstat.gov.ua/>
2. Ситуація на фінансовому фронті на другому місяці війни./ Економічна правда. - 3.05.2022. – URL: <https://www.epravda.com.ua/rus/columns/2022/05/3/686580/>
3. Про зовнішньоекономічну діяльність в Україні: Закон України від 16 квітня 1991 року № 959-XII. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/959-12#Text>
4. Митний кодекс України 13 березня 2012 року № 4495-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/4495-17#Text>
5. Податковий кодекс України від 02.12.2010 № 2755-VI. URL: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/2755-24>
6. Грицюк П.М. Нормативно-правове регулювання обліку зовнішньоекономічних операцій / П.М. Грицюк, В.О. Хомедюк. URL: [https://irbis-nbuv.gov.ua/cgi-bin/irbis\\_nbuv/cgiirbis\\_64.exe?...2...](https://irbis-nbuv.gov.ua/cgi-bin/irbis_nbuv/cgiirbis_64.exe?...2...)
7. Експортні операції: бухгалтерський та податковий облік 2022 URL: <https://www.golovbukh.ua/article/8185-eksportn-operats-2020>
8. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 21 (МСБО 21) Вплив змін валютних курсів. URL: [https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929\\_011#Text](https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_011#Text)
9. НП(С)БО 21 «Вплив змін валютних курсів». URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0515-00#Text>

Робота виконана під науковим керівництвом канд. екон. наук НАЙДЬОНОВОЇ Н. В.

# ФІНАНСОВИЙ ТА УПРАВЛІНСЬКИЙ ОБЛІК ДОХОДІВ, ВИТРАТ І РЕЗУЛЬТАТІВ ДІЯЛЬНОСТІ ПІДПРИЄМСТВА

## ЕКОНОМІЧНА СУТНІСТЬ І ТЕНДЕНЦІЇ РОЗВИТКУ РИНКУ ПОДАТКОВОГО КОНСУЛЬТУВАННЯ

АГАПОВА О., 2 курс ФФО ДТЕУ,  
спеціальність «Облік і оподаткування»,  
освітня програма «Облік і податковий консалтинг»

*Стаття присвячена аналізу підходів до визначення економічної сутності поняття «податковий консалтинг» та питанням сучасних тенденцій розвитку даного ринку. Запропоновано комплексний підхід до визначення поняття, розроблено схему економічних взаємовідносин. Визначено основні тренди розвитку ринку податкового консультування за 2016-2020 рр., у тому числі з урахуванням географічної структури.*

*The article is devoted to the analysis of approaches to defining the economic essence of the concept of «tax consulting» and the issues of updating current trends in this market. A comprehensive approach to the definition of the concept is proposed, the scheme of economic relations is developed. The main trends in the development of the tax consulting market for 2016-2020 are identified, including taking into account the geographical structure.*

Актуальність обраної теми полягає у постійних змінах, що зазнає податкове законодавство у сучасних умовах, зважаючи на удосконалення податкової політики. В результаті цього виникає ряд проблем, які у тому числі пов'язані із складністю податкової системи, адмініструванням податків і зборів, їх сплатою і може проявлятися у вигляді переплати або несплати податків. Як наслідок цього, у платників податків знижується довіра до державних органів влади, в той час як податкові органи можуть проявляти більший тиск на суб'єктів господарювання. Для мінімізації ризиків та несприятливих ситуацій існують послуги податкового консультування.

Питання економічної сутності поняття «податкове консультування» та розвитку його розуміння розглядалися у працях таких науковців, як Ф.П. Ткачик, В.І. Дмитрів, А.Ю. Габрелян, І.Р. Безпалько, О. Смірова, А.А. Кучай. Увагою до цієї проблематики не оминули і закордонні вчені, зокрема Ф. Уїкхем, М. Курб, Ф. Стилле.

Аналіз тенденції розвитку ринку податкового консультування здійснювався, також, у роботах таких вчених- Ф.П. Ткачик, Я.О. Ізмайлов, І.Г. Єгорова .

Попри наявність вагомого наукового наробітку залишається місце для систематизації підходів до розуміння сутності зазначеного поняття і актуалізації сучасних тенденцій розвитку ринку.

Отже, метою статті є систематизація підходів до визначення економічної сутності поняття «податкове консультування» і визначення ключових тенденцій розвитку ринку податкового консультування за останні 5 років.

У сучасному світі задля мінімізації ризиків стають популярним послуги консалтингу. Консалтингові послуги за своєю сутністю передбачають надання кваліфікованої консультації у сферах фінансової, юридичної, комерційної, технологічної, технічної та експертної діяльності. Звертаючи увагу на досвід західних країн, де використовується повне делегування повноважень з питань бухгалтерського та податкового обліку консалтинговим та аутсорсинговим компаніям, позитивний досвід високорозвинених країн спровокував поштовх підприємств в Україні залучати зовнішніх суб'єктів. Податковий консалтинг

передбачає ведення та складання бухгалтерського та податкового обліку, фінансової звітності, бухгалтерського обліку, балансу, відповідної документації, проведення консультацій з питань оподаткування, обчислення податків та зборів і т.д. зовнішніми по відношенню до підприємства суб'єктами. При цьому, невід'ємною складовою частиною податкового консалтингу є податкове консультування.

Розглядаючи українське законодавство однією з найпомітніших прогалин є відсутність визначення поняття «податкового консультування». У 2008 році було підготовлено законопроект Закону України «Про податкове консультування», у якому зазначалось, що сутність податкового консультування полягає у:

- наданні консультаційних послуг фізичним і юридичним особам з питань визначення та реалізації їх прав та обов'язків як платників податків і зборів, застосування законодавства щодо податків і зборів;

- наданні необхідних рекомендацій стосовно визначення бази оподаткування, розрахунку податків і зборів (обов'язкових платежів) відповідно до чинного законодавства [1].

Однак, в результаті його розгляду було вирішено про відмову у прийнятті даного законопроекту Верховною Радою України 15 листопада 2011 року. Ми вважаємо, що дане розуміння є наочним і може слугувати основою для подальшого аналізу.

У Податковому кодексі України частково розглядається дане поняття, як «податкова консультація – допомога контролюючого органу конкретному платнику податків стосовно практичного використання конкретної норми закону або нормативно-правового акта з питань адміністрування податків чи зборів, контроль за справлянням яких покладено на такий контролюючий орган» [2]. Однак, це тлумачення є однобічним, неповним та спрощеним, оскільки воно зосереджує увагу лише на взаємодії економічних суб'єктів із податковими органами, разом з тим податкове консультування є більш загальним і охоплює також комерційну та підприємницьку діяльність.

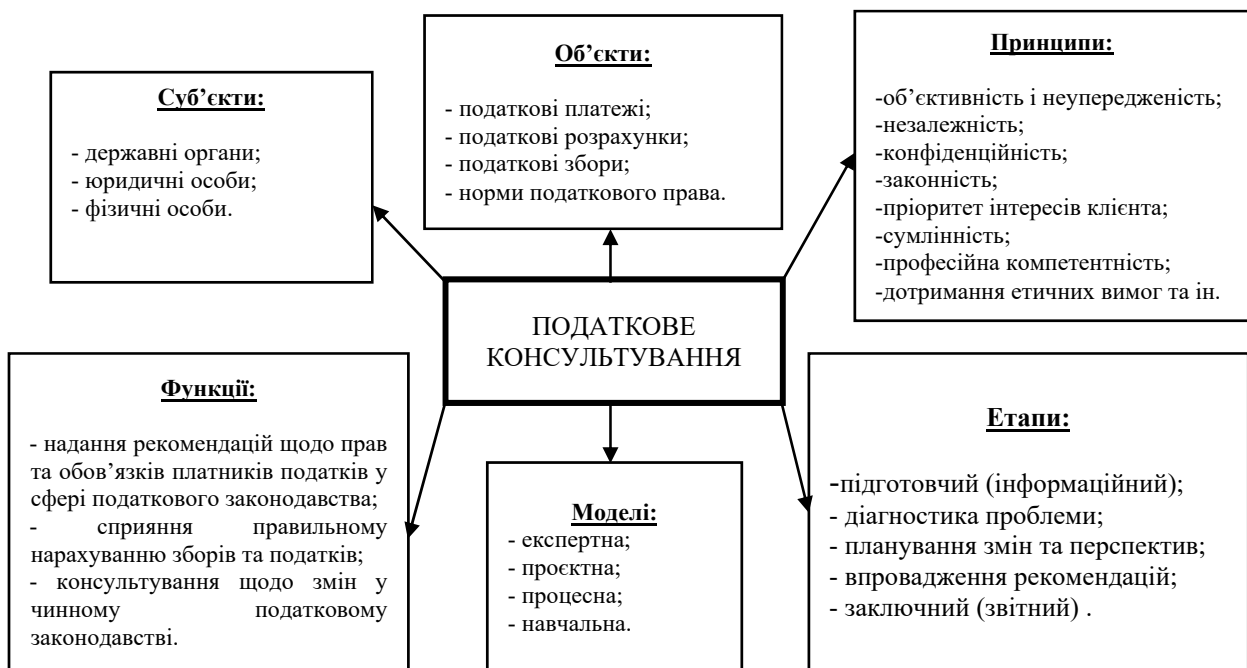
У статтях науковців України також доволі часто розглядається наведене поняття. Зокрема Смірнова О.М. визначає податкове консультування як процес надання незалежних консультативних послуг з питань діючої системи оподаткування та їх оптимальна реалізація [3,с.47-52].

І.Р. Безпалько вважає, що «податкове консультування – це процес передачі професійних знань консультанта клієнту, що передбачає роз'яснення та застосування норм чинного податкового законодавства, визначення податкових наслідків господарських та інших операцій, а також пошук законних схем планування податкового навантаження для юридичних та фізичних осіб з урахуванням специфіки їх діяльності з метою прийняття клієнтом зважених і вивірених рішень у сфері оподаткування та їх подальшої реалізації» [4,с.3].

Ф. Гудков вважає що податкове консультування – це процес надання особам, які є платниками податків і зборів консультаційних, інформаційних, представницьких послуг з питань обчислення та сплати податків і зборів встановлених податковим законодавством; представлення форм податкової звітності; захисту прав та інтересів платників податків та зборів, що визначаються законодавством (послуг щодо податкового консультування) [5,12-14].

У роботі Я.О. Измайлова та І.Г. Єгорова поняття податкового консультування визначається як вид професійної діяльності, щодо надання консультування замовнику на оплачуваних засадах послуг, передбачених законодавством про податки та збори [6, с. 262–269].

В працях науковців інформація викладається у розрізі процесу передачі знань та інформації фізичним чи юридичним особам за усіма питаннями податкового обчислення, тлумачень визначених податковим законодавством, у той час як у Податковому кодексі звертається увага на вирішення питань стосовно адміністративних питань податків та зборів. Податкове консультування є одним із провідних завдань консалтингових компаній, які зокрема профілюються на податковому консалтингу. Систему економічних взаємовідносин, які складають податкове консультування, можна представити за допомогою схеми, яка подана на рис. 1.



*Рис. 1. Схема економічних взаємовідносин податкового консультування  
[авторська розробка на основі 4, 8]*

Протягом 2016-2020 рр. в Україні приріст обсягу послуг постійно збільшувався, починаючи із 6999,4 млн. грн у 2016 році до 15876,4 млн. грн у 2020 році. Проте аналізуючи кількість суб'єктів господарювання немає такої прогресії за 5 років. У 2016 році вона становила 12 тисяч суб'єктів, а у 2017 році зменшилась майже на тисячу. Але вже у 2018 році кількість податкових послуг почала зростати, що позитивно вплинуло на додану вартість за витратами у розрізі суб'єктів господарювання з питань податкового консультування. Додана вартість у 2016 році становила 3225,7 млн.грн, у 2017 році лише 3825,2 млн. грн, а вже після 2017 року прогресувала майже у два рази до 5507,5 млн.грн. і подальшому в такому темпі[7].

Отже, з точки зору комплексного підходу податкове консультування – це система економічних взаємовідносин між суб'єктами, до яких ми відносимо державні органи, юридичні та фізичні особи. З приводу надання рекомендацій щодо прав та обов'язків платників податків у сфері податкового законодавства, сприяння правильному нарахуванню податків та зборів та консультуванню щодо змін у чинному податковому законодавстві. Це направлене на зниження фінансових та податкових ризиків, захисту прав платників податків та удосконаленню системи податкового планування завдяки кваліфікованим працівникам.

Невід'ємна співпраця між фіскальними службами та платниками податків надають користь та вигоду обом сторонам податкового процесу. Перевага професійних послуг податкового консультування в умовах складної системи податкового законодавства є запорукою розвитку економічної діяльності, оскільки, по-перше, послуги податкового консультування надають професійне пояснення законодавчого регламентування податкової системи, а, по-друге, це сприяє оптимізації витрат платників податків.

Аналіз показників розвитку ринку податкового консультування вказує на його не рівний розвиток. За статистичними даним за останні 5 років, на сайті Державної служби статистики України, ми обрали за основу показники обсягу реалізованої продукції (товарів, послуг) суб'єктів господарювання, статистичні дані за показниками доданої вартості та кількості суб'єктів господарювання за видом економічної діяльності КВЕД 69.20(діяльність у сфері бухгалтерського обліку й аудиту; консультування з питань оподаткування) [7] (рис. 2).



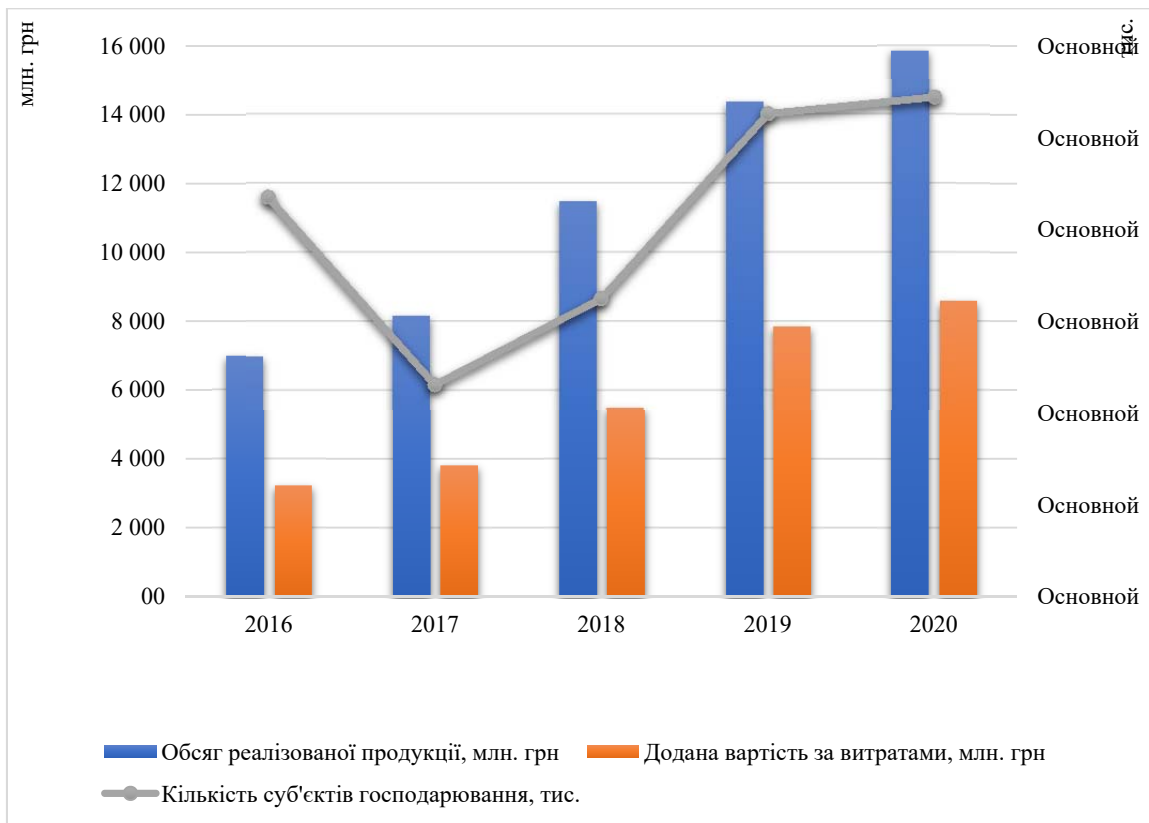


Рис. 2. Динаміка обсягу реалізованої продукції, доданої вартості та кількості суб'єктів господарювання за КВЕД 69.20 в Україні у 2016-2020 рр.

Джерело: сформовано автором на основі [7]

Якщо аналізувати обсяг реалізованої продукції суб'єктів господарювання за КВЕД 69.20 у розрізі регіональної структури (рис.3), ми винесли на розгляд 10 найбільших регіонів України. У 2016 році перше місце займало місто Київ, майже 56% послуг податкового консультування по всій Україні, на другому місці Дніпропетровська область 12%, а третє місце Київська область з 5% від загальної кількості. У 2018 році статистика зберіглась та перше місце по послугам, але вже з 59% займало місто Київ, але Дніпропетровська область знизилась показник за два роки на 1%, а Київська область зберігла все третє місце з 5%. У 2020 році відбулись зміни у графіку, не суттєві, але місто Київ, яке залишило за собою перше місце знизилась кількість реалізованих послуг до 56%, а Дніпропетровська область навпаки зросла до 13%. Інші області України також активно розвиваються у даному напрямку та не залишають тенденцію розвитку галузі податкового консультування [7].

Отже, виходячи з даних показників динаміки обсягу реалізованої продукції, доданої вартості та кількості суб'єктів господарювання, а також регіональної структури обсягу реалізованої продукції суб'єктів господарювання за КВЕД 69.20, ми маємо висновок, що в Україні наявна тенденція переходу на послуги податкового консультування за останні роки [7].

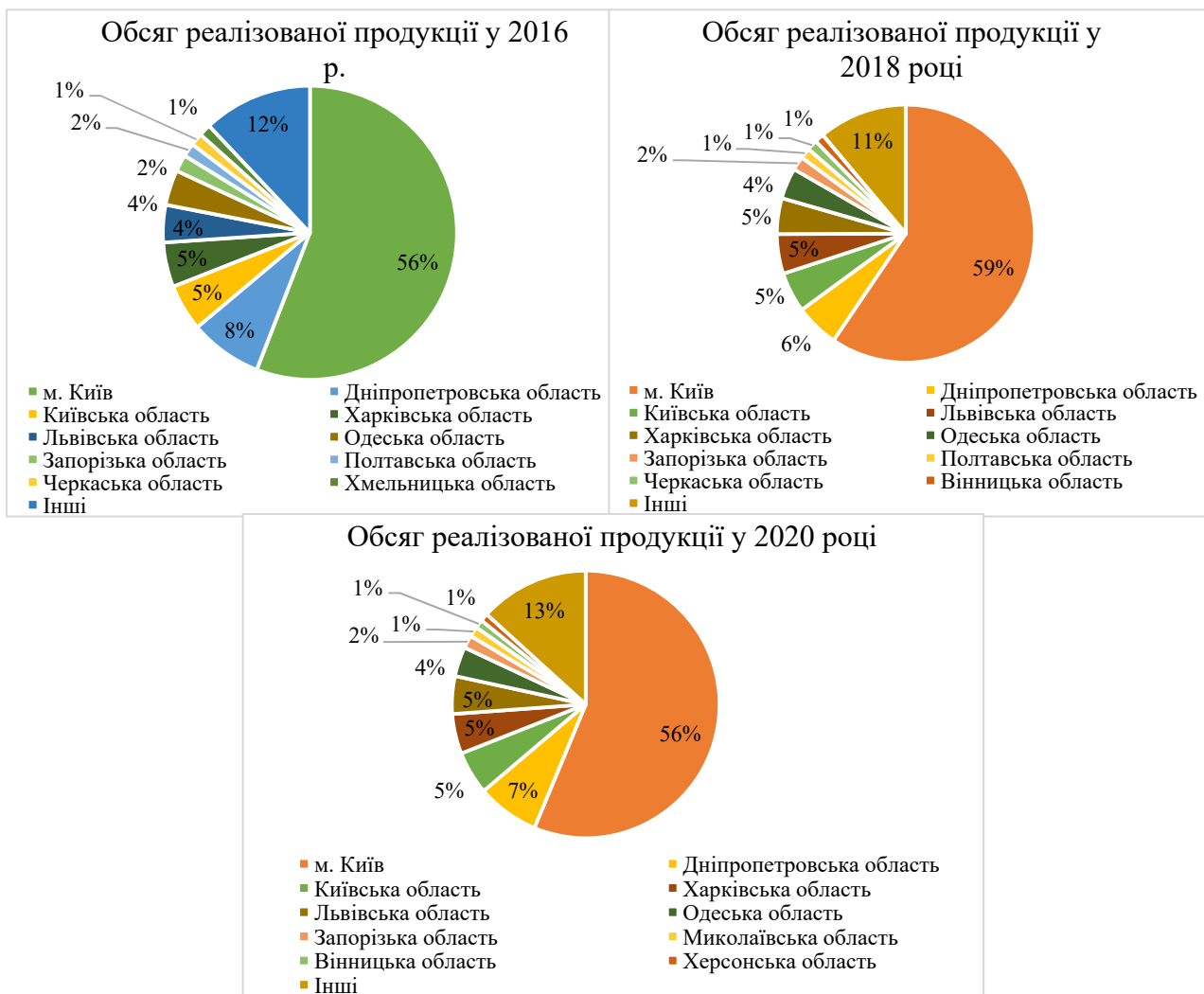


Рис. 3. Регіональна структура обсягу реалізованої продукції суб'єктів господарювання за КВЕД 69.20 в Україні у 2016 та 2020 рр.  
 Джерело: сформовано автором на основі [7]

**Висновок.** У результаті проведеного дослідження було виявлено, що немає систематизованого підходу до визначення економічної сутності поняття податкового консультування. Ми вважаємо, що найбільш доречним є комплексний підхід до визначення економічної сутності поняття: податкове консультування – це система економічних взаємовідносин між суб'єктами до яких ми відносимо державні органи, юридичні та фізичні особи з приводу надання рекомендацій щодо прав та обов'язків платників податків у сфері податкового законодавства, сприяння правильному нарахуванню податків та зборів та консультуванню щодо змін у чинному податковому законодавстві, що направлене на зниження фінансових та податкових ризиків, захисту прав платників податків та удосконаленню системи податкового планування завдяки кваліфікованим працівникам.

Україна за останні 5 років прогресувала у напрямку податкового консультування. Аналізуючи зростаючу динаміку обсягу реалізованої продукції, доданої вартості та кількості суб'єктів у географічному розрізі за КВЕД 69.20 (діяльність у сфері бухгалтерського обліку й аудиту; консультування з питань оподаткування) можна констатувати, що потреба у кваліфікованих послугах податкового консультування є та буде актуальною у майбутньому.

Поряд із цим через складність та постійну мінливість податкової системи, складність тлумачення та невпинного розвитку податкового законодавства є нагальна необхідність професійного податкового консультування. Дане питання у довгостроковій перспективі буде актуальним і актуальність послуг податкового консультування залишиться.

## Список використаних джерел

1. Про податкове консультування в Україні. Проект Закону України № 2745 від 10 липня 2008 р. URL: [http://search.ligazakon.ua/l\\_doc2.nsf/link1/JF24900B.html](http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/JF24900B.html)
2. Податковий кодекс України від 02.12.2010 р. № 2755-VI // Відомості Верховної Ради України із змінами і доповненнями, внесеними Законами України № 344-VIII від 17.09.2015 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>
3. Смірнова О.М. Організаційно-правове регулювання податкового консультування: зарубіжний досвід // Науковий вісник Науково-дослідного економічного інституту Міністерства економіки України : збірник наукових праць. – Вип.7-8 (110-111) : Формування ринкових відносин в Україні. – Київ, 2010. – с.47-52.
4. Безпалько І.Р. Теоретико-методичні засади податкового консультування в Україні / І.Р. Безпалько // Ефективна економіка. 2015. № 11.
5. Гудков Ф.А. Об организации рынка услуг по налоговому консультированию / Ф.А. Гудков // Ваш налоговый адвокат. – 2007. – №7. – С. 12-14
6. Измайлов Я. О., Єгорова І. Г. Шляхи вирішення проблем податкового консультування в Україні з використанням досвіду зарубіжних країн. Бізнес Інформ. 2020. №7. С. 262–269. URL: <https://doi.org/10.32983/2222-4459-2020-7-262-269>
7. Обсяг реалізованої продукції (товарів, послуг) суб'єктів господарювання за видами економічної діяльності у розрізі регіонів. Офіційний сайт Державної служби статистики України. URL: <http://www.ukrstat.gov.ua/>
8. Тучак Т. В. Концептуальні засади становлення та функціонування інституту податкового консультування / Т. В. Тучак, С.В. Богдан // Східна Європа: економіка, бізнес та управління. – 2019. – Вип. 1 (18) . – С. 312–316.

Робота виконана під науковим керівництвом д-ра екон. наук, професора ФОМІНОЇ О. В.

## УДОСКОНАЛЕННЯ ОБЛІКУ ОПЕРАЦІЙ З ВИРОБНИЦТВА ТА РЕАЛІЗАЦІЇ ПРОДУКЦІЇ (РОБІТ, ПОСЛУГ)

**ВДОВЕНКО А., 2 курс ФФО ДТЕУ,  
спеціальність 071 «Облік і оподаткування»,  
освітня програма «Облік і податковий консалтинг»**

*Дане дослідження присвячено аналізу методичних підходів до обліку операцій з виробництва та реалізації продукції (робіт, послуг). Здійснено критичний аналіз національних та міжнародних стандартів обліку, що регулюють облік операцій з виробництва та реалізації продукції (робіт, послуг). Розроблено практичні рекомендації щодо удосконалення методичних підходів обліку операцій з виробництва та реалізації продукції (робіт, послуг).*

*This study is devoted to the analysis of methodological approaches to accounting for production and sales of products (works, services). A critical analysis of national and international accounting standards governing the accounting of operations for production and sale (works, services). Practical recommendations for improving methodological approaches to accounting for operations in the production and sale of products (works, services) have been developed.*

Ефективна діяльність суб'єктів господарювання, метою якої є отримання прибутків, забезпечується шляхом застосування сучасних методик оптимізації витрат та оподаткування.

Для виробничих підприємств головними об'єктами обліку є процес виробництва та процес реалізації, оскільки раціонально визначена собівартість готової продукції прямо впливає на склад витрат підприємства, у тому числі при визначенні бази оподаткування податком на прибуток підприємств, а також є інформаційним підґрунтям для ціноутворення, що є надважливим в умовах ринкової економіки. У системі управлінського обліку достовірне відображення господарських операцій процесу виробництва та процесу реалізації забезпечує пошук резервів для оптимізації витрат та підвищення доходів підприємства, а також забезпечує прийняття ефективних управлінських рішень для досягнення стратегії та мети діяльності підприємства.

Питання обліку виробництва та реалізації продукції (робіт, послуг) є предметом досліджень багатьох вчених, серед яких С.В. Візіренко, С.А. Шуляк [1], Н.М. Гудзенко [2], О.М. Єремян, І.М. Белєхова [3], Б.А. Засадний, І.Е. Башкін [4], І.Р. Корольчук, М.Р. Кутузов [5], М.В. Кузуб, О.О. Міщанюк [6], О.В. Пальчук, Нечай Н.М. [7], О.М. Рибалко, Д.В. Ніколаєнко [8], І.В. Стемковська, М.І. Саранчук [9], А.В. Яремчук [10] та інші. Зважаючи на значні наукові дослідження, і досі існує необхідність в удосконаленні теоретичних та практичних підходів щодо обліку та оподаткування операцій з виробництва та реалізації продукції (робіт, послуг) на підприємстві, що зумовлено реформаціями та трансформаціями в обліковому та податковому законодавстві України.

Метою даного дослідження є аналіз методичних підходів обліку операцій з виробництва та реалізації продукції (робіт, послуг) та розробка напрямів їх удосконалення.

**Основні результати дослідження.** Прибутковість виробничих підприємств забезпечується ефективною організацією процесу виробництва та процесу реалізації (рис. 1).

Об'єктами обліку процесу виробництва, як зазначають М.В. Кузуб, О.О. Міщанюк, є речовини та сили природи (праця (уречевлена), предмети праці, засоби праці), перетворення речовини і сил природи у новий продукт (характер технології, характер організації), новий продукт праці (виріб, послуга, робота) [6].

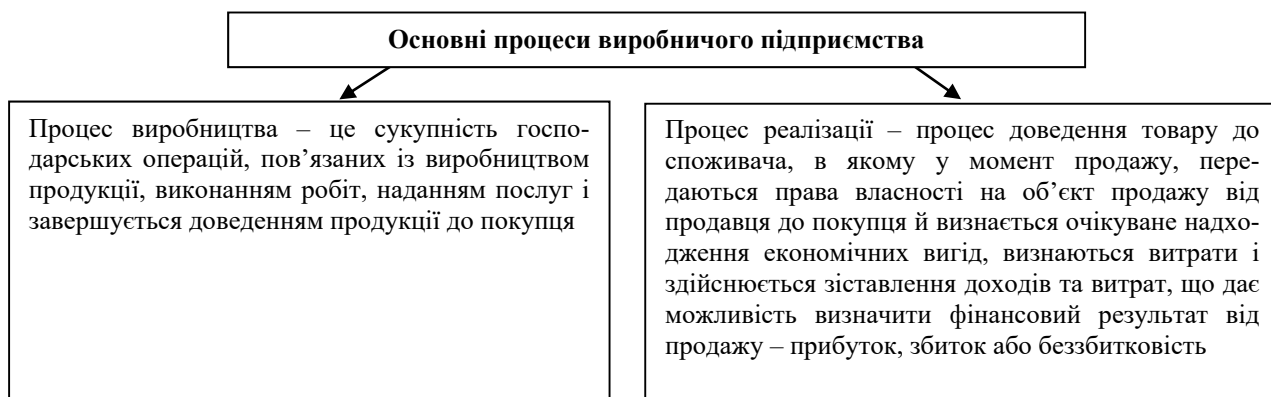


Рис. 1. Основні процеси виробничого підприємства

Джерело: сформовано автором на основі [3]

Об'єктами обліку процесу реалізації є обсяг реалізованої продукції (в натуральних і вартісному вимірниках), витрати, пов'язані з реалізацією, фінансовий результат від реалізації (як правило, прибуток), а також розрахунки з покупцями (за реалізовану продукцію), бюджетом (за і податками), банками (по кредитах) та іншими господарюючими суб'єктами, що виникають у процесі реалізації [10].

Готова продукція є ключовим об'єктом оборотних активів виробничих підприємств та займає домінуючу позицію у процесі здійснення господарської діяльності. Відповідно до НП(С)БО 9 «Запаси» готовою продукцією є продукція, що виготовлена на підприємстві, призначена для продажу і відповідає технічним та якісним характеристикам, передбаченим договором або іншим нормативно-правовим актом [11].

Основним завданням обліку процесу виробництва готової продукції є формування її собівартості, що полягає у визначенні методу калькулювання собівартості, а також переліку витрат, з якого складається собівартість продукції. Варто зазначити, що методологічні засади ведення обліку витрат на підприємстві регулюються НП(С)БО 16 «Витрати», проте в ньому визначено лише основні принципи обліку витрат і не регламентовано порядок розрахунку собівартості продукції (робіт, послуг) підприємств. Згідно чинного законодавством вибір методів обліку витрат і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) належить до компетенції підприємств, натомість з боку державних та галузевих органів розроблено методичні рекомендації з планування, обліку і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг). Для врахування галузевих особливостей відображення в обліку витрат відповідним міністерствам та іншим центральним органам виконавчої влади (згідно пункту 6 статті 6 Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні») [12] делеговано право в межах своєї компетенції, відповідно до галузевих особливостей, розробку на базі національних НП(С)БО методичних рекомендацій щодо їх застосування.

Методологічні засади обліку готової продукції у складі оборотних запасів підприємства регулюються НП(С)БО 9 «Запаси» та МСБО 2 «Запаси», порівняльна характеристика яких наведена у табл. 1.

Спільними рисами НП(С)БО 9 «Запаси» та МСБО 9 «Запаси» є: визначення поняття «запаси»; методи оцінювання запасів при їх вибутті; оцінка запасів на дату балансу. Проте між НП(С)БО 9 «Запаси» та МСБО 2 «Запаси» існують певні відмінності. МСБО 2 «Запаси» допускають більшу кількість методів оцінки при вибутті, а також є різниця у оцінці продукції при виготовленні: а саме у переліку витрат, які не включаються до вартості запасів, а визнаються як витрати підприємства, що зумовлено специфікою національної системи України.

У процесі реалізації готової продукції підприємства отримують доходи, методологічні засади обліку яких регулюються НП(С)БО 15 «Дохід» та МСФЗ 15 «Дохід від договорів з клієнтами». Як показує порівняльний аналіз національних та міжнародних стандартів щодо обліку доходів, МСФЗ 15 «Дохід від договорів з клієнтами» має такі переваги, як:

- визначає універсальну модель визнання виручки, що може використовуватися на підприємствах різних галузей та сфер діяльності;
- містить чіткий алгоритм визнання виручки;
- визначає чіткі критерії визнання виручки для різних умов використання контрактних зобов'язань;
- регламентує підходи до визначення ціни як бази визнання виручки як у цілому за контрактом, так і виручки за кожним компонентом контракту [14; 15].

Досліджуючи регламентування методологічних засад обліку витрат за національними та міжнародними стандартами встановлено, що у вітчизняному обліковому законодавстві облік витрат регулюється НП(С)БО 16 «Витрати». Натомість у міжнародній правовій системі з регулювання питань обліку методологічні засади обліку витрати регулюються Концептуальною основою фінансової звітності, проте не наводиться чіткий перелік витрат, що зумовлює появу відмінностей у процесі формування собівартості готової продукції за національними та міжнародними стандартами. Саме тому для підприємств, які складають фінансову звітність за міжнародними стандартами доцільно керуватися складом витрат, передбаченим НП(С)БО 16 «Витрати», оскільки національні стандарти не суперечать загальним вимогам відображення витрат, установленим Концептуальною основою [16; 17].

Відповідно до Інструкції про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій для обліку виробництва та реалізації готової продукції (робіт, послуг) передбачено такі рахунки: 23 «Виробництво», 26 «Готова продукція», 36 «Розрахунки з покупцями та замовниками», 63 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками», 64 «Розрахунки за податками й платежами», 70 «Доходи від реалізації», 90 «Собівартість реалізації», 91 «Загальновиробничі витрати» [18].

**Порівняльна характеристика національних та міжнародних стандартів бухгалтерського обліку щодо обліку готової продукції та її реалізації**

№ з/п	Критерій	НП(С)БО 9 «Запаси»	МСБО 2 «Запаси»
1	Оцінка готової продукції при виготовленні власними силами	За первісною вартістю, якою визначається їх виробнича собівартість, визначена НП(С)БО 16 «Витрати» (прямі матеріальні витрати, прямі витрати на оплату праці, інші прямі витрати, змінні загальновиробничі та постійні розподілені загальновиробничі витрати)	За собівартістю, яка формується з всіх на переробку та інших витрат, понесених під час доставки продукції до її теперішнього місцезнаходження та приведення у теперішній час
2	Оцінка на дату балансу	Найменша з двох оцінок: первісна вартість або чиста вартість реалізації	Чиста вартість реалізації
3	Витрати, які не включаються до собівартості	Понаднормові витрати і нестачі, проценти за користування позиками, витрати на збут, загальногосподарські та інші подібні витрати	Понаднормові суми відходів матеріалів, оплата праці або інші виробничі витрати, витрати на зберігання, крім тих витрат, які зумовлені виробничим процесом і є необхідними для наступного етапу виробництва, адміністративні накладні витрати, не пов'язані з доставкою продукції до теперішнього місця розташування та приведення її у теперішній стан, витрати на продаж
4	Оцінка при вибутті	Оцінка здійснюється за одним з методів: ідентифікованої собівартості відповідної одиниці запасів, середньозваженої собівартості, собівартості перших за часом надходження запасів (ФІФО), нормативних затрат, ціни продажу	Допускається метод стандартних витрат або метод роздрібних цін

*Джерело: сформовано на основі [11; 13]*

З метою удосконалення підходів до калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) у процесі виробництва науковцями розроблено такі методичні підходи, за якого доцільно впровадити до рахунку 26 «Готова продукція» такі субрахунки: 261 «Готова продукція за обліковими цінами» та 262 «Відхилення фактичної виробничої собівартості готової продукції від облікових цін», що дозволить відображати на аналітичних рахунках готову продукцію, а надходження та відпуск готової продукції в синтетичному обліку – за фактичною виробничою собівартістю. При наявності відхилень між фактичною та виробничою собівартістю необхідно здійснити такі проведення: якщо фактична собівартість вища за облікову – Дт 261 «Готова продукція за обліковими цінами» Кт 262 «Відхилення фактичної виробничої собівартості готової продукції від облікових цін», а якщо фактична нижча за облікову – Дт 262 «Відхилення фактичної виробничої собівартості готової продукції від облікових цін» Кт 261 «Готова продукція за обліковими цінами» [9].

У процесі реалізації продукції (робіт, послуг) підприємства використовують логістичні способи та прийоми управління збутом продукції, що вимагає розробку таких методичних підходів до обліку збутових витрат, що забезпечить керівництво на відповідних рівнях управління повною, своєчасною і достатньою для прийняття ефективних управлінських рішень інформацією.

Як зазначають І.Р. Корольчук, М.Р. Кутузов з метою удосконалення обліку реалізації продукції (робіт, послуг) доцільно визначати витрати на збут, які пов'язані з доведенням наявної продукції до споживача (тара, упаковка, вантажні роботи, транспортування, складування, витрати на утримання складів, магазинів, торгового персоналу тощо) та маркетингові витрати, що виникають у зв'язку з вивченням і стимулюванням попиту,

пошуком інформації про ринки збуту і розширенням частки ринку виробника [5]. Для цього підприємству необхідно розробити та зазначити у наказі про облікову політику підприємства відповідно до специфіки діяльності, зокрема збутової політики, субрахунки до рахунку 93 «Витрати на збут».

Б.А. Засадний, І.Е. Башкін наголошують на доцільності назви рахунку 93 «Витрати на маркетинг і комерційну діяльність» із таким субрахунками як 931 «Витрати на збут», 932 «Витрати на рекламу», 933 «Маркетингові витрати» [4]. При цьому під комерційною діяльністю науковцями розуміється оперативна діяльність підприємства, оскільки зазначений вид діяльності охоплює всі витрати операційної діяльності, пов'язані з придбанням і продажем продукції (товарів, робіт, послуг).

Водночас Н.М. Гудзенко вважає, що рахунок 93 має мати назву «Маркетингові витрати» з такими субрахунками: 931 «Витрати на збут», 932 «Комерційні витрати», 933 «Інші маркетингові витрати» [2].

Авторський підхід О.В. Пальчук, Н.М. Нечай полягає у найменуванні рахунку 93 «Маркетингові і збутові витрати» із такими субрахунками: 931 «Маркетингові витрати» та 932 «Витрати на збут» [7, с. 384].

На думку вітчизняних науковців С.В. Візіренка, С.А. Шуляка використання вітчизняними підприємствами деталізованих субрахунків та аналітичних рахунків обліку витрат на збут дозволяє формувати належне обліково-інформаційне забезпечення прийняття управлінських рішень щодо реалізації готової продукції [1]. Розроблені С.В. Візіренком, С.А. Шуляком підходи до удосконалення обліку витрат на збут наведено у табл. 2.

Таблиця 2

### Субрахунки та аналітичні рахунки до рахунку 93 «Витрати на збут»

Субрахунки	Аналітичні рахунки	Найменування
931 «Маркетингові витрати»	931-1	Витрати на дослідження ринку
	931-2	Витрати на рекламу у засобах масової інформації
	931-3	Витрати на підготовку готової продукції до збуту (пакування, сортування)
	931-4	Витрати на рекламні акції
932 «Витрати на оплату праці працівникам, відділу збуту»	932-1	Оплата праці продавцям
	932-2	Оплата праці торговим агентам
	932-3	Оплата праці працівникам підрозділів, що забезпечують збут
	932-4	Витрати на відрядження працівників, зайнятих збутом у межах країни»
	932-5	Витрати на відрядження працівників, зайнятих збутом за кордон
933 «Витрати на зберігання готової продукції»	933-1	Витрати на утримання основних засобів, інших матеріальних необоротних активів, пов'язаних зі збутом готової продукції
	933-2	Витрати на ремонт тари
	933-3	Витрати на гарантійний ремонт і гарантійне обслуговування
	933-4	Витрати на страхування призначеної для подальшої реалізації готової продукції, що зберігається на складі підприємства
	933-5	Інші складські витрати
934 «Витрати на транспортування»	934-1	Витрати на транспортування, перевалку і страхування готової продукції
	934-2	Витрати на транспортування власним транспортом
	934-3	Витрати на транспортування готової продукції між складами підрозділів (філій, представництв) підприємств
	934-4	Витрати на транспортування готової продукції між складами підрозділів (філій, представництв) підприємства
935 «Інші витрати, пов'язані зі збутом готової продукції»	935-1	Трансакційні витрати

Джерело: [1]

На нашу думку, наведені у табл. 2 субрахунки та аналітичні рахунки до рахунку 93 «Витрати на збут» є найбільше деталізованими та адаптованими для підприємств різних видів діяльності, а також містить встановлену нормативно-правовими документами назву рахунку 93 «Витрати на збут». Це означає, що у процесі використання такого рахунку підприємство регулюється обліковим законодавством, а також, затвердивши на рівні підприємства субрахунки та аналітичні рахунки, користується правом щодо відкриття аналітичних рахунків для задоволення інформаційних потреб користувачів такої інформації.

**Висновки.** Визначення концептуальних засад обліку та оподаткування операцій з виробництва та реалізації продукції (робіт, послуг) дозволило встановити, що актуальним питання є формування собівартості готової продукції (робіт, послуг), для чого на законодавчому рівні розроблено цілу низку нормативно-правових документів, у тому числі методичних рекомендацій з планування, обліку і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) з урахуванням галузі і сфери діяльності підприємства. Аналіз національних та міжнародних стандартів обліку дозволив встановити, що для обліку витрат більш інформативним є НП(С)БО 16 «Витрати», а для обліку доходів – МСФЗ 15 «Дохід від договорів з клієнтами».

Дослідження розроблених науковцями підходів до удосконалення обліку виробництва та реалізації продукції (робіт, послуг) дозволило визначити такі, що доцільно впровадити у діяльності вітчизняних підприємств. Удосконалення методичних підходів обліку виробництва та реалізації продукції (робіт, послуг) дозволить відображати достовірну та релевантну інформацію про процеси виробництва та реалізації продукції (робіт, послуг), а також забезпечить інформаційне підґрунтя для прийняття ефективних управлінських рішень.

### Список використаних джерел

1. Візіренко С.В., Шуляк С.А. Удосконалення обліку готової продукції та витрат на збут / С.В. Візіренко, С.А. Шуляк // Управління змінами та інновації. – 2021. – №1. – С. 24-29
2. Гудзенко Н.М. Облік і контроль збуту в операційній діяльності сільськогосподарських підприємств: автореф. дис. ... канд. екон. наук : 08.00.09 / Нац. аграр. ун-т. Київ, 2006. – 25 с.
3. Єремян О.М., Белехова І.М. Теоретичний аспект визначення економічної сутності готової продукції та процесу її реалізації на підприємстві / О.М. Єремян, І.М. Белехова // Міжнародна науково-практична Інтернет-конференція «Облік, оподаткування і контроль: теорія та методологія», 27.12.2019, Тернопіль. – С. 17-20
4. Засадний Б.А., Башкін І.Е. Особливості та шляхи удосконалення обліку витрат на маркетингову діяльність / Б.А. Засадний, І.Е. Башкін // Молодий вчений. – 2019. – № 3 (67). – С. 428-431
5. Корольчук І.Р., Кутузов М.Р. Проблеми обліку реалізації готової продукції на підприємствах побутової хімії та шляхи вирішення / І.Р. Корольчук, М.Р. Кутузов // Економіка і суспільство. – 2017. – Вип. 10. – С. 770-774
6. Кузуб М. В., Міщанюк О. О. Облік процесу виробництва та визначення собівартості продукції / М.В. Кузуб, О.О. Міщанюк // Інновації в обліково-аналітичному забезпеченні та управлінні фінансово-економічною безпекою держави, регіону, суб'єктів господарювання – міждисциплінарний підхід: матеріали VII міжнар. наук.-практ. Інтернет конф. для здобувачів вищ. освіти і молодих науковців, Харків, 15 листопада 2018 р. / Харків. нац. ун-т міськ. госп-ва ім. О. М. Бекетова, Харків. міськрада, ін-т конкурент. розвідки (Германія) [та ін.]. – Харків : ХНУМГ ім. О. М. Бекетова, 2018. – с. 214-217



7. Пальчук О.В., Нечай Н.М. Облік маркетингових та збутових витрат // Наукові праці державного технічного університету : збірник наукових праць. – 2004. – Вип. 5, ч. II. – С. 378–387
8. Рибалко О. М., Ніколаєнко Д. В. Удосконалення обліку готової продукції і її реалізації / О.М. Рибалко, Д.В. Ніколаєнко // Вісник Запорізького національного університету. Економічні науки. – 2018. – № 2. – С. 71-77
9. Стемковська І.В., Саранчук М.І. Удосконалення обліку готової продукції / І.В. Стемковська, М.І. Саранчук // Актуальні проблеми сучасного бізнесу: обліково-фінансовий та управлінський аспекти: матеріали III Міжнародної науково-практичної інтернет-конференції, 17-19 березня 2021 р. – Ч. 1. Львів: ЛНАУ, 2021. – С. 459-461
10. Яремчук А.В. Особливості організації обліку реалізації продукції. 2013. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [https://core.ac.uk/display/32612548?utm\\_source=pdf&utm\\_medium=banner&utm\\_campaign=pdf-decoration-v1](https://core.ac.uk/display/32612548?utm_source=pdf&utm_medium=banner&utm_campaign=pdf-decoration-v1)
11. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 9 «Запаси», затверджене наказом Міністерства фінансів України від 20.10.1999 №246. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0751-99#Text>
12. Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16.07.1999 №996-XIV. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/996-14#Text>
13. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 2 «Запаси» від 01.01.2012. Міністерства фінансів України від 20.10.1999 №246. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929\\_021#Text](https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_021#Text)
14. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 15 «Дохід», затверджене наказом Міністерства фінансів України від 29.11.1999 №290. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0860-99#Text>
15. Міжнародний стандарт фінансової звітності 15 «Дохід від договорів з клієнтами». [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <https://www.mof.gov.ua/uk/mizhnarodni-standarti-finansovoi-zvitnosti>
16. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати», затверджене наказом Міністерства фінансів України від 31.12.1999 №318. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0027-00#Text>
17. Концептуальна основа фінансової звітності від 01.09.2010. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929\\_009#Text](https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_009#Text)
18. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, затверджена наказом Міністерства фінансів України від 30.11.1999 №291. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0893-99#Text>

Робота виконана під науковим керівництвом д-ра екон. наук, професора БЕНЬКА М. М.

