

**Київський національний 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»
спеціалізацією «Облік і податковий консалтинг»
та «Облік і оподаткування в міжнародному бізнесі»**

Київ 2021

Розповсюдження і тиражування без офіційного дозволу КНТЕУ заборонено

УДК 657.05:658.8

О 17

Облік і оподаткування в підприємстві : зб. наук. ст. студ. /
О 17 відп. ред. О. В. Фоміна. – Київ : Київ. нац. торг.-екон. ун-т, 2021. –
356 с.

Збірник присвячено 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 657.05:658.8

Редакційна колегія: О. В. Фоміна (відп. ред.), д-р екон. наук, проф.; М. М. Бенько, 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.; Н. В. Найдьонова, канд. екон. наук, ст. викл.; І. К. Шушакова, канд. екон. наук, ст. викл.; студент від наук. тов. О. Гнасько, 4 курс.

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

*Видається за рекомендацією вченої ради
факультету фінансів та обліку КНТЕУ
(протокол № 3 від 18 жовтня 2021)*

ЗМІСТ

ВСТУП	6
ОБЛІК АКТИВІВ ПІДПРИЄМСТВ	
БЕЗСМЕРТНА Н. Облік операцій з товарними запасами за міжнародними стандартами	8
ВИСОТЕНКО О. Особливості організації обліку виробничих запасів	14
ГАЙДАЙ В. Виробництво сільськогосподарської продукції як об'єкт обліку	20
ДЕНИСЮК Б. Особливості обліку виробничих запасів згідно з міжнародними стандартами бухгалтерського обліку на виробничому підприємстві	26
ЗНАМЕРОВСЬКА А. Організація обліку готової продукції машинобудівного підприємства	32
КИСЕЛЬ Т. Первинний облік при виробництві зерна у фермерському господарстві	37
КОЛОСТИР А Грошові кошти як інструмент підприємницької діяльності	44
КУЗЬМЕНКО О. Актуальні питання обліку виробничих запасів молокопереробних підприємств	50
ЛАВИШ Т. Шляхи вдосконалення обліку основних засобів	56
ЛЕБІДЬ Г. Сучасні аспекти вдосконалення обліку основних засобів	62
МАЛИШ Н. Концептуальні передумови обліку дебіторської заборгованості на підприємстві	68
ПЕДЧЕНКО А. Облік грошових коштів у системі інформаційних технологій	73
СПОЛІТАК А. Аспекти обліку грошових коштів та їх еквівалентів у іноземній валюті	78
ХАРЧЕНКО В. Класифікація та оцінювання операцій з товарними запасами в обліку	84
ЧЕРНАТА М. Особливості організації обліку дебіторської заборгованості на підприємствах оптової торгівлі	90
ЧУЄНКОВ А. Надходження основних засобів: облікові аспекти	96

ОБЛІК ВЛАСНОГО КАПІТАЛУ І ЗОБОВ'ЯЗАНЬ ПІДПРИЄМСТВ

БРУШКОВСЬКА Д.

Облік розрахунків підприємства за податком на додану вартість 102

БУРЯ Г.

Поточні зобов'язання: аспекти облікової політики 107

ВЕРЕЩАК Н.

Облік розрахунків із постачальниками та підрядниками за міжнародними стандартами 113

ДЕСНЕНКО О.

Організація оплати праці на підприємстві з використанням сучасних інформаційних систем 119

ДОВГОПОЛА І.

Відмінності обліку поточних зобов'язань за національними та міжнародними стандартами 125

ДОЦОК К.

Удосконалення обліку та оподаткування розрахунків за виплатами працівників 131

КОСТЮЧЕНКО І.

Облік операцій із постачальниками та підрядниками у суб'єкта міжнародного бізнесу 136

МОСІН А.

Концептуальні засади обліку виплат працівникам підприємства 141

ОСТРОЛУЦЬКИЙ О.

Формування та розкриття інформації про виплати працівникам за МСФЗ та НП(С)БО 148

ПИРХ К.

Облік виплат працівникам за національними та міжнародними стандартами бухгалтерського обліку 153

ПЛАТОНОВА М.

Удосконалення обліку розрахунків з бюджетом за ПДВ 158

ПОНОМАРЕНКО А.

Особливості обліку поточних зобов'язань за міжнародними стандартами 164

ПОСИСАЄВА Н.

Теоретико-методологічні положення обліку розрахунків із персоналом підприємства 170

ПРИХОДЬКО І.

Особливості обліку розрахунків з постачальниками та підрядниками на підприємствах оптової торгівлі 175

ПУСТОВІТ Н.

Організація первинного обліку розрахунків за виплатами працівникам 181

САКІВСЬКА О. Проблеми обліку поточних зобов'язань	187
ОБЛІК І ЗВІТНІСТЬ В УМОВАХ ГЛОБАЛІЗАЦІЇ ДІЯЛЬНОСТІ ПІДПРИЄМСТВА	
БЕРЕЗОВСЬКА Д. Трансформація фінансової звітності суб'єкта малого підприємництва у звітність за міжнародними стандартами.....	193
БОРИСЕНКО А. Бухгалтерський облік товарних операцій у суб'єкта міжнародного бізнесу	199
ВАЛКОВА А. Методика складання звітності суб'єктом міжнародного бізнесу	206
ДІДЕНКО А. Шлях міжнародних стандартів фінансової звітності у світі та Україні	212
КОЗЛЕНКО І. Особливості обліку митних платежів на підприємстві міжнародного бізнесу	218
КОНДРАТОВЕЦЬ С. Нормативно-правове регулювання обліку операцій з імпорту	224
КОСТЕНКО А. Облік і оподаткування експортних операцій на підприємстві	229
КУЗЬМЕНКО Л. Облікове забезпечення формування фінансової звітності підприємства	235
ЛАЗОРЕНКО А. Особливості обліку експортних операцій в Україні.....	241
МОНЕЦЬ Н. Особливості обліку експортних операцій	246
МОСТОВА М. Облік розрахунків за податками і платежами у суб'єкта міжнародного бізнесу	252
МЯГКОХОД Ю. Сутність та принципи трансформації фінансової звітності підприємств у звітність за МСФЗ	258
ПЕТРИК Д. Проблеми обліку зовнішньоекономічних розрахункових операцій та шляхи їх вирішення.....	263
ПОЛЬОВИК Є. Концептуальні положення МСФЗ для МСП	268
ШПАТАКОВСЬКА А. Особливості обліку розрахунків з іноземними постачальниками	273

ЩЕМЕНЕНКО А. Облікове забезпечення трансфертного ціноутворення у контрольованих операціях	279
--	-----

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

АНТОНЮК К. Концептуальні засади обліку витрат операційної діяльності сільськогосподарського підприємства	286
---	-----

БОРЩЕВСЬКИЙ М. Удосконалення обліку орендних операцій підприємства	291
--	-----

ГЕРЛАДЖИ І. Особливості обліку доходів від надання послуг за міжнародними стандартами	297
--	-----

КАЛІНІЧЕНКО А. Економічна сутність та класифікація орендних операцій для цілей бухгалтерського обліку	303
--	-----

КОВАЛЬЧУК І. Управлінський облік витрат операційної діяльності в умовах невизначеності	310
--	-----

МАЛЬКО О. Проблемні питання та удосконалення бухгалтерського обліку витрат на оплату праці	316
---	-----

МИХАЙЛЕНКО Я. Організація обліку фінансових витрат підприємства	321
---	-----

МОРОЗОВА С. Облік доходів від наданих послуг за міжнародними стандартами	327
--	-----

ПЕРЕРВІНА К. Концептуальні положення застосування МСФЗ 16 «Оренда»	332
--	-----

СЕМІНІХІНА М. Управлінський облік: суть, значення, основні об'єкти	337
--	-----

ЧУГАЄВА Д. Особливості обліку доходів від зовнішньоекономічної діяльності на підприємстві туристичного бізнесу	343
---	-----

ШУЛЬЖЕНКО Н. Концептуальні засади обліку доходів за міжнародними стандартами	349
--	-----

ВСТУП

Прагнення України до євроінтеграції вимагає цілеспрямованої роботи над підвищенням вимог до якості, повноти та достовірності подання облікової інформації про діяльність вітчизняних підприємств. Пріоритетними напрямками удосконалення бухгалтерського відображення їх діяльності є розроблення 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, практичних навичок, а й уміння здійснення досліджень з обраного напрямку.

У збірнику наукових статей викладено узагальнені результати досліджень магістрів денної форми навчання 2019 року випуску спеціалізації «Облік, оподаткування та оцінювання в 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 складається з чотирьох розділів.

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

У розділі 3 «Облік і звітність в умовах глобалізації діяльності підприємства» розглядаються питання щодо удосконалення обліку доходів і фінансових результатів діяльності підприємства, їх оподаткування, а також питання щодо удосконалення фінансової звітності.

Статті розділу 4 «Фінансовий та управлінський облік доходів, витрат і результатів діяльності підприємств» присвячені питанням удосконалення методики фінансового та управлінського обліку витрат підприємств.

Статті підготовлено під науковим керівництвом професорсько-викладацького складу кафедри обліку та оподаткування.

ОБЛІК АКТИВІВ ПІДПРИЄМСТВ

ОБЛІК ОПЕРАЦІЙ З ТОВАРНИМИ ЗАПАСАМИ ЗА МІЖНАРОДНИМИ СТАНДАРТАМИ

**БЕЗСМЕРТНА Н., 2 курс ФФО КНТЕУ,
спеціальність «Облік і оподаткування»,
спеціалізація «Облік і оподаткування в міжнародному бізнесі»**

Стаття присвячена дослідженню теоретико-методологічних положень обліку операцій з товарними запасами. Проведено порівняльний аналіз положень національних та міжнародних стандартів, які регулюють облік запасів. Розроблено пропозиції щодо удосконалення організації обліку операцій з товарними запасами.