# ОРГАНІАЦІЯ ОБЛІКУ ДОХОДІВ, ВИТРАТ ТА ФІНАНСОВИХ РЕЗУЛЬТАТІВ ПІДПРИЄМСТВ

ГОРДІЄНКО Ю., 2 курс ФФО ДТЕУ,  
спеціальність «Облік і оподаткування»,  
освітня програма «Облік і податковий консалтинг»

*Стаття призначена актуальним питанням обліку доходів, витрат та фінансових результатів, їх удосконалення. У статті розглянуто сутність та особливості фінансових результатів. Розкрито важливі практичні проблеми. Досліджено можливі перспективи щодо удосконалення обліку доходів, витрат та фінансових результатів.*

*The article is devoted to the actual issue of accounting of income, expenses and financial results, their improvement. The article examines the essence and features of financial results. Important practical problems are revealed. Possible prospects for improving the accounting of income, expenses and financial results have been studied.*

**Актуальність теми.** Розвиток сучасних українських підприємств вимагає вдосконалення процесів формування та використання фінансових ресурсів задля їх технічного та технологічного переоснащення, збільшення виробництва конкурентоспроможної продукції, нарощування конкурентних переваг на внутрішньому та міжнародному ринках, підвищення соціально-економічного розвитку колективів. Отже, виникає потреба в удосконаленні обліково-аналітичних систем, орієнтованих на забезпечення своєчасного отримання повноцінної за обсягами та структурою інформації щодо діяльності підприємства, використання ним фінансових ресурсів, отримання запланованих фінансових результатів для прийняття своєчасних та ефективних управлінських рішень у динамічних ринкових умовах. З огляду на це, важливого значення набуває потреба адаптації методики та практики обліку й аналізу фінансових результатів функціонування українських підприємств до вимог міжнародних стандартів обліку та звітності, що пов'язано з необхідністю підвищення зрозумілості та прозорості систем обліку та звітності для коректної оцінки їх закордонними інвесторами. Реалізація цих завдань значною мірою має відбуватись на основі вивчення, критичного аналізу та впровадження в українську бізнес-практику міжнародного обліково-аналітичного досвіду.

**Метою статті** є дослідження удосконалення обліку фінансових результатів.

**Предметом дослідження** є теоретичні та організаційно-практичні аспекти організації обліку фінансових результатів.

**Об'єктом дослідження** є процес організації обліку фінансових результатів.

**Результати досліджень.** На сьогоднішній день, в умовах економічного формування суб'єктів господарювання, питання визначення, обліку та управління фінансовими результатами є найважливішим при здійсненні господарської діяльності підприємств, оскільки фінансовий результат представляється основною підсумковою ознакою. Фінансові результати діяльності підприємств є надзвичайно важливим показником для суб'єктів господарювання. Успіх діяльності підприємств і навіть питання подальшого існування господарюючих суб'єктів безпосередньо залежать від отриманих результатів. Тому в сучасних умовах трансформації економічної системи виникає необхідність переосмислення теоретичних і методичних підходів до управління підприємствами, в тому числі до одного із важливих його складників – бухгалтерського обліку і, насамперед, організації та обліку фінансових результатів діяльності. Для вирішення теоретичних і організаційно-методичних питань з організації та обліку фінансових результатів діяльності необхідно з нових позицій розкрити сутність і зміст цього поняття, що дасть змогу розробити науково обґрунтовану

систему організації та обліку фінансових результатів діяльності та визначити основні напрями їх складників: доходів та витрат.

Предметом постійного обговорення серед науковців і практиків у сфері економіки та управління підприємством є питання, пов'язані з обліком фінансових результатів. Дослідженням різних підходів щодо сутності поняття «фінансові результати» присвятили свою увагу такі вчені, як: Білик Т. О., М. А. Болух, В. Я. Бутинець, Г. Л. Вознюк, С. Ф. Голов, В. І. Іващенко, Г. В. Савицька, В. М. Костюченко, А. Г. Загородній, Н. В. Чабанова, Н. П. Кондраков, П. А. Костюк, В. Г. Лінник, В. В. Сопко та багато інших (табл.2).

Оскільки розуміння сутності поняття «фінансовий результат» – одна з головних передумов формування відповідних напрямів його обліку, аналізу та можливості здійснення своєчасного управлінського впливу на окремі його складові для підвищення ефективності діяльності підприємств, розглянемо це поняття більш детально [8].

Таким чином, відповідно до тлумачення терміну «фінансові результати» різними науковцями, можна сказати, що основоположними поняттями фінансових результатів як економічної, так і бухгалтерської категорії є поняття доходів і витрат, тому для повного усвідомлення суті фінансових результатів нам необхідно розглянути і їх зміст.

При формуванні фінансового результату використовується один з найголовніших бухгалтерських принципів, принцип достовірності, що вимагається при складанні та поданні фінансових звітів, міжнародних стандартів фінансової звітності, Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», Національні положення (стандарти) бухгалтерського обліку тощо. Передусім необхідне чітке розуміння поняття «фінансовий результат» – це одна з головних передумов формування обліку, контролю, аналізу та можливості здійснення доцільного управлінського впливу на окремі його складові заради підвищення ефективності діяльності підприємств.

Наразі існують проблеми з чіткою класифікацією фінансових результатів. Підходи до класифікації фінансових результатів за різними ознаками містять суперечливі моменти, навіть на законодавчому рівні, так, наприклад, у 2013 році втратив чинність П(С)БО 3 «Звіт про фінансові результати», в якому визначались основні види фінансових результатів, а у НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» запропоновано інший перелік показників, який досить сильно відрізняється від того, що застосовувався раніше. Так, за НП(С)БО передбачено оновлений перелік показників, зокрема: прибуток, фінансовий результат від операційної діяльності, фінансовий результат до оподаткування, прибуток від припинення діяльності після оподаткування, чистий фінансовий результат, інший сукупний дохід до оподаткування, інший сукупний дохід після оподаткування і сукупний дохід[3].

Таблиця 1

### Порівняльний аналіз визначення сутності поняття «фінансові результати» різними науковцями

Автор	Сутність поняття «Фінансові результати»
Бутинець Ф. Ф.	Прибуток або збиток організації. Співставлення доходів та витрат підприємства відображених у звіті
Загородній А.Г. Вознюк Г.Л.	фінансовий результат – це різниця між доходами та витратами підприємства чи його окремого підрозділу за певний час (приріст чи зменшення вартості власного капіталу підприємства внаслідок діяльності у звітному періоді)
Скасюк Р. В.	фінансовий результат це якісний та кількісний показник результативності господарської діяльності підприємства
Філімоненков О. С.	різниця між загальною сумою доходів і витрат на виробництво і реалізацію продукції, тобто його формування відбувається внаслідок взаємодії багатьох компонентів як з позитивним, так і з негативним значенням
Пипко В. А.	економічний підсумок виробничої діяльності суб'єктів господарювання, що виражається у вартісній (грошовій) формі і є фінансовими результатами

Автор	Сутність поняття «Фінансові результати»
Борисов А. Б	фінансовий результат – це виражений у грошовій формі економічний результат господарської діяльності підприємства, об'єднання, організації в цілому чи його окремих підрозділів
Вороніна О. О.	якісна характеристика фінансово-господарської діяльності, яка в цілому характеризує результат економічних відносин підприємства
Греченко Ю. А.	фінансовим результатом діяльності підприємства може бути чистий прибуток – сума, на яку доходи перевищують пов'язані з ними витрати, або чистий збиток – перевищення суми витрат над сумою доходів, для отримання яких було здійснено витрати
Патарідзе-Вишинська М. В.	фінансовий результат є одним з найважливіших показників, який узагальнює усі результати господарської діяльності та який характеризує ефективність діяльності суб'єкта господарювання
Лондар С. Л., Тимошенко О. В.	Фінансовий результат – це приріст (чи зменшення) вартості власного капіталу підприємства, що утворюється в процесі його підприємницької діяльності за звітний період.
Кондраков Н. П.	відображає зміну власного капіталу за визначений період у результаті виробничо-фінансової діяльності підприємства
Ткаченко Н. М.	Доходи діяльності підприємства за вирахуванням витрат діяльності
Худолій Л. М.	Зіставлення доходів і витрат, регламентованих податковим законодавством

*Джерело: сформовано автором за [8]*

Згідно НП(С)БО 1 не передбачається відображення надзвичайних фінансових результатів з Плану рахунків виключено відповідні рахунки, але не запропоновано відповідних прийомів для відображення таких витрат і доходів у разі їх виникнення. На сьогоднішній день нормативно-правові акти, що регламентують порядок визначення результатів діяльності підприємства, взагалі не містять класифікації фінансових результатів, що могла б бути використана для створення ефективних інформаційних облікових моделей.

На сьогоднішній день існує два принципові підходи до розрахунку фінансових результатів підприємства, які мають деякі модифікації у різних країнах світу (табл. 2).

*Таблиця 2*

### Підходи щодо формування фінансових результатів

База підходу	Характеристика
МСФЗ	Для визначення фінансового результату рекомендують застосовувати метод «витрати-випуск». В обліковій практиці зарубіжних країн використовують два варіанти цього методу: - передбачається визначення фінансового результату звітного періоду як різниці між доходами від реалізації і витратами періоду; - фінансовий результат обчислюється як різниця між вартістю чистих активів на кінець і початок періоду з виключенням внесків капіталу і вилучень.
НП(С)БО	Передбачено формування фінансових результатів за двома системами залежно від побудови фінансового обліку: - передбачає зіставлення доходів із витратами, та вартістю розподілу адміністративних витрат, витрат на збут та інших операційних витрат; - фінансовий результат обчислюється як різниця між доходами підприємства та витратами, які акумулюють у звіті профінансові результати згідно з їхніми характером.

*Джерело : складено автором за [12]*

У більшості країн світу чистий прибуток є ключовим показником фінансових результатів підприємства. У вітчизняних нормативних документах концепції розрахунку прибутку зазначено у НП(С)БО 1, НП(С)БО 15 «Дохід», НП(С)БО 16 «Витрати», НП(С)БО 17 «Податок на прибуток», а також у Плані рахунків та Інструкції по його застосуванню,

яким передбачено порядок визначення та обліку фінансового результату аналогічно зарубіжній практиці.

Для обліку фінансових результатів досить важливим є раціональний вибір облікової політики: вибір методу амортизації, методу оцінки вибуття запасів, нарахування резерву сумнівних боргів і т.ін. Все це істотно впливає на фінансовий стан, підприємства та у подальшому знаходить своє відображення у фінансовій звітності підприємства.

Згідно з діючим Планом рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських фінансові результати формуються в розрізі окремих видів діяльності, кожному з яких притаманні певні доходи і витрати. Діючий при цьому принцип нарахування та відповідності доходів і витрат, одночасно з високим ступенем деталізації даних, створює зручну для складання фінансової звітності систему, яка є максимально наочною для управлінських прийняття рішень.

У нинішніх умовах проблемним залишається питання щодо неузгодженості класифікації видів діяльності та субрахунків обліку доходів, витрат та фінансових результатів, на яких вони формуються.

Недоліком формування фінансового результату в діючому Плані рахунків бухгалтерського обліку є те, що в ньому на субрахунках 791 «Результат операційної діяльності» та 792 «Результат фінансових операцій» фактично об'єднані по два види діяльності підприємства, а саме: на субрахунку 791 – основна та інша операційна діяльність, а на субрахунку 792 – фінансова діяльність. Тому до робочого Плану рахунків підприємства необхідно внести доповнення:

- до субрахунку 791 відкрити два рахунки третього порядку: 7911 «Результат від операційної діяльності» та 7912 «Результат від іншої операційної діяльності»;
- до субрахунку 792 відкрити два рахунки третього порядку: 7921 «Результат від інвестиційної діяльності» та 7922 «Результат від фінансової діяльності».

Згідно із НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» у статті «Інші доходи» показується дохід від реалізації фінансових інвестицій, неопераційних курсових різниць та інші доходи, що виникають, але не пов'язані з операційною діяльністю підприємства, тобто на субрахунку 793 «Результат іншої звичайної діяльності» частково відображаються доходи і витрати від інвестиційної діяльності.

Для того, щоб підприємство могло чітко визначати обсяг та ефективність інвестицій, можна розділити інвестиційну діяльність на основну інвестиційну діяльність та іншу інвестиційну діяльність та деталізувати таку інформацію на субрахунках третього порядку 793 рахунка.

**Висновки.** Таким чином, з метою покращення та підвищення ефективності обліку фінансових результатів доцільним є: на законодавчому рівні закріпити сутність поняття «фінансові результати», уточнити перелік показників, які їх характеризують; розширити перелік класифікаційних ознак; запровадити єдині класифікаційні ознаки і розмежування їх за видами діяльності з використанням рахунків третього порядку; впровадити реєстри аналітичного обліку фінансових результатів для узагальнення облікової інформації з метою задоволення інформаційних потреб різних користувачів.

### Список використаних джерел

1. Податковий кодекс України від 02.12. 2010 р. № 2755 – IV (Редакція станом на 10.09.2019).
2. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні: Закон України від 16.07.1999 № 996 – XIV.
3. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності»: наказ Міністерства фінансів України від 07.02.2016 р. № 73.

4. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 15 «Дохід»: наказ Міністерства фінансів України від 29.11.99р. № 290 // Все про бухгалтерський облік. – 2009. – 30 січ. (№10). – С. 72-74.
5. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій: наказ Міністерства фінансів України від 30.11.1999 р. № 291.
6. Брік С. В. Проблеми обліку доходів і витрат підприємства та шляхи його вдосконалення [Електронний ресурс] / С. В. Брік, О. О. Мардус // Актуальні проблеми економічного розвитку України в умовах інтеграції: досягнення та проблеми. Секції 1,2 3 : матеріали Всеукраїнської наук.-практ. інтернет-конф., 19-22 жовтня 2019 р. – Харків : [УІПА], 2019. – С. 190-192. – URI: <http://ekon.uipa.edu.ua/konferenciya-2019>.
7. Подолянчук О.А. Доходи: проблемні аспекти сутності та класифікації. // Збірник наукових праць таврійського державного агротехнологічного університету (Економічні науки)/ За ред. В.А. Рудьєва. – Мелітополь: Люкс, 2018 – №3 (11). – 530 с.
8. Прохар Н.В. Облік доходів, витрат і фінансових результатів: проблеми теорії та практики : [монографія] / Н.В. Прохар, Ю.О. Ночовна. – Полтава : РВВ ПУЕТ, 2014. – 257 с.
9. Сопко В.В., Ромашко О.М. Облік витрат за міжнародними стандартами фінансової звітності./ Сопко В.В., Ромашко О.М. // Економіка і фінанси». – 2019. – т.2. – С. 49-52.
10. Сопко В. В., Завгородній В. П. Організація бухгалтерського обліку, економічного контролю та аналізу: Підручник. – К.: КНТЕУ, 2004. – 562с.
11. Чижевська Л.В., Пархоменко В.М., Кривошей М.М. Звітність підприємства: Навчальний посібник для студентів вищих навчальних закладів 7. 050106 «Облік і аудит» / За ред. проф. Ф.Ф. Бутинця. – Житомир: ЖІТІ, 2003. – 436с.
12. Подолянчук О.А. Доходи: проблемні аспекти сутності та класифікації. // Збірник наукових праць таврійського державного агротехнологічного університету (Економічні науки)/ За ред. В.А. Рудьєва. – Мелітополь: Люкс, 2018 – №3 (11). – 530 с.

Робота виконана під науковим керівництвом канд. екон. наук, доцента ПРОКОПОВОЇ О. М.

## **УПРАВЛІНСЬКИЙ ОБЛІК РОЗРАХУНКІВ ЗА ВИПЛАТАМИ ПРАЦІВНИКАМ**

**ГРИЦУН І., 2 курс ФФО ДТЕУ,  
спеціальність «Облік та оподаткування»,  
освітня програма «Облік і податковий консалтинг»**

*В статті проаналізовано особливості розрахунків за виплатами працівникам. Обґрунтовано напрями удосконалення управлінського обліку розрахунків за виплатами працівникам.*

*The article analyzes the features of payments for employees. The directions on improvement of the administrative account of calculations on payments to workers are substantiated.*

Актуальність обраної теми полягає у тому, що усі суб'єкти господарювання мають потребу у найманій робочій силі, що свою чергу зобов'язує підприємство, як роботодавця, здійснювати виплати за виконану роботу у вигляді заробітної плати, а також виплати та компенсації, що обумовлені чинним законодавством. Чіткий механізм та відповідність процесу розрахунків за виплатами працівників не можливі без належної організації

управлінського обліку таких операцій на підприємстві. Необхідність удосконалення обліку такої важливої ділянки на підприємстві, як розрахунків за виплатами працівникам, обумовлена мінливістю сучасних умов господарювання та необхідністю швидкого реагування роботодавця на нові законодавчі вимоги.

Метою статті є обґрунтування напрямів удосконалення управлінського обліку розрахунків за виплатами працівникам.

Питання обліку розрахунків за виплатами працівникам висвітлювали такі науковці, як А.А. Машевська, В.Д. Попова, Ю.І. Колотило, Ю.Ю. Миронова, В.А. Панасенко та інші. Проте, незважаючи на велику кількість наукових праць, управлінський облік з виплат працівникам потребує додаткових досліджень та впровадження нових сучасних розробок у напрямку його удосконалення.

Основні питання обліку розрахунків за виплатами працівникам регулюються такими нормативними актами, як Конституція України, Кодекс законів про працю України, Закон України «Про оплату праці» ін. Обліковий процес здійснення виплат працівникам має бути організований у відповідності Податкового Кодексу України, Інструкції зі статистики заробітної плати, Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку, Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 26 «Виплати працівникам» [1] та ін. Зважаючи на європейський орієнтацію України, в обліку розрахунків за виплатами працівникам слід враховувати норми міжнародного стандарту бухгалтерського обліку 19 «Виплати працівникам» [2]. Визначення базових понять у ньому відрізняється від ПСБО 26 «Виплати працівникам» (табл. 1).

*Таблиця 1*

### **Визначення поняття «виплати працівникам» за П(С)БО 26 і МСБО 19**

<b>П(С)БО 26</b>	<b>МСБО 19</b>
Виплати працівнику (окрім виплат при звільненні та виплат інструментами власного капіталу підприємства), які підлягають сплаті в повному обсязі протягом дванадцяти місяців по закінченні місяця, у якому працівник виконував відповідну роботу	Всі форми компенсації, що їх надає суб'єкт господарювання в обмін на послуги, надані працівниками.

*Джерело: складено за [1; 2]*

Разом з тим, як за національними, так і за міжнародними стандартами, виплати працівникам є зобов'язаннями роботодавця перед найманими працівниками, що виникають в наслідок надання працівниками послуг роботодавцю в обмін на виплати, які будуть сплачені в майбутньому. Виконання таких зобов'язань роботодавцями перед працівниками мають здійснюватися у відповідності до вимог чинного національного законодавства. І щоб не було порушень при організації обліку господарських операцій з розрахунків за виплатами працівниками, необхідно організувати управлінський облік таких операцій на підприємстві або, якщо він вже організований, провести його удосконалення з метою покращення контролю за ними.

Управлінський облік на підприємстві поряд із фінансовим (бухгалтерським) та податковим обліком є одним із видів бухгалтерського обліку [5]. Управлінський облік займається отриманням, обробкою та аналізом економічної інформації з метою полегшення процесу прийняття управлінських рішень та контролю за їх виконанням.

Управлінський облік розрахунків за виплатами працівникам продукує таку інформацію, яка зазвичай призначена для внутрішнього використання підприємством. На відміну від фінансового обліку, для нього характерна велика свобода у виборі методів та прийомів здійснення облікових процедур розрахунків за виплатами працівникам. Але головна вимога до нього – відповідність поточним потребам підприємства щодо організації обліку розрахунків з працівниками. Отже, на управлінський облік не поширюється дія стандартів та інструкцій, так як він ведеться у той спосіб, який є зручним для підприємства.

Управлінський облік розрахунків за виплатами працівникам можна поділити на оперативний та стратегічний [6]. Оперативний облік використовується для рішень, що приймаються у короткостроковій перспективі. Стратегічний облік, з іншого боку, орієнтований на довгострокову перспективу та використовується у стратегічному управлінні.

Необхідність управлінського обліку розрахунків за виплатами працівникам полягає у тому, що він, на відміну від бухгалтерського обліку, є несистематизованим, не стандартизованим, гнучко підлаштовується під потреби конкретного підприємства. А це означає, що підприємство має можливість організувати управлінський облік таким чином, щоб в найкоротший термін, у необхідній і зручній формі надати таку інформацію щодо розрахунків за виплатами працівникам, яка задовольнить потреби внутрішнього користувача (адміністрації, засновників тощо).

У той же час відомо, що фінансовий облік розрахунків за виплатами працівникам суворо регламентований правовими актами, регулюється прийнятими нормами та принципами, дотримання яких контролюється державними органами [4]. Його завдання полягає у тому, щоб фіксувати дані минулих господарських операцій, тоді як управлінський облік черпає дані з минулого та використовує їх з орієнтацією на сьогодення та майбутнє. У фінансовому обліку збираються фінансові дані, а управлінському обліку також аналізуються нефінансові аспекти розрахунків за виплатами працівникам. Дані у фінансовому обліку подаються у вигляді стандартизованої фінансової звітності, тоді як в управлінському обліку переважають звіти будь-якої форми та обсягу. Наведене свідчить про важливість постійного вдосконалення управлінського обліку розрахунків за виплатами працівникам на підприємстві.

У зв'язку з економічним розвитком і посиленням конкуренції, що проявляється у глобальній економіці, від керівників підприємств вимагається пошук рішень для забезпечення підвищення рівня утримання працівників. Орієнтуючись на європейські корпорації та їх пропозиції своїм співробітникам, можна виділити наступні варіанти удосконалення управлінського обліку з виплат працівникам:

1) збільшення днів щорічної відпустки: запровадження додаткових днів до щорічної відпустки. Також можна розглянути можливість дозволити працівникам фактично купувати додаткову відпустку. Такий підхід може допомогти знизити податкове навантаження на підприємство;

2) надання додаткових пільг працівникам, що є батьками, усиновителями, опікунами до тих, що вже передбачені законодавством. Тобто це може бути додатковий час відпочинку незалежно від використання членами сім'ї працівника права на час відпочинку протягом року від дня народження, усиновлення дитини, встановлення опіки чи піклування;

3) за можливості створення мотиваційної програми щодо придбання співробітниками підприємства акцій компанії. Загальна вартість акцій може утримуватися із заробітної плати працівника згідно графіку укладеного договору або ж перераховуватися працівником самостійно на розрахунковий рахунок підприємства. Така пропозиція вказує на те, що підприємство розвивається і керівники хочуть, щоб їх працівники також приєдналися до діяльності компанії. Це свідчить про довіру і повагу;

4) підтримка працівників у форс-мажорних обставинах. Сьогодні, в умовах війни в Україні, це актуально як ніколи. До такої підтримки можуть бути включені відшкодування працівникам, які були вимушені переїхати в інше місце проживання, витрат за оренду тимчасового житла; витрат на оплату послуг інтернету; фінансова допомога тим працівникам, які вступили до лав ЗСУ або територіальної оборони. За можливості підключити переорієнтацію на проекти за кордоном працівників, що працювали в Україні. Скорочення штату повинно розглядатися у останню чергу, тому що війна закінчиться, настане скрутний час для бізнесу і увійти та пристосуватися до такого стану можна буде лише із сильною та перевіреною командою.

Реалізація кількох варіантів удосконалення управлінського обліку розрахунків за виплатами працівникам, що наведені вище, можуть допомогти підприємству виділитися на



ринку праці з метою залучення нових професіоналів та допомогти знизити плинність кадрів вже працюючих на підприємстві.

З метою удосконалення управлінського обліку розрахунків за виплатами працівникам слід уточнити його функції:

- функція планування: полягає у наданні інформації щодо розрахунків працівникам за виплатами, що знижує рівень ризику при здійсненні вибору; управлінський облік надає дані, необхідні для прийняття рішень у процесі управління підприємством, допомагає будувати моделі витрат на оплату праці, що становлять основу для оцінки дій, що вживаються щодо організації розрахунків з працівниками;

- функція контролю: вказує на різницю між плановими та фактично досягнутими значеннями обсягів виплат працівникам; виявляє відхилення та аналізує їх з точки зору місць їх виникнення, причин та відповідальних осіб;

- організаційна функція: управлінський облік виявляється у структурі, що визначає підпорядкованість, відповідальність та спеціалізацію; окреслює кордон між центрами відповідальності, вказує завдання та повноваження щодо прийняття рішень керівників центрів щодо організації розрахунків з працівниками;

- комунікативна функція: забезпечує відповідну систему зв'язку за допомогою відповідних форм та методів інформаційного потоку (доповіді, звіти, команди та інструкції).

Сьогодні, за умов війни, яка йде на території України, підприємства зазнають суттєвих збитків через втрату майна, можливості працювати та скорочення об'ємів виробництва.

Одним із головних завдань тих українських підприємств, які мають можливість частково або повністю відновлювати свою роботу – зробити це та намагатися працювати на повну силу. Виплачувати заробітну плату, сплачувати податки – адже це рухає грошовий оборот та допомагає країні, а отже і допомагає нашій українській армії. Окрім цього, робота – це дієвий спосіб моральної підтримки для працівників, так як вона допомагає відволіктися від того, що відбувається навколо.

Підтримка зв'язку з працівниками має першорядне значення, так само як і адаптація діяльності підприємства. Ситуація щодня змінюється, а разом з нею змінюються і можливості працівників продовжувати свою роботу у безпечних умовах. Завдання керівників полягають у тому, щоб працівники усвідомлювали свої обов'язки один перед одним, щоб зменшити напругу, були чутливими до різних точок зору та уникали міжособистісних конфліктів.

Роботодавці мають робити наступне:

- забезпечувати гарантії тим працівникам, яких було мобілізовано згідно Указу Президента України від 24 лютого 2022 року №69/2022 «Про загальну мобілізацію»: тобто зберігати за ними посаду, робоче місце та середній зарібок протягом усього часу їх відсутності на роботі;

- розповсюджувати інформацію для своїх працівників про доступну підтримку від держави;

- переглянути політику мовлення на робочому місці та корпоративних комунікаціях. Наприклад, співробітники діляться інформацією та посиланнями на збір коштів, деякі з яких можуть бути суперечливими і потенційно можуть стати джерелом кібератак [6].

Безумовно з перших днів війни мільйони українців стикнулися з тягарем економіко-політичних загроз. Більшість підприємств не були готові до збройного конфлікту. На корпоративному рівні компанії не мали нормативно-правових актів, які б визначали поведінку керівників і працівників під час ведення бойових дій або в умовах тимчасової окупації, або інших складних обставин, що виникли внаслідок вторгнення Росії в Україну.

Знати, як правильно виплачувати заробітну плату своїм працівникам у такий важкий час, – це завдання кожного роботодавця. Додаткові способи відправлення платежів, як от, наприклад, платіжна система Wise, можуть допомогти роботодавцю забезпечити своєчасність виплат працівникам. Одночасно, виплата зарплати одразу за декілька місяців

може бути відмінним способом гарантувати, що працівники отримують належну фінансову підтримку. Крім того, якщо існує політика, що працівники можуть користуватися особистими позиками від компанії або отримувати авансом заробітну плату – то безумовно, підприємство має зробити цей процес безперешкодним і доступним. Глобальні підприємства, за можливості, можуть здійснювати виплати у місцевій валюті, щоб не втратити кошти на конвертацію.

Також підприємствам слід розглянути варіант збільшення страхового покриття для працівників та їх родичів, додавши до переліку програм страхування нещасні випадки, що пов'язані з війною, підтримку психічного здоров'я, а також оплату вартості перебування у стаціонарі та амбулаторного лікування. Якщо працівники виїхали закордон, підприємство, за можливості, може забезпечити доступ до глобального медичного страхування [7].

У разі дефіциту робочої сили, роботодавці можуть розглянути можливість реструктуризації свого підприємства, щоб продовжувати його роботу. Це означає, що деякі працівників можуть займати більше, ніж одну посаду [7].

Окрім цього в умовах війни варто розглянути питання і соціальної відповідальності підприємств. Соціальна відповідальність означає, що компанія функціонує на ринку не тільки заради досягнення фінансових цілей, а також і допомагає суспільству. Це проявляється у відповідальному ставленні підприємства до свого продукту, споживачів, працівників та партнерів. Це безперечно впливає на репутацію підприємства та говорить про рівень усвідомленості його власників.

Одним із розгалужень, які відносять до сфери соціальної відповідальності, є людський ресурс. Саме в цій категорії соціальної відповідальності простежується вплив організаційної діяльності на працівників підприємства. Сюди включають практику найму, рівень заробітної плати, плани додаткових пільг і бонусів, політику просування, безпеку роботи, стабільність робочої сили, а також порядок звільнень [8].

Розвинута програма соціальної відповідальності на підприємстві може допомогти власникам залучити нових інвесторів, а також нових кваліфікованих спеціалістів. Різні програми підприємства можуть сприяти розвитку нових навичок у працівників, а отже і підвищенню продуктивності їх роботи.

Так, сьогодні в Україні, в умовах військової агресії, одним із видів програм, які можуть сприяти розвитку нових навичок у працівників та допомогти суспільству, є волонтерство. Волонтерство сприяє розвитку командної роботи, навичків планування та реалізації нестандартних проєктів, управління ними та комунікації. Окрім придбання та розвитку особистих навичок, волонтерство також є дуже важливим напрямком, який зараз допомагає постраждалим громадянам країни, а також військовим.

Отже, враховуючи усе вищенаведене, удосконалення управлінського обліку розрахунків за виплатами працівникам має на меті отримання точної, достовірної інформації у короткий термін щодо ефективності організації розрахунків з працівниками за виплатами.

~~Шляхи~~ Сьогодні вдосконалення управлінського обліку має бути направлене на те, щоб за умов форс-мажорних обставин, нині – війна в країні, керівники та адміністрація підприємств мали змогу максимально оперативно реагувати на перебіг подій та забезпечити належну підтримку своїм працівникам як моральну, так і фінансову.

Підприємства мають визнати свою відповідальність та вжити заходів для підтримки та захисту свої працівників, переконатися, що їх відділи кадрів та оплати праці продовжують ефективно працювати наскільки це можливо. Так як від цього залежать безперервність виплати зарплати, страхування та щоденні ОНОВЛЕННЯ??? від постраждалих працівників.

Проведене дослідження вказує на те, що без належним чином організованого управлінського обліку неможлива ефективна господарська діяльність підприємства та, зокрема, якість, правдивість, справедливості, повнота і своєчасність розрахунків з персоналом на підприємстві.

## Список використаних джерел

1. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 26 «Виплати працівникам» : наказ Міністерства фінансів України 28.10.2003 р. № 601.137 зі змінами та доповненнями. URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z1025-03>
2. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 19 «Виплати працівникам». URL: [http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929\\_011#Text](http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_011#Text)
3. Машевська А.А. Теоретичне підґрунтя організації оплати праці суб'єктів господарювання. Ефективна економіка. 2019. № 11. URL: [http://www.economy.nayka.com.ua/pdf/11\\_2019/189.pdf](http://www.economy.nayka.com.ua/pdf/11_2019/189.pdf)
4. Миронова Ю.Ю., Панасенко В.А. Проблеми організації обліку розрахунків з оплати праці на підприємстві. Бухгалтерський облік, аналіз та аудит. 2016. № 1(56). URL: [irbis-nbuv.gov.ua/cgi-bin/irbis\\_nbuv/cgiirbis\\_64.exe](http://irbis-nbuv.gov.ua/cgi-bin/irbis_nbuv/cgiirbis_64.exe)
5. Попова В.Д., Колотило Ю.І. Облік оплати праці: проблеми та напрями удосконалення облікового забезпечення управління персоналом. Молодий вчений. 2019. № 10(74). URL: <http://molodyvcheny.in.ua/files/journal/2019/10/149.pdf>
6. Culver M., Komsitsky Y., Waldman D. Managing the Workplace During Conflict. URL: <https://www.shrm.org/ResourcesAndTools/legal-and-compliance/employment-law/Pages/Managing-the-Workplace-During-Conflict.aspx>
7. 10 Recommendations to support your workforce in Ukraine and Bordering Nations. URL: <https://www.usemultiplier.com/blog/recommendations-to-support-your-employees-in-ukraine>
8. Паладієва Я. Що означає термін «соціальна відповідальність бізнесу» або «корпоративна соціальна відповідальність»? URL: <https://mainbusinesspartner.ua/sotsialna-vidpovidalnist-bisnesu>

Робота виконана під науковим керівництвом д-ра екон. наук, професора КОРОЛЬ С. Я.

## ПРОБЛЕМИ ТА ПЕРСПЕКТИВИ РОЗВИТКУ ОБЛІКУ ТОВАРНИХ ОПЕРАЦІЙ В РОЗДРІБНІЙ ТОРГІВЛІ

**ДОРОШЕНКО А., 2 курс ФФО ДТЕУ,  
спеціальність «Облік і оподаткування»,  
освітня програма «Облік і податковий консалтинг»**

*Стаття призначена актуальним питанням обліку торговельної діяльності, а саме проблемам та перспективам розвитку. У ній з'ясовано сутність та особливості товарних операцій в роздрібній торгівлі. Розглянуто важливі практичні проблеми обліку торговельної діяльності. Досліджено можливі перспективи щодо удосконалення обліку товарів у підприємствах торгівлі.*

*The article is intended to be an actual issue of accounting of trade activity, namely problems and prospects of development. It deals with the essence and features of commodity transactions in retail trade. Important practical problems of trade activity accounting are considered. Possible prospects for improvement of accounting of goods in trade enterprises were studied.*

**Актуальність теми.** Проблема обліку товарних операцій в роздрібній торгівлі є однією з досліджуваних галузей бухгалтерського обліку в сучасних умовах. Багатоаспектність взаємодії роздрібною торгівлі з усіма галузями економіки та інститутами суспільного

життя, посилення впливу зовнішніх і внутрішніх факторів на результати господарювання підприємств, їх конкурентоспроможність та перспективи сталого економічного розвитку потребують реформування наявних і пошуку нових ефективних інструментів управління комерційною діяльністю підприємств роздрібною торгівлю. У наш час дедалі більшої актуальності набуває проблема створення якісної системи інформаційної підтримки управління, що надає змогу будь-якій управлінській ланці отримувати своєчасну та точну інформацію за всіма напрямками продажу товарів. Вирішальну роль у розв'язанні даної проблеми відіграє удосконалення теоретичних, організаційно-методичних та прикладних аспектів бухгалтерського обліку продажу товарів у роздрібній торгівлі.

**Аналіз останніх досліджень чи публікацій.** Розвиток методологій та теорій обліку товарних операцій в роздрібній торгівлі досліджували в своїх працях як вітчизняні так і зарубіжні науковці, зокрема: Бандура З.Л., Височин І.В., Хоменко Н.В., Гордополов В.Ю., Нестеренко О.О., Кузьмінський А.М., Моргуліс А.Ш., Ратміров Ю.А., Шумпетер Й.А. та інші. Проте аналізуючи науковий внесок варто відзначити швидкий темп розвитку та появу нових проблем та перспектив у сучасних умовах діяльності роздрібних підприємств. Отже, питання проблем та перспектив обліку товарних операцій в роздрібній торгівлі в умовах сьогоденності є актуальним для подальшого дослідження.

**Метою статті** є дослідження проблематики обліку товарних операцій в роздрібній торгівлі.

**Предметом дослідження** є теоретичні та організаційно-практичні аспекти організації обліку товарних операцій в роздрібній торгівлі.

**Об'єктом дослідження** є процес організації обліку товарних операцій в роздрібній торгівлі.

**Результати досліджень.** Торговельна діяльність представляє собою безперервний процес руху активів, а саме товарів від підприємств до споживачів. Роздрібний товарообіг відображає останню, кінцеву стадію руху товарів, коли вони зі сфери обігу надходять у сферу особистого (індивідуального або спільного) споживання, і є одним з найважливіших показників, що відбиває результативність соціально-економічних процесів у діяльності окремого торговельного підприємства і країни загалом.

Продаж (реалізація) товарів визначається у Податковому кодексі України як «будь-які операції, що здійснюються згідно з договорами купівлі-продажу, міни, поставки та іншими господарськими, цивільно-правовими договорами, які передбачають передачу прав власності на такі товари за плату або компенсацію незалежно від строків її надання, а також операції з безоплатного надання товарів» [7].

Методологічні аспекти обліку визначені Інструкцією про облік роздрібного товарообороту і товарних запасів. Роздрібний товарооборот – це виручка від продажу безпосередньо населенню споживчих товарів для особистого споживання як за готівку, так і розрахункові чеки установ банків через організований споживчий ринок (тобто спеціально організовану торговельну мережу – магазини, палатки, кіоски, автозаправні станції, аптеки, кафе тощо), а також виручка, отримана через касу неторгових підприємств, організацій від продажу безпосередньо населенню товарів власного виробництва, закуплених на стороні або одержаних за бартером [3].

Згідно з ДСТУ 4303:2004 торговельна діяльність – «ініціативна, систематична, виконувана на власний ризик для одержання прибутку діяльність юридичних і фізичних осіб щодо купівлі та продажу товарів кінцевим споживачам або посередницькі операції, або діяльність із надавання агентських, представницьких, комісійних та інших послуг у просуванні товарів від виробника до споживача» [8].

Методологічні засади формування в обліку торгової компанії інформації про товари та її розкриття в фінансових звітах визначає Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 9 «Запаси», згідно з яким «товари – це матеріальні активи, придбані (отримані) та утримувані підприємством / установою для цілей перепродажу» [6].

Аналізуючи важливі дослідження обліку реалізації товарів в торгівлі, можна виділити найбільш вдале трактування продажу товарів Фоміної О.В., яка відмітила, що «продаж – це тристоронній процес доведення товару до споживача, у якому в момент продажу, по-перше, передаються права власності на об’єкт продажу від продавця до покупця й визнається очікуване надходження економічних вигод – виручка, по-друге, визнаються витрати, а по-третє, здійснюється зіставлення доходів і витрат, що дає можливість визначити фінансовий результат від продажу – прибуток, збиток або беззбитковість» [1].

Ефективне управління роздрібною торгівлею товарами полягає в наявності своєчасної та об’єктивної інформації про напрями їх реалізації, що формується обліковою політикою на підприємстві. Розуміння економічної сутності такої діяльності та операцій з продажу товарів загалом дозволяє побудувати ефективну та коректну систему обліку роздрібною торгівлі.

Бухгалтерський облік товарів та їх реалізації є основною ділянкою бухгалтерського обліку підприємства торгівлі, яка забезпечує визначення і контроль за точністю і об’єктивністю основного показника його діяльності – обсягу роздрібного товарообігу та доходу як джерела покриття витрат обігу та створення прибутку.

Для формування цілісної облікової системи, яка б повністю задовольняла інформаційні потреби й вимоги користувачів щодо ефективного управління реалізацією товарів, необхідними є врахування особливостей комерційної діяльності торговельних підприємств та відповідна організація облікового процесу [2].

Для створення успішної торговельної діяльності необхідно визначити основні завдання облікової політики, які будуть базуватися на застосуванні принципів бухгалтерського обліку, положеннях та нормативно правових актах та які допоможуть правильно та ефективно сформувати роботу.

Для відображення доходів торговельних підприємств використовується НП(С)БО 15 «Дохід» та 7 клас рахунків «Доходи і результати діяльності», а саме на відокремленому рахунку 70 «Доходи від реалізації» із подальшим відкриттям субрахунків 702 «Доход від реалізації товарів», 703 «Доход від реалізації робіт і послуг» та 704 «Вирахування з доходу». Для деталізації інформації з відповідного виду діяльності торговельних підприємств у нашому випадку відкривають рахунок: 7022 – для реєстрації доходів від роздрібною торгівлі. Загальну суму доходів і суму непрямих податків відображають на Кт 702. Списання у порядку закриття рахунку суми чистого доходу відображають на Дт 702.

Отже, після проведення досліджень обліку доходів та витрат підприємств роздрібною торгівлі можемо виділити ряд актуальних та сучасних проблем на які необхідно звертати увагу:

- відсутність нормативного документу, що регламентує норми та стандарти для обліку доходів і контролю над ним;
- неповне відображення доходів та витрат в системі бухгалтерського обліку (зокрема, витрати на робочу силу);
- не достатність інформації про витрати для встановленої номенклатури витрат;
- нарахування суми доходу за умови, що знижка надається покупцеві, коли дебіторська заборгованість погашається протягом встановленого терміну.

Звідси зрозуміло, що специфічність діяльності торгових роздрібних підприємств потребує впорядкування і вдосконалення бухгалтерського обліку, зокрема щодо визнання доходів та витрат.

Головним недоліком існуючої системи управління продажами на торговельному підприємстві є її неоперативність. Так як управління поточною діяльністю підприємства здійснюється тільки на підставі даних про обсяги продажів та інформації про суму отриманого виторгу в касу магазину, що змушує розраховувати прибуток інтуїтивно. Через це виникає об’єктивна необхідність у підвищенні оперативності обліку з урахуванням нестандартних ситуацій на підприємстві, пов’язаних із кампаніями, спрямованими на підвищення рівня продажу товарів, що потребує створення нових внутрішніх форм обліку.

Облік продажу товарів за видами знижок, розпродажем, іншими активізаційними заходами і продаж товарів за дисконтними картками для цілей управління продажами товарів варто відокремлювати, фіксуючи дані у Відомості щоденного обліку продажу товарів за активізаційними заходами, застосування якої разом із Журналом обліку прибутковості товарів є ефективним аналітичним забезпеченням у прийнятті керівництвом торговельного підприємства оперативних управлінських рішень щодо продажу товарів [2].

Розглядаючи особливості синтетичного узагальнення й аналітичної деталізації облікових даних, варто звернути увагу на те, що в бухгалтерському обліку відображаються не всі, а тільки найбільш суттєві сторони процесу продажу, які прийнято розглядати як окремі економічні категорії; кількість реалізованих товарів, собівартість реалізації, сума виручки й доходи, обігові витрати та затрати, прибуток та збиток. Решта 23 понять та категорій можуть бути віднесені до об'єктів обліку за умови їх потенційної корисності для споживачів облікової інформації [4].

Перспективи обліку торговельної діяльності наступні:

- у визначенні обліку торговельної діяльності доцільно більш точно вказати його призначення. Торговельна діяльність доповнюється плануванням витрат і собівартості продукції, їхнім аналізом і розробкою проектів рішень щодо управління витратами підприємства;

- калькулювання витрат за центрами відповідальності в порівнянні з плановими завданнями;

- забезпечення точності даних обліку й аналізу собівартості продукції [5].

Якщо говорити про сучасні перспективні напрямки розвитку роздрібною торгівлі, варто відзначити, що головною метою обліку буде забезпечення гнучкою інформаційною базою у вигляді проаналізованих аналітичних даних, які допоможуть приймати своєчасні, а головне ефективні управлінські рішення.

Перспективи розвитку роздрібною торгівлі в сучасних умовах супроводжуються тенденціями, які характерні для більшості зростаючих ринків. Сюди можна віднести створення нових дистанційних форматів торгівлі, поширення різноманітних послуг з доставки товарів та використання сучасних інформаційних технологій.

Аналізуючи такий формат торгівлі можна побачити низку переваг. Для продавця – це невеликий штаб співробітників і відсутність витрат з оренди торговельних приміщень. Для покупця – велика економія часу та зазвичай більш низькі ціни, ніж в магазині.

Чудовою перспективою стає створення власного Web-сайту, який повинен презентувати компанію в всесвітній мережі – Інтернет. Для покращення показників електронної роздрібною торгівлі ми пропонуємо наступне:

- Запровадити SEO оптимізацію (Комплекс заходів з внутрішньої і зовнішньої оптимізації для підняття позицій сайту в результатах видачі пошукових систем з певних запитів користувачів. Зазвичай, чим вище позиція сайту в результатах пошуку, тим більше зацікавлених відвідувачів переходить на нього з пошукових систем).

- Регулярно замовляти різні види реклами на мас-медіа та в Інтернеті. Особливою популярністю на даний час користується контекстна реклама у блогерів.

- Використовувати Google аналітику (користуючись цією послугою можна побачити як відвідувачі знайшли ваш Web-сайт, як довго відвідувачі залишаються на вашому Web-сайті, чи відвідувачі повертаються або є нові, який браузер, операційна система, мобільний пристрій, ноутбук, тощо має відвідувач, та інше).

Такий формат торгівлі стає дуже актуальним у наш час, а також це та ланка де можна постійно удосконалюватись та отримувати нові знання.

**Висновки.** Таким чином, торговельна діяльність – це ініціативна, самостійна діяльність юридичних осіб і громадян щодо здійснення купівлі та продажу товарів народного споживання з метою отримання прибутку. Така діяльність забезпечує безперервний процес руху активів у формі товарів від виробничих підприємств різних форм власності до безпосередніх споживачів. Для забезпечення торговельної діяльності підприємства здійснюють операції купівлі-продажу товарів. Запропоновані нами шляхи удосконалення сприятимуть підвищенню ефективності відображення реалізації товарів в обліковій системі підприємства роздрібною торгівлі і забезпечать формування релевантної інформації для

прийняття ефективних і своєчасних управлінських рішень за кожним напрямом продажу. Належно організований бухгалтерський облік реалізації товарів має дуже важливе значення для забезпечення своєчасних і повних розрахунків з бюджетом за податковими зобов'язаннями з податку на додану вартість. Наші пропозиції також допоможуть сформуванню зручний та сучасний формат торгівлі, який буде приносити більші прибутки.

Крім того, на розвиток обліку роздрібною торгівлі товарами впливає багато факторів, які необхідно враховувати. Зокрема, неповне відображення доходів та витрат, відсутність нормативного документу, що регламентує норми та стандарти, неоперативність існуючої системи управління продажами на торговельних підприємствах.

Тому, передумовою для подальшого розвитку обліку товарних операцій в роздрібній торгівлі є перш за все:

- роз'яснення та дотримання в умовах активного розвитку різних облікових систем концептуальних основ і методологічної бази бухгалтерського обліку;
- уніфікація методології визначення даних обліку і показників звітності;
- гармонізація на основі міжнародних стандартів фінансової звітності та з урахуванням внутрішніх потреб і можливостей методології обліку діяльності.

Також, одним із дієвих шляхів розвитку перспектив роздрібною торгівлі є відкриття відділу Інтернет-торгівлі чи Інтернет-магазину, що має на увазі створення свого Web-сайту. Це той інструмент, який збільшить коло потенційних клієнтів, товарообігу та забезпечить підвищення фінансових оборотів. Для покращення Інтернет-торгівлі було запропоновано замовити SEO оптимізацію, різні види реклами на мас-медіа та в Інтернеті, використовувати Google аналітику.

### Список використаних джерел

1. Фоміна О.В. Облік і аудит в управлінні продажами товарів : автореф. дис., канд. екон. наук : спец. 08.00.09 «Бухгалтерський облік, аналіз та аудит» / О.В. Фоміна ; Київ. нац. торг.-екон. ун-т. – К., 2008. – 21 с.
2. Сучасний економічний аналіз і прогнозування (мікро- та макрорівень): [навч. посіб.] / [А.В. Калина, М.Л. Конєва, В.О. Яценко]. – К.: МАУП, 2011. – 272 с.
3. «Інструкція про облік роздрібного товарообороту і товарних запасів» від 28.12.1996 р. №389 URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0013-97#Text>
4. Костюченко В.Д. Облік доходу від реалізації продукції, товарів та інших активів / В.Д. Костюченко // Бухгалтерський облік і аудит. – 2010. – № 4. – С. 28-39.
5. Ткаченко Н.М. Бухгалтерський фінансовий облік, оподаткування і звітність: [підручник] / Н.М. Ткаченко. – 3-тє вид., перероб. та доп. – К.: Алерта, 2008. – 926 с.
6. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 9 «Запаси» від 20.10.1999 № 246. Дата оновлення 03.11.2020. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0751-99#Text>
7. Податковий кодекс України від 02.12.2010 р. № 2755-VI. Дата оновлення 07.05.22. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#Text> (дата звернення: 25.05.2022)
8. ДСТУ 4303:2004 «Роздрібна та оптова торгівля. Терміни та визначення понять» від 1 липня 2005 р. URL: [https://dnaop.com/html/61145/doc-\\_4303\\_2004](https://dnaop.com/html/61145/doc-_4303_2004)
9. Меліхова Т.О. Сучасні проблеми обліку дебіторської заборгованості / Т.О. Меліхова, Д.А. Мась // Соціально-економічний розвиток / Матеріали XXXII Міжнародної науково-практичної конференції, Чернівці, 18-19 січня 2016 р. – Т. 2. – Київ: Науково-видавничий центр «Лабораторія думки», 2016. – С. 22-23.
10. Меліхова Т.О. Концептуальні основи обліку витрат підприємства / Т.О. Меліхова, Г.С. Хайло // Матер. Міжнар. наук.-практ. конф. «Україна-Польща: діалог культур в контексті євроінтеграції», 25-27 вересня 2014 р. : збір. матер. – Запоріжжя: ЗДІА. Том I, 2014. – С. 221-224.

Робота виконана під науковим керівництвом канд. екон. наук, доцента ПРОКОПОВОЇ О. М.

# ОСОБЛИВОСТІ ФОРМУВАННЯ СОБІВАРТОСТІ ІМПОРТНОГО ТОВАРУ

ЗАВГОРОДНЯ А., 2 курс ФФО ДТЕУ,  
спеціальність «Облік і оподаткування»,  
освітня програма «Облік і оподаткування в міжнародному бізнесі»

*Анотація.* Досліджено ключові моменти операцій з імпорту товарів. Проаналізовано сучасний стан операцій з імпорту. Розкрито проблеми стосовно формування собівартості. Отримані висновки та надані пропозиції, щодо оптимізації формування собівартості імпортного товару.

*Summary.* The key points of operations on the import of goods have been studied. The current state of import operations is analyzed. The problems related to the formation of the cost price have been revealed. Conclusions were obtained and suggestions were provided regarding the optimization of the formation of the cost price of imported goods.

**Постановка проблеми.** Зовнішньоекономічна діяльність є формою економічних відносин з іноземними країнами, яка сприяє формуванню бюджету країни та формує великі можливості для економічного зростання. Важливе місце займає зовнішньоторговельна діяльність в формі імпортних операцій. Імпорт товарів – це купівля українськими підприємцями, що мають право здійснювати зовнішньоекономічні операції, в іноземних виробників товарів з можливістю подальшої доставки вищезгаданих товарів на територію України, з метою подальшого споживання чи для перепродажу.

Імпорт розвивається в умовах прискорення процесу глобалізації світового економічного розвитку. Основними передумовами даного процесу є вільне переміщення товарів та мобільних факторів виробництва через кордони країн світу. Завдяки цьому існують значні можливості для прискорення соціально-економічного розвитку, використання переваг глобалізації та вирішення низки інших проблем.

За останні п'ять років спостерігається досить позитивна тенденція імпортних операцій. Для прикладу, нижче представлена динаміка співпраці України з іншими країнами в рамках операцій з імпорту товарів (рис. 1).

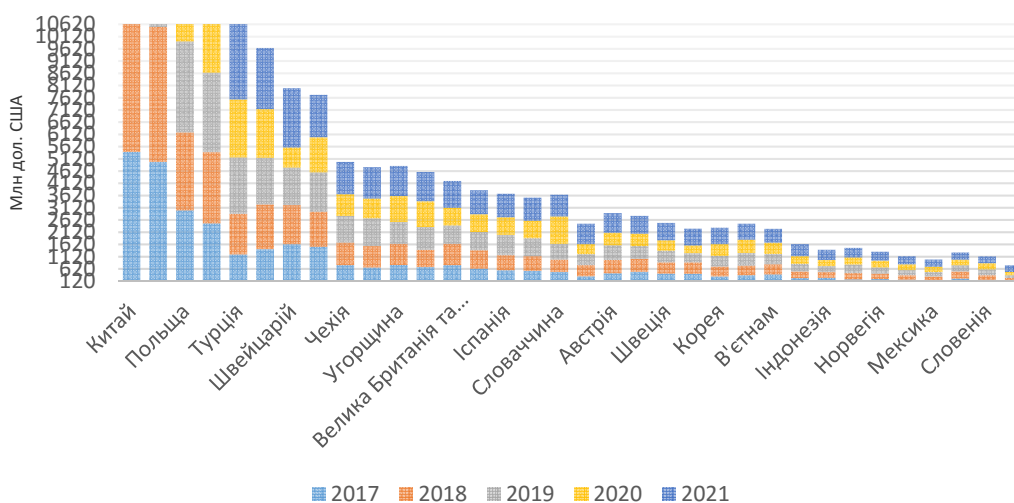


Рис. 1. Динаміка імпорту товарів у розрізі країн світу

Джерело: Сформовано на основі [6]

Примітка: Дані наведено без урахування тимчасово окупованої території Автономної Республіки Крим, м. Севастополя та тимчасово окупованих територій у Донецькій та Луганській областях.



Згідно наведених даних, у 2021 році вартісні обсяги збільшилися на 36,7%, в порівнянні з 2020 роком та на 63,08% в порівнянні з 2017 роком. Найбільший обсяг імпортованих операцій за широкими економічними категоріями складають товари проміжного споживання (рис. 2). Основу галузевої структури імпорту становлять мінеральні продукти (рис. 3).

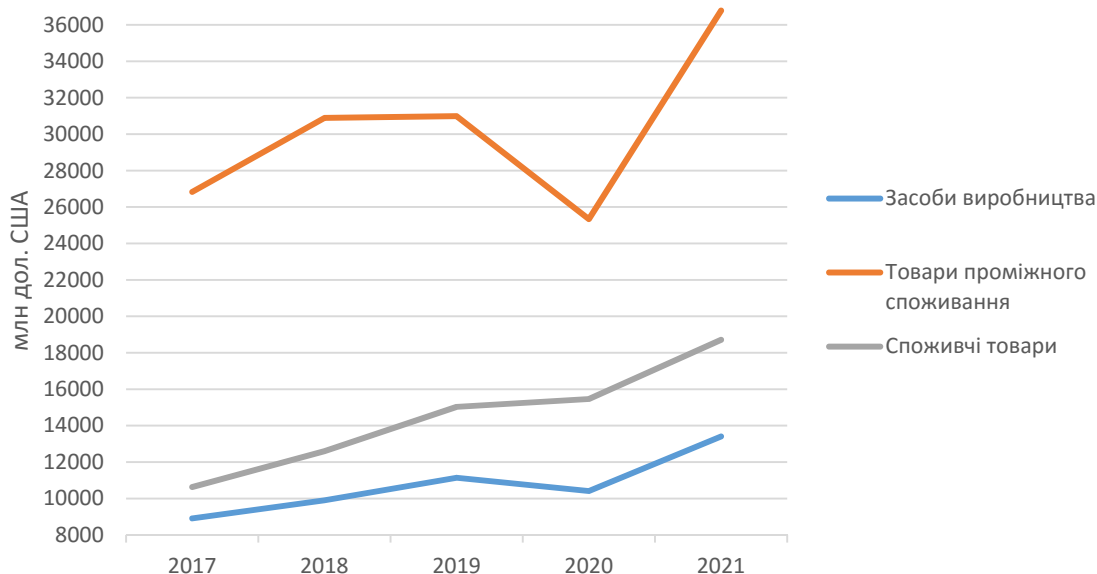


Рис. 2. Динаміка імпорту товарів за широкими економічними категоріями

Джерело: Сформовано на основі [5]

Примітка: Дані наведено без урахування тимчасово окупованої території Автономної Республіки Крим, м. Севастополя та тимчасово окупованих територій у Донецькій та Луганській областях

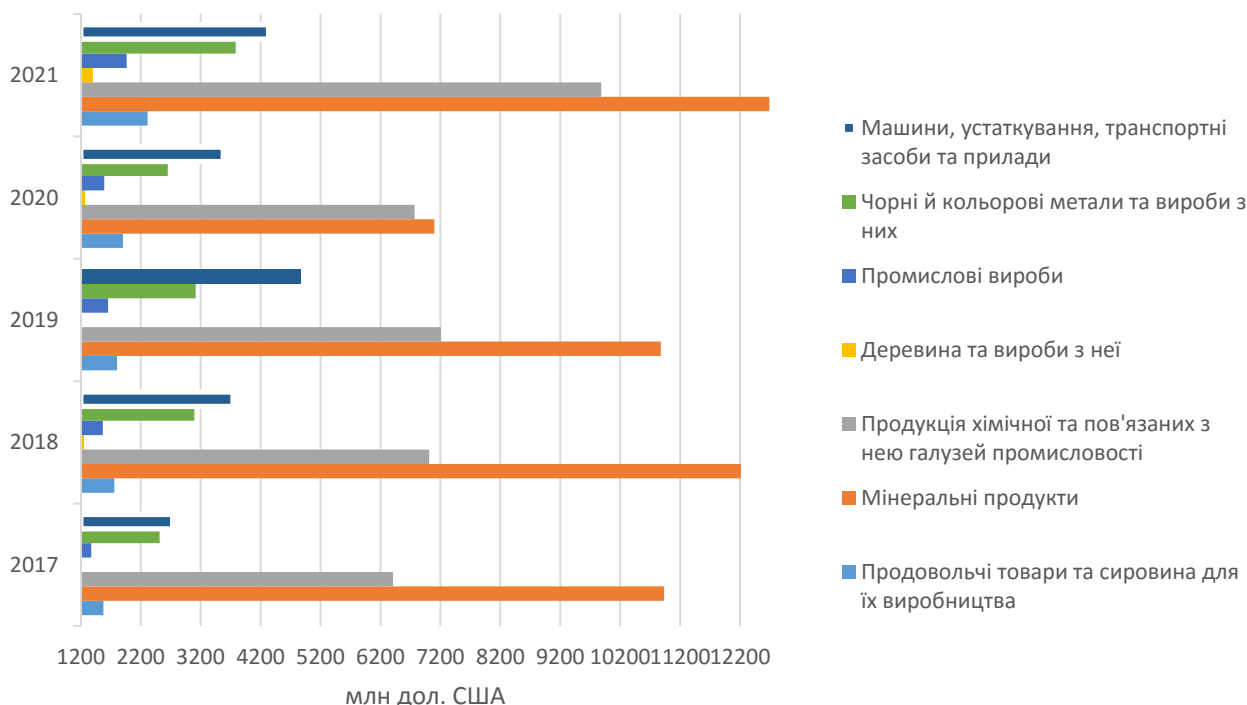


Рис. 3. Структура імпорту за широкими економічними категоріями у розрізі товарних груп

Джерело: Сформовано на основі [16]

Примітка: Дані наведено без урахування тимчасово окупованої території Автономної Республіки Крим, м. Севастополя та тимчасово окупованих територій у Донецькій та Луганській областях

Обсяг імпортованих товарів з кожним роком значно зростає. На нашу думку, основними причинами є:

- залежність національної економіки від імпорту паливно-енергетичних ресурсів та окремих видів сировини;
- високий ступінь зносу основних засобів, необхідність модернізації та технічного переоснащення виробництва;
- невелика частина внутрішнього виробництва товарів кінцевого споживання, призначених для задоволення потреб вітчизняного ринку, їх недостатньо висока якість та обмеженість асортименту;

В зв'язку з чим виникає необхідність детального дослідження процесу формування собівартості імпортованих товарів.

**Аналіз останніх досліджень і публікацій.** Великий внесок при вивченні проблем та різних питань стосовно імпортованих операцій, а також вплив таких операцій на національну економіку зробили такі вчені – А. Мазаракі [1], І. Волкова, Б. Засадний, Л. Кадуріна, Б. Ользацка, Р. Палчинська- Гощиняк [2], Т.Мельник [17], С. Сисюк, І. Бенько, Д. Лівшиц, Ю. Кузьмінський, Л. Бабенко, Є. Дяченко, К.Гусак, та інші. Так, А. Мазаракі зазначає, що імпорт посилює конкуренцію на вітчизняному ринку, протидіє монополії та сприяє формуванню більш досконалої структури споживання [1]. Такої ж думки і Т.Мельник [17]. Польські вчені Б. Ользацка, Р. Палчинська- Гощиняк вважають, що імпорт надає країні ті блага, які та не може виробити самостійно (наприклад, через клімат), що сприяє національній економіці [2].

Кожен вчений викладає свої думки, та разом з тим деякі моменти з теорії та практики обліку імпортованих операцій і досі потребують уточнень та досліджень, що робить дане питання ще цікавішим.

**Метою** статті є обґрунтування теоретико-методичних положень формування собівартості імпортованого товару та надання практичних рекомендацій.

Для досягнення мети в роботі поставлені такі завдання:

- визначити сутність операцій з імпорту товарів;
- розкрити особливості визнання імпортованого товару в обліку;
- запропонувати шляхи удосконалення обліку формування собівартості імпортованого товару.

**Матеріали та методи.** В процесі дослідження та при написанні роботи були використані загальнонаукові методи пізнання (порівняння, спостереження) та спеціальні методи (дослідження документів, аналіз та узагальнення ефективності обліку собівартості імпортованих операцій).

**Результати дослідження.** Імпорт (імпорт товарів) – купівля (включаючи оплату в грошовій формі) українськими суб'єктами зовнішньоекономічної діяльності в іноземних суб'єктів господарювання товарів з ввезенням або без ввезення цих товарів на територію України, включаючи купівлю товарів, призначених для власного споживання установами та організаціями України, розташованими за її межами (відповідно до Закону України «Про зовнішньоекономічну діяльність»)[11].

Відповідно до Митного кодексу України імпорт (випуск для вільного обігу) є митним режимом, за яким іноземні товари після сплати всіх митних платежів, встановлених законодавством України щодо імпорту цих товарів, та виконання всіх необхідних митних формальностей випускаються для вільного обігу на митній території України [15].

На порядок обліку товарів, придбаних від нерезидента впливає ряд ключових моментів: умови постачання, які зазначені в контракті, те, що товар проходить митний контроль, що вартість постачання визначена у валюті тощо.

Відповідно до Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» та Положенню (стандарту) бухгалтерського обліку) 1 «Загальні вимоги до

фінансової звітності», імпорتنі товари відображаються на дату їх визнання активами, контрольованими підприємством у результаті минулих подій, використання яких, як очікується, приведе до отримання економічних вигод у майбутньому [10, 7]. При цьому, контроль над активом, зазвичай, супроводжується отриманням права власності на нього [18], проте потрібно враховувати момент переходу ризиків пошкодження або випадкової загибелі товарів, який визначають відповідно до міжнародних правил постачання товарів, зазначених в ІНКОТЕРМС. Також, потрібно брати до уваги, що запаси визнаються активами тоді, коли їх вартість може бути достовірно визначена [8]. Є випадки, коли така вартість невідома, навіть коли ризики, вигоди та право власності вже передані (наприклад, коли вони переходять при відвантаженні зі складу продавця). В найкращому варіанті, буде коли повний контроль над активом настане за фактом його фізичного заходу на склад підприємства. Проте, якщо фахівці підприємства визнають контроль за наявності переходу права власності і переходу ризиків, товар можна оприбутковувати і до заходу його на склад. Покупець імпортного товару може оприбутковувати його на підставі дати оформлення Вантажної декларації (далі ВМД), дати перетину ВМД, міжнародної автомобільної накладної (CMR), авіаційно вантажної накладної (Air Waybill), залізничної накладної, коносаменту (Bill of Lading), інвойсу тощо, з урахуванням даних, обумовлених у контракті з нерезидентом.

Особливість обліку імпортного товару полягає в тому, що операцій в іноземній валюті, як для відображення в бухгалтерському обліку та фінансовій звітності, потрібно перераховувати в гривні за курсом НБУ [3]. Проте, порядок перерахунку залежатиме від того, яка була перша подія. (див. табл. 1).

При частковому авансовому платежі в іноземній валюті постачальнику і отримання товару частинами від постачальника, вартість придбаного товару визнається за сумою авансових платежів з використанням валютних курсів, виходячи з послідовності здійснення авансових платежів [3]. Умовно вартість імпортованих товарів можна розділити на 2 частини: оплачена (у сумі авансового платежу) і неоплачена (у сумі вартості товарів, що підлягають оплаті). Часткова передоплата відображається за ставкою НБУ на дату перерахування авансу, а неоплачена частина повинна бути перерахована в гривнях за курсом НБУ на дату надходження товарів.

*Таблиця 1*

### **Як перерахувати вартість імпортного товару в національну валюту**

Перша подія	Курс перерахунку
Перша подія – оприбуткування товару	Вартість товару визначаємо за курсом НБУ на дату визнання його активом.
Перша подія – 100 % перерахування плати за товар	Вартість товару визначаємо за курсом НБУ, що діяв на момент перерахування плати за товар.
Перша подія – часткове перерахування плати за товар	Вартість товару визначаємо за середнім курсом, тобто: - суми часткового перерахування плати за курсом НБУ на дату такої передоплати; - решти вартості товарів (за мінусом часткової передоплати), перерахованої за курсом НБУ на дату оприбуткування. Доплата решти вартості оприбуткованого товару не впливатиме на його первісну вартість.

*Джерело: Сформовано на основі [4, с. 115-116]*

Розглянемо на прикладі розрахунок середнього курсу, який будемо використовувати при оприбуткуванні імпортного товару (див. табл. 2).

При перерахунку вартості імпортної операції в гривню, слід приділяти особливу увагу коректності курсу. Невірно розрахований курс значно впливає на утворення ціни товару та тягне за собою коригування в обліку, а невчасно закрита передоплата – валютний контроль.

Таблиця 2

<b>Ситуація</b>	За умовами контракту з нерезидентом підприємство 13.12.21 оплатило часткову вартість товару у сумі \$ 30 618 (курс НБУ – 27,0241 грн). Товар ввезений на територію України 18.01.22 на суму \$ 37 800 (курс НБУ на дату МД/дату оприбуткування товару – 28,1220 грн.).		
<b>Розв'язок</b>	1.	Визначаємо різницю між передоплатою та вартістю товару	\$ 37 800 – \$ 30 618 = 7 182 \$
	2.	Визначаємо співвідношення передоплати та залишку по вартості товару у валюті до курсу НБУ на відповідні дати	\$ 30 618 * 27,0241 грн ) + ( \$ 7 182 * 28,1220 грн ) = 1 029 396,09
	3.	Визначаємо середній курс, який будемо застосовувати при оприбуткуванні товару.	1 029 396,09 грн / \$ 37 800 = 27,2327 грн

Джерело: Сформовано самостійно.

Окрім сум, що сплачуються нерезиденту, в первісну вартість товарів також включають ряд витрат, які було понесено при операції з імпорту товарів [9] (див. табл. 3).

Отже, загальна вартість імпортного товару складається з його контрактної вартості, додаткових витрат, мита, зборів та податків.

На нашу думку, кожне підприємство має індивідуально аналізувати та вдосконалювати процес формування собівартості імпортного товару, виходячи зі своїх показників ефективності.

Таблиця 3

### Витрати, які можуть бути включені в собівартість імпортного товару

№	Витрата	Пояснення
1.	Митні платежі (ввізне мито, плату за виконання митних формальностей у неробочий час або поза місцем розташування митних органів)	Сума митних платежів, які підприємство має сплатити під час оформлення ВМД на митниці, встановлюється відповідно до митної вартості товару [14]. Митна вартість розраховується у національній валюті та складається із: - суми інвойсу у перерахунку на курс дати подання/оформлення ВМД, - усіх витрат до території України (транспорт, страхівка, послуги зі стікерування тощо). Ставки митних платежів встановлених Митним тарифом України та змінюється залежно від коду УКТ ЗЕД. Якщо здійснюються операції з імпорту алкоголю , такий товар підлягає також оподаткуванню акцизним податком [12, 13].
2.	Послуги митного терміналу	Оформлення перепустки, використання складу тимчасового зберігання, вантажно-розвантажувальні роботи, компенсації витрат за використання електроенергії.
3.	Лабораторні та ветеринарні дослідження	Здійснення дозвільних досліджень, видача ветеринарного свідоцтва.
4.	Сертифікація та експертиза	Проведення експертизи, підтвердження вартості товару, перевірка на відповідність українським нормам гігієни.
5.	Карантин	Здійснення фітосанітарного контролю.
6.	Оформлення висновків, декларування	Послуги з отримання дозвільних документів.
7.	Страхівка	Оплата оформлення страхового полісу на замовлення під час його транспортного перевезення.
8.	Стікерування	Послуги з виготовлення та обклеювання стікерів на товарні одиниці замовлення (послуги можуть надаватися нам як резидентами, так і нерезидентами України).
9.	Агентські послуги	Послугу за договором агентського представництва (послуги можуть надаватися нам як резидентами, так і нерезидентами України).
10.	Акцизні марки та відправлення марок постачальнику	Для алкогольної продукції, якщо товар підлягає обклеюванню марок акцизного збору, відповідно до законодавства України.
11.	Інші витрати, пов'язані з придбанням товару.	

Джерело: Сформовано самостійно.

Наприклад, можемо рекомендувати зменшення логістичних витрат при імпортних операціях, а саме – транспортування, перевантаження та зберігання товару. Пропонуємо часткову відмову від пошуку перевізників, а надати перевагу власному транспорту або оренді автомобілів або для транспортування імпортного товару по митній території України та за її межами.

**Висновки.** В ході проведеного дослідження були зроблені такі висновки:

1. Операції з імпорту товару є значним показником, який позитивно впливає на розвиток національної економіки. Імпорт має свої позитивні і негативні наслідки, як для економіки країни. Наприклад, із мінусів – захоплення внутрішнього ринку іноземними виробниками. Поряд з недоліками, імпорт товарів має ряд переваг, що зумовлюється обґрунтованим імпортом за умови, коли товари, які на власній території не можуть бути виготовлені і без яких економіка країни не може нормально функціонувати ввозяться на митну територію імпортера. Наприклад, що стосується України – це дефіцитні енергоносії, деякі види сировини, високотехнологічне обладнання та найсучасніші технології тощо.

2. Контроль над імпортованим товаром підприємство отримує при отриманні ризиків і вигод, пов'язаних з правом власності на товар. Оприбуткування імпортного товару здійснюється датою визнання їх активами, що не завжди залежить від дати оформлення митної декларації.

3. Порядок перерахунку вартості імпортової операції з валюти в гривню залежатиме від того, яка була перша подія.

4. Собівартість визначається, виходячи з суми по інвойсу (перерахованої на відповідний курс на дату НБУ), та загальною сумою витрат (без ПДВ) пов'язаних з придбанням товару.

Крім того, було запропоновано приділяти особливу увагу при перерахунку вартості імпортової операції з валюти в гривню та рекомендована оптимізація щодо транспортування, перевантаження та зберігання товару, яка зменшить супутні витрати при операціях з імпорту товарів. Безумовно, це лише авторська позиція, яка сформувалась в результаті проведеного дослідження і висловлюється з повагою до інших наукових поглядів та практичних точок зору.

### Список використаних джерел

1. А. Мазаракі. Імпорт та перспективи імпортозаміщення в Україні, 2013. – URL: <http://visnik.knute.edu.ua/files/2012/06/2.pdf>
2. Б. Ользацка, Р. Палчинська- Гоциняк. Як оцінити компанію. Методика дослідження та числові приклади, 1998 – 113с.
3. Вплив змін валютних курсів: Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 21. – URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0515-00#Text>
4. Д.Лівшиц. Валютні операції. Порядок здійснення та обліку, 2012 – 342 с.
5. Динаміка імпорту товарів за широкими економічними категоріями. Національний банк України. – URL: [https://bank.gov.ua/files/ES/Tov\\_u.pdf](https://bank.gov.ua/files/ES/Tov_u.pdf)
6. Динаміка імпорту товарів у розрізі країн світу. Національний банк України. – URL: [https://bank.gov.ua/files/ES/Tov\\_u.pdf](https://bank.gov.ua/files/ES/Tov_u.pdf)
7. Загальні вимоги до фінансової звітності: Пункт 3 Положення (стандарт) бухгалтерського обліку) 1. – URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13#Text>
8. Запаси: Пункт 5 Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 9. – URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0751-99#Text>
9. Запаси: Пункт 9 Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 9. – URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0751-99#Text>
10. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні: Закон України, Стаття 1 Закон України. – URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/996-14/ed20180701#Text>

11. Про зовнішньоекономічну діяльність: Закон України від 16.04.1991 №959-XII. – URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/959-12#Text>
12. Стаття 213: Митний кодекс України. – URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/4495-17#Text>
13. Стаття 215: Митний кодекс України. – URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/4495-17#Text>
14. Стаття 272: Митний кодекс України. – URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/4495-17#Text>
15. Структура імпорту за широкими економічними категоріями у розрізі товарних груп. Національний банк України. – URL: [https://bank.gov.ua/files/ES/Tov\\_y.pdf](https://bank.gov.ua/files/ES/Tov_y.pdf)
16. Т. Мельник. Регулювання імпорту в умовах економічної кризи. – URL: <http://dspace.wunu.edu.ua/bitstream/316497/28416/1/%D0%9C%D0%B5%D0%BB%D1%8C%D0%BD%D0%B8%D0%BA%20%D0%A2..pdf>
17. Щодо роз'яснення окремих питань бухгалтерського обліку. Лист Мінфіну від 03.03.2007 р. № 31-34000-20-10/4345. – URL: <https://ips.ligazakon.net/document/MF07021>

Робота виконана під науковим керівництвом д-ра екон. наук, професора ФОМІНОЇ О. В.

## **ТЕОРЕТИЧНІ АСПЕКТИ ОБЛІКУ ВИТРАТ ОПЕРАЦІЙНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ ПІДПРИЄМСТВА**

**ІЛЛЮШКО Р., 2 курс ФФО ДТЕУ,  
спеціальність «Облік і оподаткування»,  
освітня програма «Облік і податковий консалтинг»**

*У статті розглянуто сутність витрат операційної діяльності підприємства та їх класифікацію. Наведено основні етапи організації обліку витрат операційної діяльності підприємства. Розкрито теоретичні аспекти обліку даних витрат.*

*The article considers the essence of operating costs of the enterprise and their classification. The main stages of the organization of the account of expenses of operational activity of the enterprise are resulted. Theoretical aspects of cost accounting are revealed.*

**Актуальність теми.** Основним мотивом діяльності будь-якого підприємства в ринкових умовах є максимізація прибутку. Отримання найбільшого ефекту з найменшими витратами, економія матеріальних, фінансових і трудових ресурсів залежать від того, як підприємство вирішує питання управління операційними витратами, котре передбачає пошук способів їх зниження. Тому для реалізації ефективної діяльності підприємства необхідним є удосконалення обліку витрат операційної діяльності.

**Аналіз останніх досліджень чи публікацій.** Теоретичні і практичні аспекти обліку витрат операційної діяльності досліджували в своїх працях вітчизняні і зарубіжні науковці, зокрема Ф.Ф. Бутинець, В.А. Дерій, К. Друрі, В.П. Завгородній, М.В. Кужельний, М.Ф. Огійчук, В.Ф. Палій, Л.Г. Панченко, М.С. Пушкар, В.Я. Савченко, В.В. Сопко, Л.К. Сук, Н.М. Ткаченко, Дж. Форстер, Ч.Т. Хорнгерен, Л.В. Чижевська, М.Г. Чумаченко, В.Г. Швець, А.Д. Шеремет та інші. Аналіз вивчених наукових джерел доводить, що питанням сучасного стану обліку витрат операційної діяльності підприємства приділяється недостатньо уваги. Необхідно відзначити, що додаткового наукового обґрунтування вимагають питання щодо теоретичних аспектів їх обліку.

**Метою статті** є дослідження теоретичних аспектів обліку витрат операційної діяльності підприємства.

**Результати досліджень.** Ефективна діяльність підприємства та його майбутній розвиток ґрунтуються насамперед на правильному розумінні та визначенні витрат, як однієї з важливих якісних характеристик його діяльності та є ключовим для підприємства в основі його діяльності. Витрати є одним з найважливіших чинників, що визначають розмір доходів підприємств, а відповідно їх фінансовий стан, життєздатність та рентабельність [1, с.171].

Дослідження нормативно-правового забезпечення та сучасних літературних джерел у сфері теорії та практики управління витратами дозволило виявити основні тенденції у формуванні сучасного понятійного апарату терміну «витрати».

Такі економісти, як: М.Г. Грецак, О.С. Коцюба розглядали витрати як «... витрати виробництва, з одного боку, та витрати споживання – з іншого [2, с. 16].

Кондрюков М.П. витратами визначав «... вартість ресурсів, використаних на певні цілі підприємства. У цьому визначенні автор виділяв три моменти: витрати визначаються величиною використаних ресурсів; величина використаних ресурсів повинна бути представлена в грошовому вираженні для порівняння різних ресурсів; поняття витрат має обов'язково співвідноситися з конкретними цілями і завданнями» [2, с.17].

Бутинець Ф.Ф. розглядає витрати як «... загальноекономічну категорію, яка характеризує використання різних речовин і сил у процесі господарювання. Він відокремлював поняття витрат у бухгалтерському розумінні від витрат в економічному розумінні. Під економічними витратами автор розумів затрати втрачених можливостей, тобто суму грошових коштів, які можна отримати при більш вигідному із усіх можливих альтернативних варіантів використання ресурсів» [3].

Багато науковців пов'язують визначення витрат з витрачанням матеріальних та грошових коштів на виробництво та реалізацію, також підкреслюють, що витрати, це вартісне вираження витрачених ресурсів. На нашу думку, слід погодитись з Скрипник М.І., який пропонує наступне визначенням витрат як економічної категорії «... це грошові та матеріальні ресурси, які використані протягом певного періоду в господарському процесі підприємства, а також показник ефективності діяльності господарюючого суб'єкта» [4].

Перераховані вище вчені-економісти вносять у визначення витрат всі аспекти, що супроводжують цю економічну категорію.

Беручи до уваги, що в сучасних умовах економічний підхід до сутності витрат є найдоцільнішим із позиції об'єктивності та достовірності інформації для ефективного управління витратами, вважаємо за потрібне надати власне визначення категорії «витрати». Витрати це достовірно оцінена частина затрат діяльності підприємства, яка призводить до зменшення економічної вигоди у вигляді збільшення зобов'язань або зменшення активів та співвідноситься з доходом підприємства, для отримання якого була здійснена у звітному періоді.

До складу витрат діяльності підприємства відносять витрати звичайної, фінансової та інвестиційної діяльності. Найбільшу питому вагу з них займають витрати операційної діяльності. Згідно НП(С)БО 16 «Витрати», операційні (основні) витрати – операції, пов'язані з виробництвом або реалізацією продукції (товарів, послуг), що є визначальною метою створення підприємства та забезпечують основну частину його доходу [5].

Поряд з питаннями, які розглядаються науковцями щодо даних витрат, важливе значення має науково обґрунтована їх класифікація. Класифікацію операційних витрат здійснюють за двома основними ознаками: за економічними елементами; за порядком віднесення витрат на собівартість реалізованої продукції (табл. 1).

Організація обліку витрат операційної діяльності підприємства передбачає:

- вибір прийому реалізації організації бухгалтерського обліку на підприємстві;
- визначення елементів облікової політики щодо операційних витрат;
- вибір носіїв облікової інформації щодо обліку витрат;
- організація документообігу на підприємстві;

- організація порядку відображення витрат на рахунках обліку та способів включення витрат до вартості кожного об'єкту калькулювання.

Основними елементами облікової політики щодо витрат операційної діяльності є:

- умови (критерії) визнання витрат;
- формування статей калькуляції;
- вибір методу обліку витрат;
- вибір об'єкту обліку витрат;
- визначення носіїв облікової інформації на підготовчому, поточному та підсумковому обліку.

Таблиця 1

### Класифікація операційних витрат

Класифікаційна ознака	Види витрат
Економічні елементи	Матеріальні затрати – це вартість витрачених у виробництві сировини й основних матеріалів, купівельних напівфабрикатів та комплектуючих виробів, палива й енергії, будівельних матеріалів, запасних частин, тари й тарних матеріалів, допоміжних та інших матеріалів
	Витрати на оплату праці – це заробітна плата за окладами й тари-фами, премії та заохочення, матеріальна допомога, компенсаційні виплати, оплата відпусток та іншого невідпрацьованого часу, інші витрати на оплату праці
	Відрахування на соціальні заходи – це відрахування на загальнообов'язкове державне соціальне страхування, відрахування на індивідуальне страхування персоналу підприємства, відрахування на інші соціальні заходи
	Амортизація – це сума нарахованої амортизації основних засобів, нематеріальних активів та інших необоротних матеріальних активів
	Інші операційні витрати – це витрати операційної діяльності, які не увійшли до складу попередніх елементів, зокрема витрати на відрядження, на послуги зв'язку тощо
Порядок віднесення витрат на собівартість реалізованої про-дукції	Витрати, які включаються до собівартості реалізованої продукції
	Витрати, які не включаються до собівартості реалізованої продукції

Джерело: згруповано автором на основі [5]

Витратами операційної діяльності визнаються витрати:

- у результаті зменшення активів або збільшення зобов'язань, які призводять до зменшення власного капіталу підприємства;
- коли можлива достовірна оцінка суми витрат;
- існує ймовірність виникнення зобов'язань без визнання активу, тобто виникнення гарантійних зобов'язань;
- існує ймовірність невідповідності майбутніх економічних вигод критеріями активів.

Головною метою обліку витрат операційної діяльності підприємства є представлення інформації для прийняття управлінських рішень. Зокрема, Скрипник Н.В. вважає, що «... провідну роль в інтегрованій інформаційній системі підприємства відіграє первинна інформація. Вхідні дані можна розділити на дві частини: первинні бухгалтерські документи і первинні дані, що формуються в інших підрозділах підприємства. Перша являє собою безліч первинних облікових документів, на основі яких підприємства відображають в обліку факти господарського життя. Факти господарського життя розглядаються як найважливіша категорія бухгалтерського обліку. Другий елемент вхідних даних – це первинні дані, що формуються в інших підрозділах підприємства. Вже згадана група даних утворює безліч первинних даних, які в силу своєї специфіки відображають умовні факти господарського життя, щодо наслідків яких «і ймовірності їх виникнення в майбутньому існує невизначеність, тобто виникнення наслідків залежить від того, відбудеться або не відбудеться в майбутньому одна чи кілька невизначених подій»[6].



Отже, першим етапом бухгалтерського обліку витрат операційної діяльності є документування, тому від його якості, достовірності, повноти та оперативності залежить наступний процес обліку. Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» передбачено, що керівник підприємства несе відповідальність за організацію робіт на підприємстві таким чином, щоб всі господарські операції, які відбуваються в межах фінансово-господарської діяльності підприємства, були задокументовані [7].

Підставою для документування господарських операцій з обліку витрат операційної діяльності є первинні документи, які фіксують факти здійснення даних господарських операцій. Первинні документи повинні бути складені під час здійснення господарської операції, а якщо це неможливо – безпосередньо після її закінчення на паперових або машинних носіях.

Що стосується первинного обліку витрат операційної діяльності, то до даних витрат відносяться виробничі та невиробничі витрати. Формалізована характеристика витрат операційної діяльності підприємства як обліково-аналітичного об'єкта наведена на рис. 1.

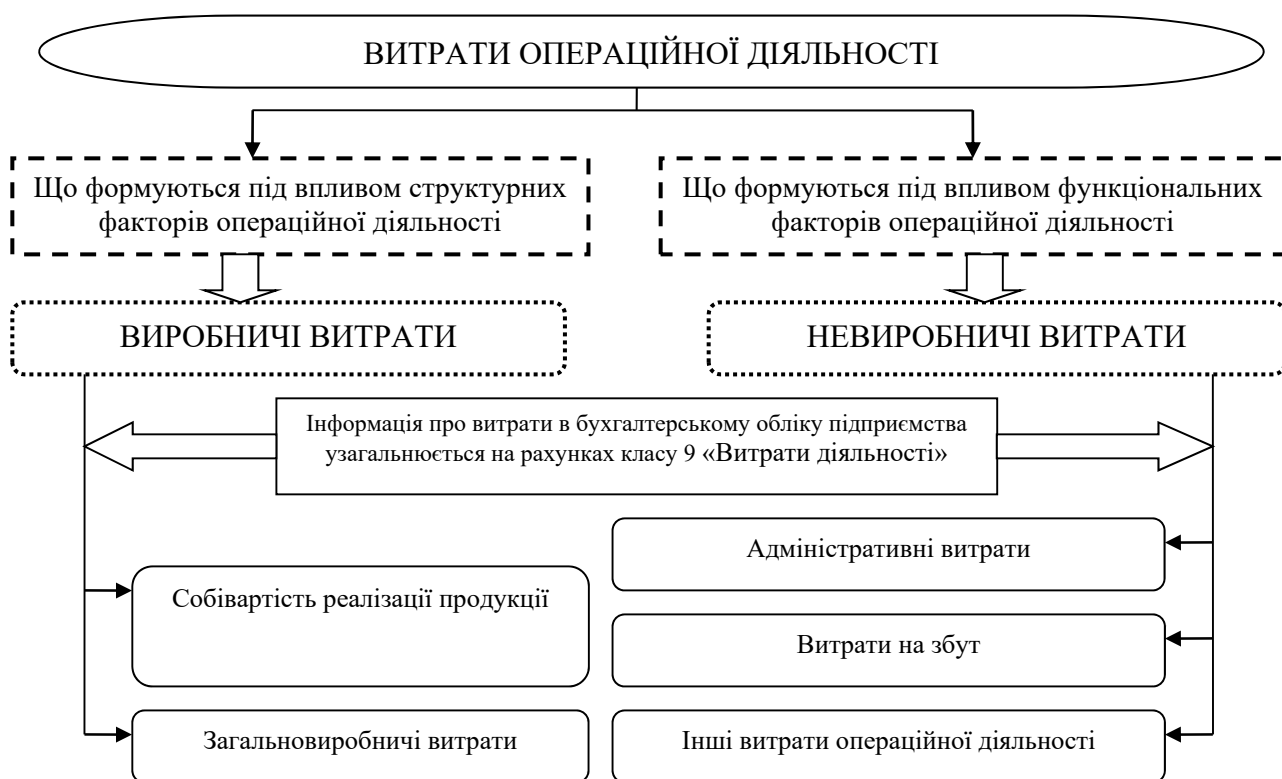


Рис. 1. Формалізована характеристика витрат операційної діяльності підприємства як обліково-аналітичного об'єкта

Джерело: розроблено автором самостійно

Отже, витрати операційної діяльності поділяються на такі, що безпосередньо пов'язані з виготовленням продукції, наданням послуг чи виконанням робіт і витрати, що пов'язані з організацією, управлінням, обслуговуванням і забезпеченням основної діяльності. До виробничих витрат підприємства включається собівартість реалізованої продукції (робіт, послуг), а до невиробничих витрат відносяться адміністративні витрати, витрати на збут та інші операційні витрати.

Первинними документами, що підтверджують здійснення витрат операційної діяльності є відповідно: накладна-вимога на відпуск (внутрішнє переміщення) матеріалів; табель обліку робочого часу; рахунки на оплату; акти виконаних робіт та наданих послуг; довідка-розрахунок бухгалтера і відповідні звіти з податків тощо. Розрахунок амортизації

ведеться автоматизовано, тому на підприємстві немає типових і нетипових форм первинного обліку таких витрат, в бухгалтерії лише складаються розроблювальні і зведені таблиці, що є регістрами аналітичного обліку.

Всі первинні документи, які фіксують факти здійснення господарських операцій з обліку витрат операційної діяльності протягом або в кінці звітної періоду надходять до бухгалтерії. Вони є підставою для ведення синтетичного та аналітичного обліку даних витрат.

Планом рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій [8] передбачено ведення обліку операційних витрат на рахунках класу 9 «Витрати діяльності», а саме:

- 1) рахунок 90 «Собівартість реалізації»;
- 2) рахунок 91 «Загальновиробничі витрати»;
- 3) рахунок 92 «Адміністративні витрати»;
- 4) рахунок 93 «Витрати на збут»;
- 5) рахунок 94 «Інші витрати операційної діяльності».

Згідно НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» інформація про витрати операційної діяльності узагальнюється у фінансовій звітності підприємства, зокрема у Балансі (Звіт про фінансовий стан) та Звіті про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід) [9].

У рядку 1100 Балансу наводиться вартість всіх запасів в одному рядку загальною сумою, і зокрема вартість незавершеного виробництва на початок і кінець місяця.

У розділі I «Фінансові результати» відображаються: собівартість реалізованої продукції (робіт, послуг) – рядок 2050; адміністративні витрати – рядок 2130; витрати на збут – рядок 2150; інші операційні витрати – рядок 2180.

У розділі II «Елементи операційних витрат» відображаються витрати, що їх зазнало підприємство під час своєї діяльності протягом звітної періоду за відповідними елементами: матеріальні витрати (рядок 2500); витрати на соціальні заходи (рядок 2505); амортизація (рядок 2510); інші операційні витрати (рядок 2520).

**Висновки.** Витрати це достовірно оцінена частина затрат діяльності підприємства, яка призводить до зменшення економічної вигоди у вигляді збільшення зобов'язань або зменшення активів та співвідноситься з доходом підприємства, для отримання якого була здійснена у звітному періоді. До складу витрат діяльності підприємства відносять витрати звичайної, фінансової та інвестиційної діяльності. Найбільшу питому вагу з них займають витрати операційної діяльності. Згідно НП(С)БО 16 «Витрати», операційні (основні) витрати – операції, пов'язані з виробництвом або реалізацією продукції (товарів, послуг), що є визначальною метою створення підприємства та забезпечують основну частину його доходу. Класифікацію операційних витрат здійснюють за двома основними ознаками: за економічними елементами; за порядком віднесення витрат на собівартість реалізованої продукції.

Головною метою обліку витрат операційної діяльності підприємства є представлення інформації для прийняття управлінських рішень. Підставою для документування господарських операцій з обліку витрат операційної діяльності є первинні документи, які фіксують факти здійснення даних господарських операцій. Первинні документи повинні бути складені під час здійснення господарської операції, а якщо це неможливо – безпосередньо після її закінчення на паперових або машинних носіях. Витрати операційної діяльності поділяються на такі, що безпосередньо пов'язані з виготовленням продукції, наданням послуг чи виконанням робіт і витрати, що пов'язані з організацією, управлінням, обслуговуванням і забезпеченням основної діяльності. До виробничих витрат підприємства

включається до собівартості реалізованої продукції (робіт, послуг), а до невикористаних витрат відносяться адміністративні витрати, витрати на збут та інші операційні витрати.

Всі первинні документи, які фіксують факти здійснення господарських операцій з обліку витрат операційної діяльності протягом або в кінці звітної періоду надходять до бухгалтерії. Вони є підставою для ведення синтетичного та аналітичного обліку даних витрат. Планом рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій передбачено ведення обліку операційних витрат на рахунках класу 9 «Витрати діяльності». Згідно НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» інформація про витрати операційної діяльності узагальнюється у фінансовій звітності підприємства, зокрема у Балансі (Звіт про фінансовий стан) та Звіті про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід).

### Список використаних джерел

1. Коваленко О.В. Сутність та основні проблеми визначення економічної категорії витрат. Проблеми системного підходу в економіці. 2018. Вип. 51. С. 114-118.
2. Грецак М.Г., Коцюба О.С. Управління витратами: навч. метод. посіб. для самост. вивч.дисц. Вид. 2-ге,без змін. К.: КНЕУ. 2006. 132 с.
3. Бухгалтерський фінансовий облік підручник для студентів спеціальності «Облік і аудит» вищих навчальних закладів; під заг. ред. Ф.Ф. Бутинця. 8-ме вид., доп. і перероб. Житомир:ПП «Рута». 2009. 912 с.
4. Скрипник М.І. Сутність витрат як економічної категорії. Теоретичні та прикладні питання економіки. 2015. № 18. С. 160-167.
5. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати»: затв. наказом Міністерства фінансів України від 31.12.1999 р. № 318. Дата оновлення 03.11.2020. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/> (дата звернення: 05.06.2022)
6. Скрипник Н.В. Концептуальні засади методики обліку витрат обігу на підприємствах торгівлі. Економіка та суспільство. 2019. Вип. 3. С. 549–553.
7. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні: Закон України від 16.07.1999 р. № 996-XIV. Дата оновлення 01.07.2021. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/> (дата звернення: 05.06.2022)
8. План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій: затв. наказом Міністерства фінансів України від 09.12.2011 р. № 1591. Дата оновлення 18.03.2014. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/> (дата звернення: 05.06.2022)
9. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності»: затв. наказом Міністерства фінансів України від 07.02.2013 р. № 73. Дата оновлення 10.08.2021. URL: [https://zakon.rada.gov.ua](https://zakon.rada.gov.ua/) (дата звернення 05.06.2022).