The article is devoted to the study of theoretical and methodological provisions of accounting for transactions with inventories. A comparative analysis of the provisions of national and international standards governing inventory. Proposals have been developed to improve the organization of inventory transactions.

Актуальність дослідження. Для здійснення господарської діяльності підприємствами використовуються запаси, які є найбільш важливою і значною частиною оборотних активів.

За даними Укрінформ товарообіг України у 2020 році становив 103,4 млрд дол., що на 7 млрд дол. менше, ніж у 2019 році. За 12 місяців 2020 року в Україну імпортували товарів на \$54,2 млрд (у порівнянні з аналогічним періодом 2019 року імпорт зменшився на \$6,2 млрд або на 10,3%). Експортували з України торік на \$49,2 млрд (зменшення експорту склало \$0,85 млрд або 1,7%). Сальдо (різниця між експортом та імпортом) – від’ємне – \$5 млрд [1].

Ринкова активність підприємств призводить до збільшення обсягу облікових робіт, в результаті чого виникає необхідність застосування сучасних інструментів контролю за раціональним, ефективним та цільовим використанням фінансових коштів. Застосування методів аналітичних досліджень сприяє удосконаленню й підвищенню рівня управління суб’єктами господарювання. Саме тому, ефективне використання запасів на сучасному етапі розвитку економіки України – одне з найважливіших завдань [7].

Аналіз сучасного стану, шляхів та напрямів удосконалення організаційно-економічного механізму управління запасами підприємства зумовлює актуальність обраної теми дослідження. Проблеми обліку запасів в сучасних ринкових умовах набувають особливої актуальності в зв’язку з потребою отримання оперативної та достовірної інформації, контролю їх обсягів для оперативного реагування на ринкову ситуацію. Необхідним для вирішення є питання удосконалення обліку запасів та адаптація його до потреб менеджменту з метою підвищення ефективності діяльності суб’єктів господарювання.

Аналіз останніх публікацій. Різні аспекти питання методології обліку запасів у вітчизняних та міжнародних положеннях висвітлені у працях таких українських науковців як Безверхий К., Шматковська Т., Серцева С., Алексєєва А.В., Бакурова О.А., Шаповалова А.П., Гудзь Н.В., Денчук П.Н., Карпенко О.В., Поліщук О.П., Фоміна О.В. Вивчення праць вказаних учених дає змогу ґрунтовно підійти до дослідження проблеми обліку операцій з товарними запасами на підприємстві.

Метою статті є обґрунтування теоретико-методологічних положень обліку операцій з товарними запасами та розробка пропозицій по удосконаленню організації обліку для цілей управління.

Результати дослідження. Товарні запаси є найбільш важливою і значною частиною активів підприємства, що необхідні для здійснення ефективної господарської діяльності підприємств різних форм власності та галузей економіки. Вони займають особливе місце у складі майна та домінуючі позиції у структурі витрат підприємства різних сфер діяльності. Товарні запаси є складовою частиною групи матеріальних ресурсів, які формують економічні ресурси суб'єкта господарювання [8, с.32].

Головною проблемою в обліку запасів є порядок визначення собівартості. Дослідивши питання оцінки запасів, можемо визначити, що вона здійснюється у трьох ситуаціях: при надходженні запасів на підприємство, при їх вибутті та на дату балансу (рис. 1).

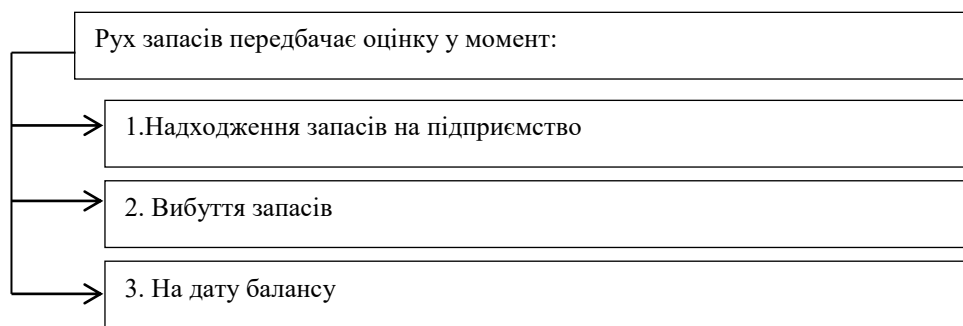


Рис. 1. Випадки здійснення оцінки запасів [5]

1. Питання визначення первісної вартості у міжнародному обліку регулюється дещо по іншому, ніж у національному. Так, у НП(С)БО 9 розрахунок первісної вартості запасів починається з визначення джерел надходження їх на підприємство. Розмежування шляхів придбання запасів сприяє більш достовірній оцінці запасів в обліку, та, відповідно, відображення у фінансовій звітності. У міжнародному обліку прийнято визначати первісну вартість, виходячи з видів витрат, які понесені на їх придбання [5]. Різницю в підходах оцінки запасів зображено в табл. 1.

Таблиця 1

Порівняння методології визначення первісної вартості запасів

ОЦІНКА ПЕРВІСНОЇ ВАРТОСТІ ЗАПАСІВ			
НП(С)БО 9 [2]		МСБО2 [3]	
Ознака	Зміст	Ознака	Зміст
Джерела надходження	Придбання за плату: суми, що сплачуються згідно з договором постачальнику, за вирахуванням непрямих податків; суми ввізного мита; суми непрямих податків у зв'язку з придбанням запасів, які не відшкодовуються підприємству/установі; транспортно-заготівельні витрати; інші витрати, які безпосередньо пов'язані з придбанням запасів	Витрати	Витрати на придбання: ціна придбання; сума ввізного мита та інших податків; витрати на транспортування; витрати навантаження та розвантаження; інші витрати, пов'язані з придбанням; торговельні та інші знижки вираховуються при визначенні витрат на придбання
	Виготовлення власними силами: виробнича собівартість		
	Внесення до статутного капіталу: вартість, погоджена власниками		Витрати на переробку запасів: охоплюють витрати, які прямо пов'язані з одиницями виробництва
	Одержання безоплатно: справедлива собівартість, з урахуванням вищенаведених витрат		Інші витрати включаються в собівартість запасів лише тією мірою, якою вони були понесені при доставці запасів до їх теперішнього місцезнаходження

ОЦІНКА ПЕРВІСНОЇ ВАРТОСТІ ЗАПАСІВ			
НП(С)БО 9 [2]		МСБО2 [3]	
Ознака	Зміст	Ознака	Зміст
	Обмін на подібні: балансова вартість переданих запасів		та приведення в теперішній стан
	Обмін на неподібні: справедлива вартість отриманих запасів		

Джерело: розроблено автором

Як в міжнародному, так і національному бухгалтерському обліку, виділяють витрати, які не включаються до первісної вартості. Проте підхід до їх визначення відрізняється. Так, за МСБО 2, до первісної вартості не включаються ті витрати, які несе підприємство на їх зберігання (за виключенням витрат, які зумовлені виробничим процесом і є необхідними для підготовки до наступного етапу виробничого процесу) [3].

Згідно НП(С)БО 9 не включаються наступні витрати: понаднормові втрати і нестачі товарів, проценти за користування позиками, витрати на збут, адміністративні витрати, інформаційні, посередницькі послуги [2].

2. Оцінка запасів при вибутті є процесом складним, коли підприємство має визначити тільки той метод, який буде найефективнішим саме для його діяльності. Для всіх одиниць запасів бухгалтерського обліку, які мають однакове призначення й однакові умови використання, застосовується тільки один із наведених методів (табл. 2).

Таблиця 2

Методи оцінки запасів при вибутті

П(С)БО 9 «Запаси»	МСБО 2 «Запаси»	ARB 43, US GAAP (США)
1.Ідентифікованої собівартості відповідної одиниці запасів; 2.Середньозваженої собівартості; 3.Собівартості перших за часом надходження запасів (ФІФО); 4.Нормативних затрат; 5.Ціни продажу.	1.Конкретної ідентифікації; 2.Середньозваженої собівартості; 3.«Перше надходження – перший видаток» (ФІФО); 4.Стандартних витрат; 5.Роздрібних цін.	1.За собівартістю кожної одиниці. 2.За собівартістю кожної одиниці. 3.«Перше надходження – перший видаток» (ФІФО); 4.За стандартною собівартістю. 5.За цінами продажу; 6.За собівартістю останніх за часом придбання МВЗ (метод ЛіФО).

Джерело: [2, 3, 5]

Проте, підприємства застосовують не всі перелічені методи, а лише метод ідентифікованої собівартості відповідної одиниці запасів, середньозваженої собівартості, метод ФІФО та метод нормативних затрат.

Метод оцінювання за ідентифікованою собівартістю (англ. specific identification of their individual costs) – застосовується відносно вибуття запасів, які не можна замінити, чи тих, що відпускаються для спеціальних замовлень, проектів або коли їх первісна вартість визначена з ідентифікованої вартості. Цей метод на практиці застосовується переважно компаніями, що займаються реалізацією цінними, унікальними в своєму роді товарами, або у дрібних фірмах, оскільки в інших ситуаціях його використання ускладнене неможливістю визначення того, які саме товари продані.

Оцінювання за середньозваженою собівартістю (англ. weighted average cost formula) ґрунтується на припущенні, що кожна одиниця запасів цього періоду має однакову середню вартість. Оцінювання запасів відповідно до цього методу здійснюється за кожною одиницею запасів діленням сумарної вартості залишку цих запасів на початок звітного місяця і

вартістю аналогічних запасів, отриманих у звітному місяці, на їх сумарну кількість на початок звітного місяця й одержаних у звітному місяці. Переваги: вирівнювання значення показника собівартості реалізованої продукції у разі непередбаченого зростання закупівельних цін. Серед недоліків – ймовірні розбіжності між балансовою та ринковою ціною залишку запасів на кінець періоду.

Метод ФІФО (англ. first-in, first-out) припускає, що оцінювання залишку запасів та їх вибуття за період залежить від послідовності їх надходження (покупки). Оцінювання вартості залишку запасів при цьому ґрунтується на допущенні, що запаси вибувають точно в тій послідовності, що й надходили. Серед недоліків цього методу можемо виділити вплив зовнішніх факторів економічного життя держави на показник валового прибутку окремо взятого підприємства [3].

Оцінювання за нормативними витратами (англ. standart cost) полягає у застосуванні норм витрат на одиницю продукції (робіт, послуг), які встановлені підприємством з урахуванням нормальних рівнів використання запасів, праці, потужностей і чинних цін. Використання методу нормативних витрат на підприємстві, з одного боку, спрощує процедуру обліку й оцінки запасів, а з іншого – для встановлення нормативних цін відділ закупівель повинен постійно відстежувати коливання ринкових цін на запаси, що приводить до додаткових витрат. Цей метод є надзвичайно ефективним для підприємств, що займаються багатосерійним та масовим виробництвом.

Метод ЛІФО (англ. last-in, first-out) в бухгалтерському обліку України не використовується. Але його розуміння необхідне для оперування даними з обліку запасів в іноземних підприємствах (США, Росія та ін.), а також для управлінського обліку [6].

3.Методологія визначення собівартості запасів на дату балансу в міжнародних та національних стандартах бухгалтерського обліку співзвучна. А саме, запаси відображаються в бухгалтерському обліку і звітності за найменшою з двох оцінок:первісною вартістю або чистою вартістю реалізації (рис. 2)

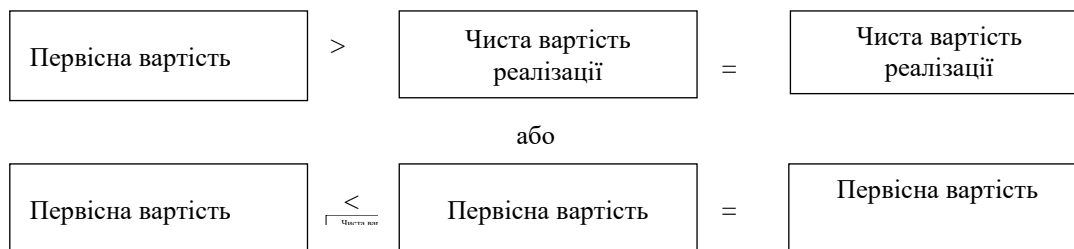


Рис. 2. Схема визначення вартості запасів на дату балансу [3]

Згідно МСБО 2 чиста вартість реалізації – попередньо оцінена ціна продажу у звичайному ході бізнесу мінус попередньо оцінені витрати на завершення та попередньо оцінені витрати, необхідні для здійснення продажу [3]. Адже, іноді, підприємство змушене продавати запаси за ціною, нижчою від їх собівартості. Це може відбутись у результаті:

- механічних пошкоджень запасів;
- повного або часткового старіння запасів;
- падіння цін на ринку;
- збільшення витрат на доведення до стану кінцевого продукту або збільшення витрат на збут.

Тобто практика часткового списання вартості запасів збігається із загальною концепцією МСБО, яка визначає, що балансова вартість активів не має перевищувати їх вартості, що відшкодовується [3].

Досліджувані нормативні документи, що визначають правила обліку запасів на підприємстві, мають як спільні, так і відмінні риси. Спільним є методологія оцінки запасів

при вибутті та на дату балансу, крім методу ЛІФО у ARB 43, US GAAP (США). Відмінність полягає різній термінології, підходів до класифікації запасів та оцінці при надходженні.

Проаналізувавши сутність методів оцінки запасів, яке підприємство застосовує у разі їх вибуття, можемо стверджувати, що найбільш універсальними в українських компаній є методи середньозваженої собівартості та собівартості перших за часом надходжень запасів (ФІФО) [3].

Запаси відіграють різну роль залежно від функції, від особливостей діяльності підприємства. Для забезпечення безперебійної роботи на складах підприємства повинні завжди знаходитись запаси в межах норм, передбачених потребами підприємства, хоча їх утримання несе за собою витрати. Необхідність утримання запасів як частини оборотних активів мотивується наступними факторами:

- ймовірність порушення встановленого графіка постачань запасів;
- можливе коливання попиту;
- зниження чутливості до зростання цін чи коливання валютних курсів (під час поставки запасів за зовнішньоекономічними договорами);
- можливість своєчасного реагування на сезонні коливання попиту;
- знижки при купівлі великої партії;
- спекуляція;
- витрати, пов'язані з оформленням нового замовлення (так звані «транзакційні витрати» – витрати на пошук нового постачальника, переговори, відрядження, проведення сертифікації якості, отримання дозволу на реалізацію запасів і тощо);
- можливість рівномірного здійснення операцій з закупівлі і розподілу;
- можливість негайного обслуговування покупців, що позитивно впливає на імідж підприємства;
- зведення до мінімуму простоїв на підприємстві через відсутність запасів;
- спрощення процесу управління підприємством [7].

В умовах конкурентної боротьби за споживача, коли потенційна пропозиція перевищує попит, проблеми ефективної реалізації виготовленої продукції стають пріоритетними. Коли попит перевищує пропозицію, то впевненість у тому, що партія запасів буде реалізована, обумовлює функціонування витратного підприємства, більше уваги приділяється максимальному завантаженню потужностей, зниженню собівартості одиниці продукції шляхом збільшення продуктивності за одиницю часу, тоді як завдання підвищення інфраструктурних операцій і процесу реалізації мають другорядне значення.

Динамічність і невизначеність попиту на ринку робить недоцільним створення і підтримку великих запасів. Одночасно клієнти зацікавлені в отриманні кожного нового, навіть невеликого замовлення. Усе це обумовлює потребу в гнучких потужностях, які здатні швидко реагувати на кон'юнктуру попиту. При цьому зниження собівартості в умовах конкуренції досягається логістичною організацією як окремого підприємства, так і всієї товаропровідної системи загалом. Основою такої організації переважно є створення центру управління логістики, у якому зосереджується інформація та управління усіма зв'язками, що уможливорює забезпечити координацію, управління та контроль за процесом загалом. Саме тому, пошук раціонального способу управління запасами є одним з завдань управління оборотними активами. Вирішення цього завдання дозволяє забезпечити безперебійність технологічного і торговельного процесу при мінімальних витратах на утримання запасів [5]в. Під час прийняття управлінських рішень, звісно, найкраще користуватися даними управлінського обліку та звітності. Адже управлінський облік жодним чином не регламентований. Тому в разі його впровадження можна реалізувати будь-який зручний для керівництва компанії підхід. Проте, існує багато нюансів, на які необхідно зважати, але загальний підхід керівник обирає на свій розсуд. Якщо ж компанія уже веде облік відповідно до вимог МСФЗ, то, ми вважаємо, що керівникові варто скористатися цими даними.

Адже якщо застосовується певний підхід у фінансовому обліку, доцільніше буде застосовувати його і в управлінському обліку. Крім того, МСФЗ надають також набагато більше свободи у підході до ведення обліку порівняно з національними стандартами.

Таблиця 3

Переваги та недоліки утримання запасів

Переваги	Недоліки
Втрати від простоювання підприємства	Вони являються замороженими фінансовими засобами
Можливість відсутності запасу в момент попиту на нього	Потребують витрати на утримання спеціалізованих приміщень
Закупівля дрібних партій запасів по вищих цінах, при вищих транспортних витратах	Оплата праці спеціалізованого персоналу
	Ризик псування і розкрадання

Джерело: [5]

Висновки. Проведений аналіз особливостей методологічних положень обліку виробничих запасів за національними та міжнародними стандартами бухгалтерського обліку дозволив виявити відмінні риси, а саме: відмінність у класифікації запасів; різні підходи в оцінці при їх надходженні. Базою визначення первісної вартості запасів у міжнародних положеннях є вид витрат, понесених підприємством на придбання, а у національних – джерела надходження.

Обґрунтовано, що облік запасів грає важливу роль в системі прийняття управлінських рішень, а його правильна організація має сприяти покращенню внутрішньої ситуації компанії.

Характерною ознакою управлінського обліку запасів аналізованого підприємства є його децентралізація задля наближення його до місць виникнення витрат і прийняття рішень. Для управління запасами в управлінському обліку використовують багато процедур і технічних прийомів, зокрема: правильне бюджетування потреби у різних елементах запасів (сировини, напівфабрикатів, готової продукції, товарів), контроль за нормативами та рівнем запасів відповідно до бюджету, розрахунок коефіцієнта оборотності запасів та середнього періоду їх оборотності як загалом, так і за видами запасів, контроль повторних замовлень запасів.

Список використаних джерел

1. Дайжест Укрінформ. – URL: <https://www.ukrinform.ua/rubric-economy/3169315-tovaroobig-ukraini-u-2020-roci-zmensivsa-na-7-milardiv.html>
2. Національне Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 9 «Запаси»: затв. наказом М-ва фінансів України від 20.10.1999 №246 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0751-99>
3. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 2 «Запаси» [Електронний ресурс] // Міністерство фінансів України. – 2016. – Режим доступу до ресурсу: https://www.minfin.gov.ua/uploads/redactor/files/IAS%2002_ukr_2016.pdf
4. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні. Закон України від 16 липня 1999 року № 996-XIV. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/996-14#Text>
5. Коблянська І. О. Методика і організація обліку та внутрішнього контролю запасів підприємства в системі управління активами / І. О. Коблянська, Г. Ю. Сіренко. // *Modern Economics*. – 2018. – №7. – С. 85–97.