Робота виконана під науковим керівництвом канд. екон. наук НАЙДЬОНОВОЇ Н. В.

# ОСОБЛИВОСТІ ОПОДАТКУВАННЯ РЕАЛІЗАЦІЇ ГОТОВОЇ ПРОДУКЦІЇ В УМОВАХ ВОЄННОГО СТАНУ

ІСКРА В., 2 курс ФФО ДТЕУ,  
спеціальність «Облік і оподаткування»,  
освітня програма «Облік і податковий консалтинг»

*У статті визначено особливості оподаткування реалізації товарів, робіт та послуг, у тому числі на експорт, в умовах воєнного стану в Україні. Викладені результати дослідження основних нововведень щодо зазначеної проблеми. Досліджено механізм регулювання оподаткування реалізації в умовах воєнного стану в податковому законодавстві. Окреслено перспективи розвитку оподаткування реалізації в Україні.*

*The article identifies the features of taxation of sales of goods, works and services, including exports, under martial law in Ukraine. The results of the study of the main innovations on this problem are presented. The mechanism of taxation of realization in the minds of martial law in the tax legislation is investigated. Prospects for the development of sales taxation in Ukraine are presented.*

**Актуальність теми.** За даними Міністерства економіки України через агресію Російської Федерації у березні 2022 року експорт українських товарів скоротився вдвічі, імпорт – більш ніж утричі, порівняно з даними за лютий 2022 року [13]. У зв'язку із війною з'явилися виклики, через які держава ввела нові підходи оподаткування реалізації товарів. У цій статті розглядаються основні нововведення у сфері реалізації товарів, робіт та послуг (у тому числі на експорт), які показують, якими способами держава намагається зберегти економіку в умовах воєнного стану. Це питання потребує поглибленого вивчення і постійного моніторингу нововведень, оскільки кожного дня законодавство може змінюватися з метою підтримки економіки країни. Отже, тема оподаткування реалізації в умовах воєнного стану в Україні є актуальною для дослідження та розробки нових механізмів регулювання.

**Аналіз останніх досліджень.** Проблеми обліку реалізації товарів, робіт та послуг, у тому числі на експорт, в умовах воєнного стану в Україні досліджують у своїх працях науковці у сфері економіки, зокрема: Бебік Т., Карпова В., Король А., Кривецька О., Курус В., Лівіцька А., Сенченко Є. та інші. Проте, питання оподаткування реалізації потребують подальшого розгляду в контексті їх економічної ефективності.

**Метою статті** є дослідження теоретичних і методологічних аспектів, пов'язаних з оподаткуванням реалізації товарів, робіт та послуг, у тому числі на експорт, в умовах дії воєнного стану у Україні.

**Результати досліджень.** Від початку воєнного стану в Україні велика кількість підприємств була змушена тимчасово зупинити роботу, особливо в тих містах та селах України, де їх функціонування стало неможливим через активні бойові дії. Зважаючи на складні для бізнесу обставини, Верховна Рада України прийняла низку Законів, ключова ціль яких – полегшити життя бізнесу. Найактуальніші з них, що відносяться до оподаткування реалізації готової продукції (товарів, робіт, послуг):

- 1) для платників ЄП: ліміт доходу підвищено з 10 млн грн до 10 млрд грн; додано пільгову ставку податку 2%; знято обмеження, щодо чисельності найманих робітників; скасовано обмеження по видах діяльності (окрім підакцизних товарів та грального бізнесу) та інше);
- 2) штрафи та пені за несвоєчасне подання звітності та несвоєчасну сплату податків не нараховуватимуться;
- 3) відповідальність за невикористання реєстраторів розрахункових операцій (РРО) не накладається;
- 4) зміни в оподаткуванні ПДВ, тощо.

15.03.2022 Верховна Рада України прийняла ЗУ 2120-IX «Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законодавчих актів України щодо дії норм на період дії воєнного стану» [1]. Відповідно до даного Закону ставка єдиного податку знижується до 2%. Платниками єдиного податку 2% можуть стати як ФОП, так і юридичні особи, незалежно від системи оподаткування, на якій вони перебувають на цей час. Тобто перейти на сплату єдиного податку за ставкою 2 % можуть як ФОП та юридичні особи – платники єдиного податку (зокрема, ФОП – платники ЄП не лише 3-ї, а й 1-2 групи), так і ФОП та юридичні особи, що перебувають на загальній системі оподаткування, за умови, що протягом календарного (попереднього) року їх дохід не перевищував 10 мільярдів гривень [14].

Сам перехід на ставку 2 % є добровільним. Для цього до податкової служби потрібно надати спеціальну заяву, термін надання якої – до останнього числа місяця, що передує періоду переходу на цю систему оподаткування. У разі переходу на 3-тю групу ЄП із ставкою 2 %, даний податок буде обчислюватись від суми отриманого доходу, який надійшов на рахунок ФОП чи був отриманий у вигляді готівки.

Незалежно від обсягу доходів, після переходу на 3-тю групу ЄП із ставкою 2 % податок на додану вартість сплачувати не потрібно, навіть якщо до переходу на пільгову ставку суб'єкт господарювання був платником ПДВ. Тому платники ЄП 3-ї групи зі ставкою 2 % звільнені від сплати ПДВ за операціями з постачання товарів, робіт та послуг, місце постачання яких знаходиться на митній території України, але від сплати імпортного ПДВ такі платники ЄП не звільнені. Отже, у разі імпорту товарів, ПДВ потрібно буде сплачувати у повному обсязі, якщо це не будуть товари, які звільнені від сплати ПДВ [1].

Податкові декларації за базовий звітний (податковий) період, що дорівнює календарному місяцю (у тому числі в разі сплати місячних авансових внесків) подаються протягом 20 календарних днів, що настають за останнім календарним днем звітного (податкового) місяця (п. 49.18 ст. 49 ПКУ) [2]. Враховуючи те, що єдиний податок за ставкою 2% запрацював 1 квітня 2022 р., першим звітним періодом для таких платників стає квітень 2022 р., тобто не пізніше 20 травня 2022 р. та сплатити нараховану суму єдиного податку не пізніше 30 травня 2022 р.

Сплата єдиного податку за ставкою 2 % відповідно до ЗУ 2120-IX відбувається у кілька етапів:

- авансом, помісячно, до 15 числа за підсумками попереднього місяця (наприклад, до 15 травня потрібно буде сплатити ЄП від суми доходу, отриманого у квітні);
- остаточний розрахунок (у звичайні строки, передбачені для квартальних сплат) після надання декларації за квартал, з урахуванням вже сплачених авансових платежів.

Оскільки перехід на пільгову ставку ЄП 2% є добровільним, то відмовитись від даної системи оподаткування можна буде в будь-який момент (не чекаючи скасування воєнного стану) – з першого дня місяця наступного за місяцем, у якому прийнято таке рішення.

Існують обмеження, що платниками ЄП 3-ї групи із ставкою 2 % не можуть бути:

1) суб'єкти господарювання (юридичні особи та фізичні особи – підприємці), які здійснюють:

- діяльність з організації, проведення азартних ігор, лотерей (крім розповсюдження лотерей), парі (букмекерське парі, парі тоталізатора); обмін іноземної валюти;
- виробництво, експорт, імпорт, продаж підакцизних товарів (крім роздрібного продажу паливно-мастильних матеріалів в ємностях до 20 літрів та діяльності фізичних осіб, пов'язаної з роздрібним продажем пива, сидру, пері (без додання спирту) та столових вин);
- видобуток, реалізацію корисних копалин;

2) страхові (перестрахові) брокери, банки, кредитні спілки, ломбарди, лізингові компанії, довірчі товариства, страхові компанії, установи накопичувального пенсійного забезпечення, інвестиційні фонди і компанії, інші фінансові установи, визначені законом;

3) реєстратори цінних паперів;

4) представництва, філії, відділення та інші відокремлені підрозділи юридичної особи, яка не є платником єдиного податку;

5) фізичні та юридичні особи – нерезиденти.

Інші обмеження, встановлені для платників ЄП п. 291.5 ст. 291 ПКУ, на платників ЄП 3-ї групи і ставкою 2 % не поширюються.

Оскільки перехід на таку систему оподаткування є добровільним, то він має бути вигідний платникам ЄП 3-ї групи із ставкою 5 %, і, можливо, тим, хто сплачує ЄП за ставкою 3 % + ПДВ.

Щодо суб'єктів господарювання на загальній системі, які є платниками ПДВ:

- по-перше, потрібно передбачити, наскільки економічно доцільним буде такий перехід, здійснити попередні розрахунки, виділити для себе переваги та недоліки переходу;
- по-друге, варто взяти до уваги, що на цей час перехід на сплату цього ЄП та подальше повернення на загальну систему із ПДВ викликає багато запитань, відповіді на які наразі відсутні [1].

Зміни також торкнулися експорту. У березні 2022 року експорт українських товарів зменшився вдвічі, імпорт – більш, ніж утричі. Особливо постраждав вивіз металів та сільськогосподарської продукції, в той же час обсяг експорту низки товарів з глибокою переробкою практично не змінився порівняно з довоєнним часом [3].



Рис. 1. Структура експорту України

Джерело: [3, 12]

Офіс з розвитку підприємництва та експорту запустив оперативну платформу з актуальною інформацією для українських експортерів, які готові постачати свою продукцію за кордон в умовах війни та дати гідну відсіч всьому російському та білоруському у світі [4]. На даному сайті можна:

- здійснити пошук партнерів для українського експорту;
- дізнатися про зміни у законодавстві, щодо експорту України в умовах війни;
- дізнатися більше про підтримку українського бізнесу в умовах війни (державну та донорські програми);
- застрахувати зовнішньоекономічний договір;
- та інше.

Також існують обмеження щодо торгівлі з країною-агресором та Білоруссю. Слід зазначити, що у Законі України «Про правовий режим воєнного стану» [5] немає жодних універсальних правил або обов'язкових заборон, які мали б застосовуватись до імпорту або експорту на період воєнного стану [5]. Також у законі відсутні вимоги, щодо запровадження заборони на торгівлю з країною-агресором або навіть країною-окупантом.

24 лютого Державна митна служба України опублікувала невелику статтю, щодо скасування роботи деяких митних пунктів пропуску на кордоні з Російською Федерацією та Білоруссю. В подальшому було опубліковано Розпорядження КМУ № 188-р від 26 лютого 2022 року [6], відповідно до якого було офіційно закрито ряд пунктів пропуску через

державний кордон та пунктів контролю (переважно тих, що знаходяться на кордоні з Російською Федерацією та Білоруссю, або у безпосередній близькості від районів, де ведуться активні бойові дії). Отже, митне оформлення товарів з росії та Білорусі було та заливається фактично припиненим.

До імпорту товарів з Російською Федерацією не застосовуються запроваджені Урядом правила, щодо спрощеного порядку митного оформлення. Щодо Білорусі – то наразі це виключення щодо білоруських товарів не діє, оскільки ВРУ не визнала Білорусь державою-агресором.

Додатково, 7 квітня 2022 року запроваджено ембарго на торгівлю товарами з Російською Федерацією (вочевидь йтиметься про повну заборону на імпорт російських товарів, оскільки часткове ембарго запроваджено Україною вже зараз). Тож незабаром можемо очікувати на відповідне рішення Уряду. 9-го квітня 2022 року Кабінет Міністрів України ухвалив постанову № 422, якою скасував заборону на експорт великої рогатої худоби та м'яса великої рогатої худоби, що діяла з 6 березня 2022 року [7]. Відтепер, експорт вказаних категорій товарів можна здійснювати за умови отримання ліцензії на експорт від Мінекономіки.

Конкретний перелік товарів, експорт яких дозволяється відповідно до Постанови 422, виглядає наступним чином:

- велика рогата худоба, жива (код 0102 УКТ ЗЕД);
- м'ясо великої рогатої худоби, морожене (код 0202 УКТЗЕД);
- м'ясо та їстівні м'ясні субпродукти, солоні або в розсолі, сушені або копчені; їстівне борошно з м'яса або м'ясних субпродуктів: м'ясо великої рогатої худоби (код 021020 УКТ ЗЕД).

Зокрема згідно постанові [7] заборонено експортувати:

- овес;
- просо;
- гречку;
- цукор;
- сіль;
- жито;

Це означає фактичну заборону експорту.

Можна експортувати за умови вказаного декларативного ліцензування:

- пшеницю і суміш пшениці та жита (меслин);
- кукурудзу;
- м'ясо курей свійських;
- яйця кур свійських;
- олію соняшникову.

Це означає дозвіл експорту із відповідним інформуванням Уряду та видачею безоплатної ліцензії протягом доби. Все інше не зазначене в переліку може експортуватись вільно згідно стандартної процедури.

У період воєнного стану отримання ліцензії на експорт вказаних товарів здійснюється за спрощеною процедурою. Розгляд заявки та видача ліцензії здійснюється протягом 2-х днів з дня реєстрації заявки в Дії або Мінекономіки. У разі позитивного розгляду заявки ліцензія буде видана в електронній формі та направлена заявнику в його електронний кабінет в Дії або на електронну пошту. Інформація про видану ліцензію також вноситься до єдиного державного інформаційного вебпорталу «Єдине вікно для міжнародної торгівлі».

Ліцензія видається на строк, який відповідає строку дії постанови Кабінету Міністрів України «Про затвердження переліків товарів, експорт та імпорт яких підлягає ліцензуванню, та квот на 2022 рік» № 1424 від 29 грудня 2021 року, який, за замовчуванням, закінчується 31 грудня 2022 року. Проте, як свідчить практика, Уряд продовжує чинність

невикористаних у календарному році ліцензій до 1 березня наступного року без необхідності повторно звертатись до Мінекономіки. У період воєнного стану державний збір за видачу ліцензії на експорт товарів не сплачується.

Також держава встановила валютний контроль щодо строків розрахунків у ЗЕД. Статтею 13 Закону України «Про валюту і валютні операції» [8] передбачено право НБУ встановлювати граничні строки розрахунків за операціями з експорту та імпорту товару. 24 лютого 2022 року Правління Національного банку України (НБУ) видало Постанову № 18 «Про роботу банківської системи в період запровадження воєнного стану» (востаннє зміни до неї вносилися 4 квітня 2022 року). [9]

Саме такими змінами від 4 квітня 2022 року було передбачено зміну граничних строків розрахунків за операціями з експорту та імпорту товарів. Так, починаючи з 5 квітня 2022 року для всіх експортно-імпортних операцій застосовуються граничні строки розрахунків тривалістю 90 календарних днів. Це є суттєвим скороченням строків, порівняно з правилами мирного часу, коли вони становили 365 календарних днів, та має на меті забезпечення стабільності системи, аби запобігти виведенню капіталу за кордон та не допустити виникнення макроекономічних дисбалансів.

Зміни в оподаткуванні також торкнулися податку на додану вартість. Державна податкова служба України надала роз'яснення, щодо особливостей переходу платників на спрощену систему оподаткування для платників ПДВ [10].

Податківці зазначили, що при переході на сплату єдиного податку за пільговою ставкою 2 %:

- платники не сплачують ПДВ при ввезенні товарів на митну територію України;
- платник втрачає підстави для застосування нульової ставки ПДВ при здійсненні операцій з вивезення товарів за межі митної території України (експорт). Відповідно, за товарами/послугами, що були придбані з ПДВ до переходу на спрощену систему та експортовані під час застосування спрощеної системи оподаткування, або використані для виробництва продукції, експорт якої був здійснений під час застосування спрощеної системи оподаткування, платник зобов'язаний визначити податкові зобов'язання з ПДВ відповідно до п. 198.5 ПКУ у першому звітному періоді після завершення використання спрощеної системи оподаткування.

У такому випадку суб'єктам господарювання, які оберуть третю групу єдиного податку за ставкою 2 відсотки доходу, на час переходу на спрощену систему оподаткування перебуватимуть у статусі платника ПДВ, реєстрація платника ПДВ не анулюється, а є призупиненою на період перебування такого суб'єкта господарювання на третій групі єдиного податку за ставкою 2 відсотки доходу. [10]

Оскільки у суб'єкта господарювання на третій групі єдиного податку за пільговою ставкою 2% доходу відсутні об'єкти оподаткування податком на додану вартість та з врахуванням пунктів 9.5 підрозділу 8 розділу XX «Перехідні положення» Податкового кодексу України (далі – Кодекс) і 49.2 розділу II Кодексу [2] у такого суб'єкта господарювання відсутній обов'язок, щодо нарахування, сплати та подання податкової звітності з податку на додану вартість з операцій з ввезення та з постачання товарів, робіт та послуг, місце постачання яких розташоване на митній території України, та які здійснені в період перебування на такій спрощеній системі оподаткування. [10]

Також платники ПДВ позбавляються права на складання податкових накладних та розрахунків коригування до них за операціями, що здійснені в період перебування такого суб'єкта господарювання на третій групі єдиного податку за ставкою 2%. Платник ПДВ може дізнатися, чи обрав його постачальник або покупець єдиний податок за ставкою 2 % таким чином: реєстрація суб'єкта господарювання платником єдиного податку за ставкою 2 відсотків доходу здійснюється шляхом внесення до Реєстру платників єдиного податку. На веб-порталі ДПС [11] реалізована можливість щодо перевірки належності суб'єкта господарювання до платників єдиного податку за ставкою 2 відсотки доходу.



При переході на сплату єдиного податку за ставкою 2 % такі платники не сплачують податок на додану вартість при ввезенні товарів (імпорт) на митну територію України.

Також ДПС дає питання на відповідь «Якщо платник єдиного податку за ставкою 2 % придбав товари з ПДВ, які залишились не проданими після завершення воєнного стану, то чи може такий платник ПДВ мати право на ПК ПДВ після завершення воєнного стану і повернення на загальну систему оподаткування ПДВ?» : у даній ситуації у платника відсутні підстави для формування податкового кредиту при придбанні товарів у період перебування на спрощеній системі оподаткування, відповідно, після переходу на загальну систему оподаткування та відновлення реєстрації платника ПДВ за такими придбаними товарами, які не продані в період застосування спрощеної системи оподаткування, податковий кредит не відновлюється. [10]

**Висновки.** Проведене дослідження дозволило зробити висновки. Під час воєнного стану та військових дій на території України, уряд намагається допомагати українському бізнесу, вводячи нові закони та порядки, що надають пільги та зменшують податкове зобов'язання платників податків.

У даній статті було досліджено нововведення саме у сфері оподаткування реалізації товарів, робіт та послуг, у тому числі на експорт, в Україні під час воєнного стану. Для ФОПів та юридичних осіб почала діяти ставка єдиного податку 2%. Здійснити перехід на пільгову ставку ЄП 2% можуть як ФОП, так і юридичні особи, які були на спрощеній або загальній системі. Для переходу на пільгову ставку 2% потрібно надати спеціальну заяву. Податкові декларації за базовий звітний період, що дорівнює календарному місяцю подаються протягом 20 календарних днів, що настають за останнім календарним днем звітного місяця. Сплачувати ЄП за ставкою 2 % потрібно щомісячно, до 15 числа за підсумками попереднього місяця. Однак, є обмеження щодо видів діяльності, тому деякі суб'єкти господарювання не можуть стати платниками ЄП 3-ї групи із ставкою 2 %. Задля переходу потрібно передбачити, наскільки економічно доцільним буде такий перехід.

Оскільки українські експорт та імпорт зазнали від'ємного росту, офіс з розвитку підприємництва та експорту запустив платформу з актуальною інформацією для українських експортерів, які готові постачати свою продукцію за кордон в умовах війни. Також уряд ухвалив постанову, відповідно до якої експорт деяких товарів є обмеженим або взагалі забороненим. Отримання ліцензії для експорту деяких товарів в умовах війни здійснюється за спрощеною процедурою. Розгляд заявки та видача ліцензії здійснюється протягом 2-х днів з дня реєстрації заявки в Дії або Мінекономіки.

Також зміни торкнулися ПДВ. Податківці зазначили, що при переході на сплату єдиного податку за пільговою ставкою 2 % платники не сплачують ПДВ при ввезенні товарів на митну територію України; платник втрачає підстави для застосування нульової ставки ПДВ при здійсненні операцій з вивезення товарів за межі митної території України (експорт). Суб'єктам господарювання, які перейдуть на третю групу єдиного податку за ставкою 2% доходу, на час переходу на спрощену систему оподаткування перебуватимуть у статусі платника ПДВ, реєстрація платника ПДВ не анулюється, а є призупиненою на період перебування такого суб'єкта господарювання на третій групі єдиного податку за ставкою 2 відсотки доходу. Платники ПДВ позбавляються права на складання податкових накладних та розрахунків коригування до них за операціями, що здійснені в період перебування суб'єкта господарювання на третій групі єдиного податку за ставкою 2%. Дізнатися про перехід на ставку ЄП 2% бізнес-партнера можна на веб-порталі ДПС.

Проте, в умовах війни питання оподаткування реалізації товарів, робіт та послуг, у тому числі на експорт, залишається відкритим та потребує поглибленого вивчення і постійного моніторингу нововведень. Кожного дня законодавство змінюється для покращення та розвитку економіки держави. Отже, тема оподаткування реалізації в умовах воєнного стану в Україні є актуальним для подальшого дослідження.

## Список використаних джерел

1. Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законодавчих актів України щодо дії норм на період дії воєнного стану: Закон України від 15.03.2022 № 2120-IX. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2120-%D0%86%D0%A5#Text>
2. Податковий кодекс України Кодекс України: Закон, Кодекс від 02.12.2010 № 2755-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#Text>
3. Що відбувається зі ЗЕД під час війни: дані від Мінекономіки: наукова стаття. URL: <https://news.dtki.ua/state/zed/75646>
4. Експорт в умовах війни: наукова стаття. URL: [https://export.gov.ua/business\\_during\\_war](https://export.gov.ua/business_during_war)
5. Про правовий режим воєнного стану: Закон України від 12.05.2015 № 389-VIII. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/389-19#Text>
6. Про тимчасове закриття деяких пунктів пропуску через державний кордон та пунктів контролю: Розпорядження Кабінету Міністрів України; Перелік від 26.02.2022 № 188-р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/188-2022-%D1%80#Text>
7. Про оптимізацію системи центральних органів виконавчої влади: Постанова Кабінету Міністрів України; Схема від 10.09.2014 № 442. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/442-2014-%D0%BF#Text>
8. Про валюту і валютні операції: Закон України від 21.06.2018 № 2473-VIII. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2473-19#Text>
9. Про роботу банківської системи в період запровадження воєнного стану: Постанова Національного банку України від 24.02.2022 № 18. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/v0018500-22#Text>
10. Питання – відповіді щодо особливостей переходу платників на спрощену систему оподаткування: Пресслужба Державної податкової служби України від 07.04.2022. URL: <https://tax.gov.ua/media-tsentr/novini/578879.html>
11. Електронний кабінет платника податків: веб-портал. URL: <https://cabinet.tax.gov.ua/>
12. Що у нас із експортом і імпортом? Як торгує Україна в умовах війни: стаття. URL: <https://www.epravda.com.ua/rus/publications/2022/03/25/684674/>.
13. Державна служба статистики. URL: <http://www.ukrstat.gov.ua/>
14. <https://profpressa.com/news/iedinii-podatok-2>

Робота виконана під науковим керівництвом канд. екон. наук, доцента УМАНЦІВ Г. В.

## НОРМАТИВНО-ПРАВОВЕ РЕГУЛЮВАННЯ ОБЛІКУ ВИТРАТ НА ЕКСПЕРИМЕНТАЛЬНІ РОЗРОБКИ

**КОЗЮРА К., 2 курс ФФО ДТЕУ,  
спеціальність «Облік і оподаткування»,  
освітня програма «Облік і оподаткування в міжнародному бізнесі»**

*У даній статті проведено дослідження нормативно-правового забезпечення обліку витрат на експериментальні розробки. Розглянуто особливості застосування законодавчих та нормативних актів що регулюють облік витрат на експериментальні розробки.*

*In this article the research of normative-legal maintenance of the account of expenses for experimental developments is carried out. Peculiarities of application of legislative and normative acts regulating the accounting of expenses for experimental developments are considered.*

*Постановка проблеми.* Бухгалтери підприємств все частіше стикаються з витратами, що виникають при створенні нових продуктів та їх просуванні на ринок. Такий облік є одним із найскладніших, оскільки його об'єктами часто є «ланцюгові реакції», які до того ж відбуваються у сфері нематеріальних активів (або на її межах). Успішні розробки тісно пов'язані з лабораторними та маркетинговими дослідженнями, а також освоєнням виробництва нової продукції. Вивчення новинок відбувається паралельно зі створенням товарного знаку та дизайну упаковки, а також сертифікацією якості та рекламними роликами кампанії.

*Мета статті.* є розгляд нормативно-правового забезпечення, яке регламентує облік витрат на експериментальні розробки.

*Аналіз останніх досліджень* Значний внесок у розвиток обліку та контролю витрат на дослідження та розробку в Україні здійснили: О.Б. Бутнік-Сіверського, Н. Г. Виговської, С.Ф. Голова, М. Галянтич, М.Я. Дем'яненко, В.М. Жука, І. Журавської, С. Я Зубілевич, І.Ю. Кравченко, В.Б. Моссаковського, В. Мурзової, О.О. Прокопенко, Р.С. Сайфуліна, О.Д. Святоцького та інші.

*Результати дослідження.* Система обліку витрат на дослідження і розробку під час створення власних нематеріальних активів в Україні лише розвиваються.

Варто зазначити, що при створенні внутрішньо генерованих активів у компанії існує безліч обмежень та неточностей щодо їх ідентифікації, а отже, і формування їх вартості відповідно до чинних стандартів. Існуючі методичні рекомендації не повною мірою задовольняють потреби підприємств, що запобігає утворенню реальної вартості внутрішньо створених нематеріальних активів, як наслідок, вартості капіталу підприємства.

В даний час проблеми обліку витрат на дослідження і розробку у вітчизняному господарстві ще недостатньо вивчені. З огляду на це сьогодні важливо зосередитись на таких основних питаннях:

- Доцільність та методи розподілу витрат за етапами дослідження і розробку;
- методи обліку таких витрат;
- відображення інформації про ці витрати у звітності підприємства.

Слід зазначити, що витрати на дослідження та розробки розглядаються здебільшого у контексті нематеріальних активів без урахування специфіки процесу створення, різномірного складу інтелектуальних продуктів, а також тип майбутнього активу. Тому насамперед необхідно визначити суть роботи, спрямованої на створення нової продукції. Цей процес можна розділити на два етапи: етап дослідження та етап розробки.

Перший етап – плановані підприємством дослідження, які проводить уперше з метою отримання та осмислення нових науково-технічних знань. Під розробкою розуміється застосування підприємством результатів досліджень та інших знань для планування та проектування нових або значно покращених продуктів праці (виробів, матеріалів, пристроїв, процесів, систем тощо) до початку їхнього серійного виробництва або застосування. Дослідження та розробки є взаємозалежними етапами, за межами яких немає чіткого законодавчого кордону. Етапи розробки нової продукції зазначені в таблиці 1 [4].

Таблиця 1

### Етапи розробки нової продукції

Етап	Зміст робіт	Примірний склад витрат
Дослідження	Науково-дослідні роботи	Оплата праці працівників, зайнятих виконанням дослідницьких робіт. Оплата послуг сторонніх організацій. ЄСВ на заробітну плату таких працівників. Інші витрати

Етап	Зміст робіт	Примірний склад витрат
Для проведення фірмою самостійних досліджень і розробок повинні існувати в її складі науково-дослідний або інші аналогічні підрозділи, або звернутися до організації, яка спеціалізується на розв'язанні науково-технічних проблем.		
Розробка нового виробу	Проектування та конструювання нового виробу. Розробка та складання проектно-конструкторської, технологічної та планової документації. Розробка технічного завдання. Виготовлення макету виробу	Оплата праці конструкторів, креслярів, технологів, зайнятих виконанням перелічених робіт. Витрати на канцелярське приладдя. Оплата послуг сторонніх організацій. ЄСВ на заробітну плату таких працівників. Інші витрати
За наявності власного конструкторсько-технологічного бюро ці роботи може виконати сама фірма. За відсутності для підприємства відповідної бази підприємство може залучати до виконання цих робіт (всіх чи деяких елементів) сторонні організації.		
Виготовлення дослідних зразків	Виготовлення дослідних зразків нової продукції	Вартість сировини та матеріалів. ЄСВ на заробітну плату працівників. Витрати на оплату праці працівників. Амортизація обладнання. Інші прями витрати. Загальновиробничі витрати тощо

Джерело: складено автором на основі [6]

Принципові підходи до визнання витрат, понесених замовником при створенні об'єктів нематеріальних активів, капітальними чи поточними витратами подано на рис. 1

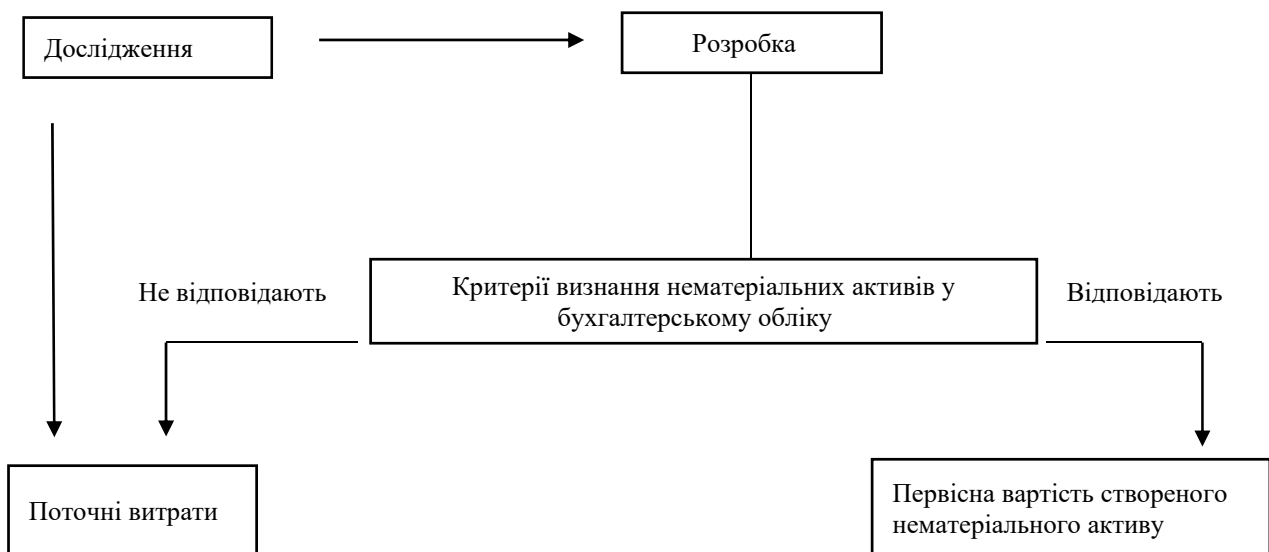


Рис. 1. Порядок визнання в обліку витрат на створення нематеріальних активів [5]

Відповідно до п. 4 П(С)БО 8 дослідженнями це заплановані підприємствами дослідження, які проводяться ними вперше з метою здобуття та осмислення нових науково-технічних знань. Для розв'язання різних проблем науково-технічного характеру, які можуть з'являтися в діяльності підприємства використовується планування досліджень, що зводяться до спостереження та дослідження конкретних та експериментальних явищ, які можна використовувати у бізнесі компанії. Тому дослідження, які можна вважати успішними, переростають у розробки [3].

У разі самостійного створення нематеріальних активів порядок обліку вироблених витрат залежить від характеру подальшого використання цих активів. Тому витрати, пов'язані зі створенням самої розробки, яку підприємство має намір надалі враховувати як

нематеріальний актив, відобразатимуться за дебетом субрахунку 154 «Придбання (створення) нематеріальних активів». Таким чином, суму витрат, понесених підприємством у процесі створення нематеріального активу, становлять такі рахунки:

Д-т рахунка 154 «Придбання (створення) нематеріальних активів»

К-т рахунка 661 «Розрахунки за заробітною платою»

К-т рахунка 65 «Розрахунки за страхуванням»

К-т рахунка 13 «Знос необоротних активів»

К-т рахунка 20 «Виробничі запаси» та інші

Такі витрати можуть включати: прямі витрати на матеріали чи послуги, використані чи спожиті у процесі створення нематеріального активу; прямі витрати на оплату праці та інші витрати на працівників, які безпосередньо беруть участь у створенні нематеріальних активів; інші витрати, безпосередньо пов'язані зі створенням об'єкта (реєстрація юридичних прав, амортизація патентів або ліцензій, використаних для створення активу), а також частина накладних витрат, необхідних для створення нематеріального активу та які можуть бути обґрунтовано та послідовно включені до складу вартості активу за розподілом

Вимоги П(С)БО 8 конкретизує п. 20 П(С)БО 16, і вказує що саме до складу **інших операційних витрат** відносяться витрати на дослідження і розробки. Для цього передбачено **субрахунок 941** «Витрати на дослідження і розробки» на якому обліковуються такі витрати. Тому витрати на дослідження слід враховувати на рахунку 941 «Витрати на дослідження та розробки», в якому доцільно відкривати субрахунки другого порядку, наприклад 9411 «Витрати на дослідження», на яких може проводитися аналітичний облік витрат на окремі теми (дослідження) .

Витрати на дослідження в бухгалтерському обліку вказуються кореспонденцією Дт 941 – Кт 20, 22, 63, 65, 66

Пункт 4 П(С)БО 8 передбачає, що розробка – це використання підприємством результатів досліджень та інших знань для планування та розробки нових або значно покращених матеріалів, пристроїв, продуктів, процесів, систем чи послуг до їхнього серійного виробництва чи використання [3].

Для того щоб фірма могла вести самостійні дослідження та розробки, вона повинна мати дослідницький або інший подібний підрозділ, або звернутися до організації, яка спеціалізується на вирішенні науково-технічних завдань.

Для цього оформляється договір, який зазначений в (ст 892-900 ЦКУ). У ньому зазначено, що за договором виконання науково-технічних робіт підрядник (виконавець) зобов'язується провести дослідження за дорученням замовника, розробити зразок нового виробу та конструкторську документацію на нього, нову технологію тощо. ., а замовник – прийняти виконану роботу та оплатити її [1].

Предметом договорів виконання науково-технічних робіт є результат, отримання якого може бути гарантовано виконавцем, оскільки останній займається нічим іншим, як творчим рішенням поставленої замовником завдання. При цьому в ході науково-технічних робіт може бути отриманий негативний результат, що завжди розглядається сторонами як один із можливих варіантів реалізації контракту.

Виконані науково-технічні роботи виражаються у створених зразках нової техніки або нової продукції, у нових матеріалах, технологіях та інших науково-технічних новинках.

Після закінчення робіт складається акт про приймання виконаних робіт із додатком щодо нього документів, передбачених договором [1].

Щодо охорони інтелектуальної власності слід зазначити, що ті об'єкти, які легко сприймаються будь-якою зацікавленою особою (форма продукту, товарний знак тощо), підлягають правовій охороні на підставі патенту або державної реєстрації ( перший стосується промислових зразків, а другий – торгових марок). А нематеріальні активи (формули, рецепти, технології тощо), закриті для вільного ознайомлення, охороняються законом як комерційна таємниця.

Останнє важливо як для відносин сторін договору виконання науково-технічних робіт, які мають розголошувати конфіденційну інформацію, так відносин компанії з її персоналом. Якщо, наприклад, нові науково-технічні роботи створюються технологіями підприємства на замовлення, можуть виникнути проблеми зі встановленням прав інтелектуальної власності на такі роботи. Вирішувати їх необхідно, починаючи з авторських прав технологів на результати їх праці.

Придбання нематеріальних активів за ціною, що перевищує понесені підприємством витрати, вважається загальними витратами для підприємства, а різниця являється для виконавців-працівників доходом або винагородою, яка обкладається прибутковим податком у встановленому порядку. У цьому випадку розрахунки із розробником повинні вестись не за субрахунком 661 «Розрахунки за заробітною платою» а з використанням субрахунку 685 «Розрахунки з іншими кредиторами» окремо щодо кожної особи.

Відповідно до ст. 505 ЦКУ, комерційна таємниця – це засекречена інформація, що має комерційну цінність і щодо якої були вжиті належні заходи щодо збереження її секретності, вжиті особою, на законній підставі, що розпоряджається цією інформацією. Комерційною таємницею, зокрема, являється інформація виробничого характеру. А за правилом ст. 506 ЦКУ права інтелектуальної власності на комерційну таємницю належать особі, яка правомірно віднесла інформацію до комерційної таємниці, якщо інше не передбачено договором. На практиці у ролі такої людини зазвичай виступає підприємство, що працює через найманого директора, який керує найманими технологіями. Останні отримують за свою творчість відповідну винагороду і зобов'язуються не розголошувати комерційну таємницю. І претензій до цього секрету у технологів немає, бо жодна компанія не погодиться зафіксувати їх у договорі (інакше буде ситуація, коли компанія володіє основними засобами, а частина персоналу – нематеріальними активами, а значить незрозуміло, хто в будинку господар). Тому рецептури належать не технологам, а підприємствам, причому цілком законно.

Облік податку на прибуток залежить від того, як витрати на прибуток класифікуються у бухгалтерському обліку.

У світовій практиці існують різні підходи до відображення вартості витрат на дослідження і розробки:

- перший, всі витрати відразу розподіляються на етап дослідження та розробки,
- другий – вартість досліджень та технологія списується на фінансовий результат;
- третій – капіталізувати всі витрати на створення з наступними поділ на дослідження та розробки;
- четвертий – капіталізувати всі витрати на створення нового продукту.

Об'єкт податку на прибуток у період їх відображення у бухгалтерському обліку зменшується на витрати, якщо вони визнані організацією витратою звітного періоду без капіталізації. Відповідно, у податковому обліку підприємств такі витрати відображаються за тими самими правилами, що й у бухгалтерському [2].

Якщо розраховувати витрати на виробництво нематеріального активу, що капіталізується, їх необхідно згрупувати на рахунок обліку капітальних інвестицій.. Тому вони не впливають на фінансовий результат як об'єкт податку на прибуток, тому що не збільшують бухгалтерські витрати [2].

Водночас у малоприбуткових підприємствах (з доходом не більше 20 млн грн) такі витрати зменшуватимуть фінансовий результат для цілей оподаткування поступово у складі амортизації вартості нематеріальних активів [2].

Високоприбутковим підприємствам (з доходом понад 20 млн грн), а також малозабезпеченим волонтерам необхідно пам'ятати, що їхній податковий облік не обмежується даними бухгалтерського обліку. Для обчислення податку на прибуток їм доводиться коригувати бухгалтерський фінансовий результат на податкові різниці, зокрема на різниці, що виникають при нарахуванні амортизації нематеріальних активів (пп. 138.1 – 138.2 ПКУ). Як відомо, суть обчислення цієї різниці полягає в тому, що платник податків при обчисленні об'єкта оподаткування:

- збільшує фінансовий результат до оподаткування на суму амортизації, нарахованої за правилами бухгалтерського обліку (п. 138.1 ПКУ), та при цьому
- зменшує фінансовий результат на суму амортизації, нарахованої за правилами оподаткування (п. 138.2 ПКУ).

Тому при зарахуванні до активу, необхідно сформувати його первісну вартість у податковому обліку, визначити «податковий» метод нарахування амортизації та термін її нарахування. ( п.п. 138.3.4 ПКУ) [2].

І насамкінець кілька слів про ПДВ. Відповідно до чинних правил, усю суму «вхідного» ПДВ за всіма витратами на дослідження, розробку нової продукції платник податків без розбору відносить до податкового кредиту (п. 198.3 ПКУ). Єдиною умовою для цього є наявність зареєстрованої в ЄРПН податкової накладної, що підтверджує суму нарахованого ПДВ та оформлену у повній відповідності до вимог пункту 201.1 ПКУ (ср. 0138706000). Суми ПДВ, які не підтверджені податковими накладними (або підтверджені податковими накладними, виставленими з порушенням вимог статті 201 ПКУ), не включаються до податкового кредиту (абзац перший пункту 198.6 ПКУ). При цьому оскільки такі витрати безпосередньо пов'язані з господарською діяльністю підприємства, надалі не потрібно проводити нарахування компенсаційних податкових зобов'язань.

*Висновки.* Провівши дослідження нормативно-правового забезпечення обліку витрат на експериментальні розробки можна зробити наступні висновки. У практиці підприємницької діяльності дедалі частіше з'являються проблеми, пов'язані з оцінкою нематеріальних активів. Складність оцінка нематеріальних активів обумовлена:

1. Різні об'єкти інтелектуальної власності, кожен із яких закон має бути оригінальним;
2. Різні способи їх появи для підприємства;
3. Різні форми їх практичного використання;

### Список використаних джерел

1. Цивільний кодекс України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/435-15#Text>
2. Податковий кодекс України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#Text>
3. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 8 «Нематеріальні активи», затверджене наказом Мінфіну України від 18.10.99 р. № 242, зареєстроване в Мін'юсті України 2.11.99 р. за № 750/4043, зі змінами і доповненнями. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0750-99#Text>
4. План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, затверджений наказом Міністерства фінансів України від 28 грудня 2011р. за № 1557/20295. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1557-11#Text>
5. Інтелектуальна власність в Україні: правові засади та практика. Том 4. Оцінка інтелектуальної власності. Бухгалтерський облік та оподаткування / За ред.О.Б. Бутніка-Сіверського, О.Д. Святоцького. – К.: Вид. дім „Ін Юре», 1999. – 348 с.
6. Зубілевич С.Я., Кравченко І.Ю., Прокопенко О.О. та інші. Посібник з бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності підприємств України. – К., 2002. – 472 с.

Робота виконана під науковим керівництвом канд. екон. наук, доцента АВГУСТОВОЇ О. О.

# ОРГАНІЗАЦІЯ ОБЛІКУ ВИТРАТ ОПЕРАЦІЙНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ ПІДПРИЄМСТВ ОПТОВОЇ ТОРГІВЛІ

КОСТЮК Д., 2 курс ФФО ДТЕУ,  
спеціальність «Облік і оподаткування»,  
освітня програма «Облік і податковий консалтинг»

*У статті розкрито організацію обліку витрат операційної діяльності підприємства. Досліджено особливості обліку витрат операційної діяльності на підприємствах оптової торгівлі. Удосконалено організацію обліку витрат операційної діяльності в умовах застосування інформаційних технологій.*

*The article reveals the organization of accounting for operating costs of the enterprise. The peculiarities of accounting for operating expenses at wholesale enterprises have been studied. The organization of accounting for operating costs in terms of the use of information technology has been improved.*

**Актуальність теми.** В умовах конкурентного середовища вирішення проблеми розвитку та економічного зростання підприємств оптової торгівлі потребує удосконалення системи управління витратами, що в свою чергу потребує вдосконалення організації обліку витрат операційної діяльності.

Забезпечення достовірності та своєчасності отримання інформації щодо формування витрат операційної діяльності в системі бухгалтерського обліку досягається за умови застосування інформаційних технологій.

**Метою статті** є дослідження організації обліку витрат операційної діяльності підприємств оптової торгівлі в системі управління підприємством та надання рекомендацій по удосконаленню організації обліку витрат операційної діяльності в умовах застосування інформаційних технологій.

**Об'єктом дослідження** є процес організації бухгалтерського обліку витрат операційної діяльності підприємств оптової торгівлі.

**Предметом дослідження** є сукупність теоретичних, методичних та практичних аспектів організації бухгалтерського обліку витрат операційної діяльності підприємства.

Організація обліку витрат операційної діяльності досліджувались в наукових працях українських та зарубіжних вчених, таких як Л.М. Братчук, С.Ф. Голова, В.С. Лень, В.В. Волошиної, Б.О. Язлюк., та ін.

Разом з тим, на сьогоднішній день залишаються ряд не вирішених питань наукового та прикладного характеру, що стосуються удосконалення організації обліку витрат операційної діяльності в умовах застосування інформаційних технологій, що обумовлює актуальність обраної теми.

Система бухгалтерського обліку витрат операційної діяльності є досить складною і потребує правильної її організації. Згідно Закону «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» питання організації бухгалтерського обліку на підприємстві належать до компетенції його власника або уповноваженого органа. Проте, в законі відсутнє визначення цього поняття.

Досліджуючи науково літературу можна відміти, що чіткого визначення цього поняття немає. (табл.1.).



## Сутність організації бухгалтерського обліку

№ з.п.	Автор	Визначення
1.	Івахненко С.В. [2]	Організацію бухгалтерського обліку слід розглядати в двох аспектах: по-перше, як сукупність із створення цілого – системи бухгалтерського обліку, підтримання та підвищення рівня організованості, по-друге, як специфічну структуру – бухгалтерію, що є результатом організаційної діяльності підприємства
2.	Карпушенко М.Ю. [5]	це система впорядкованих дій зі створення системи бухгалтерського обліку, що включає складання облікових реєстрів і первинних носіїв облікової інформації, облікову політику підприємства, організацію облікового процесу.
3.	Кононова О. Є. [6]	Це впорядкування і налагодження діючої системи обліку. Це система впорядкованих дій зі створення системи бухгалтерського обліку, що включає складання облікових реєстрів і первинних носіїв облікової інформації, облікову політику підприємства, організацію облікового процесу.
4.	Лень В.С. [7]	Це сукупність дій зі створення цілісної системи бухгалтерського обліку, підтримання і підвищення її організованості, функціонування якої спрямоване на забезпечення інформаційних потреб користувачів облікової інформації, включаючи вибір форм організації та формування матеріального й інформаційного забезпечення облікового процесу.

Як видно з таблиці найчастіше це поняття розглядається як побудова всієї системи бухгалтерського обліку і зокрема як системи управління.

Братчук Л.М. [1] відмічає, що організація бухгалтерського обліку на підприємстві потребує відповідного методологічного забезпечення у вигляді облікового інструментарію, – моделі, яка б дозволила виділити і адекватно відбити найсуттєвіші зв'язки між її складовими (етапами). Вона повинна розпочинатися з окреслення правил і способів облікової політики підприємства.

Важливе місце в організації бухгалтерського обліку займає організація обліку витрат операційної діяльності. Для того щоб раціонально організувати бухгалтерський облік витрат операційної діяльності необхідно зупинитися на застосуванні загальноприйнятих передумов: вивчити структуру та сферу діяльності підприємства (розмір та обсяг господарської діяльності, вид діяльності та характер діяльності), організацію облікового апарату та праці облікових працівників, організацію облікового процесу (визначити обсяг облікових робіт та забезпеченість його комп'ютерною технікою), організацію досконалого володіння працівниками бухгалтерії діючої законодавчої та нормативної бази щодо питань ведення бухгалтерського обліку.

Організація бухгалтерського обліку витрат операційної діяльності на підприємствах оптової торгівлі має ряд особливостей.

Весь процес обліку витрат операційної діяльності на підприємстві складається з трьох етапів його здійснення:

✓ первинного обліку (процесу документування та оцінки господарських явищ і процесів);

✓ поточного обліку (процес облікової реєстрації господарських операцій на рахунках бухгалтерського обліку та в облікових реєстрах;

✓ підсумкового обліку (процес узагальнення даних поточного обліку в бухгалтерській звітності) (табл. 2).

На кожному етапі облікового процесу є необхідність самостійної організації підприємством в особі власника або виконавчого органу (посадової особи) наступних заходів щодо обліку:

1. Визначення облікової номенклатури (перелік господарських явищ та процесів, які підлягають відображенню у системі бухгалтерського обліку).

2. Визначення способів та техніки відображення облікових номенклатур (вибір форми обліку).

3. Вибір матеріальних носіїв інформації, їх рух і збереження (відповідно до форми бухгалтерського обліку, облікової номенклатури та засобів обчислювальної техніки).

Сукупність об'єктів бухгалтерського обліку визначається змістом фінансово-господарської діяльності підприємства та вимогами управління, контролю та оцінки діяльності.

Таблиця 2

### Етапи здійснення обліку витрат операційної діяльності на підприємстві

№ з.п.	Етапи облікового процесу	Сутність	Носії інформації
1	Первинний облік	Процес документування та оцінки господарських явищ і процесів	Видатковий касовий ордер, касова книга, платіжне доручення
2	Поточний облік	Процес облікової реєстрації господарських операцій на рахунках бухгалтерського обліку та в облікових регістрах	Облікові реєстри затверджених форм: Журнал №5, Голова книга, Оборотна відомість
3	Підсумковий облік	Процес узагальнення даних поточного обліку в бухгалтерській звітності	Форми фінансової звітності: Баланс та Звіт про фінансові результати

Джерело : розроблено автором на основі [3]

Важливими об'єктами бухгалтерського обліку витрат операційної діяльності підприємств оптової торгівлі є: собівартість реалізованих товарів, витрати на збут, адміністративні витрати та інші операційні витрати.

Організація обліку витрат операційної діяльності передбачає: вибір прийому реалізації організації бухгалтерського обліку на підприємстві; визначення елементів облікової політики щодо операційних витрат; вибір носіїв облікової інформації щодо обліку витрат; організація документообігу на підприємстві; організація порядку відображення витрат на рахунках обліку тощо [3].

Кожне підприємство згідно «Закону України про бухгалтерський облік і фінансову звітність» має право самостійно визначати окремі положення щодо порядку ведення обліку на окремих ділянках, тобто облікову політику, яка представляє собою сукупність методів і процедур, які використовуються суб'єктами господарювання для складання і подання фінансової звітності, виходячи зі встановлених норм та особливостей діяльності [8].

В обліковій політиці підприємств оптової торгівлі необхідно встановити:

- 1)межу суттєвості;
- 2)порядок визнання основних засобів та інших необоротних активів, термінів їх корисного використання, методів нарахування амортизації і ліквідаційної вартості;
- 3)порядок визнання нематеріальних активів, термінів їх корисного використання і методів нарахування амортизації;
- 4)метод оцінки вибуття запасів (частіше відбувається списання товарів методом середньозваженої собівартості за звітний місяць);
- 5)порядок визначення величини резерву сумнівних боргів;
- 6)необхідність створення резервів (резервування коштів) для забезпечення майбутніх витрат і платежів (не створюються забезпечення наступних витрат і платежів) та інше.

На початку року необхідно проводити ревізію облікової політики підприємства, так як можуть відбуватися зміни в законодавстві, що потребують коригування облікової політики. Важливим для підприємств є відповідність фактичного обліку положенням, які закріплені в обліковій політиці [4].

Підприємства оптової торгівлі в обліковій політиці вказують ліквідаційну вартість абсолютно для всіх об'єктів основних засобів на одному рівні (частіше вона дорівнює нулю). Проте, ліквідаційна вартість важлива для розрахунку амортизації і впливає на суму амортизаційних витрат. Що часто призводить до завищення суми амортизації.

Як відмічає Казанова М., факт визначення комісією ліквідаційної вартості доцільно оформляти актом довільної форми, і він може бути додатком до акта приймання-передачі (внутрішнього переміщення) основних засобів [4,9].

В обліковій політиці краще закріплювати підходи до встановлення ліквідаційної вартості основних засобів, методику розрахунку та періодичність її перегляду тощо.

На підприємствах оптової торгівлі крім Наказу про облікову політику необхідно затверджувати Наказ про організацію обліку на підприємстві. Такі питання як, застосування рахунків класу 8 «Витрати за елементами» Плану рахунків бухгалтерського обліку та періодичність і об'єкти проведення інвентаризації належать до організаційних аспектів системи бухгалтерського обліку, які доцільно закріплювати в Наказі про організацію обліку на підприємстві.

На мікропідприємствах, що складають фінансову звітність Згідно НП(С)БО 25 є можливість не створювати забезпечення наступних (майбутніх) витрат і платежів, а визнавати відповідні витрати в період їх понесення та включати поточну дебіторську заборгованість у підсумок Балансу (звіту про фінансовий стан) за її фактичною сумою, без розрахунку резерву сумнівних боргів. Мікропідприємства, що наприклад, не нараховують забезпечення на виплату відпусток працівникам, в наказі про облікову політику повинні записати, що не створюють забезпечення на виплату наступних відпусток працівникам.

Виходячи з того, що однією з основних умов успішної діяльності підприємства оптової торгівлі є правильна організація бухгалтерського обліку, тому на підприємствах використовуються нові методи і сучасні технічні засоби побудови інформаційних систем.

Як відмічають Язлюк Б.О. і Волошина В.В., сучасні інформаційні бухгалтерські програми забезпечують якісне ведення обліку, надійні і зручні в експлуатації [10]. З їх допомогою можна оптимізувати кількість статей, спростити методику розрахунку витрат, їх віднесення на різні види витрат операційної діяльності та отримувати необхідну інформацію з метою управління витратами операційної діяльності.

Обробка даних в обліку операційних витрат передбачає групування витрат за аналітичними і синтетичними рахунками. В процесі автоматизації обліку операційних витрат відбувається формування відповідних реєстрів та здійснюються розрахунки по окремих елементах витрат, так формуються відомості розподілу нарахованої заробітної плати і витрат запасів за шифрами аналітичного обліку і синтетичних рахунках; розраховуються суми на соціальне страхування; резерви відпускних тощо. Проте, автоматизована обробка даних з обліку операційних витрат виконується після автоматизації інших ділянок обліку. Розподіл задач автоматизованого обліку витрат операційної діяльності наведено на рис. 1.

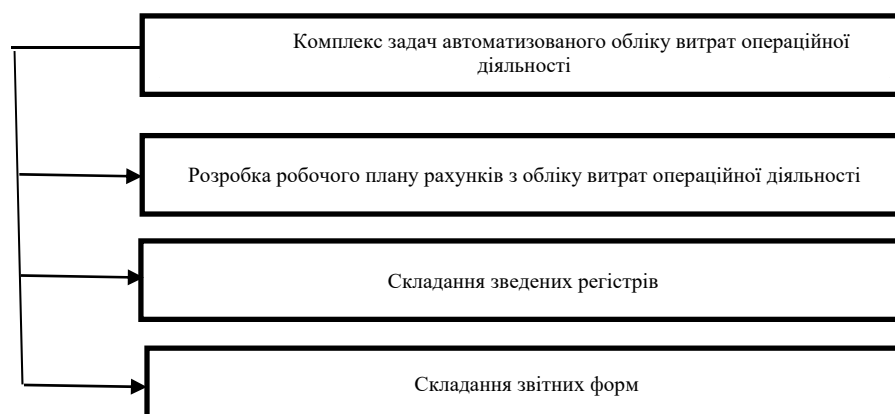


Рис. 1. Розподіл задач автоматизованого обліку витрат операційної діяльності  
Джерело: розроблено автором на основі [10]

Так, Язлюк Б.О. і Волошина В.В., з метою забезпечення максимальної оперативності та аналітичності вихідної інформації про витрати операційної діяльності підприємства, пропонують три рівні задач, що будуть включатися до складу автоматизованої системи.

На першому рівні автоматизованої системи обліку витрат операційної діяльності формуються первинні дані, які утворюються в місцях виникнення інформації. На цьому рівні обліковуються витрати операційної діяльності в окремих підрозділах, що дає змогу організувати системне і своєчасне проведення оперативного обліку.

На другому рівні забезпечується контроль інформації з автоматизованої системи бухгалтера першого рівня. На цьому рівні виконуються регламентні та запитові задачі в цілому.

Третій рівень забезпечує аналіз роботи структурних підрозділів і підприємства в цілому. На цьому етапі відбувається узагальнення зведених даних витрат операційної діяльності, здійсненні оперативного контролю використання трудових, матеріальних і грошових ресурсів.

Сучасні інформаційні системи дають змогу моделювати операційні витрати, завдяки чому забезпечується прийняття оптимальних управлінських рішень [10].

Останнім часом на підприємствах оптової торгівлі використовується програма «1С:Бухгалтерія». Основною перевагою ведення обліку витрат операційної діяльності за допомогою цієї програми є те, що синтетичні рахунки витрат можна побудувати на трьох-п'яти рівнях, що дає можливість деталізувати витрати за статтями й об'єктами. Ця система дозволяє наскрізно і своєчасно планувати й облікувати витрати операційної діяльності, що дає змогу знизити витрати в центрах відповідальності, уникнути нестач, знизити необґрунтовані адміністративні витрати та витрати на збут. Автоматизовані системи дають можливість отримувати оперативну інформацію для зовнішніх так і внутрішніх управлінських потреб стосовно витрат операційної діяльності.

**Висновки.** Таким чином, існуюча практика організації обліку витрат операційної діяльності на підприємствах оптової торгівлі потребує удосконалення. В зв'язку з цим, в статті запропоновано удосконалити організацію обліку витрат операційної діяльності в умовах застосування інформаційних технологій, застосувавши три рівні задач, що будуть включатися до складу автоматизованої системи. Для вдосконалення організації обліку витрат операційної діяльності доцільно на підприємствах оптової торгівлі затверджувати Наказ про організацію обліку на підприємстві.

### Список використаних джерел

1. Братчук Л.М. Сутність та основи організації бухгалтерського обліку // Л.М. Братчук // Облік і фінанси АПК. – 2009. – №4. – URL: <http://magazine.faaf.org.ua/sutnist-ta-osnovi-organizacii-buhgalterskogo-obliku.html>
2. Івахненко С.В. Інформаційні технології в організації бухгалтерського обліку та аудиту: Навч. Посіб. – К.: Знання – Прес.- 2003. – 349 с.
3. Любар О.О. Григораш М.В. Організаційні основи побудови обліку витрат операційної діяльності на підприємстві // Електронна економіка. – 2018. – №12. – URL: [http://www.economy.nauka.com.ua/pdf/12\\_2018/88.pdf](http://www.economy.nauka.com.ua/pdf/12_2018/88.pdf) (дата звернення 02.02.2022)]
4. Казанова Марина. Облікова політика -2022 // Бухгалтерія 911. – 2022. – №4. – URL: <https://i.factor.ua/ukr/journals/buh911/2022/january/issue-4/article-119018.html>
5. Карпушенко М.Ю. Організація обліку : навч. посіб. / М.Ю. Карпушенко, Харк. нац. акад. міськ. госп.-ва. – Х. : ХНАМГ. – 2011. – 239 с.
6. Кононова О. Є. Організація бухгалтерського обліку : Навч. Посібник. – Дніпро: ДВНЗ ПДАБА. – Вена. : Premier Publishing s.r.o. Vienna. – 2018. -102 с.
7. Організація бухгалтерського обліку : навчальний посібник / За ред В.С. Леня. – К. : Центр навчальної літератури.- 2006. – 696 с.

8. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні: Закон України від 16.07.1999 р., №996-XIV. – URL: <https://zakon.rada.gov.ua>

9. Про розгляд окремих питань оформлення первинних документів. Лист Міністерства фінансів України від 14.12.2021 р. № 41010-06-5/38675. – URL: <https://document.vobu.ua/doc/9272>

10. Язлюк Б.О., Волошина В.В. Організація обліку витрат операційної діяльності в умовах комплексної автоматизації / Б.О. Язлюк, В.В. Волошина // Науковий вісник Міжнародного гуманітарного університету. 2016. – Вип. 15. – С.118-121 <http://dspace.tneu.edu.ua/handle/316497/9952>

Робота виконана під науковим керівництвом канд. екон. наук, доцента ПРОКОПОВОЇ О. М.

## **ОБЛІК ДОХОДІВ ТА ФІНАНСОВИХ РЕЗУЛЬТАТІВ ОПЕРАЦІЙНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ**

**ЛЕНДИЧ Д., 2 курс ФФО ДТЕУ,  
спеціальність «Облік і оподаткування»,  
освітня програма «Облік і податковий консалтинг»**

*У статті проаналізовано особливості обліку доходів та фінансових результатів операційної діяльності на підприємстві комбікормової галузі. У статті зазначено, що на підприємствах комбікормової галузі обліковують доходи від основної діяльності та доходи від іншої операційної діяльності. До доходів від основної діяльності на комбікормових підприємствах відносять доходи від реалізації основної продукції (кормів), яка випускається на цих підприємствах і обліковується на рахунку 70 субрахунку 701 бухгалтерського обліку. Автором наведено динамічний аналіз доходів і фінансових результатів підприємств комбікормової галузі (ТОВ «Сіб-Агро», ТОВ «Інбел», ТОВ «Українське зерно»). На підставі проведеного аналізу доходів від операційної діяльності підприємства ми спостерігаємо позитивну динаміку показників, специфіку діяльності підприємства та визначити ефективність підприємства.*

*The article analyzes the features of accounting for income and financial results of operating activities at the feed industry. The article states that the enterprises of the feed industry take into account income from operating activities and income from other operating activities. Income from the main activity at feed mills includes income from the sale of their main products (feed), which is produced at these enterprises and is accounted for on account 70 of sub-account 701 of accounting. The author presents a dynamic analysis of income and financial results of feed mills (Sib-Agro LLC, Inbel LLC, Ukrainske Zerno LLC). Based on the analysis of income from operating activities of the enterprise, we observe the positive dynamics of indicators, the specifics of the enterprise and determine the effectiveness of the enterprise.*

Актуальність обраної теми полягає в тому, що в ринкових умовах господарювання виникає потреба в частому аналізі результатів діяльності підприємства для повного розуміння ситуації на підприємстві та у швидкому виявленні та вирішенні проблем.

Метою статті є розкриття особливостей обліку доходів та фінансових результатів на підприємствах комбікормової галузі.

Завданням статті є аналіз доходів від основної діяльності підприємства та визначення ефективності підприємства.

Об'єктом статті є результати операційної та фінансової діяльності трьох підприємств комбікормової галузі таких як: ТОВ «Сів-Агро», ТОВ «Інбел» та ТОВ «Українське Зерно».

Досліджуючи зміст терміну «доходи», виявлено, що в науковій літературі менша кількість трактувань цього поняття, ніж терміну «витрати». Так, на думку М.С. Пушкаря, «дохід» означає «потік грошових коштів та інших надходжень за одиницю часу і складається з пофакторних елементів, як прибуток, заробітна плата, процент і рента» [7, с. 389].

Також можна спостерігати схожість у поглядах Пушкаря та вчених П.І. Юхименка та П.М. Леоненка, які описують «дохід» як «потік зарплати, процента, дивідендів та інших грошових надходжень, що надходять до індивіда чи країни протягом певного часу. [8, с. 492].

У «Великому тлумачному словнику сучасної української мови» за редакцією В. Т. Бусела поняття «дохід» трактують як «...гроші або матеріальні цінності, одержувані державою, юридичною або фізичною особою внаслідок якої-небудь діяльності (виробничої, комерційної, посередницької і т. ін.)» [3, с. 324]. У цьому словнику також є визначення понять, пов'язаних з доходами: «валовий дохід», «госпрозрахунковий дохід», «монетний дохід», «національний дохід», «пасивні доходи», «процентні доходи», «фіскальні доходи», «дивідендний дохід», «комісійний дохід», «заявлений дохід», «інвестиційний дохід». З операційною діяльністю пов'язані такі з них:

1) госпрозрахунковий дохід – частина доходу, що надходить у повне розпорядження підприємства;

2) валовий дохід – це частина валової продукції, що містить новостворену вартість;

3) чисті доходи – це доходи за винятком витрат на їхнє одержання [3, с. 324].

У Національному положенні (стандарті) бухгалтерського обліку № 15 «Дохід», наведене означення понять доходу та чистого доходу суб'єкта господарювання [5].

Дохід (виручка) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) – загальний дохід (виручка) від реалізації продукції, товарів, робіт або послуг без вирахування наданих знижок, повернення раніше проданих товарів та непрямих податків і зборів (податку на додану вартість, акцизного збору тощо) [5].

Чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) визначається шляхом вирахування з доходу від реалізації продукції, товарів, робіт, послуг, наданих знижок, вартості повернутих раніше проданих товарів, доходів, що за договорами належать комітентам (принципалам тощо), та податків і зборів [5].

До складу інших операційних доходів включаються суми інших доходів від операційної діяльності підприємства, крім чистого доходу від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг), зокрема: дохід від операційної оренди активів; дохід від операційних курсових різниць; відшкодування раніше списаних активів; дохід від роялті, відсотків, отриманих на залишки коштів на поточних рахунках у банках, дохід від реалізації оборотних активів (крім фінансових інвестицій), необоротних активів, утримуваних для продажу, та групи вибуття тощо.

У Міжнародному стандарті бухгалтерського обліку 18 (МСБО 18) «Дохід» подане також означення поняття [6]:

Дохід – це валове надходження економічних вигід протягом періоду, що виникає в ході звичайної діяльності суб'єкта господарювання, коли власний капітал зростає в результаті цього надходження, а не в результаті внесків учасників власного капіталу [6].

Дохід включає тільки валові надходження економічних вигід, які отримані чи підлягають отриманню суб'єктом господарювання на його власний рахунок. Суми, отримані від імені третіх сторін (такі, як податок з продажу, податки на товари та послуги і податок на додану вартість), не є економічними вигодами, що надходять до суб'єкта господарювання, і не ведуть до збільшення власного капіталу. Отже, вони виключаються з доходу. Подібним чином у будь-яких агентських відносинах валове надходження економічних вигід включає суми, які отримані від імені принципала, але не спричиняють збільшення власного капіталу

підприємства. Суми, отримані від імені принципала, не є доходом. Натомість доходом є сума комісійних.

У багатьох наукових роботах розглядається питання класифікації доходів підприємства. Найбільш повну таку класифікацію навів З.М. Задорожній, яку подано в *табл. 1*.

*Таблиця 1*

### Класифікаційні ознаки доходів підприємства [6, с. 96–100]

№ з/п	Класифікаційні ознаки
1	Вид обліку (бухгалтерський – доходи; податковий – валові доходи)
2	Вид діяльності (дохід від звичайної діяльності: чистий дохід (виручка від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)); інші операційні доходи; дохід від участі в капіталі; інші фінансові доходи; інші доходи відповідно до їхніх видів; дохід від надзвичайних подій: надзвичайні доходи за їхніми видами)
3	Можливість контролювати (контрольовані та неконтрольовані доходи)
4	Вплив на прийняття управлінських рішень (доходи, які беруться до уваги при розрахунках; доходи, які не беруться до уваги при розрахунках)
5	Процес реалізації (доходи від реалізації активів та позареалізаційні доходи відповідно до їхніх видів)
6	Вид виробництва (доходи від основного виробництва; доходи допоміжних і підсобних виробництв за їхніми видами; доходи обслуговуючих господарств відповідно до їхніх видів)
7	Період формування доходу (дохід звітного та минулого періодів)
8	Плановість доходу (плановий та неплановий)
9	Структура доходу за будівельними контрактами (контрактна ціна, відхилення від конкретної ціни, претензії, заохочувальні виплати)
10	Ступінь оподаткування доходу (дохід (виручка) і чистий дохід (виручка) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг))
11	Вид доходу (дохід від реалізації): а) окремих видів оборотних активів, продукції, товарів; б) окремих видів робіт і послуг; в) окремих видів необоротних активів; від здавання окремих видів майна в оренду; від користування корпоративними правами на окремо взяті підприємства; від неповоротної фінансової допомоги окремих осіб; від курсових різниць за розрахунками з окремими дебіторами і кредиторами
12	Вплив інфляційних процесів (номінальний і реальний доходи)
13	Ступінь деталізації доходу (дохід від діяльності): а) робітника; б) бригади; в) цеху, дільниці; г) будівельної організації; д) акціонерних товариств, до яких належать організації; е) корпорацій; є) всіх підприємств будівельної галузі
14	Періодичність доходу (дохід за: а) день; б) тиждень; в) декаду; г) місяць; д) квартал; е) рік)

На підприємствах комбікормової галузі обліковують доходи операційної діяльності, до яких належать доходи від основної діяльності та доходи іншої операційної діяльності. До доходів від основної діяльності на підприємствах відносять доходи від реалізації їхньої основної продукції (корму), які випускаються на цих підприємствах і обліковуються на рахунку 70 субрахунку 701 бухгалтерського обліку. Доходи від іншої операційної діяльності на підприємствах комбікормової галузі обліковують на рахунку 71, і до них відносять:

- 1) 710 «Дохід від первісного визнання та від зміни вартості активів, які обліковуються за справедливою вартістю»;
- 2) 711 «Дохід від купівлі-продажу іноземної валюти»; \

- 3) 712 «Дохід від реалізації інших оборотних активів»;
- 4) 713 «Дохід від операційної оренди активів»;
- 5) 714 «Дохід від операційної курсової різниці»;
- 6) 715 «Одержані штрафи, пені, неустойки»;
- 7) 716 «Відшкодування раніше списаних активів»;
- 8) 717 «Дохід від списання кредиторської заборгованості»;
- 9) 718 «Дохід від безоплатно одержаних оборотних активів».

Динамічний аналіз доходів і фінансових результатів підприємств комбікормової галузі ТОВ «Сів-Агро», ТОВ «Інбел» та ТОВ «Українське Зерно» наведено *табл.2*

Досліджуючи доходи та результати операційної діяльності на підприємстві ТОВ «Інбел», можна виявити, що дохід від операційної діяльності з кожним роком зростає, але інтенсивність росту поступово скорочується з 70% до 14%. Оцінюючи динаміку доходів від іншої операційної діяльності, виявлено коливання даного показника: так, у 2018 р. він знизився на 34%, у 2019 р. зріс на 253%, у 2020 р. знизився на 80%, а у 2021 р. значення цього показника відсутнє, тобто такого виду доходу за цей період не було. При аналізі динаміки показника результатів операційної діяльності, які обліковуються на 791 рахунок, виявлено тенденцію зростання за досліджуваний період. Оцінюючи показники ТОВ «Українське Зерно», виявлено, що доходи від реалізації починаючи з 2017 р. зросли з 31941 тис. грн до 72678 тис. грн у 2021 р., однак темпи приросту даного показника за досліджуваний період мають тенденцію до зниження – з 43% у 2017 р. до 17% у 2021 р. Аналізуючи показник «інші операційні доходи», виявлено, що починаючи з 2018 р. простежується стрімкий зріст показника. Досліджуючи показник «результат операційної діяльності», можемо зробити висновок про те, що підприємство протягом 5 років за результатами операційної діяльності отримувало прибутки.

*Таблиця 2*

#### Динамічний аналіз доходів і результату операційної діяльності підприємств

Підприємство	Рік	Доходи від реалізації продукції (рахунок 70)		Інші операційні доходи (рахунок 71)		Результат операційної діяльності (рахунок 791)	
		Тис. грн	Темпи приросту,	Тис. грн	Тис. грн	Тис. грн	Тис. грн
ТОВ «Сів-Агро»	2017	47638	-	769	-	5748	-
	2018	100241	110%	15056	1858%	24823	332%
	2019	205752	105%	18588	23%	57312	131%
	2020	310833	51%	16178	-13%	54312	-5%
	2021	352349	13%	19443	20%	78789	45%
ТОВ «Інбел»	2017	71743		943		8220	
	2018	122074	70%	624	-34%	8178	0,5%
	2019	131816	8%	2201	253%	14722	80%
	2020	144611	10%	451	-80%	30090	104%
	2021	164555	14%	0		31013	3%
ТОВ «Українське Зерно»	2017	31941		415		35297	
	2018	45693	43%	1070	158%	7025	-80%
	2019	49653	9%	1408	32%	9501	35%
	2020	61998	25%	4212	199%	9800	3%
	2021	72678	17%	4501	7%	15979	63%

*Джерело: власні розрахунки на основі звітності підприємств*

На підставі проведеного динамічного аналізу доходів від реалізації продукції, інших операційних доходів та результату операційної діяльності підприємства нам вдалося простежити динаміку, позитивні зміни показників, специфіку діяльності підприємства та визначити, чи працює підприємство ефективно.



На основі проведеного дослідження нами виявлено, що для забезпечення дієвого обліку на підприємствах комбікормової галузі необхідно здійснювати динамічний аналіз доходів і фінансових результатів операційної діяльності в частині визначення ефективності виробничо-господарської діяльності, виявлення слабких місць і пошуків резервів їхнього усунення.

### Список використаних джерел

1. Білуха М. Т. Теорія бухгалтерського обліку : підручник. Київ : ЗАТ «Київська книжкова фабрика», 2000. 692 с.
2. Бухгалтерський управлінський облік : підручник / за ред. Ф. Ф. Бутинця. 2-е вид., перероб. і допов. Житомир : Рута, 2002. 480 с.
3. Великий тлумачний словник сучасної української мови (з дод., допов. та CD) / уклад. голов. ред. В. Т. Бусел. Київ ; Ірпінь : ВТ «Перун», 2007. 1736 с.
4. Дерій В. А. Витрати і доходи підприємств у системі обліку та контролю : монографія. Тернопіль : Економічна думка, 2009. 272 с. 6. Задорожний З.-М. В. Внутрішньогосподарський облік у будівництві : монографія. Тернопіль : Економічна думка, 2006. 336 с.
5. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 18 (МСБО 18). Дохід. URL: [https://zakon.rada.gov.ua/laws/main/929\\_025](https://zakon.rada.gov.ua/laws/main/929_025)
6. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку № 15 «Дохід» : затв. наказом МФУ від 29.11.1999 р. № 290, зареєстр. 14.12.1999 р. за № 860/4153. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/main/z0860-99>
7. Пушкар М. С. Фінансовий облік. Тернопіль : Картбланш, 2002. 628 с.
8. Юхименко П. І., Леоненко П. М. Історія економічних учень : навч. посіб. 3-тє вид., випр. Київ : Знання-Прес, 2002. 514 с.

Робота виконана під науковим керівництвом канд. екон. наук, доцента АВГУСТОВОЇ О. О.

## ОСОБЛИВОСТІ ОБЛІКУ ВИТРАТ ТА КАЛЬКУЛЮВАННЯ СОБІВАРТОСТІ НА ПІДПРИЄМСТВАХ СФЕРИ ПОСЛУГ

ЛІСОВА А., 2 курс ФФО ДТЕУ,  
спеціальність «Облік і оподаткування»,  
освітня програма «Облік і податковий консалтинг»

*В статті досліджено організацію обліку витрат та калькулювання собівартості послуг. Розглянуто особливості діяльності підприємств сфери послуг, визначено особливості обліку витрат на підприємствах сфери послуг, класифіковано витрати, що відносяться до собівартості послуг. Досліджено підходи до калькулювання собівартості послуг. Проаналізовано основні рахунки, що використовуються підприємствами сфери послуг для обліку витрат, а також визначено етапи ведення облікового процесу.*

*Ключові слова: облік, витрати, сфера послуг, управління витратами, ефективність управління, калькуляція, методи обліку.*

*The article presents a study of the peculiarities of the organization of cost accounting of enterprises in the service sector and methods of their calculation. The main accounting costs are considered, as well as other components of indicators that indicate the level of management*

*efficiency. The main accounts offered by enterprises in the field of services for cost accounting are analyzed, and the stages of this process are determined.*

*Keywords: accounting, costs, services, cost management, management efficiency, calculation, accounting methods.*

*Актуальність теми.* Стрімкий розвиток технологій, інформатизація глобальної економіки, конкуренція і нестабільність усіх сфер діяльності, зокрема діяльності у сфері послуг, яка особливо загострилася за останні роки на тлі розвитку пандемії коронавірусу і війни на території нашої держави, – усі ці чинники змушують суб'єктів господарювання пристосовуватись до швидких змін, вдосконалюватись і приділяти особливу увагу ефективному управлінню витратами, їх раціональному використанню та зростанню вимог до якості та кількості інформації щодо витрат. Саме тому керівництво підприємств вимушене постійно відстежувати рівень витрат, які включаються до собівартості наданих послуг. У зв'язку з цим досить актуальним питанням є пошук ефективних шляхів організації обліку витрат, а важливим науковим і практичним завданням є вирішення проблеми організації бухгалтерського обліку витрат на підприємствах сфери послуг.

*Аналіз останніх досліджень.* Питанням організації обліку витрат приділяється значна увага як вітчизняних так і зарубіжних науковців. Суттєвий вклад у вивчення даної проблематики внесли: Ф.Ф. Бутинець, В.Н. Войтоловський, С.Ф. Голов, С.Я. Король, Л.В. Нападовська, В.М. Пархоменко, Т.Д. Попова, Т.І. Ткаченко та багато інших. Проте зазначені питання розглядалися в загальному, не зосереджуючи уваги на специфіку і особливості господарської діяльності підприємств сфери послуг та калькулювання собівартості послуг, а тому вони потребують додаткового дослідження.

*Метою статті* є дослідження організації обліку витрат та калькулювання собівартості послуг на підприємствах сфери послуг.

Завданнями статті є:

- розглянути особливості діяльності підприємств сфери послуг;
- визначити особливості обліку витрат підприємств сфери послуг;
- проаналізувати склад собівартості послуги;
- дослідити підходи до калькулювання собівартості послуги.

*Вклад основного матеріалу.* Під сферою послуг прийнято вважати сукупність галузей, підгалузей і різних видів діяльності, функціональне призначення яких виражається у реалізації послуг, в основному для населення, або ж для інших суб'єктів господарювання. Сфера послуг сьогодні – дуже різноманітна і широка, що включає в себе, як шоу-бізнес, так і освітні, медичні установи, консалтингові послуги для бізнесу чи автомобільні перевезення.

Закон України «Про захист прав споживачів» тлумачить послугу як «діяльність виконавця з надання (передачі) споживачеві певного визначеного договором матеріального чи нематеріального блага, що здійснюється за індивідуальним замовленням споживача для задоволення його особистих потреб» [2]. Отже, послуга – результат безпосередньої взаємодії виконавця та клієнта-споживача, тобто це універсальне поняття, яке розуміється по-своєму на кожному підприємстві сфери послуг.

Сучасний ринок послуг в Україні складається з чотирьох сфер, таких як: комунально-побутове обслуговування (розміщення, харчування, поштова діяльність, перевезення та інші побутові послуги), відновлення та збереження здоров'я людини (охорона здоров'я, послуги фізкультури і спорту), культурно-просвітньої сфери (ринок засобів масової інформації, освітніх послуг, мистецтва), а також сфери управління, регулювання (фінансово-кредитний, страховий та ринки адміністративного обслуговування) [6]. Тому можна стверджувати, що загальний ринок послуг в Україні складається з менших сфер-ринків, кожен з яких має свої унікальні особливості. Зокрема при організації ведення бухгалтерського обліку, як загального так і обліку витрат, потрібно обов'язково враховувати особливості ринку, його характеристики та ключові риси розвитку і функціонування.

Конкретні різноманітні види послуг наведені у Класифікації видів економічної діяльності ДК 009:2010.

За даними Державної служби статистики України спостерігалась тенденція до зростання вітчизняного ринку послуг за 2020 і 2021 роки, що продемонстровано на рис.1. З рисунка видно, що ринок за зазначений період поступово зростає, особливий ріст спостерігався саме на останній квартал 2020 року, такий ріст, скоріш за все, зумовлений пристосуванням ринку до пандемії коронавірусу, проте під час воєнного стану, припускаємо, що обсяги реалізованих послуг у 2022 р. значно знизяться.

Діяльність кожного підприємства сфери послуг супроводжується витратами, які утворюються в процесі здійснення господарської діяльності, та впливають на її фінансовий результат.

Інформація про витрати підприємства за звітний період (місяць, квартал, півріччя, 9 місяців та рік) формується у системі бухгалтерського обліку.

За обліковим підходом 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 [3].

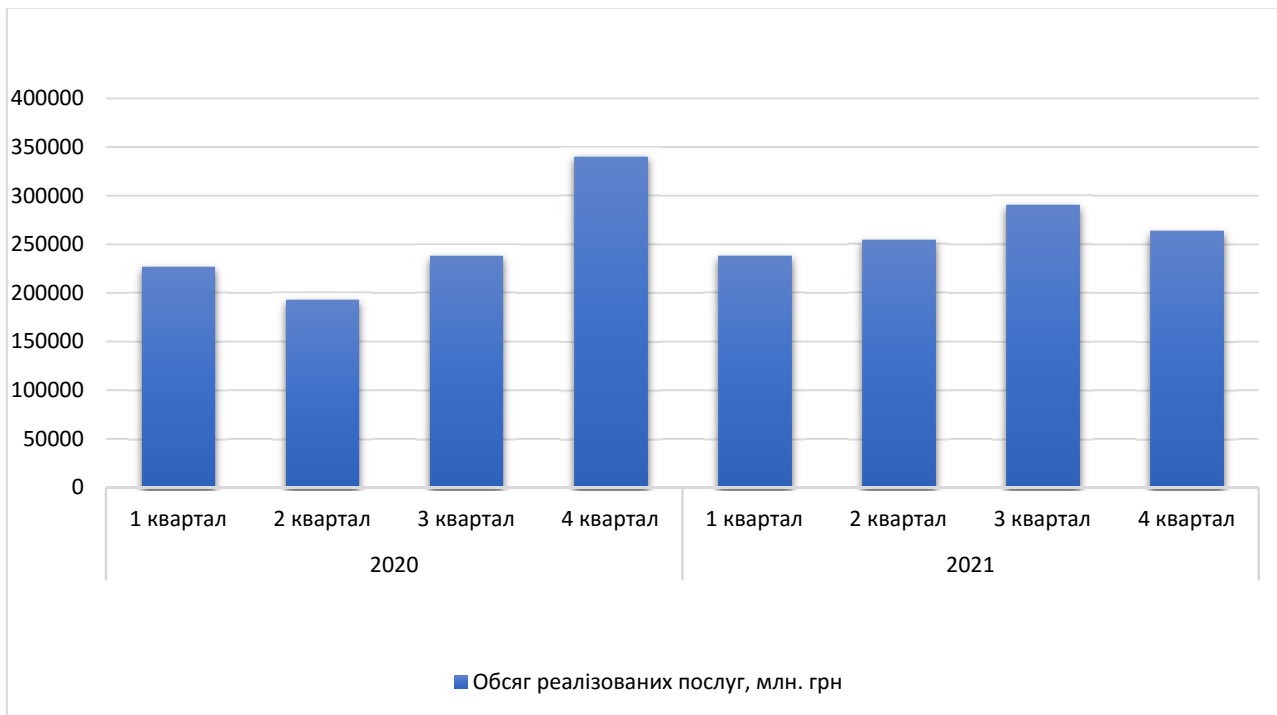


Рис. 1. Динаміка ринку сфери послуг України за 1-4 квартали 2020-2021 рр., млн.грн  
Джерело: розроблено автором на основі [1]

Облік витрат повинен бути належним чином організований.

На організацію обліку витрат підприємств сфери послуг впливає значна кількість факторів, зокрема: система нормативного регулювання, форма власності та організаційно-правова форма підприємства, користувачі облікової інформації, обсяги діяльності підприємства, тощо. Пріоритетними зовнішніми чинниками, що впливають на управління витратами на підприємствах сфери послуг є: темп інфляції, рівень розвитку інфраструктури ринку, загальний економічний розвиток регіону. В процесі управління витратами необхідно враховувати такі внутрішні показники, як витратоємність послуг, залежно від їх номенклатури, швидкість обертання оборотних коштів підприємства, що впливає на мінімізацію накладних витрат в собівартості послуг, рівень якості і прогресивності виконання послуг, ефективності персоналу, рівень організації обслуговування клієнтів, тобто споживачів. Особливістю управління витратами на підприємствах сфери послуг є системи

механічного контролю, дія якої полягає в регулярній перевірці поточної роботи підлеглих та регулюванні витрат на основі фактичних результатів, отриманих в результаті перевірки.

Організація бухгалтерського обліку витрат, відповідно до організаційної структури підприємства, дозволяє пов'язати діяльність кожного підрозділу з відповідальністю конкретних осіб, оцінити результати діяльності кожного підрозділу та визначити їх внесок у загальні результати діяльності підприємства.

При організації обліку витрат на підприємствах сфери послуг враховується їх облікова класифікація за видами діяльності (операційної, фінансової та іншої). Найбільшу питому вагу у складі витрат всіх видів діяльності займають саме операційні витрати, серед яких важливе значення має *собівартість реалізованих послуг*.

В економічній літературі наводяться різні, але аналогічні за суттю, визначення терміну «собівартість послуг», зокрема:

- собівартість послуг – це вартісна оцінка матеріальних та інших витрат, які використовуються у процесі виробництва та продажу послуг, а також інших витрат на їх просування та реалізацію [5];

- собівартість послуг – це вартісний вираз витрат підприємства, понесених для надання послуг (сировина, матеріали, паливо, енергія, амортизація основних засобів, інвентаря, зарплата працівників, що безпосередньо задіяні в наданні послуг, інші витрати на надання послуг) [7].

Вимога щодо формування собівартості послуг міститься у НП(С)БО 16 «Витрати» (далі – НП(С)БО 16), згідно якого визначений порядок групування та класифікації витрат, що включаються в собівартість послуг.

До виробничої собівартості послуг зокрема відносяться наступні витрати (табл.1).

Таблиця 1

### Витрати, з яких складається виробнича собівартість послуг

№	Вид витрат	Сутність	Приклади
1.	Прямі матеріальні витрати	Витрати, що можуть бути безпосередньо (на підставі первинних документів) віднесені до конкретного об'єкта витрат економічно доцільним (можливим) шляхом	Вартість витрачених матеріалів для надання послуг, вартість оплачених послуг підрядника, консультаційні та супутні послуги, організаційно-технічне забезпечення, тощо
2.	Прямі витрати на оплату праці		Заробітна плата спеціалістам, консультантам, експертам, що безпосередньо зайняті у створенні послуг
3.	Інші прямі витрати		Відрахування на соціальні заходи, плата за оренду, амортизація тощо
4.	Змінні загально-виробничі витрати*	ЗВВ, що змінюються при зміні обсягу діяльності	Орієнтовний перелік ЗВВ наведений у п. 15 НП(С)БО 16. На підприємствах сфери послуг враховуються також положення наказу № 373 [3]. Перелік і склад змінних і постійних ЗВВ підприємством установлюються самостійно. Вибір таких статей закріплюють у наказі про облікову політику.
5.	Постійні розподілені з загально-виробничі витрати*	ЗВВ, що залишаються незмінними при зміні обсягу діяльності.	

\* Загально-виробничі витрати (ЗВВ) – це витрати на організацію та управління процесом виробництва продукції (виконання робіт або надання послуг), які не можна прямо віднести до конкретного об'єкта витрат. В свою чергу, об'єкт витрат на підприємстві сфери послуг – послуги, які потребують визначення пов'язаних з їх виробництвом (виконанням) витрат

\* Базами розподілу постійних ЗВВ на об'єкти витрат можуть бути: години праці, прямі витрати на заробітну плату персоналу, обсяг діяльності, прямі матеріальні витрати, загальні прямі витрати тощо  
Нерозподілені постійні ЗВВ разом із виробничою собівартістю продукції (робіт, послуг), яка була реалізована протягом звітного періоду, та наднормативними виробничими витратами формують собівартість реалізованих послуг

Складено автором за: [3, 4]

Облік витрат, що включаються до виробничої собівартості послуг на підприємствах сфери послуг ведеться на рахунках, представлених в табл. 2.

Отже, витрати на послуги протягом звітного періоду відображаються на активному калькуляційному рахунку 23 «Виробництво», до якого відкривають аналітичні рахунки за видами послуг. Особливість послуг у тому, що їх фактично споживають у момент їх надання. Тому за більшістю послуг, на відміну від виробництва продукції, не буває незавершеного виробництва. Також в результаті надання послуги не виникає матеріальний актив, а отже, рахунок 26 «Готова продукція» не використовують. Фактичну виробничу собівартість послуг безпосередньо списують до складу собівартості реалізації: Дебет 903 «Собівартість реалізованих послуг» Кредит 23 «Виробництво».

Таблиця 2

### Характеристика рахунків з обліку витрат, що включаються до виробничої собівартості послуг

Вид витрат	Рахунок для обліку витрат	Обороти рахунку витрат в кореспонденції з рахунками	
		Дебетові обороти	Кредитові обороти
Прямі витрати на об'єкт витрат* * Наприкінці місяця до прямих витрат приєднуються ЗВВ (змінні та постійні розподілені)	23 «Виробництво»	20, 22, 661, 13, 37, 63, 65, 68, 91 та ін.	903 – собівартість послуги по факту її реалізації
Загальновиробничі витрати	91 «Загальновиробничі витрати»	20, 22, 661, 13, 37, 63, 65, 68 та ін.	23 – змінні та постійні розподілені ЗВВ; 903 – нерозподілені постійні ЗВВ

В практичній діяльності виникає питання, чи потрібно в облікових цілях використовувати рахунки 23 та 91, чи обмежитися при наданні послуги використанням інших рахунків витрат (92 «Адміністративні витрати», 93 «Витрати на збут», 94 «Інші операційні витрати» тощо). Зазначимо у цьому зв'язку, що відсутність рахунків 23 та 91 унеможливує визначення собівартості послуги, що, в свою чергу, призводить до порушення правил бухгалтерського обліку.

Отже, на підприємствах сфери послуг необхідно здійснювати калькулювання собівартості послуг, яке розглядають як процес обчислення вартості об'єкта обліку, що здійснюють різними методами залежно від виду, типу й характеру організації надання послуг.

Калькулювання собівартості послуги відображається у Документі калькуляції, який являє собою представлений в табличному вигляді бухгалтерський розрахунок витрат у грошовому вигляді на виробництво одиниці послуги. Як основу для калькуляції собівартості послуги може використовуватись форма калькуляції, наведена в додатку 9 до Методичних рекомендацій № 373. [4]

В процесі калькулювання визначають виробничу собівартість:

- одиниці послуг;
- кожного виду наданих послуг;
- послуг, наданих окремо кожним структурним підрозділом підприємства;
- усього обсягу послуг підприємства.

Залежно від обраного об'єкту калькулювання на підприємстві визначають метод калькулювання.

Існує три методи обліку витрат на надання послуг:

1. Простий – собівартість одиниці послуги визначають діленням загальних витрат на кількість наданих послуг. Морозовська Г. вважає, що такий метод чудово підходить для

підприємств з невеликим операційним циклом, як от перукарські послуги [7]. Цей метод доволі часто використовується на практиці.

2. Позамовний – калькулювання собівартості послуг відповідно до окремого замовлення чи договору. Як правило, такий метод використовується при наданні унікальних послуг, як от рекламні чи дизайнерські послуги.

3. Нормативний – визначення собівартості наданих послуг за нормами, а наприкінці періоду доводять до фактичних величин.

Отже, обліковий процес витрат на виробництво та калькулювання собівартості реалізованих послуг можна представити як процес, що охоплює такі етапи:

- формування елементів витрат за даними первинних документів;
- перегрупування елементів витрат за способом перенесення вартості на реалізовані послуги – прямі, непрямі;
- визначення та облік собівартості окремих видів реалізованих послуг;

*Висновки.* Сучасний ринок послуг в Україні складається з основних чотирьох сфер послуг, що мають свої особливості, врахування яких, при організації обліку витрат, є дуже важливим. Витратами, що становлять основну частку операційних витрат на підприємствах сфери послуг, є саме собівартість. До собівартості на підприємствах послуг відносять: прямі матеріальні витрати, прямі витрати на оплату праці, інші прямі витрати, змінні загально-виробничі витрати, постійні розподілені загально-виробничі витрати. Обліковують ці витрати на рахунках 23 «Виробництво» і 91 «Загально-виробничі витрати». На підприємствах сфери послуг необхідно здійснювати калькулювання собівартості послуг, яке розглядають як процес обчислення вартості об'єкта обліку, що здійснюють різними методами залежно від виду, типу й характеру організації надання послуг, як документ, калькуляція являє собою бухгалтерський розрахунок в табличному вигляді, що містить витрачені ресурси на виготовлення одиниці послуги у грошовому виразі. Відділяють три методи обліку витрат на надання послуг: простий, позамовний і нормативний, кожен з яких має свої особливості обліку і може використовуватись на різних підприємствах сфери послуг. Дана тема потребує подальшого вивчення, особливо в сучасних умовах, в період воєнного стану, що зумовлює значний спад ємності ринку.