6. Миронова Ю.Ю. Облік запасів згідно з національними та міжнародними стандартами бухгалтерського обліку / Ю.Ю. Миронова // Науковий вісник Херсонського державного університету. – 2016. № 21, Частина 1. С. 174–177.
7. Юрчук О. О. Організаційно-методичні засади управління запасами на підприємстві / О. О. Юрчук. // Житомирський державний технологічний університет. – 2017. – С. 48–49.

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

ОСОБЛИВОСТІ ОРГАНІЗАЦІЇ ОБЛІКУ ВИРОБНИЧИХ ЗАПАСІВ

**ВИСОТЕНКО О., 2 курс ФФО КНТЕУ,
спеціальність «Облік і оподаткування»,
спеціалізація «Облік і податковий консалтинг»**

У статті проаналізовано особливості організації обліку виробничих запасів підприємства. Досліджено економічну сутність виробничих запасів. Охарактеризовано різновиди виробничих запасів. Досліджено особливості первинного та фінансового обліку виробничих запасів. Висвітлено розкриття інформації про виробничі запаси у фінансовій звітності.

The article analyzes the features of the organization of inventory accounting of the enterprise. The economic essence of production stocks is investigated. Varieties of inventories are described in various regulations. Features of primary accounting and financial accounting of inventories are considered. Aspects of displaying information on inventories in the financial statements are considered.

Актуальність даної теми полягає у тому, що при здійсненні фінансово-господарської діяльності підприємство будь-якої форми власності та будь-якої галузі використовує виробничі запаси. Виробничі запаси являються важливим елементом виробничого процесу та займають значну частину активів суб'єкта господарювання. На підприємствах виробничої сфери вартість витрачених на виробництво сировини й матеріалів становить значну складову частину фактичної собівартості готової продукції.

Важливе практичне значення та виробничу спрямованість мають питання бухгалтерського обліку запасів, оскільки виробничі запаси є передумовою подальшого розвитку виробництва на підприємствах.

Якщо на підприємстві облік виробничих запасів організований та ефективний (йдеться про своєчасну і достовірну інформацію щодо стану та руху виробничих запасів, що надається користувачам), то відбувається ефективне управління ними та виробничими процесами у цілому на підприємстві.

Теоретико-методологічний аналіз останніх праць вітчизняних вчених свідчить про те, що зростання ефективності діяльності підприємстві напряму залежить від ефективності управління виробничими запасами підприємства.

Питанням особливостей обліку виробничих запасів, його організації займалися такі вчені як: Берестецька О.М., Гудзь Н.В., Іванієнко В.В., Карпенко О.В., Кондрич В.І, Кузів М.С., Мармуль Л.О., Михайлишин Н.П., Отенко В.І, Пласієнко В.Я., Ткаченко Н.М. та ін.

Мета статті полягає у дослідженні особливостей організації обліку виробничих запасів.

Виходячи з поставленої мети, визначені наступні завдання дослідження:

- розглянути сутність та різновиди виробничих запасів;
- визначити особливості документування операцій з виробничими запасами, їх оцінку та загальну методику обліку;
- дослідити положення облікової політики підприємства щодо виробничих запасів.

Об'єктом дослідження є процес обліку виробничих запасів підприємства.

Предметом дослідження є комплекс теоретичних, організаційних та практичних питань щодо обліку виробничих запасів.

Результати досліджень. Для того, щоб відбувалась безперебійна робота з виробництва готової продукції та/чи для забезпечення адміністративних, соціально-культурних потреб у кожного суб'єкта господарювання повинні бути у розпорядженні виробничі запаси. Слід відмітити про те, щозгідно із даними Державної служби статистики України станом на 2020 р. величина запасів підприємств в Україні складає 629853,9 млн. грн., що на 76729,4 млн. грн. або на 13,87% більше ніж в 2019 р., що являється позитивною тенденцією та посилює роль виробничих запасів у фінансово-виробничій діяльності підприємств[4].

Зміст виробничих запасів полягає у тому, що їх можуть придбати або самостійно виготовити та у подальшому виробничі запаси мають пройти переробку на підприємстві або, які утримують для видів споживання у процесі нормального операційного циклу та для, яких характерна речова форма, макроекономічний зміст, мікроекономічне призначення та наявність облікової складової [2].

В економічній літературі для визначення економічної категорії «виробничі запаси» використовують різні поняття та тлумачення.

В табл. 1 наведено трактування сутності економічної категорії «виробничі запаси» вітчизняними вченими-економістами.

Таблиця 1

Тлумачення сутності виробничих запасів в економічній літературі

Автор	Визначення сутності виробничих запасів
Садовська І.Б.	активи, які використовуються для споживання під час виробництва продукції, виконання робіт і надання послуг, а також управління підприємством
Титенко Л.В.	засоби, що знаходяться на складах споживачів, виробництва, призначені для виробничого споживання, але що ще не вступили у виробничий процес
Коваль Н.І.	наявні відповідні матеріальні ресурси, до яких відносять предмети споживання, інші цінності, необхідні для забезпечення розширеного відтворення, обслуговування сфери нематеріального виробництва та задоволення потреб населення, і які іще не використовуються.
Труфінова Ж.С.	складові предметів праці, які беруть участь у виготовленні продукції, але безпосередньо ще не задіяні у виробничому процесі, споживаються протягом одного виробничого циклу всю свою вартість переносять на вартість кінцевого продукту

Джерело: складено за [2, 3, 5, 9]

Проведене дослідження свідчить про те, що існує відмінність у трактуванні сутності виробничих запасів. На формування поглядів впливає, який саме підхід обрано. На нашу думку, виробничі запаси слід розглядати як частину матеріальних ресурсів підприємства, які в комплексі формують предмети праці, запасні частина та інші матеріали, які є матеріальною основою продукції підприємства, формують її необхідні якості, беруть участь у виробничому процесу більше одного виробничого циклу та в повній мірі переносять свою вартість на вартість готової продукції.

Призначення бухгалтерського обліку виробничих запасів полягає, в першу чергу, в забезпеченні контролю їх залишків; надходженні, вибутті і зберіганню на складі, що є важливими моментами, щоб забезпечити збереження власності суб'єкта господарювання. У тому разі, якщо належним чином за обліковою політикою організовано облік виробничих запасів, здійснюється позитивний вплив на управління виробничими запасами і підприємством в цілому.

Методологічні засади формування у бухгалтерському обліку інформації про запаси і розкриття її у фінансовій звітності регламентуються Національним положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 9 «Запаси» (НП(С)БО). Згідно НП(С)БО 9 виробничі запаси – це активи, які утримуються для споживання під час виробництва продукції, виконання робіт та надання послуг, а також управління підприємством [5].

У Податковому кодексі України (пп. 14.1.128 ст. 14) для гірничих підприємств визначено, що запаси – це активи, вартість яких може бути достовірно визначена, для яких існує імовірність отримання їх власником – суб'єктом господарювання – економічної вигоди, пов'язаної з їх використанням, та які складаються з: сировини, призначеної для обслуговування виробництва, у тому числі шляхом виконання господарських договорів про послуги з давальницькою сировиною, та адміністративних потреб; готової продукції [1].

На наступному етапі дослідження слід виділити класифікацію виробничих запасів згідно нормативних актів. До запасів відповідно до Методичних рекомендацій з бухгалтерського обліку запасів № 2 на підприємствах відносять:

- сировину, основні й допоміжні матеріали, комплектуючі вироби та інші матеріальні цінності, що призначені для виробництва продукції, виконання робіт, надання послуг, обслуговування виробництва й адміністративних потреб;
- незавершене виробництво у вигляді не закінчених обробкою і складанням деталей, вузлів, виробів та незакінчених технологічних процесів;
- готову продукцію, що виготовлена на підприємстві, призначена для продажу і відповідає технічним та якісним характеристикам, передбачених договором або іншими нормативно-правовими актами;
- товари у вигляді матеріальних цінностей, що придбані та утримуються підприємством з метою подальшого продажу;
- малоцінні та швидкозношувані предмети, що використовуються протягом не більше одного року або нормального операційного циклу, якщо він більше одного року;
- поточні біологічні активи, якщо вони оцінюються, а також сільськогосподарська продукція і продукція лісового господарства після її первісного визнання [3].

Основні завдання бухгалтерського обліку виробничих запасів полягають в наступному:

- своєчасне документування операцій з руху запасів;
- правильна оцінка запасів при їх надходженні і вибутті та на дату балансу;
- достовірне відображення операцій з руху запасів в системі рахунків бухгалтерського обліку;
- поточний контроль виробничих запасів на складах, складського обліку виробничих запасів, який ведуть матеріально-відповідальні особи;
- проведення інвентаризації виробничих запасів з метою контролю за збереженням виробничих запасів, відповідності їх фактичної наявності обліковим даним, виявлення непотрібних та таких, що втратили свою цінність;
- достовірне розкриття інформації про запаси у фінансовій звітності.

Документальне оформлення являється важливим моментом в обліку виробничих запасів, так як первинний документ є підтвердженням факту здійснення будь-якої операції.

У табл. 2 наведено характеристику основних документів з обліку надходження та вибуття виробничих запасів.