### Список використаних джерел

1. Державна служба статистики. URL: <http://www.ukrstat.gov.ua/>
2. Закон України «Про захист прав споживачів», редакція від 25.07.2021р, № 1023-XII. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1023-12#Text>
3. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати», затверджено Міністерством фінансів України, від 03.11.2020, № z0027-00. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0027-00#Text>
4. Методичні рекомендації з формування собівартості продукції (робіт, послуг) у промисловості – затверджено Міністерством промислової політики України, від 09.07.2007, №373, URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0373581-07#Text>
5. Бойчик І. М. Економіка підприємства: підручник / І.М. Бойчик – К.: Кондор Видавництво, 2016. – 378 с
6. Іванечко Н.Р. Становлення ринку послуг дозвілля в Україні: аналіз категорійного апарата. / Н.Р. Іванечко, 2011. URL: [http://www.nbu.gov.ua/ejournals/PSPE/2011\\_1/Ivanechko\\_111.htm](http://www.nbu.gov.ua/ejournals/PSPE/2011_1/Ivanechko_111.htm)
7. Морозовська Галина. Собівартість послуг: особливості формування// Інтерактивна бухгалтерія, № 89, 2020. URL: <https://interbuh.com.ua/ua/documents/oneanalytics/138487>

Робота виконана під науковим керівництвом канд. екон. наук, доцента ШАПОВАЛОВОЇ А. П.

# СУТЬ ТА ЗНАЧЕННЯ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ СУБ'ЄКТА МАЛОГО ПІДПРИЄМНИЦТВА

ЛУК'ЯНЕЦЬ Я., 2 курс ФФО ДТЕУ,  
спеціальність «Облік і оподаткування»,  
освітня програма «Облік і податковий консалтинг»

*У статті розглянуто питання щодо сутності, підготовки та складання фінансової звітності малих підприємств, а також її значення. Визначено нормативно-правове регулювання для складання фінансової звітності малих підприємств. Визначено проблеми, що затримують розвиток малого підприємництва в Україні.*

*The article considers the nature, preparation and preparation of financial statements of small enterprises, as well as its importance. The normative-legal regulation for the preparation of financial statements of small enterprises is determined. The problems that delay the development of small business in Ukraine are determined.*

**Актуальність.** Суб'єкти малого підприємництва є невід'ємною частиною сучасної економіки і забезпечують функціонування більшості сфер господарювання: надання побутових, організаційних, консультаційних, виробничих та аутсорсингових послуг, у сферах виробництва, комерції, інновацій тощо. Стабільне функціонування малих підприємств на ринку забезпечать умови для відновлення економіки: створення нових робочих місць, зміцнення кон'юнктури ринку, створення атмосфери конкуренції, зміни у споживчому попиті. У зв'язку з цим є доцільним обґрунтування та детальне дослідження питань, пов'язаних із розкриттям сутності фінансової звітності малих підприємств, веденням бухгалтерського обліку та складання такої звітності.

Питанням методики, формування та складання фінансової звітності на малих підприємствах присвячені роботи І. Бенько [1], А. Біленькій [2], С. О. Лютенко [3], К. С. Пастух [4], О. С. Песцовій-Світалці [5], А. В. Більдій [5], Н. В. Бондарчук, Н. І. Бузак, І. В. Король та іншим.

Не зважаючи на значний науковий доробок, і досі потребують дослідження питання щодо організації бухгалтерського обліку та підготовки фінансової звітності суб'єктів малого господарювання, адаптація малого підприємництва до Міжнародних стандартів фінансової звітності та процес переходу на такі стандарти.

**Метою статті** є дослідження сутності та значення фінансової звітності суб'єкта малого підприємства.

**Об'єктом** дослідження є суть та значення фінансової звітності суб'єкта малого підприємства.

**Предметом** дослідження є теоретико-методичні та практичні аспекти складання фінансової звітності малими підприємствами

**Завдання:** розглянути суть та значення фінансової звітності суб'єкта малого підприємництва, сформулювати визначення про суб'єктів малого підприємництва, визначити нормативно-правове регулювання для складання фінансової звітності малими підприємствами та теоретично-практичні аспекти її складання, визначити проблеми, що затримують розвиток малих підприємств в Україні, а також значення фінансової звітності в цілому для підприємств.

**Результати дослідження.** Відповідно до Закону України «Про бухгалтерський облік», фінансова звітність – це звітність, що містить інформації про фінансовий стан та результати діяльності підприємства [9].

Метою ведення бухгалтерського обліку і складання фінансової звітності є надання користувачам для прийняття рішень повної, правдивої та неупередженої інформації про фінансовий стан та результати діяльності підприємства [9].

До суб'єктів малого підприємництва відносять:

- фізичні особи, зареєстровані в установленому законом порядку як фізичні особи – підприємці, у яких середня кількість працівників за звітний період (календарний рік) не перевищує 50 осіб та річний дохід від будь-якої діяльності не перевищує суму, еквівалентну 10 мільйонам євро, визначену за середньорічним курсом Національного банку України;
- юридичні особи – суб'єкти господарювання будь-якої організаційно-правової форми та форми власності, у яких середня кількість працівників за звітний період (календарний рік) не перевищує 50 осіб та річний дохід від будь-якої діяльності не перевищує суму, еквівалентну 10 мільйонам євро, визначену за середньорічним курсом Національного банку України [5].

До юридичних осіб малого підприємництва відносять:

- мікропідприємства – 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;
- малі підприємства – 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 [9].

Правові засади регулювання, організації, ведення бухгалтерського обліку і складання фінансової звітності визначені Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», а також прийнятим відповідним Національним положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» [5].

У забезпеченні стабільності зростання малого підприємництва було прийнято цілий ряд нормативних актів та державних програм, які обумовили подальший їх розвиток, серед них:

- Указ Президента України «Про державну підтримку малого підприємництва» (1998 р.);
- Закон України «Про державну підтримку малого підприємництва» (2000 р.);
- Господарський кодекс України (2003 р.);
- Закон України «Про розвиток та державну підтримку малого і середнього підприємництва в Україні» (2012р.);
- Концепція Загальнодержавної програми розвитку малого і середнього підприємництва на 2014-2024 роки;
- Стратегія розвитку малого і середнього підприємництва в Україні на період до 2020 року (2017 р.) [8].

І. Бенько стверджує, що у бухгалтерському обліку малих підприємств існує багато проблем, які пов'язані з неузгодженістю критеріїв визначення малих підприємств у чинних нормативних документах з бухгалтерського обліку та оподаткування; надмірною складністю обліку витрат для малих підприємств; складністю застосування окремих МСФЗ та формування облікової політики малого підприємства [1].

А. Біленька вважає, що чинні нормативно-правові акти, які регламентують ведення бухгалтерського обліку і складання фінансової звітності суб'єктами малого підприємництва, мають багатоваріантність, а, звідси, виникає проблема вибору ефективної форми організації бухгалтерського обліку та форми подання фінансової звітності [2].



А. П. Шаповалова у своїй роботі виявила певні невідповідності фінансової звітності МСП в Україні від вимог європейського законодавства, яке підлягає імплементації в українське законодавство:

- в Україні не передбачено скороченого звіту про фінансові результати для середніх підприємств;
- для вітчизняних малих і середніх підприємств не передбачено вибору структури балансу та звіту про фінансові результати;
- у складі фінансової звітності малих підприємств відсутні примітки, які за європейським законодавством є її невід'ємною частиною для всіх підприємств незалежно від розміру [8].

Особливості діяльності суб'єктів малого підприємництва потребують спрощення організації обліку і фінансової звітності. В результаті суб'єктам малого підприємництва були запропоновані спрощений план рахунків, проста та спрощена форми бухгалтерського обліку, а при реформуванні податкової системи – спрощений облік доходів і витрат, тільки дві звітні форми – баланс і звіт про фінансові результати у складі фінансового або спрощеного фінансового звіту суб'єкта малого підприємництва [2].

На думку С. О. Лютенко, спрощена форма бухгалтерського обліку та звітності може використовуватися як альтернатива поруч із загальноприйнятою формою бухгалтерського обліку малого підприємства. Спрощена форма фінансового звіту надає можливість малому підприємству вести менш детальний облік, ніж при звичайних умовах. Однак, фінансовий звіт малого підприємства, аналогічно фінансовій звітності загалом, представляє собою систему підсумкових даних, що окреслюють підсумки діяльності малого підприємства за певний період [3].

Малі підприємства, що можуть застосовувати спрощений облік доходів і витрат:

- обліковувати необоротні активи тільки за первісною вартістю без урахування зменшення корисності та переоцінки до справедливої вартості;
- не створювати забезпечення наступних витрат і платежів (на виплату наступних відпусток працівникам, виконання гарантійних зобов'язань тощо), а визнають відповідні витрати у періоді їх фактичного понесення;
- поточну дебіторську заборгованість відображають в підсумку балансу за її фактичною сумою [6].

Малі підприємства, що мають право застосовувати спрощений бухгалтерський облік доходів і витрат та не зареєстровані платниками податку на додану вартість, можуть впорядковувати інформацію, що міститься у первинних документах, в регістрах бухгалтерського обліку без використання подвійного запису [6, 9].

Основним документом, що установлює зміст і форму фінансової звітності малого підприємства є Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 25 «Спрощена фінансова звітність» [6]. Відповідно до цього стандарту, фінансова звітність малих підприємств складається з Балансу (ф. 1-м) та Звіту про фінансові результати (ф. 2-м). Ці форми об'єднані загальною назвою – «Фінансова звітність малого підприємства». Фінансова звітність мікропідприємств складається з Балансу (форма №1-мс) та Звіту про фінансові результати (форма №2-мс). Ці форми об'єднані загальною назвою – «Фінансова звітність мікропідприємств».

На думку О. С. Песцової-Світалки та А. В. Більдій інформація, яка розкривається у фінансових звітах суб'єктів малого підприємництва, містить дані про підприємство, дату звітності і звітний період, валюту звітності та одиницю її виміру, відповідну інформацію щодо звітного та попереднього періоду, іншу інформацію, розкриття якої передбачено відповідними положеннями (стандартами). При цьому інформація про підприємство, яка підлягає розкриттю у фінансовій звітності, включає: назву, організаційно-правову форму та місцезнаходження підприємства; короткий опис основної діяльності підприємства; середню чисельність персоналу підприємства протягом звітного періоду; дату, станом на яку наведені показники, або період, який звіт охоплює [5].

Методика складання фінансової звітності суб'єкта малого підприємництва полягає у систематизації та узагальненні даних аналітичного, синтетичного і первинного обліку на підприємстві та перенос їх у відповідні рядки фінансової звітності. Звіт про фінансові результати (форма «№ 2–м») розділений на дохідну і витратну частини та виділяє окремим рядком фінансовий результат діяльності малого підприємства – чистий прибуток (збиток) [5].

У балансі відображаються активи, зобов'язання та власний капітал. Підсумок активів балансу повинен дорівнювати сумі зобов'язань та власного капіталу. У звіті про фінансові результати наводиться інформація про доходи, витрати, прибутки і збитки від діяльності підприємства за звітний період [5].

У Звіті про фінансові результати за спрощеною формою ф. № 2-м, на відміну від ф. № 2, присутній тільки один розділ. Зміст звіту полягає в об'єднанні двох розділів звіту в один та в іншому підході до утворення даних доходів і витрат. Так, у звіті, насамперед, наводяться дані про доходи від реалізації товарів (робіт, послуг), а потім вже інформація про інші доходи, та розраховується загальна сума чистих доходів за певний звітний період [3].

С. О. Лютенко стверджує, що баланс (ф. №1-м) має деяку відмінність від Балансу (ф. №1) за рахунок скорочення певних рядків, що пояснюється прагненням забезпечити його пристосованість під особливості спрощеного плану рахунків. Тому він має менше рядків, показники в яких більш узагальнені, але коди рядків при цьому зберігаються [3].

У консолідованій спрощеній фінансовій звітності показники фінансового результату до оподаткування, чистого прибутку і збитку наводяться розгорнуто як сума відповідних показників юридичних осіб, фінансова звітність яких включена до консолідованої фінансової звітності [6].

Звітним періодом для складання фінансової звітності є календарний рік. Водночас усі підприємства (за винятком суб'єктів мікропідприємництва) зобов'язані щокварталу подавати проміжну фінансову звітність. Її складають наростаючим підсумком з початку звітного року [6, 9].

Квартальна фінансова звітність (крім зведеної та консолідованої) подається підприємствами органам не пізніше 25 числа місяця, наступного за звітним кварталом, а річна – не пізніше 28 лютого року, наступного за звітним [6, 9].

Датою подання фінансової звітності для підприємства вважається день фактичної передачі її за належністю, а у разі надсилання її поштою – дата отримання адресатом звітності, вказана на штемпелі підприємства зв'язку, яке обслуговує адресата [6, 9].

За загальним підходом суб'єкти малого підприємництва можуть складати звітність за Міжнародним стандартом фінансової звітності для малих та середніх підприємств.

За міжнародним стандартом фінансової звітності для малих та середніх підприємств передбачено повний комплект фінансових звітів для малих підприємств, який включає:

- звіт про фінансовий стан на дату звітності;
- одне з двох: єдиний звіт про сукупний дохід за звітний період, в якому відображаються всі визнані протягом періоду статті доходу та витрат, включаючи статті, визнані під час визначення прибутку чи збитку (що є проміжним підсумком у звіті про сукупний дохід) та статті іншого сукупного доходу, або окремий звіт про прибутки та збитки і окремий звіт про сукупний дохід. Якщо підприємство приймає рішення подавати і звіт про прибутки та збитки, і звіт про сукупний дохід, то звіт про сукупний дохід починається з прибутку чи збитку, а потім відображає статті іншого сукупного доходу.

- звіт про зміни у власному капіталі за звітний період;
- звіт про рух грошових коштів за звітний період;
- примітки, що містять стисле викладення значної облікової політики та іншу пояснювальну інформацію. [10].

О. І. Степаненко стверджує, що МСФЗ для МСП не регламентує форми фінансових звітів, а визначає лише їх зміст та деякі критерії групування статей, при цьому стандарт містить суворі вимоги щодо обов'язкової наявності певних статей у звітах і заборони на включення окремих статей до звітів [7].

МСФЗ для МСП є єдиним стандартом, який визначає мету, принципи, склад фінансової звітності та методику відображення в обліку інформації про активи, капітал, зобов'язання та господарські операції малих і середніх підприємств [7].

У роботі О. І. Степаненка висвітлено, що головними вимогами до звітності суб'єктів малого бізнесу є: обов'язковість подання, зрозумілість, загальна доступність, державна регламентація, своєчасність складання та подання, простота, достовірність, порівнянність звітних показників за різні періоди, доречність, раціональність, єдність методики звітних показників, економічність, дієвість [7].

К. С. Пастух вважає, що фінансова звітність складається за такими основними принципами і правилами:

1. Фінансову звітність складають у грошовій одиниці України – гривні.
2. Показники про податок на прибуток підприємств, витрати і збитки, вирахування з доходу, вибуття коштів, зменшення складових власного капіталу наводять у дужках.
3. При складанні фінансової звітності неприпустимо згортати статті активів та зобов'язань, доходів і витрат, крім випадків, передбачених відповідними НП(С)БО або МСФЗ.

4. Показники річної фінансової звітності підтверджують результатами попередньо проведеної інвентаризації активів і зобов'язань.

5. Фінансова звітність має бути підписана керівником (власником) підприємства або уповноваженою особою у визначеному законодавством порядку і бухгалтером або особою, яка забезпечує ведення бухгалтерського обліку підприємства. Якщо бухгалтерський облік на підприємстві веде юридична особа, яка здійснює діяльність у сфері бухгалтерського обліку та/або аудиту, фінансову звітність підписують керівник підприємства (або уповноважена ним особа), а також керівник аудиторської/бухгалтерської фірми (або уповноважена ним особа) [4].

Можливості використання фінансової звітності:

- 1) баланс – дає можливість проводити оцінку структури ресурсів підприємства, їх ліквідності, платоспроможності, ділової активності, фінансової стійкості та прогнозування прибутковості діяльності;
- 2) звіт про фінансові результати – використовується для оцінки та прогнозу доходів, витрат, прибутковості роботи підприємства та його рентабельності.

Оцінка сприятиме у прийнятті управлінських рішень та забезпечить ефективне функціонування підприємств на ринку.

Для того, щоб малий бізнес успішно функціонував і розвивався далі в Україні необхідно:

- удосконалювати нормативно-правову базу, що дасть можливість повністю врегулювати питання узгодженості інтересів уряду та представників бізнесу;
- зменшити кількість ліцензійних процедур, що знаходяться у компетенції центральних органів виконавчої влади;
- створити умови для збільшення кількості працівників, які зайняті в сфері малого бізнесу, що сприятиме підвищенню рівня зайнятості та скороченню безробіття;
- змінити режим оподаткування суб'єктів малого підприємництва, що дасть можливість забезпечити дотримання конкурентних умов у підприємницькому середовищі та зменшити масштаби ухилення від сплати податків, а це в свою чергу сприятиме наповненню бюджету;
- послуги малого та середнього бізнесу повинні задовольняти найрізноманітніші сегменти ринку: населення, комерційні структури, державний сектор економіки;
- активна цінова політика повинна бути спрямована на доступність послуг для різних категорій споживачів;
- активізувати процес залучення коштів юридичних і фізичних осіб до інвестування проектів розвитку малого та середнього бізнесу [1].

Місце фінансової інформації як системи фінансових показників відіграє важливу роль у прийнятті управлінських рішень. Оскільки така інформація відображає всі суттєві аспекти та зміни в структурі активів, зобов'язань та капіталу, а також фінансовий результат діяльності. Окрім цього, оцінка ефективності фінансово-господарської діяльності підприємств в основному базується на системі фінансових показників. Фінансова звітність є ключовою ланкою в управлінні діяльністю малих підприємств, оскільки забезпечує всі потреби суб'єктів господарювання.

**Висновки.** Суб'єкти малого підприємництва займають вагомую частину сучасної економіки та забезпечують більше ніж половину робочих місць в Україні. Розвиток малих підприємств залежить від обраної ними системи обліку та формування фінансової звітності за національними чи міжнародними стандартами.

Для розвитку суб'єктів малого підприємництва прийнято цілий ряд нормативно-правових актів, проте вони мають багатоваріантність, неузгодженість критеріїв визначення малих підприємств, надмірну складність обліку витрат, проблему формування облікової політики, проблему вибору ефективної форми організації бухгалтерського обліку та форми подання фінансової звітності.

Інформація фінансової звітності забезпечує підприємства у прийнятті правильних управлінських рішень у сфері вибору альтернатив фінансових прогнозів розвитку підприємства та виходу на нові ринки.

### Список використаних джерел

1. Бенько І. Особливості формування фінансової звітності для малих та середніх підприємств. Розвиток обліку, аудиту та оподаткування в умовах інноваційної трансформації соціально-економічних систем: матеріали VIII міжнародної науково-практичної конференції (м. Кропивницький, 25 листопада 2020 р.). с. 34-36.

2. Біленька А. Особливості фінансової звітності суб'єктів малого підприємництва. Сучасні інформаційні засоби в обліку, аудиті та контролі. Секція 5. URL: <http://188.190.33.55:7980/jspui/bitstream/123456789/6849/1/89-92.pdf>

3. Лютенко С. О. Особливості формування фінансової звітності малими підприємствами. Аграрна освіта та наука: досягнення, роль, фактори росту. Стратегічні пріоритети розвитку економіки, фінансів, обліку, підприємництва та торгівлі, публічного управління в Україні та світі: матеріали міжнародної науково-практичної конференції (м. Біла Церква, 31 жовтня 2019 р.). с. 10-13.

4. Пастух К. С. Особливості подання та складання фінансової звітності. Науково-економічні аспекти розвитку підприємств аграрної сфери: облік, оподаткування і контроль: матеріали всеукраїнської науково-практичної інтернет-конференції (м. Херсон, 21-22 листопада 2019 р.). с. 188-190.

5. Песцова-Світалка О. С., Більдій А. В. Актуальні питання підготовки фінансової звітності суб'єктами малого підприємництва. *Регіональна економіка та управління*. 2019. с. 50-54.

6. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 25 «Спрощена фінансова звітність». URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0161-00>

7. Степаненко О. І. Фінансова звітність суб'єктів малого бізнесу, її місце і роль в системі управління підприємством. URL: [http://projects.dunehd.com/bitstream/handle/2010/36445/kpu\\_2\\_21.pdf?sequence=1&isAllowed=y](http://projects.dunehd.com/bitstream/handle/2010/36445/kpu_2_21.pdf?sequence=1&isAllowed=y)

8. Шаповалова А. П. Фінансова звітність малих та середніх підприємств. *Scientific collection «Interconf»*. . № 77. 2021. с. 71 – 80.

9. Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність». URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/996-14>

10. Міжнародний стандарт фінансової звітності для малих та середніх підприємств. URL: [https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929\\_063](https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_063)

Робота виконана під науковим керівництвом канд. екон. наук, доцента МУКОВІЗА В. С.

# УДОСКОНАЛЕННЯ ОБЛІКУ ДОХОДІВ ТА ВИТРАТ ОПЕРАЦІЙНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ

**МЕЛЕНЧУК А., 2 курс ФФО ДТЕУ,  
спеціальність «Облік і оподаткування»,  
освітня програма «Облік і податковий консалтинг»**

*В статті розглянуто особливості здійснення операційної діяльності підприємства та обліку доходів і витрат операційної діяльності. Визначено напрями удосконалення обліку доходів і витрат операційної діяльності.*

*The article considers the peculiarities of the operational activities of the enterprise and accounting for income and expenses of operating activities. The directions of improvement of the account of incomes and expenses of operational activity are defined.*

Актуальність обраної теми полягає у тому, що у сучасному динамічному ринковому середовищі основним завданням кожного підприємства є досягнення і збереження належного рівня конкурентоспроможності в довгостроковій перспективі. Облік доходів і витрат є найважливішим інструментом управління діяльністю підприємства, оскільки дозволяє отримати глибоко структуровану інформацію, необхідну для регулювання виробничого процесу та адекватної оцінки рівня його ефективності

Метою статті є обґрунтування напрямів удосконалення обліку доходів і витрат операційної діяльності підприємств в умовах ринкової економіки.

Питання обліку доходів та витрат операційної діяльності порушували такі науковці, як А.А. Бойчук, В.О. Бойчук, Л.О. Моцна, М.І. Марчин, Н.В. Прохар, Ю.О. Ночовна та інші. Зважаючи на значну кількість наукових праць, слід відзначити, що є деякі особливості обліку доходів та витрат операційної діяльності не перестають бути актуальними та потребують дослідження та удосконалення. Отже, наявність теоретичних і методичних проблем щодо аналізу доходів та витрат на сучасних промислових підприємствах, неврахування специфіки їх функціонування зумовили вибір теми та напрямів дослідження.

Здійснюючи свою господарську діяльність підприємства будь-якої галузі та форми власності мають на меті отримання прибутку, що є різницею між отриманим доходом та понесеними витратами операційної та іншої діяльності. Здійснення господарської діяльності має на меті отримання доходу, що передбачає здійснення діяльності з виробництва продукції для її подальшого продажу, чи закупівлі товарів для подальшої реалізації або ж наданні послуг чи виконання робіт. Виробництво продукції, торгівельна діяльність, надання послуг та виконання робіт несуть в собі певні витрати, без яких не можливо отримати дохід.

Доходи – це збільшення економічних вигід у результаті здійснення певного виду діяльності і отриманих конкурентних переваг, в результаті прийняття ефективних управлінських рішень [8, с. 24]. Доходами підприємств є фінансові ресурси, які формуються у результаті виробництва та реалізації товарів (робіт, послуг) та забезпечують кругообіг основного та оборотного капіталу.

Згідно з Міжнародним стандартами з бухгалтерського обліку термін «дохід» означає валове надходження економічної вигоди протягом звітного періоду, який виникає у процесі звичайної діяльності підприємства. Коли ці надходження сприяють збільшенню власного капіталу, (окрім збільшення, яке пов'язане з внесками акціонерів), то його називають прибутком, коли зменшенню – то збитком [3].

Згідно з визначенням, яке дає Податковий Кодекс України, доходи – загальна сума доходу платника податку від усіх видів діяльності, отриманого (нарахованого) протягом звітного періоду в грошовій, матеріальній або нематеріальній формах як на території

України, її континентальному шельфі у виключній (морській) економічній зоні, так і за їх межами [1].

Витрати – одна з основних економічних категорій, використовуваних в економічному аналізі, аудиті та бухгалтерському обліку на кожному суб’єкті господарювання. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати» зазначає, що витратами визнаються витрати певного періоду одночасно з визнанням доходу, для отримання якого вони здійснені. Крім того, в літературі існують різні визначення витрат, але частіше за все вони визначаються наступним чином: грошове споживання активів, зовнішніх послуг і витрат праці співробітників, а також деякі витрати, які не відображають споживання, але пов’язані з веденням бізнесу в конкретний час для досягнення економічна вигода [8, с. 87]. Для цілей бухгалтерського обліку та економічного аналізу доходи і витрати підприємства поділяються на доходи і витрати від операційної діяльності та інші доходи і витрати, отримані та понесені від діяльності, яка не пов’язана з основним видом економічної діяльності суб’єкта господарювання.

Облік доходів та витрат операційної діяльності підприємства має бути організований у відповідності до Плану рахунків, затверджених Інструкцією № 226 [2].

Методологічні засади формування у бухгалтерському обліку інформації про доходи підприємства та порядок її розкриття у фінансовій звітності визначає П(С)БО 15 «Дохід» [4] і для витрат – П(С)БО 16 «Витрати» [5].

На рис. 1 показана загальноприйнята класифікація доходів підприємства для потреб обліку та складання звітності підприємства.

Що стосується самого механізму формування чистої доходу підприємств, то він не є складним. З одного боку, обліковуються надходження доходів, а з іншого – різного роду відрахування з доходу. Дохід від реалізації продукції, незважаючи на зовнішні ознаки (грошова форма, надходження коштів за відвантажену продукцію, виконані роботи, надані послуги, регулярність надходження, джерело різних платежів підприємства), не є доходом у повному розумінні цього слова, тому що з неї необхідно насамперед відшкодувати здійснені витрати, виплатити заробітну плату. Залишкова частина доходу набуде форми чистого доходу підприємства, тобто прибутку. В подальшому прибуток буде розподілено і використано у відповідності до облікової політики підприємства.

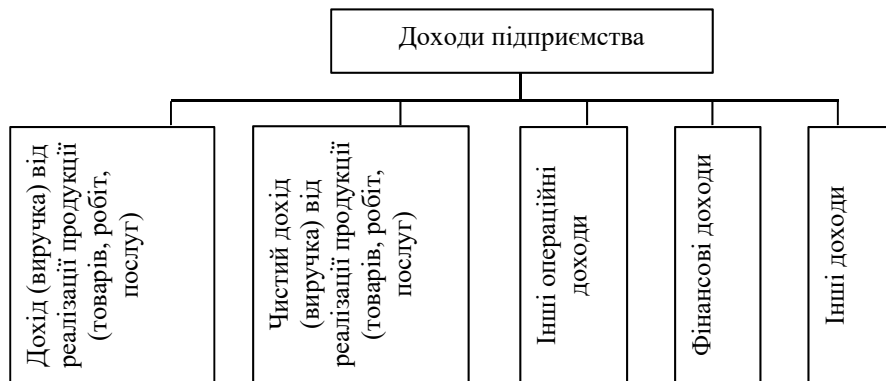


Рис. 1. Класифікація доходів підприємства для потреб обліку та звітності  
Джерело: розроблено за [4]

Для обліку доходів на підприємстві згідно з Планом рахунків передбачено рахунки сьомого класу «Доходи і результати діяльності» [4, с. 15]. Синтетичний облік доходу (виручки) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) здійснюється на рахунку 70 «Доходи від реалізації», на якому ведеться пооб’єктний облік за окремими групами. По закінченню звітного періоду (місяць, квартал, півріччя, рік) рахунки Класу 7 мають бути закриті без залишків на рахунках; новий період починається з нульовим сальдо. Отже, рахунки Класу 7 призначення для здійснення накопичення інформації про доходи й витрати, за допомогою чого підприємство складає проміжну звітність.

Другою, не менш важливою економічною категорією діяльності будь-якого підприємства є витрати. На рис. 2 показана загальноприйнята класифікація витрат підприємства для потреб обліку та складання звітності.



Рис. 2. Класифікація операційних витрат підприємства для потреб обліку та звітності  
Джерело: розроблено за [5]

Для обліку витрат призначено рахунки класів 8 та 9 Плану рахунків. Рахунки Класу 8 «Витрати за елементами» призначені для узагальнення інформації про витрати підприємства протягом звітного періоду. Рахунки Класу 9 «Витрати діяльності» застосовуються для узагальнення інформації про витрати операційної, інвестиційної, фінансової та іншої діяльності підприємства [2].

Серед цілей, що ставляться перед підприємством, одне з провідних місць відводиться одержанню прибутку, оскільки саме він є найважливішим джерелом формування фінансових ресурсів. Прибуток формується на завершальному етапі процесу кругообігу господарських коштів підприємства, а відповідно і є результатом діяльності всієї організації та відображає всі сторони господарювання. Зростаючий прибуток сприяє створенню фінансової основи реалізації розширеного відтворення підприємства та задоволення соціальних і матеріальних потреб власника підприємства і його співробітників. Від способу обчислення та методів аналізу показника прибутку залежатиме прийняті користувачем рішення щодо підприємства. Також важливе значення має організація обліку доходів та витрат операційної діяльності [7, с. 45]. Для багатьох підприємств нагальною потребою постає удосконалення обліку витрат та доходів операційної діяльності.

Кожне підприємство визначає фінансовий результат за певний період зі сформованих доходів і витрат. Облікова інформація про доходи і витрати операційної діяльності є необхідною для оцінки потенційних змін в ресурсах, які підприємство залучає для отримання прибутку і контролюватиме в майбутньому, а також для того, щоб спрогнозувати здатність отримувати прибуток та формувати грошові потоки на основі наявних ресурсів, щоб обґрунтувати рівень ефективності, який може бути досягнутий підприємством під час використання додаткові ресурси [8, с. 37]. Для цього необхідно удосконалювати облік операційних доходів та витрат підприємства.

Удосконалення обліку доходів і витрат операційної діяльності підприємства вимагає наступних заходів:

- 1) формування робочого плану рахунків з тим, щоб забезпечити швидке та деталізоване отримання інформації про операційну діяльність, зокрема доходи і витрати;
- 2) відкриття рахунків третього та четвертого порядків й аналітичних рахунків внутрішньогосподарського обліку;

3) впровадження повної автоматизованої системи обліку з урахуванням специфіки діяльності підприємства задля забезпечення оптимального вибору програмного забезпечення.

За сучасних умов господарювання практика доводить, що найбільш ефективною формою організації облікового процесу операційної діяльності вважається автоматизована журнальна форма бухгалтерського обліку [6, с. 57]. Адже за автоматизованою журнальною формою обліку підприємство на практиці уникає негативного явища втрати сировини і матеріалів, зводить до мінімуму вірогідність виникнення непродуктивних витрат.

Автоматизація при обробці даних обліку витрат операційної діяльності має виконуватись після автоматизації інших ділянок обліку. Вона має передбачати групування витрат за аналітичними і синтетичними рахунками за рахунок формування відповідних регістрів, для ведення яких необхідною умовою є попередні розрахунки за окремими елементами витрат. Ефективна організація автоматизованого обліку та раціональна робота облікового персоналу в програмному забезпеченні дозволяють зробити облік більш зручним та систематичним, скоротити витрати часу на виконання окремих робіт, значно раціоналізувати документообіг на підприємствах [6, с. 59].

Таким чином, наведені рекомендації сприятимуть удосконаленню організації обліку доходів та витрат операційної діяльності підприємства. Організація аналітичного обліку в запропонованих напрямках дозволить отримати більш повне розуміння щодо джерел доходів та напрямів витрат для їх оперативного контролю і визначити на цій основі фінансовий результат від здійснення операційної діяльності. Застосування системи аналітичного обліку забезпечить деталізацію інформації щодо окремих видів отриманого доходу та покращить показники доступності та управління відповідними статтями для розширення діяльності з максимальним рівнем доходності.

Одним із важливих аспектів удосконалення обліку є облікова політика підприємства. Визначення проблем обліку витрат та доходів операційної діяльності, відображення в обліковій політиці підприємства зазначених рекомендацій з організації обліку доходів і витрат операційної діяльності допоможе оптимізувати собівартість продукції та витрати часу, тим самим збільшуючи прибутковість та зрештою збільшуючи прибуток. Тому при розробці облікової політики слід обирати найоптимальніші методи обліку доходів і витрат операційної діяльності підприємства. Тобто для того, щоб сформулювати раціональну облікову політику, необхідно сформувати основне джерело доходів та структуру витрат операційної діяльності підприємства, а найбільш підходящі методи обліку цих об'єктів повинні бути відображені в цьому документі – в наказі про облікову політику.

### Список використаних джерел

1. Податковий кодекс України від 02.12.2010 № 2755-VI, в ред. від 30.04.2022, № 1998-IX URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17> (дата звернення: 20.04.2022).
2. Наказ Міністерства фінансів України Про затвердження Інструкції про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій: від 31.05.2019 № 226 зі зм. та доповн. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0893-99> (дата звернення: 20.04.2022).
3. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 18 «Дохід» URL: <http://www.minfin.gov.ua> (дата звернення: 20.04.2022).
4. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 15 «Дохід»: затв. Наказом Міністерства фінансів України від 29 листопада 1999 р. № 290.
5. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати»: затв. Наказом Міністерства фінансів України від 31 грудня 1999 р. № 319.
6. Бойчук А.А. Проблеми організації автоматизації обліку на підприємствах торгівлі / А.А. Бойчук, В.О. Бойчук, Л.О. Моцна // Наука та економіка. – 2014. – Вип. 2. – С. 56–60



7. Марчин М.І. Організаційна модель управлінського обліку операційних витрат цукрової промисловості / М.І. Марчин // Агросвіт. – 2012. – № 16. – С. 44–49.
8. Прохар Н.В. Облік доходів, витрат і фінансових результатів: проблеми теорії та практики : монографія / Н.В. Прохар, Ю.О. Ночовна. – Полтава : РВВ ПУЕТ, 2011. – 257 с.

Робота виконана під науковим керівництвом д-ра екон. наук, професора БЕНЬКА М. М.

## **ОСОБЛИВОСТІ ОБЛІКУ ДОХОДІВ ТА ВИТРАТ ПІДПРИЄМСТВА МАЛОГО БІЗНЕСУ**

**МИКИТЕНКО С., 2 курс ФФО ДТЕУ,  
спеціальність «Облік та оподаткування»,  
освітня програма «Облік і податковий консалтинг»**

*У статті визначено сутність категорії «доходи» та «витрати», надано їх характеристику відповідно до національних та міжнародних стандартів обліку й звітності. Розглянуті особливості фінансового обліку доходів та витрат підприємства малого бізнесу. Визначено основні особливості організації обліку доходів та витрат на підприємствах малого бізнесу.*

*The article defines the essence of the category «income» and «expenses», assessed them in accordance with national and international standards of accounting and reporting. Features of the financial accounting of incomes and expenses of the enterprise of small business are defined. Definition of the basic features of the organization of the account of incomes and expenses at the enterprises of small business.*

**Актуальність теми** полягає в тому, що доходи та витрати підприємства є одним з ключових показників його діяльності. Вони виражають не лише результати господарювання, але є важливим важелем розвитку підприємств. Формування доходів створює передумови для зростання потенціалу розвитку суб'єкта господарювання на ринку. Витрати підприємства є специфічною економічною категорією. З одного боку, розуміння операційних витрат входить в рамки загального розуміння сутності витрат господарської діяльності, а з іншого – накладається на особливості організації функціонування підприємства. Тому, з метою ґрунтовного висвітлення економічної сутності операційних витрат спочатку доцільно критично проаналізувати саму сутність витрат.

В умовах ринкової економіки розвиток малого підприємництва – це ключ до інновацій, удосконалення, підвищення продуктивності та ефективнішої конкуренції. Водночас бухгалтерський облік є особливо важливою функцією ефективного управління малими підприємствами, знярядям контролю за раціональним і економічним використанням ресурсів з метою досягнення комерційного успіху і виконання фінансових обов'язків перед державою. Формування прозорого та неупередженого обліку, а також налагодження високого рівня фінансової дисципліни у процесі проведення облікових процедур є запорукою ефективного розвитку підприємства, підтримання належного рівня його фінансового стану. Актуальною на сьогодні є проблема удосконалення системи обліку доходів та витрат малих підприємств. Впровадження новітніх методик обліку та його автоматизація дають можливість значно підвищити гнучкість реакції підприємства на вплив різних факторів зовнішнього та внутрішнього середовища.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Фундаментальні дослідження питань організації фінансового та управлінського обліку доходів проводили такі науковці як

Галушак І.Є., Савчук В.П., Глушко Л.В., Гудзенко Н.М., Ілюхіна Н.П., Князь С.В., Залуцький В.П., Яворська Н.П., Маценко Л.Ф., Носач Н.М., Фоміна О.В., Швиденко А.І., Бровко В.М. та ін. Однак, подальшого дослідження потребують питання удосконалення обліку доходів та витрат малого підприємства з позиції формування ефективної системи управління.

Метою статті є дослідження обліку доходів та витрат в системі управління малим підприємством.

Досягнення поставленої мети передбачає вирішення таких завдань:

- охарактеризувати сутність доходів та витрат підприємства, їх оцінку та визнання відповідно до положень національних та міжнародних стандартів обліку та звітності;
- розглянути методику бухгалтерського обліку доходів малого підприємства;
- дослідити особливості обліку витрат малого підприємства.

Об'єктом дослідження є процес бухгалтерського обліку доходів та витрат малого підприємства.

Предметом дослідження виступають теоретико-методичні засади обліку доходів та витрат малого підприємства.

**Результати дослідження.** Сутність доходу та методологічні засади формування інформації про них в бухгалтерському обліку, розкриття відповідної інформації у фінансовій звітності підприємств України за національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку (далі – НП(С)БО), визначаються НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» [7] та НП(С)БО 15 «Дохід» [10] (табл. 1).

Щодо визначення моменту визнання доходу від реалізації продукції, товарів, інших активів, то відповідно до НП(С)БО 15 необхідна наявність всіх наведених нижче умов, а саме: покупець передані ризики й вигоди, пов'язані з правом власності на продукцію (товар, інший актив); підприємство не здійснює надалі управління та контроль за реалізованою продукцією (товарами, іншими активами); сума доходу (виручка) може бути достовірно визначена; є впевненість, що в результаті операції відбудеться збільшення економічних вигод підприємства, а витрати, пов'язані з цією операцією, можуть бути достовірно визначені [15].

Таблиця 1

### Визначення та оцінка доходів у вітчизняних стандартах бухгалтерського обліку та звітності

Джерело.	Визначення до.ходу	Оцінка до.ходу
НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» [7]	Доходи – збільшення економічних вигод у вигляді надходження активів або зменшення зобов'язань, які призводять до зростання власного капіталу (за винятком зростання капіталу за рахунок внесків власників)	Не надається
НП(С)БО 15 «Дохід» [15]	Загальне визначення доходу не надається	Дохід відображається в фінансовому обліку через суму справедливої вартості активів, що отримані або ж підлягають отриманню

\*складено автором на основі [7, 15, ]

Відповідно усі наведені вище види доходів є тими джерелами, завдяки яким мале підприємство може формувати власні економічні вигоди. Разом з тим існують й обмеження в доходах для суб'єктів малого бізнесу.

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 з таких критеріїв [12]:

- 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 [12].

Варто додати, що Господарський кодекс України [2], дещо по іншому трактує критерії віднесення суб'єктів господарювання до малих підприємств. Гранична межа обсягу доходів (не вказано, що це є дохід, який відчищений від ПДВ), складає 10 млн.євро за курсом НБУ. Ми бачимо, що після віднімання 20% ставки ПДВ від суми 10 млн.євро ми отримуємо 8 млн. євро, тобто дана сума еквівалентна показнику, який вказано у Законі України № 996-XIV від 16.07.1999.

На малих підприємствах, що є юридичними особами, методом обліку доходів є нарахування (за фактом відвантаження товарів чи надання послуг). Однак, часто облік доходів на малих підприємствах може вестися за касовим методом. Датою отримання доходу є:

- дата надходження коштів на поточний рахунок (до каси);
- дата списання кредиторської заборгованості, за якою минув строк позовної давності;
- дата фактичного отримання платником єдиного податку безоплатно одержаних товарів (робіт, послуг);
- дата вилучення з торговельних апаратів та/або подібного обладнання грошової виручки, у разі здійснення торгівлі товарами або послугами з використанням торговельних автоматів або іншого подібного обладнання, що не передбачає наявності реєстратора розрахункових операцій;
- дата продажу таких жетонів, карток та/або інших заміників грошових знаків, виражених у грошовій одиниці України, у разі, якщо торгівля товарами (роботами, послугами) через торговельні автомати здійснюється з використанням жетонів, карток та/або інших заміників грошових знаків [1].

Таблиця 2

### Класифікація малих підприємств згідно законодавства України

Закон України № 996-XIV від 16.07.1999	За ст. 55 ГКУ
<b>Мікропідприємства</b>	
<p>Мікропідприємствами є підприємства, показники яких на дату складання річної фінансової звітності за рік, що передує звітному, відповідають щонайменше двом з таких критеріїв:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• балансова вартість активів – до 350 тисяч євро;</li> <li>• чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) – до 700 тисяч євро;</li> <li>• середня кількість працівників – до 10 осіб.</li> </ul>	<p>Суб'єктами мікропідприємництва є юрособи – суб'єкти господарювання будь-якої організаційно-правової форми та форми власності, у яких середня кількість працівників за звітний період (календарний рік) не перевищує 10 осіб та річний дохід від будь-якої діяльності не перевищує суму, еквівалентну 2 мільйонам євро, визначену за середньорічним курсом НБУ.</p>
<b>Малі підприємства</b>	
<p>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 з таких критеріїв:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• балансова вартість активів – до 4 мільйонів євро;</li> <li>• чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) – до 8 мільйонів євро;</li> <li>• середня кількість працівників – до 50 осіб.</li> </ul>	<p>Суб'єктами малого підприємництва є: юридичні особи – суб'єкти господарювання будь-якої організаційно-правової форми та форми власності, у яких середня кількість працівників за звітний період (календарний рік) не перевищує 50 осіб та річний дохід від будь-якої діяльності не перевищує суму, еквівалентну 10 мільйонам євро, визначену за середньорічним курсом НБУ.</p>

\*складено автором на основі [2, 12]

Дохід від реалізації товарів визнають за датою переходу покупцю права власності на такий товар (ПКУ). Дохід від надання послуг і виконання робіт визнають за датою складання акта чи іншого документа, що підтверджує виконання робіт або надання послуг. Під час визначення суми доходу виходять із договірної вартості, але не нижче за звичайні ціни (ПКУ). Дохід від продажу товарів (робіт, послуг) визнають за справедливою вартістю і відображають бухгалтерськими записами: Дт 36 «Розрахунки з покупцями та замовниками» Кт 701 «Дохід від реалізації» (702 «Дохід від реалізації товарів», 703 «Дохід від реалізації робіт і послуг») (загальний план рахунків) Дт 37 Кт 70 (спрощений план рахунків) [1].

Облік доходу малі підприємства здійснюють на рахунку 70 «Доходи від реалізації» і 74 «Інші доходи» (спрощений план рахунків). За кредитом рахунків 70 і 74 обліковують дохід від реалізації товарів, робіт, послуг. За дебетом рахунків 70, 74 відображають суму нарахованих податкових зобов'язан [1].

Для узагальнення інформації щодо аналітичного обліку доходів від усіх видів діяльності підприємства призначений Журнал 3-мс обліку доходів згідно з Методичними рекомендаціями із застосування реєстрів бухгалтерського обліку малими підприємствами від 15.06.2011 р. № 720. В аналітичному обліку для відображення доходів малі підприємства використовують Відомість 5-М розділ IV Методичних рекомендацій № 422, а також Журнал № 3-мс відповідно Методичних рекомендацій № 720.

Надалі розглянемо особливості обліку витрат на малих підприємствах. З цією метою спочатку визначимо зміст даного поняття. Сутність витрат та методологічні засади формування інформації про них в бухгалтерському обліку, розкриття відповідної інформації у фінансовій звітності підприємств України визначаються Національним положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» та Національним положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 15 «Дохід» [10]. Цими стандартами витрати визнаються як зменшення активу або зростання зобов'язання, що зумовлює зниження власного капіталу [8].

Варто наголосити на відмінностях у трактуванні витрат національними та міжнародними стандартами бухгалтерського обліку (табл. 3). Так, згідно з НП(С)БО 1 витрати відображаються в зменшенні справедливої вартості активів, оскільки характеризують зменшення ресурсів, які формалізовані у вартості відповідних активів. Відповідно до МСБО 1, витрати визначаються також як зниження відповідної суми економічних вигод у формі зменшення або амортизації активів [10].

Також аналіз фахових джерел дає можливість зробити висновки про те, що за економічним змістом витрати операційної діяльності відображають вартісну оцінку витрачання ресурсів підприємства з метою забезпечення неперервності операційних процесів [4].

Таблиця 3

### Визначення витрат у національних стандартах бухгалтерського обліку

Джерело.	Визначення сутності витрат у законодавстві
НП(С)БО 16 «Витрати» [11]	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
НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» [7]	Зменшення економічних вигод у вигляді зменшення активів або збільшення зобов'язань, що призводить до зменшення власного капіталу (за винятком зменшення капіталу за рахунок його вилучення або розподілення власниками)

\*складено автором на основі [11, 7]

Облік витрат здійснюється переважно на рахунках 9-го класу. Для відображення витрат План рахунків містить рахунки класу 9 «Витрати діяльності», що відображають витрати по статтях витрат. Відповідно до плану рахунків, витрати операційної діяльності поділяються на наступні групи [13]:

- собівартість реалізованої продукції (рахунок 90);
- адміністративні витрати (рахунок 92);
- витрати на збут (рахунок 93);
- інші витрати операційної діяльності (рахунок 94).

Мале підприємство, яке здійснює спрощений облік витрат, відображає записи операцій, застосовуючи Журнал 4-мс обліку витрат, відповідно до Методичних рекомендацій від 15.06.2011 р. № 720. Інформацію про господарські операції з Журналу 4-мс застосовують для складання Звіту про фінансові результати [14].

З метою визначення особливостей аналітичного та синтетичного обліку витрат операційної діяльності доцільно навести робочий план рахунків, який відображено у табл. 4.

Необхідно відзначити, що в Інструкції про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій наведено загальні положення щодо застосування рахунків 9-го класу. Суб'єкти малого підприємництва також можуть здійснювати ведення бухгалтерського обліку витрат операційної діяльності за рахунками 8-го класу. Однак, такий підхід до ведення обліку операційних витрат можна застосовувати лише підприємствам з невеликою кількістю господарських операцій і при відсутності кількох напрямів діяльності [3].

Надалі також варто розглянути особливості спрощення оподаткування для малих підприємств на час військового стану. З 01.03.2022 до завершення 12 місяців після припинення або скасування воєнного стану мають право не нараховувати, не обчислювати та не сплачувати ЄСВ за себе: ФОПи, в тому числі ті, які обрали спрощену систему оподаткування, особи, які провадять незалежну професійну, релігійну (місіонерську) або іншу подібну діяльність, члени фермерського господарства [15].

З 01.04.2022 до припинення або скасування воєнного, надзвичайного стану ФОПи 1-ї та 2-ї груп мають право не сплачувати єдиний податок. Декларація не заповнюється за період несплати податку. Протягом того ж самого періоду часу ФОПи 3-ї групи та юридичні особи мають право [15]:

- перейти на особливий режим оподаткування і сплачувати ставку єдиного податку – 2% (замість 5%),
- фізичні особи – підприємці, які належать до другої та третьої груп платників єдиного податку, а також юридичні особи, які належать до третьої групи платників єдиного податку, мають право за власним рішенням не сплачувати єдиний внесок за найманих працівників, призваних під час мобілізації на військову службу до Збройних Сил України.

Таблиця 4

#### **Робочий план рахунків аналітичного та синтетичного обліку операційних витрат підприємства**

Рахунки		Назва
Синт. облік	Аналіт. облік	
90	-	Собівартість реалізованої продукції
-	901	Собівартість реалізованої продукції
-	902	Собівартість реалізації іншої продукції
92	-	Адміністративні витрати
-	921	Адміністративні витрати центрального офісу
-	922	Адміністративні витрати підрозділів
93	-	Витрати на збут
-	931	Витрати на збут по реалізації продукції

Рахунки		Назва
Синт. облік	Аналіт. облік	
-	932	Витрати на збут по наданню сервісних послуг
94	-	Інші витрати операційної діяльності
-	940	Витрати від первинного визнання та зміни вартості активів, які обліковуються за справедливою вартістю
-	941	Витрати на дослідження і розробки
-	942	Собівартість реалізованої іноземної валюти
-	943	Собівартість реалізованих виробничих запасів
-	944	Сумнівні та безнадійні борги
-	945	Втрати від операційної курсової різниці
-	946	Втрати від знецінення запасів
-	947	Нестачі і втрати від псування цінностей
-	948	Визнані штрафи, пені, неустойки
-	949	Інші витрати операційної діяльності

*\*складено автором на основі [13, 14]*

**Висновки.** Отже, на основі проведеного дослідження було охарактеризовано основні критерії віднесення підприємств до категорії малих відповідно до чинних нормативних актів України. Варто додати, що Господарський кодекс України, децю по іншому трактує критерії віднесення суб'єктів господарювання до малих підприємств. На малих підприємствах, що є юридичними особами, методом обліку доходів є нарахування (за фактом відвантаження товарів чи надання послуг). Однак, часто облік доходів на малих підприємствах може вестися за касовим методом. На малих підприємства зазвичай облік витрат здійснюється переважно на рахунках 9-го класу методом нарахування. Для відображення витрат План рахунків містить рахунки класу 9 «Витрати діяльності», що відображають витрати по статтях витрат. Суб'єкти малого підприємництва також можуть здійснювати ведення бухгалтерського обліку витрат операційної діяльності за рахунками 8-го класу. Однак, такий підхід до ведення обліку операційних витрат можна застосовувати лише підприємствам з невеликою кількістю господарських операцій і при відсутності кількох напрямів діяльності.

### Список використаних джерел

1. Глушко Л.В. Особливості обліку доходів підприємства // Modern directions of theoretical and applied researches, 2016. URL: <https://www.sworld.com.ua/konfer42/81.pdf>
2. Господарський кодекс України від 16.01.2003 № 436-IV URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/436-15#Text>
3. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку: Наказ Міністерства фінансів України № 291 від 30.11.1999. URL: [http://uazakon.com/documents/date\\_33/pg\\_gncexv/pg9.htm](http://uazakon.com/documents/date_33/pg_gncexv/pg9.htm)
4. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 1 «Подання фінансової звітності» [Електронний ресурс] / URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/929-013>
5. Міжнародний стандарт фінансової звітності 15 «Дохід від договорів із клієнтами». URL: <https://www.mof.gov.ua/uploads/redactor/files/IFRS%2015.ukr.2016.pdf>
6. Носач Н.М. Облік доходів в підприємствах торгівлі// Бухгалтерський облік, аналіз та аудит, 2016. №7. С. 921-926
7. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності»: Наказ Міністерства фінансів України № 73 від 07.02.2013. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13/stru#StruНосач Н.М.>
8. Осадча Г.Г., та ін. Зміст та поняття витрат в операційній діяльності підприємства. Вісник НТУ «ХП». Серія : Нові рішення у сучасних технологіях. Харків: НТУ «ХП». 2014. №4 (1047). С.97-101.

9. Податковий кодекс України від 02.12.2010 № 2755-VI URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>
10. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 15 «Дохід»: Наказ Міністерства фінансів України № 290 від 29.11.1999. URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0860-99>
11. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку – 16 «Витрати» (Наказ Міністерства фінансів України від 29.11.1999 № 318). URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0027-00>
12. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні: Закон України від 16.07.1999 № 996-XIV – URL <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/996-14>
13. Швиденко А.І., В.М. Бровко та ін. Облік доходів підприємства: сучасна практика, проблеми, шляхи вдосконалення// Фінанси та кредитна діяльність. 2016. URL: [fkd.org.ua/article/download/29638/26524](http://fkd.org.ua/article/download/29638/26524)
14. Язлюк Б. О. Організація обліку витрат операційної діяльності в умовах комплексної автоматизації. Науковий вісник Міжнародного гуманітарного університету. Серія : Економіка і менеджмент. 2016. Вип. 15. С. 118-121.
15. Gov.ua / Тил працює – Україна воює. URL: <https://www.rada.gov.ua/news/razom/221573.html>

Робота виконана під науковим керівництвом канд. екон. наук, доцента УМАНЦІВ Г. В.

## **ПІДГОТОВКА ТА ПОДАННЯ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ ПІДПРИЄМСТВОМ**

**ОЛЬХОВСЬКА І., 2 курс ФФО ДТЕУ,  
спеціальність «Облік і оподаткування»,  
освітня програма «Облік і податковий консалтинг»**

*Це дослідження присвячено розгляду методичних підходів до підготовки підприємством фінансової звітності та її подання. Проведено аналіз національних, та також міжнародних стандартів, що регулюють подання фінансової звітності підприємством. Виконано практичні рекомендації щодо удосконалення методичних підходів до фінансової звітності.*

*This study is devoted to the consideration of methodological approaches to the preparation of financial statements and its submission. An analysis of national and international standards governing the submission of financial statements by the company. Practical recommendations for improving methodological approaches to financial reporting have been implemented.*

Актуальність проблеми полягає в тому, що звітність стала важливою складовою інформації про розвиток, як окремих суб'єктів господарювання, так і в цілому економіки, а також засобом комунікації. На сьогоднішній день звітністю є інформація, яка забезпечує управління підприємством, а також джерелом інформації про діяльність підприємства для інших установ та організацій, на адресу яких вона відправляються. Звітність вважається дуже важливим засобом оперативного керівництва підприємницької роботи, своєрідною рекламою його діяльності, оскільки дуже часто є першим джерелом інформації про це підприємство. Також важливу роль відіграє формування якісної облікової політики щодо формування та

подання фінансової звітності як за міжнародними стандартами фінансової звітності, так і за національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку.

Головною метою цієї статті є виділення головних аспектів формування фінансової звітності та надання її внутрішнім та зовнішнім користувачам для прийняття різних рішень.

Об'єктом дослідження є процес формування фінансової звітності та порядок її подання.

Предметом дослідження є теоретико-методологічні аспекти формування даних фінансової звітності.

Дослідження теоретичних та практичних аспектів формування та подання звітності висвітлено у наукових працях, таких як: Августова О.О. [1], Ромашко О.М. [1,8], Кузьменко О.П. [1], Костирко Р. О. [3], Замай О. О. [3], Польова Т. В. [6], Дружина А. В. [6], Сопко В.В. [8], Смірнова О. М. [9], Стадник М. В [9] та інші.

Вчені розглядають і генезу фінансової звітності[9], так і сучасний розвиток та удосконалення фінансової звітності[1,3,6,8].

В епоху стандартизації, гармонізації та конвергенції бухгалтерського обліку важливе значення має достовірні інформація, яка відображена у різних видах звітності підприємства. Значна частка такої інформації розкривається у фінансовій звітності[8].

На сьогодні, порядок формування та подання фінансової звітності регламентується багатьма нормативно-правовими документами, а також стандартами, які використовують підприємства при веденні обліку та складанні і поданні звітності. Вибір стандартів обліку і звітності залежить, в першу чергу, від групи підприємства та рішень управлінського персоналу [2,4,7].

Звітність – це не тільки облікові записи, які дають можливість проводити аналіз про господарську діяльність, своєрідне джерело інформації для аналізу підсумків діяльності підприємства, оцінки використання ресурсів, його фінансового положення, виявлення резервів занижених витрат виробництва та росту рентабельності, а й інформація про місце і роль кожного підприємства у розвитку як національної так і світової економіки [1,3,8].

Види звітності, що складає та подає підприємство наведено в таблиці 1.

Слід звернути увагу, що в Україні фінансова звітність – система взаємопов'язаних узагальнених показників, що характеризує фінансовий стан підприємства на визначену дату і результати його діяльності за звітний період і базуються на бухгалтерському обліку підприємства.

Так в Законі України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», фінансова звітність визначено, що це бухгалтерська звітність, яка містить інформацію про фінансове становище, результати діяльності та рух грошових коштів. [7].

Відповідно до МСБО 1 «Подання фінансової звітності», фінансова звітність є структурованим відображенням фінансового стану та фінансових результатів діяльності суб'єкта господарювання[7].

Метою фінансової звітності є надання інформації про фінансовий стан, фінансові результати діяльності та грошові потоки суб'єкта господарювання, яка є корисною для широкого кола користувачів при прийнятті ними економічних рішень[7].

*Таблиця 1*

### Види, класифікація та склад звітності підприємств

<i>Вид звітності</i>	<i>Характеристика, користувачі інформації</i>
<b>Оперативна звітність</b>	- це документи, що отримують на заключному етапі оперативного обліку. Саме з такою звітністю працюють керівники середнього рівня. Основною задачею такої звітності є надання інформації для прийняття рішень на поточний період.
<b>Фінансова звітність</b>	- документи, що містять інформацію про фінансовий стан, результати діяльності, про рух грошових коштів підприємства за звітний період тощо. Така звітність єдина для всіх суб'єктів господарювання і з нею працюють керівники, замовники, постачальники, банки тощо.



<i>Вид звітності</i>	<i>Характеристика, користувачі інформації</i>
<b>Бухгалтерська звітність</b>	-це звітність, що складається на підставі даних бухгалтерського обліку, для задоволення потреб в інформації різних користувачів. За своїм обсягом, ця звітність включає фінансову звітність та внутрішньосистемну, яка задовольняє в інформації органи управління, використовує дані оперативної та статистичної звітності.
<b>Податкова звітність</b>	-це звітність, яку складають суб'єкти господарювання, що є платниками податків та яка надає інформацію органам Державної фіскальної служби України. Вона характеризує стан зобов'язань підприємства, пов'язаних із нарахуванням і сплатою податків та інших обов'язкових платежів. Вона призначена для фіскальних цілей.
<b>Статистична звітність</b>	-це звітність, яку складають всі суб'єкти господарювання і яка надає інформацію органам Державної служби статистики, для оцінки стану і розвитку економіки держави та планування макроекономічних показників. Вона є системою кількісних і якісних показників, вимірювання та узагальнення яких не характерне для бухгалтерського обліку. Також ця звітність призначена для статистичного вивчення господарської діяльності підприємств і галузей економічної діяльності. Статистична звітність відображає окремі сторони діяльності підприємств.

*Джерело: узагальнено за даними [2,4,7,8].*

Фінансова звітність також демонструє результати того, як управлінський персонал суб'єктів господарювання розпоряджається ввіреними йому ресурсами. Для досягнення цієї мети фінансова звітність надає таку інформацію про суб'єкта господарювання: а) активи; б) зобов'язання; в) власний капітал; г) дохід та витрати, у тому числі прибутки та збитки; г) внески власників та розподіл між власниками, що діють згідно з їхніми повноваженнями як власників; та д) грошові потоки. Ця інформація, разом з іншою інформацією у примітках, допомагає користувачам фінансової звітності спрогнозувати майбутні грошові потоки суб'єкта господарювання і, зокрема, їхній час та використання коштів підприємства за звітний період [7].

Цим документом визначено повний комплект фінансової звітності включає:

- а) звіт про фінансовий стан на кінець періоду;
- б) звіт про прибутки та збитки та інший сукупний дохід за період;
- в) звіт про зміни у власному капіталі за період;
- г) звіт про рух грошових коштів за період;
- г) примітки, що містять виклад суттєвих облікових політик та інші пояснення;
- д) звіт про фінансовий стан на початок найбільш раннього порівняльного попереднього періоду. Цей звіт складається у разі коли суб'єкт господарювання застосовує облікову політику ретроспективно або здійснює ретроспективний перерахунок статей своєї фінансової звітності, або коли він перекласифікує статті своєї фінансової звітності відповідно до вимог міжнародних стандартів [7].

Фінансову звітність зобов'язані складати підприємства що є юридичними особами, та перебувають на господарському розрахунку, мають самостійний баланс.

Сукупність показників фінансової звітності дає можливість користувачам:

- встановити мету, результати та стратегію діяльності підприємства;
- зробити оцінку можливості, які має та які відкриваються перед підприємством;
- приймати своєчасні та обґрунтовані управлінські рішення;
- координувати дії різних структурних підрозділів, фокусовуючи їх зусилля на досягнення поставлених цілей.

Користувачі (юридичні та фізичні особи) фінансової звітності поділяються на зовнішніх і внутрішніх.

Інформаційні потреби, які задовольняються через звітність підприємства розглянуті в таблиці 2.

### Користувачі фінансової звітності та їх інформаційні потреби

Група користувачів	Характеристика інформаційних потреб
<i>Внутрішні користувачі</i>	Інформація надає можливість приймати обґрунтовані рішення щодо оперативного регулювання господарської діяльності підприємства та визначення стратегії розвитку підприємства.
<i>Засновники, інвестори</i>	Це група осіб, які внесли свій капітал при створенні підприємства, і стурбовані ризиком, щодо інвестицій і доходу від цих інвестицій; акціонери – зацікавлені в інформації, що дозволяє їм оцінити спроможність підприємства сплачувати дивіденди.
<i>Орган до сфери управління якого належить підприємство</i>	Необхідність інформації, з метою визначення податкової політики, та використання інформації, як основи статистичних даних про національний дохід та формування макроекономічних показників.
<i>Банківські та кредитні установи</i>	Потреба в інформації про фінансовий стан підприємства, ефективність діяльності для оцінки ризиків при наданні кредитів та впевненості в тому, що їх позики та відсотки з них будуть своєчасно і в повній сумі повернуті.
<i>Постачальників та інших кредиторів</i>	Повна інформація, яка дозволить їм визначити, чи своєчасно і в повній сумі буде погашатися заборгованість. Клієнти виявляють інтерес до інформації та безперервності діяльності підприємства, особливо у випадках коли вони залежать від підприємства, або мають довгострокові угоди на отримання необхідних товарів чи послуг.
<i>Громадськість</i>	Через показники фінансової звітності оцінює внесок підприємства у економіку місцевої громади, має можливість на забезпечення зайнятості населення тощо.
<i>Аудитори (зовнішні)</i>	Потребують інформації для підтвердження її достовірності та відповідності законодавству України так і НП(С)БО та МСФЗ.
<i>Конкуренти</i>	Через інформацію з фінансової звітності здійснюють пошук слабких ланок в діяльності підприємства з метою підризу його репутації на ринку товарів і послуг.

Джерело: узагальнено автором за даними [2,4,7,8].

У статтях 8-11 Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» визначено склад та елементи фінансової звітності. [7]

Фінансові звіти повинні містити статті, склад і зміст, що визначається відповідними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку.

Стаття наводиться у фінансовій звітності, якщо вона відповідає двом критеріям:

- існує ймовірність надходження або вибуття майбутніх економічних вигод, пов'язаних з цією статтею;

- оцінка статті може бути достовірно визначена[2].

Щодо фінансової звітності суб'єктів господарювання, які за Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» відносяться до малих та мікропідприємств, то слід врахувати вимоги НП(С)БО 25 «Спрощена фінансова звітність» [7]. Цей нормативний документ використовують названі суб'єкти лише, у яких в обліковій політиці зазначено, що ведення обліку та складання звітності ведеться у відповідності з національними стандартами обліку. Але такі суб'єкти можуть обрати і Міжнародні стандарти фінансової звітності, сформувавши облікову політику у відповідності до цих стандартів і скласти фінансову звітність у складі, який передбачений міжнародними стандартами фінансової звітності.

Важливим процес підсумкового обліку, який передбачає перевірку даних облікових реєстрів, виправлення помилок, складання узагальнюючих відомостей, на основі яких буде зручно формувати показники фінансової звітності є підготовка та подання фінансової звітності внутрішнім та зовнішнім користувачам.

В статті 14 Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» зазначено, що підприємства зобов'язані подавати фінансову звітність органам, до

сфери управління яких вони належать, трудовим колективам на їх вимогу, власникам та засновникам. Крім того зазначено, що фінансова звітність не становить комерційної таємниці, не є конфіденційною інформацією та не належить до інформації з обмеженим доступом [7]. Це дає користувачам можливість доступу до фінансової звітності.

Подання фінансової звітності також регламентується відповідними нормативно-правовими актами, основним із яких є Постанова КМ України від 28.02.2000 р. № 419 «Про затвердження Порядку подання фінансової звітності» у якій визначено кінцеві терміни подання звітності[5].

**Висновки.**

За результатами дослідження можна зробити висновки, багато вчених і практиків приділяють уваги удосконаленню змісту і форм фінансової звітності, так як фінансова звітність установ та підприємств повинна містити повну, правдиву та неупереджену інформацію про стан активів, зобов'язань, капіталу та результати діяльності підприємства. На дотримання вимог щодо складу, структури та змісту фінансової звітності впливає багато зовнішніх і внутрішніх факторів. Серед них важливим є обсяг діяльності, вид економічної діяльності та група підприємства, визначена за діючим законодавством.

Сформована інформація повинна відповідати стандартам обліку і звітності, якісним характеристикам, принципам та своєчасно передана користувачам для прийняття рішень щодо діяльності суб'єктів господарювання.

Вчені та практики багато уваги приділяють аналітичності фінансової звітності, що на сьогодні і є одним із напрямків її удосконалення.

### **Список використаних джерел**

1. Августова О.О., Ромашко О.М., Кузьменко О.П. Корпоративне звітування: європейський досвід Бізнес-Інформ, 2022.№1 С. 74-82
2. Загальні вимоги до фінансової звітності : Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку № 1 від 7 лютого 2013 р. № 73 URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13>
3. Костирко Р. О., Замай О. О. Вартісно-орієнтована звітність як інструмент транспарентності фінансового та управлінського обліку. *Економіка та держава*. 2022. № 5. С. 50–55.
4. Міжнародні стандарти фінансової звітності. URL : [http:// mof.gov.ua](http://mof.gov.ua)
5. Постанова КМ України від 28.02.2000 р. № 419 «Про затвердження Порядку подання фінансової звітності» <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/419-2000-%D0%BF#>
6. Польова Т. В., Дружина А. В. Фінансова звітність як елемент системи управління підприємством. *Ефективна економіка*. 2019. № 11. – URL: <http://www.economy.nayka.com.ua/?op=1&z=7458>
7. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні Закон України від 16.07.1999 № 996-XIV. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/996-14#o185>
8. Розкриття окремої облікової інформації за US GAAP та МСФЗ / Сопко В.В., Ромашко О.М. // Сучасні виклики та тенденції розвитку обліку, оподаткування, аудиту і звітності в Україні й світі: колективна монографія. – Житомир: ПП «Рута», 2020. – 342 с.
9. Смірнова О. М., Стадник М. В. Фінансова звітність : історичний аспект розвитку та сучасні орієнтири. Інститут бухгалтерського обліку, контроль та аналіз в умовах глобалізації : Міжнародний збірник наукових праць. 2014. Випуск 2. С. 116–119.

Робота виконана під науковим керівництвом канд. екон. наук, доцента РОМАШКО О. М.

# АКТУАЛЬНІ ПИТАННЯ ВИЗНАННЯ ДОХОДІВ ПІДПРИЄМСТВА ЗА МІЖНАРОДНИМИ СТАНДАРТАМИ

ПЕТРУК І., 2 курс ФФО ДТЕУ,  
спеціальність «Облік і оподаткування»,  
освітня програма «Облік і оподаткування в міжнародному бізнесі»

*У статті розглянуто особливості визнання доходів від реалізації товарів, робіт, послуг за міжнародними та національними стандартами бухгалтерського обліку і звітності. Надано характеристику моделі визнання виручки за МСФЗ 15 (IFRS 15) «Дохід від договорів з клієнтами». Показано зв'язок доходів від продажу із зобов'язаннями.*

*Ключові слова: доходи, виручка, міжнародні стандарти фінансової звітності, національні положення (стандарти) бухгалтерського обліку.*

*The article discusses the features of recognition of income according to the international and national accounting standards of Ukraine. A description of the revenue recognition model in accordance with IFRS 15 is provided. The connection between sales revenue and liabilities is shown.*

*Key words: income, revenue, International Financial Reporting Standards, Provisions (Standards) of Accounting*

**Актуальність обраної теми.** Глобалізація світової економіки обумовлена об'єктивною потребою уніфікації принципів та методів формування показників фінансової звітності всіх країн. Розвиток міжнародного ринку вимагає новий підхід до фінансової (бухгалтерської) звітності, сутність якого полягає в тому, щоб звітна інформація була корисною для прийняття економічних рішень та ефективної взаємодії учасників ринку як усередині країни, так і за кордоном.

Дохід є одним із найважливіших показників, що характеризують багато аспектів діяльності підприємства, тому інформація про нього має бути максимально об'єктивною та точною. Але цей показник є розрахунковим, тому він багато в чому залежить від правил та методик, які використовуються при його визначенні. Враховуючи важливість доходу, як одного з оціночних критеріїв діяльності підприємства, а також мінливість та нестабільність законодавства, виникає потреба в отриманні прозорої інформації, що дозволяє точно та оперативно його визначати. Основною метою статті стало обґрунтування особливостей визнання доходів за національними та міжнародними стандартами.

**Аналіз досліджень та публікацій.** Питання доходів підприємства входило в коло інтересів багатьох українських науковців. Концептуальну основу фінансової звітності проаналізовано Савіною Н., Позняковською Н.М. [1]. Сучасний стан застосування міжнародних стандартів фінансової звітності в Україні досліджували Засадний Б. [2], Маценко Л. [3] та багато інших.

**Виклад основного матеріалу.** Основними об'єктами бухгалтерського обліку, що формують фінансовий результат, є доходи та витрати. Доходи, як «збільшення економічних вигод у вигляді збільшення активів або зменшення зобов'язань» (не пов'язаних із вкладом власника майна – засновників, учасників), відповідно до Закону України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність» є об'єктом бухгалтерського обліку економічних суб'єктів [4]. Якщо у підприємства кілька джерел доходу, наприклад, реалізація товарів чи послуг, інвестиції та фінансова діяльність, – дохід рахується за кожним напрямком окремо. Тому, щоб розуміти, про що йдеться, зазвичай додають визначення – наприклад, дохід «від основної діяльності» або «від інвестиційної діяльності», чи «від фінансової діяльності». В бухгалтерському обліку дохід відображається в сумі справедливої вартості активів, які вже отримані або ще підлягають отриманню [5].

Оскільки в рамках даної статті акцент буде зроблено на міжнародні стандарти обліку і звітності, наголосимо, що Міжнародні стандарти фінансової звітності (МСФЗ, англ. IFRS) були розроблені для організації складання та подання ідентичної фінансової звітності комерційних організацій у всьому світі. Така стандартизація потрібна для задоволення потреб зростаючої глобалізації бізнесу. Очікується, що з часом стандарти IFRS замінять національні стандарти звітності і це вже сталося у ЄС. З іншого боку, інші країни, в тому числі і Україна, продовжують використовувати національні стандарти. Важливою подією для Міжнародної ради зі стандартів бухгалтерського обліку (МСФЗ, англ. IASB) у 2018 році стала публікація переглянутих Концептуальних основ фінансової звітності (КОФЗ-2018) [6]. Цей документ корисний для компаній, інвесторів та всіх тих, хто має відношення до фінансової звітності, та має три цілі:

- 1) посприяти МСФЗ у вдосконаленні МСФЗ, спираючись на послідовні концепції, що зробить фінансову інформацію корисною;
- 2) надати допомогу укладачам фінансової звітності у розробці послідовного підходу до обліку операцій чи інших подій, коли МСФЗ не можуть бути застосовані або коли МСФЗ допускають вибір між різними підходами до обліку;
- 3) сприяти всім сторонам у розумінні та тлумаченні МСФЗ.

Цікавим в контексті теми статті є те, що в КОФЗ-2018 в понятійному апараті мають місце зміни колишнього тексту Концептуальних основ 2010 року (КОФЗ-2010) щодо таких елементів звітності, як доходи та витрати організації. Відповідно до КОФЗ-2010 (гл. 4, п. 4.24) елементами, безпосередньо пов'язаними з оцінкою прибутку, є доходи (income) та витрати (expenses). Не зважаючи на те, що не було виявлено серйозних проблем із визначеннями доходів, у зміненому тексті КОФЗ-2018 поняття «доходи» в контексті «збільшення економічних вигід» не використовуються, а узгоджуються з переглянутими визначеннями активу та зобов'язання [6, п. ВС4.95].

Визначення доходу (income), надане в КОФЗ-2010, залишилося практично незмінним в МСФЗ 15 (IFRS 15) «Дохід від договорів з клієнтами» [7, с. 21], який з 2018 року замінив низку стандартів [8, с.36] і встановлює принципи, які повинні застосовувати організації для оцінки та визнання виручки -- «revenue», яка виникає в ході звичайної діяльності суб'єкта господарювання. В стандарті прямо не оперують поняттям «дохід», що є головною відмінністю від українського законодавства [5]. Передбачаємо, що в минулому деякі компанії уклали угоди, за якими товари та послуги передавалися між одними й тими ж організаціями для того, щоб показати більший обсяг угод і валовий дохід («угоди за круговою схемою»). Такий ризик існує і за наявності негрошового відшкодування у договорі. Отже, виручка – це всі гроші, які компанія отримала за період плюс зобов'язання з виплат. Тобто якщо клієнт, наприклад, взяв товар у борг (на реалізацію), суму, яку він винен, теж треба включати у виручку, навіть за умови, що реальні гроші він сплатить в наступному звітному періоді.

Щодо визнання виручки відповідно до МСФЗ (IFRS) 15, то стандартом вводиться чітко структурована п'ятикрокова модель (the five-step model), яка передбачає такі етапи:

1. Ідентифікація договору (договорів) із клієнтом (Identify the contract(s) with a customer);
2. Ідентифікація обов'язків до виконання (Identify the performance obligations in the contract);
3. Визначення ціни договору (Determine the transaction price);
4. Розподіл ціни угоди на виконання зобов'язань у контракті (Allocate the transaction price to the performance obligations in the contract);
5. Визнання виручки у момент (або по мірі) виконання організацією зобов'язань за договором (Recognize revenue when (or as) the entity satisfies a performance).

Ця модель визначає, що виручку слід визнавати у момент передачі покупцю суб'єктом господарювання контролю за товарами (послугами) та у сумі, яка за очікуванням продавця буде йому належати. Залежно від того, чи будуть задовольнятися певні критерії, виручка

визнається або протягом часу, або у визначений час (коли контроль вже переданий покупцю). Дохід визнається за ціною операції, тобто величиною компенсації, право на яке підприємство очікує отримати в обмін на передачу клієнту обіцяних товарів або послуг за винятком сум, зібраних від імені третіх осіб [7].

Таким чином для визнання виручки розроблено цілу модель, виконання кожного кроку якої здатне змінити інформацію про величину та склад виручки від звичайної діяльності, визнаної в конкретному звітному періоді. У той же час, МСФЗ (IFRS) 15 не містять визначення терміна «звичайна діяльність». Відповідно до НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» звичайна діяльність – це будь-яка основна діяльність підприємства, а також операції, що її забезпечують або виникають внаслідок її проведення [9].

У певній частині вимоги МСФЗ (IFRS) 15 ідентифікації договору, визначення ціни угоди, визначення моменту передачі контролю, – поширюються також на угоди з продажу нематеріальних активів та основних засобів, зокрема об'єктів нерухомості, які є продукцією, що вироблена підприємством у межах своєї звичайної діяльності. Договори, укладені зі стороною, яка співпрацює з підприємством або є її партнером, належать до сфери застосування МСФЗ (IFRS) 15, тільки якщо відповідний контрагент є покупцем.

МСФЗ (IFRS) 15 також передбачає спрощення практичного характеру, згідно з яким підприємство може застосувати вимоги стандарту до групи договорів з подібними характеристиками (так званий портфельний підхід [10]), якщо на підприємстві вважають, що отриманий в обліку результат не суттєво відрізнятиметься від того результату, який був би отриманий при відображенні кожного договору окремо. Незважаючи на те, що портфельний підхід може бути менш витратним порівняно з підходом, що передбачає застосування МСФЗ (IFRS) 15 до кожного договору окремо, не дуже ясно, як оцінити, які саме подібні характеристики обрати для основи портфеля (наприклад, період часу, географічне розташування регіону тощо), у яких випадках портфельний підхід може бути доречним. У багатьох випадках може бути більш практичним формування розрахункових оцінок, необхідних для обліку окремих договорів, використовуючи як джерело даних портфель аналогічних між собою операцій.

Доходи від продажу мають певний зв'язок із зобов'язаннями. Одним із них є зобов'язання щодо повернення коштів, іншим – зобов'язання щодо повернення товарів. Відповідно до МСФЗ (IFRS) 15 бухгалтер повинен розкривати інформацію про свої зобов'язання до виконання у договорах з покупцями:

- момент, коли підприємство зазвичай виконує зобов'язання до виконання (наприклад, при відвантаженні), включаючи виконання в угоді зобов'язань про продаж з виставленням рахунку та відстроченою поставкою;
- значні умови оплати (наприклад, настання моменту, коли відшкодування стає сплатою);
- зобов'язання щодо повернення товарів, коштів;
- види гарантій та відповідних зобов'язань.

Ці зобов'язання виділяють щоб розподілити з-поміж них ціну угоди найбільш об'єктивно, тобто протиставити доходи витратам. Насправді в МСФЗ (IFRS) 15 прописані лише принципи, немає конкретних методів розподілу ціни угоди (виручки) на зобов'язання, що виникають під час виконання угоди (витрати). Однак до зазначеного стандарту є додаток – «Керівництво до застосування», де сказано, що якщо в договорах підприємство передає контроль над продукцією покупцю, а також надає покупцю право на повернення продукції з різних причин, бухгалтеру потрібно бути готовим визначити алгоритм дій у таких ситуаціях:

- повне або часткове повернення сплаченого відшкодування;
- можливе відрахування щодо сум, які належать або будуть належати підприємству;
- інший товар замість поверненого.

Для обліку передачі продукції з правом на повернення (а також для обліку деяких послуг, що надаються за умови повернення коштів) підприємство повинно визнавати все:

- виручку від переданої продукції у розмірі відшкодування, право на яке очікує отримати підприємство (отже, виручка не визнаватиметься щодо продукції, яку, як очікується, повернуть);

- зобов'язання щодо повернення коштів;

- актив (і відповідне коригування собівартості продажу) щодо права отримання продукції від покупців у виконанні зобов'язання щодо повернення коштів.

Відповідно до національної методології бухгалтер для визнання виручки в обліку доходи показує з умов укладеного договору, у якому вказана вартість угоди (можливі інші документи, зокрема специфікації, накладні), за якими і визначається відшкодування, яке належить продавцю.

У міжнародній практиці оцінка виручки складніша. При передачі товарів покупцю бухгалтер не повинен визнавати як виручку отримані суми (або які підлягають отриманню), право на які він не очікує отримати. Натомість такі суми визнаються як зобов'язання щодо повернення коштів. Згодом, наприкінці кожного звітного періоду, бухгалтер повинен коригувати оцінку сум, право на які очікує отримати в обмін на передані товари, та відповідним чином коригувати ціну угоди та суму визнаної виручки. Зі сказаного можна зробити висновок, що бухгалтер не повинен визнавати виручку щодо продукції, яка, як очікується, буде повернена.

В цілому ж МСФЗ 15 значно збільшує обсяг інформації, необхідної для розкриття у фінансовій звітності суб'єкта господарювання, особливо річної.

### Список використаних джерел

1. Савіна Н., Позняковська Н., Міклуха О. (2021). Концептуальна основа фінансової звітності: інтегрований підхід. *Financial and Credit Activity Problems of Theory and Practice*, 1(36), 76–83. <https://doi.org/10.18371/fcaptr.v1i36.227624>

2. Засадний Б. Сучасний стан застосування міжнародних стандартів фінансової звітності в Україні. *Вісник Київського національного університету імені Тараса Шевченка. Економіка*. 2016. № 9 (186). С. 22 – 30.

3. Маценко Л.Ф. Концептуальні відмінності обліку доходів після введення МСФЗ 15 «Виручка за контрактами із замовниками». *Економіка і суспільство*. 2017. № 12. С. 701–705.

4. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні: Закон України від 16 липня 1999 року № 996-XIV, поточна редакція від 01.07.2021 URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/996-14#top>

5. Про затвердження Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку 15 «Дохід»: Наказ Міністерства фінансів України від 29 листопада 1999 року № 290 (зі змінами від 27.06.2013 № 627), поточна редакція від 03.11.2020. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0860-99>

6. IASB, 2018, Conceptual Framework for Financial Reporting, project summary URL: <http://surl.li/cblbb>

7. Міжнародний стандарт фінансової звітності 15 «Дохід від договорів із клієнтами». URL: [https://mof.gov.ua/storage/files/IFRS-15\\_ukr-compressed.pdf](https://mof.gov.ua/storage/files/IFRS-15_ukr-compressed.pdf)

8. МСФЗ (IFRS) 15 «Дохід від договорів з клієнтами. Використання МСФЗ». Все про бухгалтерський облік. URL: <http://vobu.ua/ukr/documents/item/msfz-15-dokhid-vid-dohovorivz-kliientamy> (дата звернення: 18.05.2022).

9. Про затвердження Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності»: Наказ Міністерства фінансів України від 07.02.2013 № 73, поточна редакція від 10.08.2021. URL: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0336>.

10. Войтенко Т. Визнання доходу за МСФЗ 15: ключові моменти. Бухгалтер 911. URL: <https://buhgalter911.com/uk/news/news-1046534.html> (дата звернення: 18.05.2022).

11. Про затвердження Змін до деяких нормативно-правових актів Міністерства фінансів України з бухгалтерського обліку: Наказ Міністерства фінансів України від 27.06.2013 № 627, поточна редакція від 12.05.2015. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1242-13#Text>

Робота виконана під науковим керівництвом д-ра екон. наук, професора ФОМІНОЇ О. В.

## **ОБЛІКОВЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ УПРАВЛІННЯ ПРИБУТКОМ ПІДПРИЄМСТВА**

**СМОЛЯКОВА О, 2 курс ФФО ДТЕУ,  
спеціальність «Облік і оподаткування»,  
освітня програма «Облік і податковий консалтинг»**

*Стаття присвячена обґрунтуванню теоретико-методичних положень обліку формування прибутку підприємства. Розроблено форму управлінської звітності для інформаційного забезпечення управління прибутком підприємства. Розглянуто алгоритм управління формування та використання прибутку.*

*The article is devoted to the substantiation of the theoretical and methodological provisions of accounting for the formation of the company's profit. A form of management reporting has been developed for information support of enterprise profit management. The management algorithm for the formation and use of profit is considered.*

Актуальність обраної теми. Прибуток є одним з найважливіших елементів ринкової економіки. Роль прибутку компанії складно переоцінити, оскільки саме прибуток є кінцевим фінансовим результатом роботи компанії. Він виступає джерелом поповнення фінансових ресурсів організації. Збільшення прибутку формує фінансову основу для здійснення розширеного відтворення компанії і задоволення соціальних і матеріальних потреб засновників і співробітників. За допомогою прибутку виконуються зобов'язання компанії перед бюджетом, кредитними організаціями, іншими установами.

Оцінки фізичних економічних втрат України під час війни стартують від \$90 млрд, тобто приблизно від половини минулорічного ВВП. Найбільше через вторгнення Росії постраждали українська інфраструктура та нерухомість – разом вони зазнали руйнувань щонайменше на \$64 млрд. За оцінкою НБУ, втрати фізичного капіталу через війну зараз перевищують \$92 млрд. Така оцінка є близькою до розрахунків Київської школи економіки та Міністерства економіки України, але структура завданої шкоди відрізняється [1].

Ефективність діяльності підприємств визначається не тільки досягненням максимально високого прибутку і максимізації обсягів виробництва, а й також необхідністю мінімізації витрати, тому що саме від рівня витрат залежить собівартість і в кінцевому підсумку ціна продукції, що є особливо актуальним в умовах воєнного стану серед підприємств. Зазначене доводить необхідність наукових досліджень, спрямованих на вдосконалення обліку прибутку підприємства.

**Аналіз останніх досліджень та публікацій.** Вивченню відповідної проблематики присвячена значна частина наукових праць вітчизняних та зарубіжних дослідників, які висвітлюють різноманітні аспекти формування та розподілу прибутку підприємства, методики й методології обліку, а також напрямків удосконалення обліку для цілей



управління підприємством, зокрема: М.Д. Білик, Т.О. Білик, І. А. Бланк, Ф. Ф. Бутинець, С.Ф. Голов, Т. В. Давидюк, В. В. Євдокимов, С. Ф. Легенчук, О. Є. Висока, С.Ф. Голов, Н.О. Власова, І.Ю. Мелушова, Н. В. Прохар, В.І. Ратушна, В.В. Сопко, Н. М. Ткаченко, Ж.С. Труфіна, А.П. Шаповалова, О.В. Фоміна та ін. Високо оцінюючи значний доробок вчених з даної проблематики, потребують подальших досліджень питання облікового забезпечення управління прибутковістю підприємств, особливо в умовах воєнного стану.

**Метою дослідження** є обґрунтування теоретико-методичних положень обліку прибутку підприємства в умовах воєнного стану.

Визначена мета обумовила вирішення ряду завдань, зокрема:

- розкрити теоретико-методичні положення обліку прибутку підприємства;
- визначити напрями удосконалення обліку в управлінні прибутком підприємства.

**Результати дослідження.** Прибуток характеризує кінцевий результат діяльності підприємства. Він найважливіший показник і джерело фінансування господарської діяльності фірми, яка функціонує на засадах комерційного розрахунку.

Одержання прибутку є обов'язковою умовою розширеного відтворення на підприємстві, зміцнення його конкурентоздатності на ринку.

Відповідно до ГКУ суб'єкт господарювання здійснює свою підприємницьку діяльність, яка характеризується як самостійна, ініціативна, систематична, на власний ризик господарська діяльність, що здійснюється суб'єктами господарювання (підприємцями) з метою досягнення економічних і соціальних результатів та одержання прибутку [2].

Фінансовий результат діяльності підприємств характеризується отриманням прибутку або збитку. Від величини отриманого прибутку прямо залежить формування власного капіталу та спроможність підприємства розрахуватися за своїми зобов'язаннями, а також обсяг дивідендних виплат та рівень заробітної плати персоналу. В свою чергу обсяг прибутку підприємства залежить від розміру отриманих доходів, пріоритет серед яких для промислових підприємств належить доходам від реалізації готової продукції.

Для обліку фінансових результатів призначено рахунок бухгалтерського обліку 79 «Фінансові результати». Саме визначення фінансового результату на ньому відбувається шляхом послідовного закриття відповідних рахунків обліку доходів і витрат. За дебетом рахунку 79 відображається закриття рахунків обліку витрат, а за кредитом – закриття рахунків з обліку доходів.

Планом рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій в структурі рахунку 79 «Фінансові результати» рекомендовано застосування чотирьох субрахунків:

- 791 «Результат операційної діяльності»
- 792 «Результат фінансових операцій»
- 793 «Результат іншої звичайної діяльності»
- 794 «Результат надзвичайних подій» [3].

Списання доходів від реалізації готової продукції, а також собівартості її реалізації, витрат на збут та інших витрат періоду рекомендовано відображати за субрахунком 791.

Фінансовий результат (прибуток або збиток) від операційної діяльності підприємства визначають через співставлення за субрахунком 791 розміру кредитового обороту (загальної суми одержаних доходів від реалізації та інших операційних доходів) з дебетовим оборотом (загальною сумою витрат діяльності, враховуючи суми податку на прибуток від звичайної діяльності за рахунком 98 «Податок на прибуток»).

Визначену таким чином суму фінансового результату від операційної діяльності списують на фінансово-результатний активно-пасивний рахунок 44 «Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)»

У світовій практиці обліку застосовують декілька варіантів визначення фінансового результату від операційної діяльності, серед яких основні:

– метод «витрати-випуск» (або порівняння доходів і витрат), згідно з котрим прибуток або збиток розраховують шляхом віднімання від розміру реалізаційних доходів суми витрат за звітний період;

– метод порівняння капіталу (або метод зміни чистих активів), відповідно до якого визначають прибуток (або збиток) від діяльності через приріст власного капіталу. При цьому від вартості власного капіталу на кінець року (кварталу, місяцю) віднімають його вартість на початок відповідного періоду [6].

Основні облікові проведення з обліку фінансових результатів операційної діяльності наведено в табл. 1.

Таблиця 1

### Кореспонденції рахунків з обліку фінансових результатів операційної діяльності

№	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
		Дебет	Кредит
1	Списано на результат операційної діяльності: собівартість реалізації готової продукції	791	901
	- адміністративні витрати	791	92
	- витрати на збут	791	93
	- інші витрати операційної діяльності	791	94
	- доходи від реалізації готової продукції	701	791
	- інші доходи операційної діяльності	71	791
2	Відображено суму податку на прибуток, що підлягає сплаті до бюджету	791	98
3	Визначено і списано розмір:		
	- нерозподіленого прибутку	791	441
	- непокритого збитку	442	791

Джерело: складено за [6].

За рахунком 44 «Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)» ведеться облік нерозподілених прибутків чи непокритих збитків поточного та минулих років, а також прибутку, використаного в поточному році. За кредитом цього рахунка відображають отримання та збільшення прибутку від усіх видів діяльності, а за дебетом – збитки та використання прибутку.

До рахунку 44 Планом рахунків рекомендовано застосування субрахунків 441 «Прибуток нерозподілений», 442 «Непокриті збитки», 443 «Прибуток, використаний у звітному періоді», облік за котрими здійснюють наростаючим підсумком із початку року – до його розподілу та списання після закінчення звітного року [3].

Розвиток фірми на основі самофінансування повністю залежить від величини прибутку. Він використовується на підприємствах для розвитку матеріально – технічної бази на основі впровадження досягнень науково – технічного прогресу, поповнення власних оборотних засобів, забезпечення соціального розвитку колективу, виплати окремих видів матеріального заохочення робітникам та інше.

Метою управління прибутком є забезпечення збільшення добробуту власників підприємств на цей момент і у перспективі. Ця мета повинна забезпечувати одночасно гармонізацію інтересів власників з інтересами держави і персоналу підприємства.[4]

Отже, основними функціями управління прибутком є:

- оцінка результатів господарської діяльності;
- формування джерела винагороди та стимулювання працівників;
- формування джерела фінансування розвитку підприємства;
- оцінка рентабельності діяльності.

Удосконалення обліку прибутку підприємства здійснювалося вченими за різними напрямками, зокрема: конкретизація і створення певних окремих рахунків, та навіть зміна, або розширення їх змісту чи назви; також запропоновано створення на підприємствах центрів відповідальності, тобто, використання елементів управлінського обліку.

Основні напрямки вдосконалення механізму формування фінансових результатів включають:

-оптимізація облікової політики підприємства;  
-комплекс заходів, які забезпечують законне і правильне визначення обсягу виручки від реалізації продукції власного виробництва, сум податків та зборів, а також розмірів витрат виробництва, що впливає на точність і достовірність визначення фінансових результатів.

Що стосується аналітичного обліку, то кожне підприємство може розробляти внутрішні реєстри відповідно до своїх потреб, але можна запропонувати для обліку формування та розподілу прибутку впровадити відомість обліку формування прибутку за видами діяльності. При розробці форм управлінської звітності важливо врахувати хто є користувачами аналітичної інформації та які інформаційні потреби є у цих користувачів. Відповідно, структура розробленого документу повинна включати показники та дані, які дозволять одержати достатню, зрозумілу для сприйняття та оперативну інформацію для прийняття обґрунтованих управлінських рішень. Аналітика може формуватися за видами діяльності (операційна, фінансова, інвестиційна), за напрямками бізнесу, а також в межах основної операційної діяльності (табл.2).

Таблиця 2

### Відомість обліку формування прибутку за видами діяльності

Види діяльності	Доходи	Витрати	Прибуток (збиток)
Результат основної діяльності, в т.ч.			
- від продажу товарів			
- від виконання послуг			
- від реалізації додаткового сервісу			
Результат від іншої операційної діяльності			
Всього			

*Джерело: складено автором.*

Дана відомість дозволить систематизувати облік формування прибутку за всіма видами діяльності, що значно полегшить аналізувати діяльність підприємства та спростить пошук слабких місць.

Підтримуємо пропозицію Геворкян А., Євдокимова О., що управління розподілом та використанням прибутку підприємства доцільно здійснювати в наступній послідовності:

1. Сформуванню інформаційну базу для аналізу ефективності функціонування підприємства.