Основні документи з обліку надходження та вибуття виробничих запасів

Назва документу	Призначення та загальна характеристика
1. Товаросупровідні документи постачальника	
Товарно-транспортна накладна	Використовується при автотранспортних перевезеннях і є єдиним для всіх учасників транспортного процесу документ, призначений для обліку товарно-матеріальних цінностей на шляху їх переміщення, розрахунків за перевезення вантажу та обліку виконаної роботи, та є одним із документів, що може використовуватися для списання товарно-матеріальних цінностей, оприбуткування, складського, оперативного та бухгалтерського обліку, що може бути складений у паперовій та/або електронній формі. ТТН складається з трьох розділів: відомості про вантаж, вантажно-розвантажувальні роботи, інша інформація
Рахунок-фактура	Розрахунковий документ, що виписується постачальником на ім'я покупця на кожен партію відвантажених запасів. Має інформаційний характер: інформує покупця про виробничі запаси, які йому пропонується оплатити
2. Документи, які слугують підставою для контролю надходження, оприбуткування та аналітичного обліку виробничих запасів на складах*	
Журнал обліку вантажів, що надійшли (ф. М-10)	Використовується для обліку і контролю за надходженням і оприбуткуванням вантажів, що надійшли на підприємство
Акт про приймання матеріалів (ф. М-7)	Оформлюється у випадку, якщо запаси надійшли без документів, або якщо є розбіжності з документами постачальника. Реквізити: найменування, кількість, облікова ціна за одиницю
Прибутковий ордер (ф. М-4)	Призначений для використання на складі та заповнюється в день надходження запасів, також при оприбуткування запасів з переробки
Картка складського обліку матеріалів (ф.М-12)	Застосовується для обліку руху запасів на складі за кожним сортом, видом та розміром, заповнюється на кожний номенклатурний номер і ведеться матеріально-відповідальною особою
Відомість обліку залишків матеріалів на складі (ф.М-14)	Застосовується для взаємозв'язку даних складського та бухгалтерського обліку
Матеріальний ярлик (ф.М-16)	Використовується для позначення одиниць запасів. Ярлик прикріплюється до місця зберігання запасів та є для них паспортом.
3. Документи, які слугують підставою для відпуску виробничих запасів зі складу на виробничі, адміністративні, інші потреби. Звітність матеріально-відповідальних осіб про стан та рух виробничих запасів*	
Лімітно-забірна картка (ф. М-8,9)	Використовується для оформлення відпуску запасів, що систематично витрачаються при виготовленні продукції, а також для поточного контролю за додержанням встановлених лімітів відпуску запасів
Накладна-вимога на відпуск (внутрішнє переміщення) (ф.М-11)	Використовується для обліку руху запасів в середині підприємства та їх відпуску господарствам свого підприємства, що розташовані за межами його території, а також стороннім організаціям
Сигнальна довідка про відхилення (ф. М-18)	Використовується для контролю за відхиленням фактичного залишку запасів від встановлених норм запасу і для контролю залишків запасів, що знаходяться без руху.
Акт списання (ф. №3-2)	Акт застосовується для списання запасів і складається комісією, призначеною наказом керівника, у двох примірниках, 1 – здається до бухгалтерії, 2 – залишається у матеріально-відповідної особи
Матеріальний звіт (ф. М-19)	Відображає стан та рух запасів на складі за певний звітний період

Джерело: складено на основі [3]

Оцінка виробничих запасів є важливою задачею бухгалтерського обліку. На рис. 1 відображено головні принципи оцінки виробничих запасів в обліку та фінансовій звітності.

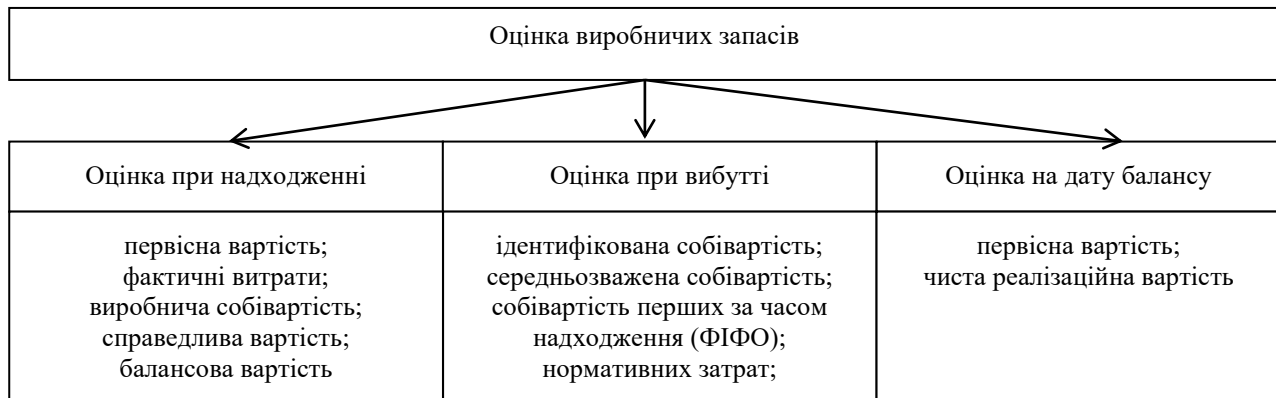


Рис. 1. Оцінка виробничих запасів відповідно до НП(С)БО 9 «Запаси»

Джерело: складено за [6]

Отже, придбані (отримані) або вироблені запаси зараховуються на баланс підприємства за первісною вартістю, яка складається з витрат на придбання запасів, включаючи транспортно-заготівельні витрати.

Оцінка виробничих запасів при їх відпуску здійснюється одним із таких методів:

- 1) ідентифікованої собівартості відповідної одиниці запасів;
- 2) середньозваженої собівартості;
- 3) собівартості перших за часом надходження запасів (ФІФО);
- 4) нормативних затрат.

На дату балансу запаси відображаються за чистою вартістю реалізації, якщо на дату балансу їх ціна знизилась або вони зіпсовані, застаріли, або іншим чином втратили первісно очікувану економічну вигоду.

Для обліку виробничих запасів Інструкцією «Про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій» призначено другий клас рахунків та субрахунків. Другий клас має назву «Запаси», він призначений для відображення інформації про наявність та рух предметів праці, які належать суб'єкту господарювання та використовують у виробничому процесі. Окрім цього даний рахунок дозволяє отримувати інформацію про розмір виробничого запасу загалом та по окремих його видах, рахунок 20 «Виробничі запаси», який має наступні субрахунки:

1. Субрахунок 201 «Сировина й матеріали». На даному рахунку відображають сировину і матеріали, які використовують при виробництві продукції або для загальногосподарських потреб.

2. Субрахунок 202 «Купівельні напівфабрикати та комплектуючі вироби». На даному рахунку відображають рух напівфабрикатів, конструкцій та виробів придбаних для комплектування продукції.

3. Субрахунок 203 «Паливо» – нафтопродукти (бензин, дизельне паливо, мастильні матеріали тощо), тверде паливо (вугілля, торф, дрова), газ, призначені для експлуатації транспортних засобів, технологічних потреб виробництва, вироблення енергії, опалення будівель тощо.

4. Субрахунок 204 «Тара й тарні матеріали». Даний рахунок призначений для відображення вартості та руху тари із різних матеріалів, мішки, деталі, тарні матеріали.

5. Субрахунок 205 «Будівельні матеріали». На даному рахунку відображають вартість будівельних матеріалів, які потребуються для ремонтних та монтажних видів робіт.

6. Субрахунок 206 «Матеріали, передані в переробку» – сировина, продукція і матеріали, які передані для переробки на сторону з наступним включенням в собівартість одержаних з них виробів.

7. Субрахунок 207 «Запасні частини». Даний рахунок призначений для відображення куплених або виготовлених власноруч підприємством запасних частин, деталей, вузів, які призначені для ремонтування техніки, автомобілів.

8. Субрахунок 208 «Матеріали сільськогосподарського призначення». Призначений для обліку мінеральних добрив, отрутохімікатів для боротьби зі шкідниками й хворобами сільськогосподарських культур, біопрепаратів, медикаментів, хімікатів, що використовуються для боротьби з хворобами сільськогосподарських тварин.

9. Субрахунок 209 «Інші матеріали» – матеріальні цінності, одержані від ліквідації основних засобів (металобрухт, утиль), зношені шини, бланки суворого обліку, відходи виробництва тощо [1].

Для ведення аналітичного обліку в підприємствах відкриваються аналітичні рахунки, на яких обліковуються окремі назви чи типи певних виробничих запасів. Аналітичні рахунки забезпечують детальну характеристику виробничих запасів на підприємстві.

На наступному етапі дослідження слід розглянути, які аспекти обліку виробничих запасів повинні бути відображені в обліковій політиці, що забезпечує ефективну організацію обліку виробничих запасів.

При складанні наказу про облікову політику підприємству доцільно вказати наступне:

- коло напрямів методологічних засад формування інформації про виробничі запаси: визначення об'єктів обліку виробничих запасів (одиниці обліку);
- критерії визнання запасів активами;
- метод обліку транспортно-заготівельних витрат, прямий метод (безпосереднє включення ТЗВ до вартості запасів при придбанні) або непрямий метод (накопичення на окремому рахунку ТЗВ та їх подальший розподіл з метою включення до матеріальних витрат наприкінці звітного місяця);
- порядок обліку відсотків за користування позиками для придбання кваліфікаційних активів;
- оцінка запасів, отриманих в процесі ремонту, поліпшення та ліквідації основних засобів; оцінка надлишків запасів при інвентаризації;
- методи обліку виробничих запасів на складі (гуртовий або сортовий) і в бухгалтерії (гуртовий, сортовий або сальдовий);
- методи оцінки вибуття виробничих запасів;
- при застосуванні методу оцінки запасів при вибутті за середньозваженою собівартістю необхідно вказати періодичність визначення середньозваженої собівартості одиниці виробничих запасів (періодична або щомісячна середньозважена собівартість);
- оцінка виробничих запасів на дату балансу;
- періодичність проведення інвентаризації виробничих запасів в місцях їх зберігання.

Додати до наказу доцільно робочий план рахунків, де передбачити перелік субрахунків до рахунку 20 «Виробничі запаси» з необхідним ступенем деталізації інформації по видах виробничих запасів.

Отже, на основі даного дослідження слід зазначити, що підґрунтя ефективного функціонування будь-якого підприємства на ринку створює раціональне використання матеріальних ресурсів.

Для забезпечення ефективного розвитку підприємств та зростання його виробничого потенціалу за сучасних умов господарювання виникає необхідність організації якісної системи обліку та специфіки управління виробничими запасами. Інформацію про формування та використання виробничих запасів в діяльності підприємства надає система бухгалтерського обліку. Якість облікової інформації впливає на процес прийняття рішень щодо стратегічного розвитку підприємства і забезпечення ефективності таких рішень.

Список використаних джерел

1. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій: наказ Міністерства фінансів України від 21.12.1999р. №893/4186. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0893-99#Text>
2. Коваль Н.І. Сутність виробничих запасів як економічної категорії: обліковий та управлінські аспекти. Економіка. Фінанси. Менеджмент. №7, 2018. С. 93-96
3. Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку запасів: наказ Міністерства фінансів України від 10.01.2007 р. № 2. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0751-99#Text>
4. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності»: наказ Міністерства фінансів України від 07.02.2013 № 73. URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13>
5. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 9 «Запаси» наказ Міністерства фінансів України від 31.12.1999 р. № 31. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0751-99#Text>
6. Садовська І.Б. Бухгалтерський облік : [навч. посіб.] / І.Б. Садовська, Т.В. Божидарнік, К.Є. Нагірська. К.: «Центр учбової літератури», 2018. 688 с.
7. Сайт Державної служби статистики України. URL: <http://www.ukrstat.gov.ua/>
8. Титенко Л.В. Економічна сутність виробничих запасів // Фінанси, облік і аудит. №18, 2018. С. 361–365
9. Труфіна Ж.С. Облік виробничих запасів в системі управління оборотними активами підприємства. Економіка. №5, 2017. С. 35–37.

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

ВИРОБНИЦТВО СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСЬКОЇ ПРОДУКЦІЇ ЯК ОБ'ЄКТ ОБЛІКУ

**ГАЙДАЙ В., 2 курс ФФО КНТЕУ,
спеціальність «Облік і оподаткування»,
спеціалізація «Облік і оподаткування в міжнародному бізнесі»**

У статті розглянуто сутність виробництва сільськогосподарської продукції як об'єкту обліку; вимоги до бухгалтерського обліку продукції сільськогосподарського виробництва; особливості виробництва сільськогосподарської продукції, як об'єкту обліку.

The article considers the essence of agricultural production as an object of accounting; requirements for accounting of agricultural products; feature of agricultural production as an object of accounting.

Актуальність обраної теми. За своїм ґрунтово-кліматичним потенціалом Україна має значні переваги для виробництва сільськогосподарської продукції. Частка, якої в ВВП (разом з лісовим господарством та рибальством) коливається біля 10%. Понад 9% виробленої сільськогосподарської продукції приходить на фермерські господарства (зареєстрованих

сільськогосподарських товаровиробників). Процес виробництва і обігу сільськогосподарської продукції є однією із найбільш складних ділянок облікової роботи, а тому потребує особливої уваги з боку облікового персоналу аграрних підприємств. Забезпечення обліку виробництва сільськогосподарської продукції зумовлює необхідність дослідження особливостей його обліку за міжнародними стандартами.

Аналіз останніх досліджень та публікацій. Вагомий внесок у вирішення питань методології, методики та організації обліку продукції сільськогосподарського виробництва зробили провідні вітчизняні вчені С. Ф. Голов, М. Я. Демяненко, В. М. Жук, В. М. Костюченко, М. М. Коцупатрий, В. Б. Моссаковський, П. Т. Саблук, Л. К. Сук, П. Л. Сук, Н. В. Тлукевич, П. Я. Хомин, а також зарубіжні вчені К. Друрі, Р. Ентоні, Ч. Хорнгрен та ін.

Разом з тим, вивчення наукових праць та практика господарської діяльності свідчать про те, що ряд теоретичних положень відносно виробництва сільськогосподарської продукції як об'єкту обліку потребують удосконалення, що обумовило вибір теми наукової статті.

Метою статті є дослідження процесу виробництва сільськогосподарської продукції як об'єкту обліку.

Об'єктом дослідження є процес обліку виробництва сільськогосподарської продукції.

Предметом дослідження є теоретико-методичні та практичні аспекти виробництва сільськогосподарської продукції як об'єкту обліку.

Завдання: розглянути сутність виробництва сільськогосподарської продукції як об'єкту обліку; розкрити вимоги до бухгалтерського обліку продукції сільськогосподарського виробництва; вказати особливості виробництва сільськогосподарської продукції, як об'єкту обліку.

Виклад основного матеріалу. У широкому розумінні «виробництво» – це цілеспрямована діяльність зі створення будь-якого корисного продукту (товари, предмети, речі, послуги, інформація, знання тощо) [1]. При цьому, розглядаючи процес виробництва в натурально-речовій формі, «на вході» в систему відображають ресурси – робочу силу і засоби виробництва, а «на виході» – вироблений продукт. Разом з тим виробництво є певною технологією, де відбувається трансформація вкладених ресурсів у кінцевий результат. У підсумку, метою виробничого процесу є створення благ (продуктів) для задоволення різноманітних потреб (матеріальних, духовних, виробничих, особистого характеру).

Характерно, що виробництво сільськогосподарської продукції пов'язане з біологічними особливостями рослин і тварин та носить характер сезонності, що обумовлює проведення калькуляції собівартості продукції лише на кінець року. Головним чином продукцію в рослинництві одержують один раз на рік, а в тваринництві щодня (привіси тварин, молоко тощо). Це свідчить про те, витрати потрібно розподіляти між суміжними роками. Наприклад, озимі культури посіяні восени дасть урожай лише влітку наступного року. Що зумовлює наявність, особливо в рослинництві, незавершеного виробництва.

Частина виробленої готової продукції використовують на поновлення процесу виробництва (зерно на посів, корми на годівлю тварин), що примушує вибирати відповідні методи оцінки запасів.

Виробництво сільськогосподарської продукції має багатогалузевий характер, в якому одночасно виробляють різні види продукції, а також може здійснюватися її переробка, тобто поєднують сільське господарство і промисловість.

У процесі виробництва одночасно з основною продукцією одержують також суміжні та побічні продукти, що зумовлює потребу вибору відповідних методів їх калькулювання і розподілу комплексних витрат.

Новий продукт створюється на основі поєднання витрат робочої сили, засобів праці і предметів праці, в результаті реалізації якого підприємства одержують виручку, що відшкодовує понесені витрати і формує фінансовий результат (рис. 1).

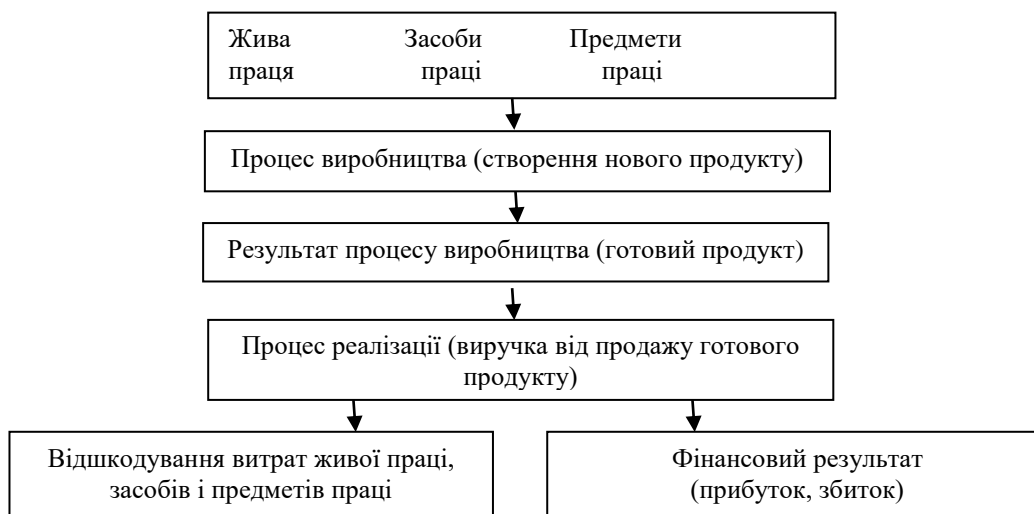


Рис. 1. Створення і використання продукту в сільськогосподарському виробництві

Джерело: розроблено автором на основі [1]

Перелічені та інші особливості сільськогосподарського виробництва впливають на класифікацію витрат, методи обліку й обчислення собівартості продукції та строки її проведення, організацію бухгалтерського обліку, проведення оподаткування та аналізу діяльності.

Тобто процес організації обліку продукції сільськогосподарського виробництва передбачає цілеспрямоване створення, постійне впорядкування й удосконалення системи обліку на підприємстві для її відповідності потребам управління. Тому для забезпечення організації бухгалтерського обліку підприємство самостійно обирає його структуру, форми, методи, технічні засоби, процедури тощо, відповідно до вимог, які висуваються перед обліковим процесом (рис. 2). Загальновизнаним вважається необхідність своєчасного, повного, достовірного відображення облікової інформації, визначення методів обробки даних, складання на основі згрупованого масиву інформації та звітності.

Виробництво продукції рослинництва і тваринництва, що є основними в аграрній галузі, є операційною (основною) діяльністю сільськогосподарських підприємств.

Згідно із НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» операційна діяльність – основна діяльність підприємства, а також інші види діяльності, що не є інвестиційною або фінансовою діяльністю [10].

Особливість виробництва сільськогосподарської продукції, як об'єкту обліку, полягає в тому, що в ньому використовуються біологічні активи, які здатні до біологічної трансформації і до відтворення самих себе. Отже, потрібно враховувати ці процеси. Але облік має бути побудований так, щоб були дотримані його принципи, а одержану інформацію можна порівнювати з показниками різних підприємств.