2. Зробити аналіз попереднього досвіду використання прибутку підприємства.

3. Дослідити як внутрішні так зовнішні чинники, що впливають на ефективність використання прибутку підприємства.

4. Визначити напрями розподілу прибутку підприємства як у поточному період так і з врахуванням стратегічних та тактичних цілей його розвитку.

5. Розробити системи управлінських рішень по забезпеченню ефективного використання прибутку.

6. Забезпечити контролю за виконанням прийнятих управлінських рішень щодо розподілу та використання прибутку підприємства. 7. Здійснити корегування ряду управлінських рішень щодо розподілу та використання прибутку за результатами здійсненого контролю та з врахуванням стратегії розвитку підприємства [7].

Зазначений алгоритм дій є актуальним і в період воєнного стану.

**Висновок.** Для ефективного управління діяльністю підприємства потрібна своєчасна, достовірна та повна інформація, яка в подальшому надається великому колу користувачів. Також, необхідно знайти найкраще співвідношення при спрямуванні фінансових ресурсів для подальшого розвитку та збільшення результатів від своєї діяльності.

Проведене дослідження дозволило обґрунтувати теоретико-методичні положення відображення в обліку процесу формування та використання прибутку підприємства.

З метою удосконалення облікового забезпечення управління прибутком підприємства розроблено Відомість обліку формування прибутку за видами діяльності, що полегшить аналізувати діяльність підприємства, спростить пошук слабких місць та сприятиме прийняттю обґрунтованих управлінських рішень. Також, відповідно до напрямів управління прибутком підприємства розглянуто відповідні заходи та алгоритм їх виконання, що є особливо актуальним в умовах воєнного стану.

Подальшим напрямком досліджень вбачається розробка управлінської документації щодо ефективного розподілу прибутку підприємства в умовах воєнного стану та у післявоєнний період відновлення економіки України.

### Список використаних джерел

1. Вдовенко А., Лопушинський В. Спеціальний воєнний випуск Forbs. URL: <https://bit.ly/3Ei0E6R>
2. Господарський кодекс України станом на 3 лютого 2021 р./ Верховна Рада України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/436-15#Text> (дата звернення: 28.02.2021)
3. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій затв. наказом М-ва фінансів України від 30.11.1999 № 291 в редакції від 29.09.2020 № 588 URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0893-99#Text>
4. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності: наказ Міністерства фінансів України від 07.02.2013 № 73. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13>
5. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні»: Закон України від 16.07.99 № 996-XIV. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/996-14>
6. Облік за видами економічної діяльності : навчальний посібник / за заг. ред. О.В. Фоміної. – К. : Київ. нац. торг.-екон. ун-т, 2021. – 372 с.
7. Геворкян А., Євдокимова О. Удосконалення управління прибутком на підприємстві // Вісник Національного технічного університету «Харківський політехнічний інститут» (економічні науки) – № 1 (2020).:URL: [http://es.khpi.edu.ua/article/view/2519-4461\\_2020\\_1\\_75](http://es.khpi.edu.ua/article/view/2519-4461_2020_1_75)

Робота виконана під науковим керівництвом д-ра екон. наук, професора ФОМІНОЇ О. В.

# ПРИНЦИП БЕЗПЕРЕРВНОСТІ ПРИ ФОРМУВАННІ ДОХОДІВ І ВИТРАТ У СИСТЕМІ ОБЛІКУ

СТУПАК А., 2 курс ФФО ДТЕУ,  
спеціальність «Облік і оподаткування»,  
освітня програма «Облік і податковий консалтинг»

*У статті проведено дослідження принципу безперервності діяльності як методологічної основи концепції функціонуючого суб'єкта господарювання. Запропоновано загальну схему щодо визначення позиції принципу в системі фундаментальних положень бухгалтерського обліку. Обґрунтовано доцільність застосування теорії етапів життєвого циклу суб'єкта господарювання, кожен з яких характеризується зміною вартості бізнесу в умовах безперервності.*

*The article investigates the continuity of a methodological basis for a functioning entity concept. It proposes the general scheme of the place and role of the principle of continuity of the enterprise in the basic provisions of the accounting system. It substantiates the expediency of application of the theory of stages of the enterprise life cycle, each of which is characterized by a change in the value of business in the conditions of continuity.*

**Актуальність теми.** Управління безперервністю діяльності є одним із головних напрямів формування стратегії щодо забезпечення економічної безпеки, яка характеризує здатність бізнес-утворення до суверенності, поліфункціональності, автономності інтересів, внутрішньої консолідації та координації, корпоративної соціальної відповідальності. Принцип безперервності діяльності є ключовою концепцією сучасною бухгалтерської теорії і практики усього світу [1]. Безперервність діяльності є не лише методологічним принципом, але ідеєю, яка наголошує, що господарська діяльність підприємства спрямована перш за все на продовження і розвиток і заздалегідь не обмежена певним часом або цільовими рамками. Також принцип безперервності має велике значення не лише як окремий принцип, а як об'єднуюча ланка в традиційній системі принципів і методів бухгалтерського обліку [2].

**Аналіз останніх досліджень і публікацій.** Принцип безперервності увійшов до сучасної економічної термінології як запозичений з міжнародних стандартів, в основі яких лежить традиція англо-американської школи обліку, прихильниками якої вважаються Р.Н. Антоні, М.Ф. Ван Бреда, Е. Леоте, М. Мунітц, В.Є. Патон, Г.В. Сімон, Е.С. Хендриксен та ін. Дослідження еволюції поняття «безперервність діяльності» довело, що науковці тих часів вважали, що зміст господарської діяльності і методологія обліку є єдиним цілим. Одночасно концепція діючого підприємства формується при дедуктивному підході і розглядається як об'єкт бухгалтерського обліку. При індуктивному підході основу обліку складають факти господарського життя, і саме вони трактуються як предмет. Розвиток бухгалтерської методології та запровадження механізму розробки облікової політики обумовили суб'єктивізацію зберігання облікової методології та оцінки у процесі наступності діяльності підприємства. В Україні проблему оцінки безперервності діяльності вирішували Л.В. Гнилицька, Т.А. Гологоль, Я. Гринчишин, М.В. Корягін, О.С. Орлова, О.М. Столяренко, П.Л. Сук. У наукових працях наводяться різні підходи до наповнення змісту даної категорії та проводиться аналіз співвідношення з вимогами до інформаційних ресурсів. Звертає на себе увагу спірна точка зору, яка трактує безперервність діяльності як стабільний стан підприємства, який позбавлений динаміки розвитку. Отже, головна проблема витікає у розгляді постійно діючого підприємства з відривом від теорії життєвого циклу бізнес-одиниці, методологічний базис якої закладено у класичному менеджменті.

**Метою статті** є формування методологічних основ оцінки безперервності діяльності підприємства у залежності від стадій життєвого циклу шляхом використання наукових досягнень суміжних наукових шкіл.

**Результати досліджень.** Сьогодні доходи і витрати є необхідною умовою функціонування суб'єкта господарювання та важливою складовою будь-якої господарської діяльності. Здійснювати витрати і отримувати доходи зобов'язане кожне підприємство, незалежно від його форми власності, організаційно-правової форми, видів та обсягів діяльності, місцезнаходження тощо. Б. Гейтс, американський мультимільярдер, співзасновник і колишній керівник провідної у світі комп'ютерної компанії «Майкрософт» стверджує, що основою діяльності всіх підприємств кілька елементів – це клієнти, продукти і послуги, доходи, витрати, конкуренти, доставка продукції або надання послуг споживачу і персонал компанії. На думку Б. Гейтса, «...кожна компанія має управляти своїми доходами та витратами. Ні одна компанія не зможе стійко досягти успіху, якщо вона не випускає продукцію на ринок, не оплачує свої рахунки або не платить своїм працівникам».[3 с. 41–42]

Види, форми, обсяги, структура та зміст витрат і доходів підприємств постійно видозмінюються під впливом багатьох чинників, зокрема, суспільно-економічних формацій, типів економік, світових політичних і економічних тенденцій, процесів. Суттєво на витрати й доходи підприємства впливають глобалізація економіки та світова фінансова криза.

Принцип бухгалтерського обліку – правило, яким слід керуватися при вимірюванні, оцінці та реєстрації господарських операцій і при відображенні їх результатів у фінансовій звітності. Теорія і практика бухгалтерського обліку за декілька століть сформувала деякі принципи, що знайшли відображення та застосування в системі бухгалтерського обліку та є її безперечною основою. Бухгалтерський облік та фінансова звітність ґрунтуються на таких основних принципах, які наведені в табл. 1.

*Таблиця 1*

### Принципи бухгалтерського обліку

<i>Принцип</i>	<i>Сутність</i>
Повне висвітлення	Фінансова звітність повинна містити всю інформацію про фактичні та потенційні наслідки господарських операцій та подій, здатних вплинути на рішення, що приймаються на її основі.
Автономність	Кожне підприємство розглядається як юридична особа, відокремлена від її власників, у зв'язку з чим особисте майно та зобов'язання власників не повинні відображатися у фінансовій звітності підприємства.
Послідовність	Постійне (із року в рік) застосування підприємством обраної облікової політики. Зміна облікової політики можлива лише у випадках, передбачених національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку, і повинна бути обґрунтована та розкрита у фінансовій звітності.
Безперервність	Оцінка активів та зобов'язань підприємства здійснюється виходячи з припущення, що його діяльність буде тривати далі.
Нарахування	Доходи і витрати відображаються в бухгалтерському обліку та фінансовій звітності в момент їх виникнення, незалежно від дати надходження або сплати грошових коштів;
Превалювання сутності над формою	Операції обліковуються відповідно до їх сутності, а не лише виходячи з юридичної форми.
Єдиний грошовий вимірник	Вимірювання та узагальнення всіх господарських операцій підприємства у його фінансовій звітності здійснюються в єдиній грошовій одиниці.

*Джерело: складено на основі: [4]*

Якщо принципи, викладені у НП(С)БО 1, конкретизувати на основі обліку витрат і доходів підприємства, то матимемо такі: – принцип автономності витрат і доходів підприємства; – принцип безперервності діяльності та пов'язаних з нею витрат і доходів підприємства; – принцип нарахування та відповідності доходів і витрат; – принцип повного

висвітлення всіх господарських операцій щодо витрат і доходів підприємства; – принцип послідовності обраної облікової політики щодо витрат і доходів підприємства; – принцип превалювання змісту витрат і доходів підприємства над формою їхнього подання у фінансовій звітності; – принцип вимірювання і узагальнення всіх операцій з витратами і доходами підприємства у його фінансовій звітності в єдиній грошовій одиниці (тисяч гривень) (табл.2).

Удосконалення методології та організації бухгалтерського обліку з точки зору досягнення безперервності діяльності суб'єктів господарювання, а також з впровадженням в облікову практику визнаних міжнародною спільнотою принципів формування бухгалтерської звітності є новими для сучасної економіки України. Принцип безперервності є одним з фундаментальних принципів бухгалтерського обліку, але його не можна вважати лише методологічним принципом обліку. Нормативний зміст цього принципу можна визначити так: підприємство продовжуватиме свою діяльність у найближчому майбутньому і в неї немає намірів та необхідності ліквідації або суттєвого скорочення діяльності, а отже, зобов'язання погашатимуться у встановленому порядку відповідно до законодавства.

Таблиця 2

### Ознаки принципу безперервності та його взаємозв'язку з іншими принципами фінансової звітності

<i>Ознаки принципу безперервності</i>	<i>Взаємозв'язок з іншими принципами фінансової звітності</i>
Зміна власника підприємства не має впливати на облік даного підприємства	автономності
Невід'ємна власність бухгалтерського обліку - капіталізація витрат	витрати визнаються лише в тому випадку, якщо вони призводять до отримання доходів
Фінансові результати розподіляються за звітними періодами	нарахування

*Джерело: складено на підставі [4, 5]*

Багато чинників впливають на здатність підприємства продовжувати безперервну діяльність. До таких чинників належать галузь та географічна область діяльності, фінансове здоров'я клієнтів та постачальників, а також фінансова ліквідність та платоспроможність суб'єкта. При виконанні роботи щодо безперервності посилюється важливість дотримання професійного скептицизму, особливо якщо управлінський персонал визначив, що не очікується будь-якого суттєвого впливу поточних обставин на суб'єкта та немає суттєвої невизначеності щодо безперервності діяльності підприємства.

Внаслідок пандемії COVID-19 та пов'язаного з цим погіршення економічного середовища, зменшення доходів та грошових потоків можуть виникнути питання щодо здатності суб'єкта господарювання виконувати свої поточні або нові зобов'язання та дотримуватися боргових угод. Це сповіщення щодо практики аудиту зосереджується на наслідках пандемії COVID-19 для роботи аудитора, що стосується безперервності діяльності, в тому числі потенційному впливі на:

- відносну відповідальність управлінського персоналу та аудитора щодо безперервності діяльності;
- процедури оцінки ризиків, які виконуються аудитором, та оцінювання ним оцінки управлінським персоналом здатності підприємства продовжувати безперервну діяльність;
- періоди після оцінки управлінського персоналу; необхідні додаткові процедури у випадку, якщо ідентифіковано події чи умови, які можуть поставити під значний сумнів здатність суб'єкта продовжувати безперервну діяльність ;
- наслідки для звіту аудитора та врахування аудитором іншої інформації; значні затримки у затвердженні фінансової звітності. [6]

Взяття до уваги принципу безперервності змінює сприйняття користувачами інформації щодо відображених у фінансовій звітності зобов'язань установи, яка не має наміру припинити діяльність. Зазначений принцип відповідає нормам ст. 104 Цивільного кодексу, у якій установлено, що юридична особа припиняється в результаті передання всього свого майна, прав та обов'язків іншим юридичним особам – правонаступникам при злитті, приєднанні, поділу, перетворенні або в результаті ліквідації [7].

В аудиті даний принцип також має визначальне значення, оскільки, з одного боку, фінансова звітність формується відповідно до вимог виконання даного принципу, а з іншого боку, є підтвердженням достовірності звітності [8, с. 53]. Більше того, припущення про його виконання лежить в основі аудиторського підтвердження звітності. Формуючи підходи до оцінки майнового потенціалу підприємств, безперервність є не просто бухгалтерським методологічним принципом, але визначальною ідеєю, яка дає змогу розглядати діяльність компанії, що спрямована на продовження і розвиток і не обмежена певними часовими рамками.

*Оцінка безперервності діяльності як основи бухгалтерського обліку під час військової агресії.* Під час складання фінансової звітності компанії повинні розглянути вплив війни на безперервність діяльності та за можливості провести аналіз чутливості кількох можливих сценаріїв, щоб визначити, чи існує суттєва невизначеність щодо здатності компанії продовжувати діяльність на безперервній основі. Це може потребувати додаткового розкриття інформації у фінансовій звітності.

За деяких обставин може виникнути необхідність розглянути доцільність складання звітності на основі принципу безперервності діяльності. Для цього компанія повинна розглянути всю доступну інформацію про вплив цих подій на майбутню діяльність принаймні протягом 12 місяців з дати звітності або після дати підписання фінансової звітності. Без сумніву, в центрі уваги поточних та майбутніх завдань з аудиту буде питання безперервності діяльності клієнта, пов'язане з війною та її наслідками. Вимоги МСА 570 (переглянутого) «Безперервність діяльності» набувають особливе значення в поточних умовах, враховуючи, що прямий вплив на багато вітчизняних компаній та невизначеність щодо глобальної економіки та найближчих перспектив значно зросли.

Аудиторам слід уважно розглянути оцінку безперервності управлінським персоналом. Оцінка безперервності управлінським персоналом має включати, наприклад, наступне:

- оновлення прогнозів і аналізу чутливості з урахуванням ідентифікованих факторів ризику та різних можливих результатів;
- перегляд прогнозованого дотримання контрактних умов (ковенантів) у різних сценаріях;
- зміни в планах управлінського персоналу щодо майбутніх дій;
- розширення розкриття інформації [9].

Підкреслюючи важливість принципу, О.С. Орлова вбачає припущення безперервності діяльності основою для відображення статей активів за фактичною собівартістю, а не за ринковою вартістю, яка стає визначальною при ліквідації суб'єкта господарювання за умови що він не збирається припинити своєї діяльності і, як наслідок, не виникає потреби розподілу активів для покриття зобов'язань та проведення розрахунків із засновниками [10, с. 106]. Я. Гринчишин наполягає, що концепція безперервності робить доцільним використання інших принципів та облікових концепцій, зокрема: принципів нарахування, автономності, історичної собівартості, обачності, періодичності, концепції амортизації основних засобів, та вважає, що у разі невиконання умов сталого розвитку діяльності, виконання інших основоположних принципів не є достатнім для ефективного функціонування системи бухгалтерського обліку та здійснення найважливіших завдань [11, с. 4]. Т.А. Гоголь здійснює критичний перегляд принципів бухгалтерського обліку з позицій розробки принципів обліково-аналітичного забезпечення в рамках інформаційної спроможності малого підприємництва та оновлення правового поля. На думку науковця, якщо бухгалтерський облік є безперервним, то і діяльність підприємства є безперервною, і, навпаки, якщо діяльність



підприємства є безперервною, то і бухгалтерський облік повинен бути організований таким чином, щоб в повній мірі забезпечувати фіксування всіх господарських операцій, тобто здійснюватися безперервно [12, с. 58].

З позицій розвитку обліково-аналітичного забезпечення економічної безпеки підприємства Л.В. Гнилицька доводить, що принцип безперервності є основою послідовної побудови обліково-аналітичного процесу при розв'язанні завдань у системі економічної безпеки, що сприятиме впровадженню комплексної систем заходів організації бухгалтерського обліку й аналізу фінансово-господарської діяльності, метою якої буде посилення функції збереження власності підприємства [13].

Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку (IAS) у Концептуальній основі фінансової звітності визначають безперервність діяльності як припущення, що суб'єкт господарювання є безперервно діючим і залишатиметься діючим в досяжному майбутньому. Отже, припускається, що суб'єкт господарювання не має ні наміру, ні потреби ліквідуватися або суттєво звужувати масштаби своєї діяльності. В термінології означеної Концепції припущення безперервності діяльності є визначальним і створює умови доцільності застосовування якісних характеристик подання інформації: доречність, суттєвість, правдиве подання, яке охоплює повноту, нейтральність і вільність від помилок. Згідно з Міжнародним стандартом бухгалтерського обліку 1, оцінюючи доречність припущення про безперервність, береться до уваги вся наявна інформація щодо майбутнього – щонайменше на 12 місяців. Якщо суб'єкт господарювання в минулому послідовно демонстрував прибуткові результати діяльності і має відкритий доступ до фінансових ресурсів, то він може дійти висновку про доречність безперервності як облікової основи. В інших випадках, перш ніж упевнитися в доречності застосування припущення безперервності, необхідно дослідити низку чинників, які стосуються поточної та очікуваної прибутковості, графіки сплати боргів і потенційні джерела відновлюваного фінансування [14].

НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» та Законом України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні» безперервність діяльності розглядається поряд з іншими принципами бухгалтерського обліку, згідно якого оцінка активів і зобов'язань підприємства здійснюється виходячи із припущення, що його діяльність буде подовжуватися у подальшому [15]. Але згідно з п. 3 Загальних положень НП(С)БО 1 під принципом бухгалтерського обліку розуміється правило, яким слід керуватися при вимірюванні, оцінці та реєстрації господарських операцій і при відображенні їх результатів у фінансовій звітності. Вважаємо, що подібна нормативно закріплена суперечність перетворює загальний постулат на звичайне правило. Дослідивши концепцію функціонуєчого суб'єкта господарювання через призму організації бухгалтерського обліку в системі НП(С)БО, ми дійшли висновку, що принцип безперервності діяльності реалізує такі методологічні припущення:

- передача корпоративних прав підприємства не призведе до змін в бухгалтерському обліку;
- факти господарського життя здійснюються в умовах невизначеності;
- зобов'язанням керівництва компанії є безперервне ведення обліку до моменту реорганізації або ліквідації та забезпечення користувачів максимальною корисною інформацією для прийняття управлінських та інвестиційних рішень;
- можливість оцінити розмір майбутньої економічної вигоди (втрати) під час оцінки активів або зобов'язань;
- результати господарської діяльності, яка розглядається як припинена, не можуть братися до уваги при складанні прогнозів на майбутнє;
- витрати, які принесуть доходи в майбутньому, повинні бути капіталізовані;
- для забезпечення сталого розвитку суб'єкта господарювання повинні створюватися резерви покриття збитків, які можуть виникнути в результаті стихійних лих, несподіваних втрат від падіння курсу валют і цінних паперів тощо;

– фінансові результати повинні бути розподілені за звітними періодами. Таким чином, застосування принципу безперервності діяльності підприємства на практиці демонструє надійність та стійке зростання в довготерміновій перспективі не тільки в цілому, але поширюється і на окремі його активи, групи активів, а також напрями господарської діяльності. На підставі цього можна стверджувати, що в процесі безперервної діяльності відбувається відтворення господарських ресурсів на певних етапах життєвого циклу. Під час минулих подій виникають носії майбутніх економних вигід або втрат, які прямо або опосередковано створюють потік грошей або їх еквівалентів. На певному етапі здійснюється контроль над ресурсами, на якому оцінюються загрози подовженню діяльності в умовах невизначеності. Дослідження фундаментальних положень бухгалтерського обліку довело що, якщо принцип безперервності діяльності підприємства насправді не реалізується, виконання інших принципів є недостатнім для ефективного функціонування суб'єкта господарювання та здійснення найважливіших завдань, серед яких здійснення довгострокових прогнозів і розробка інвестиційної стратегії користувачами обліково-аналітичного забезпечення. Якщо підприємство не має наміру продовжувати свою діяльність невизначено довго втрачається доцільність відокремлення майна підприємства та його власника, адже це завжди виключає будь-який контроль за діяльністю та припускає взаємне перекриття зобов'язань та відповідальності. Інформація такого роду, очевидно, є суттєвою для користувачів, які не розраховують на припинення діяльності підприємства в найближчому майбутньому.

Принцип нарахування (часової визначеності фактів господарської діяльності) також доцільний до застосування лише в умовах діючого підприємства. Згідно цього користувачі завжди хочуть мати впевненість про те, що доходи і витрати прив'язані до відповідного звітного періоду, а не до конкретного моменту часу. Якщо впевненості в подовженні діяльності не існує, тоді виникає сумнів у своєчасному віднесенні доходів і витрат до періоду їх виникнення, що спотворює картину формування реальних показників прибутковості підприємства. Знехтування принципом безперервності позбавляє користувачів можливості співставлення показників фінансової звітності в динаміці, що не дає можливості визначити тенденції розвитку майнового стану і руху грошових коштів. Принцип безперервності є важливою складовою методології бухгалтерського обліку і базою для створення єдиних правил ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності, що є обов'язковими для всіх підприємств, і є гарантією захисту інтересів користувачів. Будучи вихідним положенням теорії бухгалтерського обліку, принцип безперервності діяльності визначає правила, що складають основу процесу формування звітності, яка володіє заданими характеристиками єдності і несуперечливості [16, с. 54].

Згідно із Концептуальною основою фінансової звітності принципи майнової відокремленості, часової визначеності фактів господарської діяльності і послідовності облікової політики трактуються як базові постулати-припущення. Національні стандарти бухгалтерського обліку взагалі відходять від концептуальних засад і вводять регламентацію принципів стосовно визначення інформаційної цінності інформаційних ресурсів в системі бухгалтерського обліку. Процес формування обліково-аналітичного забезпечення повинний виходити з заданих принципів-припущень (майнова відокремленість, часова визначеність фактів господарської діяльності і послідовність облікової політики), які варто асоціювати з вихідними положеннями, що розвиваються разом з історією бухгалтерського обліку, представляють потенціал для вирішення практичних завдань і є основою всіх наступних тверджень. Відповідно, правила до інформаційних ресурсів визначаються принципами організації бухгалтерського обліку (обачність, повне висвітлення, послідовність, превалювання сутності над формою, історична (фактична) собівартість, єдиний грошовий вимірник, періодичність), якими варто керуватися при вимірюванні, оцінці та реєстрації господарських операцій і при відображенні їх результатів у фінансовій звітності. Загальне визнання облікових принципів-правил залежить від того, наскільки вони відповідають трьом критеріям: доречності, об'єктивності й здійсненості. Принцип доречний, якщо інформація про певну господарську одиницю має зміст і принесе користь споживачам інформації.

Принцип об'єктивний, якщо на інформацію не впливають особисті думки, дії чи оцінки тих, хто її готує. Об'єктивність передбачає надійність, перевіреність, відповідність дійсності. Принцип здійснений, якщо його реалізація не спричиняє надмірних труднощів чи витрат. Бухгалтерський облік як галузь знань ще не завершив свого становлення, і аналіз принципових положень його концепції, довів, що його фундаментальна суть в кінцевому підсумку зводиться до таких положень: концептуальної основи та метрологічного інструментарію. Ці положення становлять основу парадигми як концептуальної схеми визначення місця та ролі принципу безперервності діяльності підприємства в системі фундаментальних положень бухгалтерського обліку. З усіх наведених визначень принципу безперервності простежується певна циклічність діяльності. З цього приводу можна констатувати, що підприємство як система функціонує теж на певними законами циклічності. Тому є сенс розглядати безперервність діяльності крізь призму циклічності життєвого циклу господарюючої системи.

**Висновки.** Витратами доцільно називати повністю або частково використані у процесі господарсько-фінансової діяльності підприємства запаси, необоротні активи, трудові й інтелектуальні ресурси, а також зменшення (погашення) зобов'язань підприємства перед бюджетом, кредиторами та іншими юридичними і фізичними особами.

Дохід – це економічна категорія, що означає одержання підприємством певних активів (грошей, матеріальних, нематеріальних ресурсів) чи зменшення сум зобов'язань, що спонукають до збільшення сум власного капіталу (за мінусом збільшення сум капіталу з внесків власників або учасників). Доходи підприємства є своєрідною подякою суспільства підприємству за те, що воно створює певні матеріальні та нематеріальні блага, які потрібні для всього суспільства або окремих його груп, членів.

Проаналізоване дає підстави стверджувати, що принцип безперервності діяльності доцільно покласти в основу концепції етапів життєвого циклу суб'єкта господарювання (створення, зростання, зрілість і старіння), кожен з яких характеризується зростанням або зменшенням вартості бізнесу як показника про загальний стан підприємства у довгостроковій перспективі. Розмаїття господарських операцій, пов'язаних з відчуженням прав власності на нерухомість, придбанням-продажем цілісних майнових комплексів, поглинанням або злиттям суб'єктів господарської діяльності, прийняттям рішень про ліквідацію бізнесу, емісією цінних паперів для залучення додаткового капіталу, розміщення акцій на фондових ринках тощо, вимагає визначення показника вартості підприємства, наближеної до її ринкового рівня. Вважаємо, що такий підхід дає змогу керівникам оцінювати вартість підприємства як діючого, а зовнішнім користувачам оцінювати бізнес з позицій наявного інноваційного інструментарію, що передбачає впровадження інвестиційних проектів, нових методів управління, зміну системи фінансування, проведення реструктуризації тощо.

### Список використаних джерел

1. Пятов М.Л., Смирнова И.А. Отчетность, МСФО, анализ бухгалтерской информации, 1С: Бухгалтерия 25.10.2007 г. URL: <http://buh.ru/articles/documents/14025/>
2. Брохун Н.С., Легенчук С.Ф. Принцип безперервності в бухгалтерському обліку: історичні аспекти, сутність та шляхи розвитку / С.Ф. Легенчук, Н.С. Брохун // Вісник Львівської комерційної академії / [ред. кол.: Г.І. Башнянін, В.В. Апопій, О.Д. Вовчак та ін.]. – Львів : Видавництво Львівської комерційної академії, 2011. Вип. 38. – С. 197-205
3. Концептуальна основа фінансової звітності. URL: [https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929\\_009#Text](https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_009#Text)
4. НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності». URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13#Text>
5. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні : Закон України від 16.07.1999 р. № 996-XIV/ URL : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/996-14>.

6. Безперервна діяльність у поточному середовищі, що розвивається, – розгляд аудитором впливу COVID-19. IAASB, 2020. URL: <https://www.apu.com.ua/wp-content/uploads/2020/07/83-COVID-19.pdf>
7. Цивільний Кодекс України, ст.104. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/435-15>
8. Герасимова Ю.В. О принципе непрерывности деятельности организаций // Международный журнал прикладных и фундаментальных исследований. – 2009. – №6–С.53-55/URL: [www.rae.ru/upfs/?section=content&op=show\\_article&article\\_id=249](http://www.rae.ru/upfs/?section=content&op=show_article&article_id=249)
9. Вплив військової агресії РФ на фінансову звітність та аудиторські звіти: роз'яснення Ради АПУ, LIGA ZAKON, 2022. URL: [https://biz.ligazakon.net/news/210442\\_vpliv-vyskovo-agres-rf-na-fnansovu-zvtnst-ta-auditorsk-zvti-rozysnennya-radi-apu?\\_ga=2.96057756.1057030663.1653984314-1506278543.1642144021](https://biz.ligazakon.net/news/210442_vpliv-vyskovo-agres-rf-na-fnansovu-zvtnst-ta-auditorsk-zvti-rozysnennya-radi-apu?_ga=2.96057756.1057030663.1653984314-1506278543.1642144021)
10. Орлова О.С. Правове регулювання бухгалтерського обліку та фінансової звітності суб'єктів господарювання : монографія / О.С. Орлова. – Ужгород : Поліграфцентр «Ліра», 2014. – 312 с.
11. Гринчишин Я. Принцип безперервності в Україні: порівняння з міжнародними стандартами / Я. Гринчишин // Бухгалтерський облік і аудит, 2013. – № 11. – С. 3-8.
12. Гоголь Т.А. Обліково-аналітичне забезпечення управління підприємств малого бізнесу : монографія / Т.А. Гоголь. – Чернігів : Видавець Лозовий В.М., 2014. – 384 с.
13. Гнилицька Л.В. Обліково-аналітичне забезпечення економічної безпеки підприємства : монографія / Л.В. Гнилицька. – К. : КНЕУ, 2012. – 305 с.
14. Концептуальна основа фінансової звітності : IASB; Стандарт, Міжнародний документ, Концепція від 01.09.2010р. /URL: [https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929\\_009#Text](https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_009#Text)
15. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» /URL: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13>
16. Карпова В.В., Винокурова О.А. Последствия применения принципа осмотрительности в финансовой отчетности / В.В. Карпова, О.А. Винокурова // Бухгалтерский учет, 2015. – № 2. – С. 54-58.

Робота виконана під науковим керівництвом канд. екон. наук, доцента УМАНЦІВ Г. В.

## **ПРОЦЕС ОБЛІКУ ВИТРАТ ТА КАЛЬКУЛЮВАННЯ СОБІВАРТОСТІ В ПИВОВАРІННІ ПрАТ «ОБОЛОНЬ» ЯК ЕЛЕМЕНТ УДОСКОНАЛЕННЯ УПРАВЛІННЯ ОПЕРАЦІЙНИМ ДОХОДОМ ПІДПРИЄМСТВА**

**ЯКОВЛЮК А., 2 курс ФФО ДТЕУ,  
спеціальність «Облік і оподаткування»,  
освітня програма «Облік і податковий консалтинг»**

*У статті досліджено проблемні питання бухгалтерського обліку витрат, доходів та калькулювання собівартості продукції виробничого підприємства ПрАТ «Оболонь». Обґрунтовано практичні рекомендації щодо методики бухгалтерського обліку витрат та доходів операційної діяльності.*

*The article examines the problematic issues of accounting for expenses, income and costing of products of the Obolon PJSC manufacturing enterprise. Practical recommendations regarding the methodology of accounting of costs and revenues of operational activities are substantiated.*

**Постановка проблеми.** Підприємництво у будь-якій організаційно-правовій формі чи галузі народного господарства складається із трьох взаємопов'язаних видів діяльності: інвестиційної, операційної та фінансової.

Визначення кожного з названих видів діяльності дано в П(С)БО 4:

- інвестиційна діяльність – придбання та реалізація необоротних активів, і навіть фінансових інвестицій, які є складовою еквівалентів коштів;
- операційна діяльність – основна діяльність підприємства, а також інші види діяльності, що не є інвестиційною чи фінансовою діяльністю;
- фінансова діяльність – діяльність, що призводить до змін розміру та складу власного та позикового капіталу підприємства.

**Метою** нашої розвідки є формування моделі обліку витрат ПрАТ «Оболонь» та собівартості продукції, яка впливає на формування операційного доходу підприємства.

**Виклад матеріалу дослідження.** П(С)БО 3 до складу операційної діяльності включає: виробництво, збут, управління та іншу операційну діяльність (зміна розміру виробничих запасів, сумнівні борги, курсові різниці та інші).

Процес виробництва є, з одного боку, процес виробничого споживання коштів, предметів праці та праці (живого), з другого боку – джерело отримання нової продукції (робіт чи послуг).

Таким чином, виробництво продукції (робіт, послуг) пов'язане з певними витратами та витратами. У процесі виробництва продукції витрачається праця, використовуються виробничі запаси (сировина і матеріали) та основні засоби, а також інші необоротні активи.

Витрати підприємства на виробництво та реалізацію продукції, виражені в грошах, утворюють виробничу собівартість продукції (робіт, послуг). Собівартість – це найважливіший показник ефективного використання виробничих ресурсів.

Обчислення цього показника необхідне для:

- оцінки виконання плану за цим показником та його динаміки;
- визначення рентабельності виробництва та окремих видів продукції;
- виявлення резервів зниження собівартості продукції;
- визначення цін на продукцію;
- обґрунтування рішень про виробництво нових видів продукції та зняття з виробництва застарілих.

Собівартість продукції (робіт, послуг) за умов ринкової економіки одна із основних показників виробничо-господарської діяльності підприємства.

ПрАТ «Оболонь» в процесі обліку витрат використовує Інструкцію про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій [1], тому дохід від реалізації продукції обліковує на субрахунку 701 «Дохід від реалізації продукції». За кредитом субрахунку 701 відображається дохід від реалізації продукції (пива, солоду, безалкогольних напоїв, іншої продукції), а за дебетом цього рахунку відображається належна до сплати сума непрямих податків, що належить сплатити з доходу (податку на додану вартість, акцизного податку). Узагальнення інформації про собівартість готової продукції на ПрАТ «Оболонь» здійснюється на субрахунку 901 «Собівартість реалізованої готової продукції». За дебетом субрахунку 901 відображається виробнича собівартість реалізованої продукції. В кінці звітної періоду заключним записом сума фактичної собівартості реалізованої готової продукції списується з кредиту субрахунку 901 на субрахунок 791 «Результат операційної діяльності».

Визначення собівартості та облік витрат на виробництво продукції ПрАТ «Оболонь» здійснюється в розрізі наступних видів продукції: солод пивоварний; пиво (в розрізі видів та сортів, за видами фасування); безалкогольні напої; квас; мінеральна вода (за видами); концентрат квасного суслу та безалкогольних напоїв; інша продукція з відходів виробництва (вуглекислота, пивні дріжджі, дробина пивна).

Собівартість продукції на ПрАТ «Оболонь» визначається із розрахунку затрат за статтями калькуляції. Формування собівартості продукції здійснюють відповідно до рецептур виготовлення продукції з урахуванням технологічних вимог, стандартів та розрахунків за кожним видом і сортом продукції [2].

При виборі методу обліку витрат, вагомим значенням має врахування особливостей технологічного процесу виробництва пива та безалкогольної продукції, до яких належать: тривалість виробничого циклу; номенклатура та складність продукції, що виробляється; наявність незавершеного виробництва; організаційна структура управління виробництвом.

За видами продукції на ПрАТ «Оболонь» облік витрат відбувається по передільним методом. Розрізняють два варіанти по передільного методу:

– напівфабрикатний – технологічний процес складається з декількох стадій технологічного процесу, наприкінці кожної стадії отримується напівфабрикат, собівартість якого калькулюється (виробництво солоду, приготування квасного суслу; бродіння суслу; купажування суслу);

– безнапівфабрикатний – від першої до останньої операції технологічний процес є єдиним цілим (виробництво мінеральної води).

Продукція (виробництво солоду, приготування квасного суслу; бродіння суслу; купажування суслу) на ПрАТ «Оболонь» отримується внаслідок послідовної переробки вихідної сировини за окремими стадіями (переділами) на безперервній основі: 1) прощування ячменю; 2) виготовлення солоду ячмінного; 3) приготування пивного суслу; 4) бродіння «молодого пива»; 5) фільтрація; 6) розлив готової продукції в тару.

На ПрАТ «Оболонь» напівфабрикати обліковуються як окрема одиниця обліку витрат, які включаються до нормативів незавершеного виробництва та оцінюються за [3, с. 142; 4]: плановою виробничою собівартістю; плановими прямими витратами; собівартістю сировини та матеріалів, придбаних напівфабрикатів. Для визначення собівартості напівфабрикатів на підприємстві використовують нормативний метод, що передбачає включення прямих та розподілених постійних і змінних загальновиробничих витрат. Прямі витрати формують виробничу собівартість напівфабрикатів згідно з встановленими нормами та нормативами на підставі технології виробничого процесу.

Наприклад, в калькуляцію виробничої собівартості напівфабрикату (солоду ячмінного) входять такі статті витрат: вартість сировини (ячменю), вартість води, заробітна плата працівників, податкові відрахування, змінні та постійні загальновиробничі витрати.

Нормативи загальновиробничих витрат на ПрАТ «Оболонь» розраховуються у процентах як співвідношення планової суми загальновиробничих витрат (затверджених у кошторисі) та планової суми бази розподілу загальновиробничих витрат за певний період. У високоавтоматизованому виробництві базою розподілу може бути виробнича потужність устаткування та обладнання.

Для розрахунку виробничої собівартості напівфабрикатів ми пропонуємо на ПрАТ «Оболонь» здійснювати поділ загальновиробничих витрат на змінні та постійні, а не застосовувати загальну норму їх розподілу, і зафіксувати це в Наказі про облікову політику підприємства. Це надаватиме можливість проведення аналізу фактично понесених витрат і достовірної оцінки напівфабрикатів та готової продукції.

Частина напівфабрикатів може реалізовуватись покупцям за відпускними цінами, які визначаються, виходячи з нормативної виробничої собівартості напівфабрикату з урахуванням адміністративних витрат, інших операційних витрат та попиту на ринку. Адміністративні та інші операційні витрати в бухгалтерському обліку ПрАТ «Оболонь» відображаються у складі витрат звітного періоду. Інформація про напівфабрикати, які реалізуються покупцям як готова продукція, відображається на рахунку 25 «Напівфабрикати». Аналітичний облік напівфабрикатів здійснюють за видами напівфабрикатів та місцями їх зберігання.

При безнапівфабрикатному методі облік здійснюється за загальноприйнятою методикою обліку витрат на виготовлення та реалізацію продукції.

В процесі виготовлення продукції на ПрАТ «Оболонь» отримуються відходи, що можуть використовуватись у подальшому виробництві або реалізовуватись. До них належать сплав та ростки ячменю (можуть бути використані у виробництві солоду); солодові паростки,

дробина пивна, відходи пивних дріжджів (як правило, використовуються для виготовлення пива); жмих (використовується при виготовленні концентрату квасного сусла).

На ПрАТ «Оболонь» зворотні відходи, які використовуються у виробництві основної продукції, обліковуються за методикою виробничих запасів на рахунку 20 «Виробничі запаси». Відповідно до П(С)БО 16 «Витрати» [5] вартість сировини та матеріалів ПАТ «Оболонь», які складають виробничу собівартість продукції, слід зменшувати на вартість зворотних відходів, тому оприбутковуються зворотні відходи за дебетом рахунку 20 «Виробничі запаси» з кредиту рахунку 23 «Виробництво». Відходи, призначені для реалізації покупцям та замовникам, оприбутковуються з основного чи допоміжного виробництва за дебетом субрахунку 209 «Інші матеріали». Ціна реалізації відходів визначається щодо кожного покупця відходів ПрАТ «Оболонь» індивідуально, їх вартість відображається на балансових рахунках обліку матеріальних цінностей та на рахунках реалізації покупцям та замовникам.

Аналітичний облік відходів на ПрАТ «Оболонь» пропонується здійснювати в кількісному та вартісному виразі за центрами їх виникнення в розрізі матеріалів та продукції виробництва за наступними субрахунками:

- 29.1 «Зворотні відходи виробничого процесу основного виробництва»;
- 29.2 «Зворотні відходи виробничого процесу допоміжного виробництва»;
- 29.3 «Безповоротні відходи виробничого процесу основного виробництва»;
- 29.4 «Безповоротні відходи виробничого процесу допоміжного виробництва».

За дебетом рахунку 29 «Відходи» буде здійснюватись відображення надходження відходів з основного чи допоміжного виробництва, а за кредитом – їх списання для подальшої переробки у виробничому процесі або для їх реалізації чи утилізації. Це забезпечуватиме постійний контроль за величиною та джерелами отримання відходів. У разі зростання величини відходів на ПрАТ «Оболонь» мають бути вжиті заходи для встановлення причин збільшення відходів, перегляду особливостей технології виготовлення продукції, технічного забезпечення виробничого процесу та прийняття ефективних управлінських рішень щодо зменшення собівартості продукції.

Допоміжні матеріали на технологічні цілі виробництва на ПрАТ «Оболонь» включаються до собівартості продукції за їх первинною вартістю і списуються за нормами на виробництво як матеріали. Списання їх на витрати здійснюється записом: Д-т 23.2 «Виробництво напоїв, лимонаду» К-т 201.2 «Сировина і допоміжні матеріали» або інший субрахунок рахунку 23 «Електроенергія, паливо та енергія, що використовуються на технологічні цілі», відносяться до собівартості виготовленої продукції та розподіляються за видами продукції відповідно до встановлених норм та нормативів.

В процесі виробництва продукції на ПрАТ «Оболонь» може виникати брак, що призводить до втрат сировини, матеріалів, напівфабрикатів. Статтю калькуляції «Втрати від браку» на підприємстві формують витрати на усунення браку, вартість остаточно забракованої продукції і напівфабрикатів через технологічні причини та вартість матеріалів, які було зіпсовано під час налагодження устаткування. Облік браку на пивоварному підприємстві ПрАТ «Оболонь» здійснюється на рахунку 24 «Брак у виробництві», де відображаються кількість та собівартість забракованої продукції, вартість понесених втрат від браку та браку за ціною використання.

Калькулювання виробничої собівартості на ПрАТ «Оболонь» можна здійснювати із застосуванням коефіцієнта еквівалентності. Як правило, за еквівалент (базу) приймається вид продукції, якому присвоюється коефіцієнт одиниця, відповідно до якого присвоюються коефіцієнти іншим видам продукції, що характеризують їх відносну відмінність за витратами від базового виду продукції.

Отже, управління собівартістю продукції підприємства, і зокрема на ПрАТ «Оболонь», – планомірний процес формування витрат на виробництво всієї продукції та собівартості окремих виробів, контроль за виконанням завдань зі зниження собівартості продукції, виявлення резервів цього зниження. Основними елементами системи управління

собівартістю є: прогнозування та планування, нормування витрат, облік та калькулювання, аналіз та контроль за собівартістю. Усі вони функціонують у тісному взаємозв'язку.

Основні завдання бухгалтерського обліку витрат на виробництво та калькулювання собівартості продукції на ПрАТ «Оболонь» – це, насамперед:

- визначення складу та розмежування виробничих витрат за їх економічним змістом, центрами відповідальності (місцями застосування), елементами, статтями обліку, суміжним періодам та іншим ознакам, передбаченим відповідними стандартами фінансового та управлінського обліку;

- облік обсягу, асортименту та якості виробленої продукції, виконаних робіт та наданих послуг;

- контроль за виконанням плану за цими показниками;

- облік фактичних витрат за виробництво продукції і на контроль за використанням сировини, матеріальних, трудових та інших ресурсів, за дотриманням встановлених кошторисів витрат з обслуговування виробництва та управління;

- калькулювання собівартості продукції та контроль за виконанням плану по собівартості;

- визначення фактичного рівня собівартості одиниці продукції (робіт, послуг) відповідно до затверджених положень та порівняння його з нормативним, розрахунковим (прогнозним, кошторисним) та рівнем ринкових цін;

- формування відповідної інформації про обсяги витрат та виготовленої продукції (робіт, послуг) у передбаченій системі документів, облікових реєстрів та звітності;

- виявлення резервів зниження собівартості продукції.

Щоб виконати ці завдання, обліковцям ПрАТ «Оболонь» необхідно чітко знати П(С)БО та загальноприйняту класифікацію витрат.

### Список використаних джерел

1. План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, затверджений наказом Міністерства фінансів України від 30.11.99 р. № 291 в редакції Наказу Міністерства фінансів України від 09.12.2011 № 1591.: [www.zakon.rada.gov.ua](http://www.zakon.rada.gov.ua)

2. Гура Н., Склярук І. Проблеми формування собівартості та порядок її відображення в податковій звітності. *Бухгалтерський облік і аудит*. 2021. № 11. С. 6–13.

3. Собівартість і ціна у плануванні, обліку та оподаткуванні [текст]: збірник систематизованого законодавства. [уклад. В.Т. Батіщев, С.М. Дробоття; засновн. ПрАТ «ХК «Бліц-Інформ»]. Вип. 7. К. : БліцІнформ, 2018. 224 с.

4. Податок з прибутку по-новому (спецвипуск). *Дебет-Кредит*. 2012. № 2-3. 287 с.

5. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати», затверджене наказом Міністерства фінансів України від 31.12.1999 р. № 318 (зі змінами та доповненнями). : [www.zakon.rada.gov.ua](http://www.zakon.rada.gov.ua).

Робота виконана під науковим керівництвом д-ра екон. наук, професора БЕНЬКА М. М.



*Наукове електронне видання*

## **ОБЛІК І ОПОДАТКУВАННЯ В ПІДПРИЄМНИЦТВІ**

**Збірник наукових статей студентів,  
які здобувають освітній ступінь «магістр»  
за спеціальністю «Облік і оподаткування»  
освітніми програмами «Облік і податковий консалтинг»  
та «Облік і оподаткування в міжнародному бізнесі»**

Видавець і виготовлювач  
Державний торговельно-економічний університет  
вул. Кіото, 19, м. Київ-156, Україна, 02156  
Тел. (044) 513 74 18  
Електронна пошта [knute@knute.edu.ua](mailto:knute@knute.edu.ua)  
314E-2022