Дія НП(С)БО 30 «Біологічні активи», яке, винесло певні корективи у класифікацію видів діяльності сільськогосподарських підприємств, дає визначення сільськогосподарської діяльності, як процес управління біологічними перетвореннями з метою отримання сільськогосподарської продукції або додаткових біологічних активів. Таким чином, в процесі

кількісних і якісних змін біологічних активів (поточних та довгострокових) сільськогосподарські підприємства отримують сільськогосподарську продукцію та додаткові біологічні активи, які знову беруть участь у біологічних перетвореннях для створення нових біологічних активів [11] (рис. 3).



Рис. 2. Вимоги до бухгалтерського обліку продукції сільськогосподарського виробництва

Джерело: розроблено автором на основі [2;5]

Дослідження показало, що відповідно у фінансовому обліку собівартість може не визначатися за умови оцінки продукції за справедливою вартістю, а отже не існує потреби вести деталізований облік витрат за статтями калькуляції. По суті ця функція стає прерогативою управлінського обліку. Як правило ведення управлінського обліку на підприємствах не є чітко регламентованим.

Для здійснення управління виробництвом та реалізацією сільськогосподарською продукцією необхідне відповідне облікове забезпечення, мета якого полягає у формуванні вихідних даних про витрати і доходи, щоб на основі зібраних даних отримати відповідну інформацію, яка стане основою для прийняття управлінських рішень.

Є очевидним, що проблеми облікового забезпечення насамперед мають вирішуватися виходячи з потреб менеджменту та забезпечення розвитку підприємства.

Це свідчить про, те, що система обліку розвивається у взаємозв'язку з менеджментом, де облік став частиною інтегрованої управлінської системи. Слід враховувати, що однією із складових у системі регулювання обліку виробництва сільськогосподарської продукції на підприємстві є формування облікової політики. Взагалі дослідники, виділяють дві основні умови за яких підприємство відчуває необхідність у її формуванні:

- законодавством передбачено кілька варіантів, у такому разі підприємство обирає один із них;
- розроблена, у такому випадку підприємство самостійно розробляє способи ведення обліку [4].

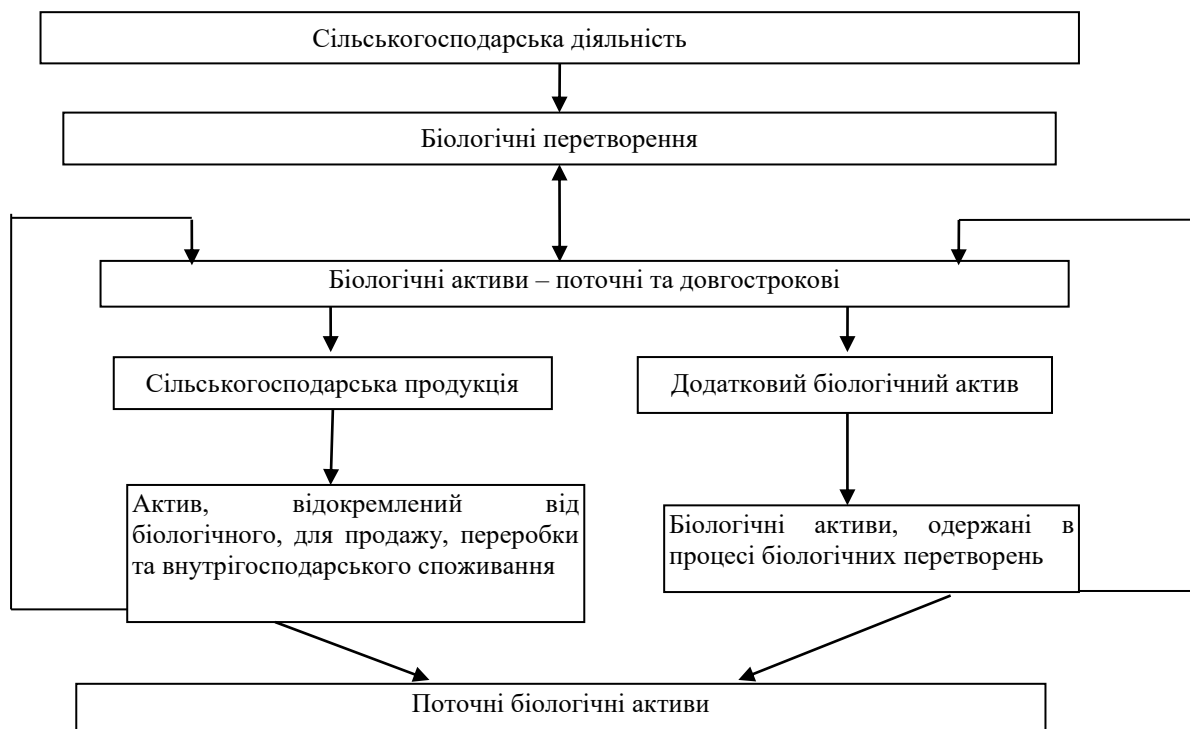


Рис. 3. Процес управління біологічними перетвореннями

Джерело: розроблено автором на основі [9,11]

Організаційна складова облікової політики у формуванні інформації про виробництво продукції сільськогосподарського виробництва являє собою визначення структури бухгалтерії, форми обліку, процесу взаємодії бухгалтерії з іншими структурними підрозділами, розробку внутрішніх стандартів.

Методична складова включає принципи і правила отримання, фіксації та обробки інформації щодо процесів виробництва продукції, визначення чітких єдиних підходів щодо відображення цих процесів у системі обліку та звітності.

Технічна складова – це розробка системи рахунків для відображення процесів виробництва, деталізацією й реалізації обраної форми обліку, система документального оформлення, система та форма управлінського обліку, звітності та контролю. Формування облікової політики не є відокремленим процесом, а є частиною загального процесу фінансово-господарської діяльності підприємства. Аналіз впливу цих чинників при формуванні облікової політики підприємства дає змогу сформувати оптимальний варіант з урахуванням особливостей функціонування підприємства, а отже, більш точно і достовірно відобразити дані в бухгалтерському обліку та фінансовій звітності.

При формуванні облікової політики господарства щодо виробництва сільськогосподарської продукції здійснюється вибір одного із кількох регламентованих законодавством і нормативними актами з бухгалтерському обліку варіантів. Однак всі господарські операції, оцінка та методи їх облікового відображення не можуть бути однозначно регламентовані. За таких обставин дається можливість свобода професійного судження в тлумаченні сутності господарської події та відображення її в обліку, як це передбачено п. 10МСБО 8 «Облікові політики, зміни в облікових оцінках та помилки», а саме: у разі відсутності стандарту або тлумачення, які конкретно застосовуються до операції, іншої події або умови, управлінський персонал має застосовувати судження під час розробки та застосування облікової політики, що приводить до інформації, яка є: доречною для потреб користувачів з прийняття економічних рішень; достовірно в тому розумінні, що фінансові звіти відображають реальний фінансовий стан, фінансові результати діяльності та грошові потоки суб'єкта господарювання, економічну сутність операцій, інших подій або умов, а не тільки юридичну форму; є нейтральними, тобто вільними від упереджень, є обачливими, повними в усіх суттєвих аспектах [7, 9, 11].

При формуванні облікової політики важливо враховувати ще й такий аспект як формування інформації щодо виробництва у системі фінансового та управлінського обліку, тобто методичні засади формування інформації в межах цих двох систем мають бути максимально зближені. Насамперед це пов'язано з економією ресурсів, а також є реалізацією контрольної функції обліку, тобто сформована система даних має надавати достовірну і прозору інформацію одночасно для формування показників фінансової звітності відповідно до чинного законодавства та деталізованої інформації для вищого менеджменту підприємства. Поєднання цих двох підсистем бухгалтерського обліку в процесі організації обліку виробництва є пріоритетним завданням.

Отже, визначення облікової політики щодо формування інформації буде в основному зосереджене на таких об'єктах, як витрати та вихід продукції сільськогосподарського виробництва.

Висновок. За результатами проведеного дослідження можна зробити наступні висновки: Проблема полягає у веденні бухгалтерського обліку процесів виробництва сільськогосподарської продукції в сучасних умовах господарювання, яка вирішується шляхом дослідження складових елементів системи бухгалтерського обліку у їх взаємозв'язку з врахуванням вимог міжнародних стандартів.

На основі наукового підходу до вивчення сутності виробництва, встановлено що воно поєднує в собі трансформацію чинників, які в результаті формують новий продукт як результат діяльності. У результаті вивчення галузевих особливостей рослинництва було з'ясовано, що виробництво продукції неможливе без землі як основного його чинника. Результатом виробничого процесу є продукт належної якості, відповідно якого має бути здійснена оцінка.

Процес організації обліку продукції сільськогосподарського виробництва передбачає цілеспрямоване створення, постійне впорядкування й удосконалення системи обліку на підприємстві для її відповідності потребам управління. Тому для забезпечення організації бухгалтерського обліку підприємство самостійно обирає його структуру, форми, методи, технічні засоби, процедури тощо, відповідно до вимог, які висуваються перед обліковим процесом. Необхідно своєчасно, повно, достовірно відображати облікову інформацію та визначати методи обробки даних, складання на основі згрупованого масиву інформації та звітності.

Затвердженням стандарту 30 «Біологічні активи» відображено специфіку ведення галузевого обліку, де було взято за основу МСБО 41 «Сільське господарство», які призначені для бухгалтерського відображення сільськогосподарської діяльності, в якому визначено методологічні засади формування облікової інформації про біологічні активи і сільськогосподарську продукцію та розкриття її у фінансовій звітності.

Однією із складових у системі регулювання обліку виробництва сільськогосподарської продукції на підприємстві є формування облікової політики, що формується в тому числі на основі галузевого стандарту і прерогативою власників підприємства.

Список використаних джерел

1. Васильков В. Г. Організація виробництва: [навч. посібник] / В. Г. Васильков. – К.: КНЕУ, 2003. – 524 с.
2. Голов С. Ф., Костюченко В. М. Бухгалтерський облік та фінансова звітність за міжнародними стандартами. Практичний посібник. – К.: Лібра, 2014. – 880 с.
3. Коваль Н. І. Методичні аспекти облікової політики для різних типів сільськогосподарських підприємств [Електронний ресурс] / Н. І. Коваль. // Ефективна економіка. – 2013. – № 12. – URL: economy.nauka.com.ua/?op=1&z=2555
4. Кулик В. А. Облікова політика підприємства: набутий досвід та перспективи розвитку: Монографія / В. А. Кулик. // Полтава: РВВ ПУЕТ, 2014. – 373 с.

5. Лень В. Бухгалтерський облік в Україні. Основи та практика: навчальний посібник/ Лень В., Гливенко В. – К.: Центр навчальної літератури, 2018. – 608 с.
6. Методичні рекомендації з планування, обліку та калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) сільськогосподарських підприємств. Затв. наказом Міністерства аграрної політики від 18.05.2001 р. № 132. – URL: zakon.nau.ua/doc/?uid=1021.122.0.
7. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку (МСБО) 8 «Облікові політики, зміни в облікових оцінках та помилки». – URL: http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/929_025.
8. Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку // [URL:<http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/254к/96-вр>]. – URL: <http://www.minfin.gov.ua/>
9. Мосаковський В.Б. Стан та перспективи розвитку бухгалтерського обліку в Україні: Монографія./ В.Б. Мосаковський – К.: Інтерпрес ЛТД; 2009. – 326 с.
10. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» затверджене Наказом Міністерства фінансів України № 73 від 07.02.2013 р. – URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13>.
11. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 30 «Біологічні активи» затверджене наказом Міністерства фінансів України від 18 листопада 2005 р. № 790 зі змінами та доповненнями. – URL: <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/z0751-99>

Робота виконана під науковим керівництвом д-ра екон. наук,
доцента КОСТЮЧЕНКО В. М.

ОСОБЛИВОСТІ ОБЛІКУ ВИРОБНИЧИХ ЗАПАСІВ ЗГІДНО З МІЖНАРОДНИМИ СТАНДАРТАМИ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ НА ВИРОБНИЧОМУ ПІДПРИЄМСТВІ

**ДЕНИСЮК Б., 2 курс ФФО КНТЕУ,
спеціальність «Облік і оподаткування»,
спеціалізація «Облік і оподаткування в міжнародному бізнесі»**

У статті проаналізовано основні особливості обліку виробничих запасів за міжнародними стандартами бухгалтерського обліку. Значна увага приділяється обліку виробничих запасів за такими критеріями як: їх класифікація, оцінка при надходженні, вибутті та підходи до формування їх собівартості. Розглянуто переваги розвитку обліку виробничих запасів за міжнародними стандартами в Україні.

The article presents the main features of manufacturing inventory according international accounting standards. Special attention is paid in accounting for manufacturing inventories and such criteria as: their classification, assessment at receipt, disposal and approaches to the formation of their prime cost. The advantages of the development of inventory accounting according to international standards in Ukraine are considered.

Актуальність обраної теми. Найважливішою складовою оборотного капіталу виробничого підприємства є виробничі запаси. В цій галузі вони займають основне місце у складі оборотних активів підприємства та структурі його витрат. Забезпеченість виробничими запасами та їх ефективне використання обумовлюють безперервність технологічного процесу, що несе в собі потенціал підвищення ефективності виробництва. Облік виробничих запасів повинен забезпечувати контроль заповним і своєчасним

оформленням та відображенням в обліку їх надходження, переміщення і вибуття, за правильною оцінкою та належним віднесенням на витрати виробництва їхньої вартості, за раціональним використанням та збереженням окремих об'єктів у місцях їх використання. Тому сьогодні, щоб зробити процес розкриття інформації про виробничі запаси більш зрозумілим, а звітність вітчизняних підприємств більш прозорою та подібною для іноземних користувачів, Україна активно рухається в напрямі прийняття міжнародних стандартів.

Рівень дослідження теми. Проблеми і особливості обліку виробничих запасів досліджувалися у працях багатьох вітчизняних та закордонних вчених. Зокрема значний внесок внесли: Ф. Ф. Бутинець, С. Ф. Голов, Я. Д. Крупка, М. Р. Лучко, І. Д. Бенько, З. В. Задорожний, В. М. Пархоменко та інші.

Метою дослідження є висвітлити особливості обліку виробничих запасів на виробничому підприємстві відповідно до міжнародних стандартів бухгалтерського обліку.

Досягнення мети роботи передбачає вирішення таких **завдань**:

- розглянути способи оцінки виробничих запасів при їх надходженні на виробниче підприємство;
- проаналізувати структуру формування собівартості виробничих запасів згідно з міжнародними стандартами;
- дослідити методи оцінки виробничих запасів при вибутті.

Об'єктом є процес обліку виробничих запасів згідно міжнародних стандартів бухгалтерського обліку.

Виклад основного матеріалу. Головною діяльністю виробничого підприємства є будь-яка матеріальна, інтелектуальна або творча діяльність, яка пов'язана з виробництвом продукції. Виробниче підприємство відноситься до числа найбільш суспільно необхідних і одночасно найскладніших видів бізнесу. Воно не приносить прибутку так швидко, як інші види бізнесу. У зв'язку з цим воно не є дуже привабливим для вітчизняних підприємців [4]. Здійснюючи господарську діяльність підприємство використовує цілий ряд ресурсів: трудових, матеріальних, фінансових, які діють в тісному взаємозв'язку, адже без достатньої кількості фінансових ресурсів неможливий вплив трудових ресурсів на матеріальні, що в кінцевому результаті дає новий продукт розвитку господарюючого суб'єкта [1]. В сукупності ресурсів виробничого підприємства вагома частка належить виробничим запасам – засобам та предметам праці, в результаті поєднання яких здійснюється процес виробництва підприємства.

В процесі виробництва виробничі запаси використовують неоднаково. Деякі з них повністю споживають у технологічному процесі, інші – змінюють тільки свою форму і розмір, треті – входять до складу виробу без будь-яких зовнішніх змін, четверті – сприяють виготовленню виробів, але не включаються до їх маси або хімічного складу [3]. Тому, для узагальнення інформації про наявність і рух виробничих запасів, а отже, для ефективної організації облікового процесу, виробничі запаси на підприємствах потребують класифікації. Стандартною є класифікація відповідно до інструкції про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій.

Під сировиною та матеріалами розуміють всі компоненти, предмети праці, які є необхідними для виготовлення підприємством готової продукції. Це головна складова в витратах виробничого підприємства, яка в подальшому буде включена в собівартість реалізованої продукції.

Купівельні напівфабрикати і комплектуючі вироби є виробничими запасами, які використовуються для комплектування продукції, що випускається, які потребують додаткових витрат праці з їх обробки або збирання.

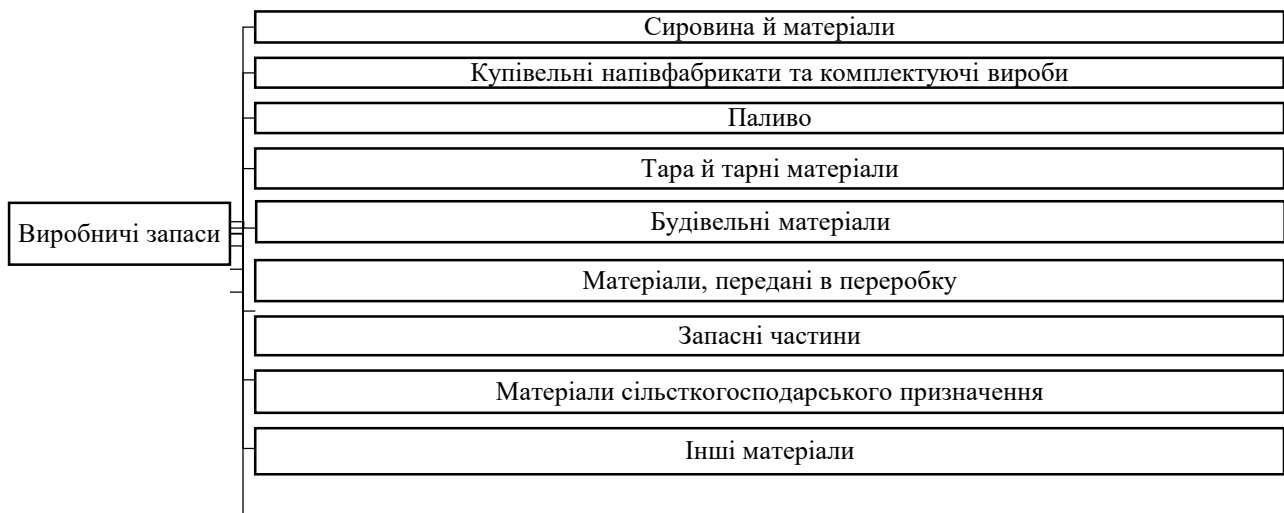


Рис. 1. Класифікація виробничих запасів за планом рахунків бухгалтерського обліку

Джерело: [2]

Паливо в обліку виділяють в окрему групу з причини його великого економічного значення та специфіки споживання.

До тарних матеріалів належать матеріали, призначені для пакування товарів, виготовлення або ремонту тари.

Будівельні матеріали включають конструкції і деталі, обладнання і комплектуючі вироби, які належать до монтажу, та інших матеріальних цінностей, необхідних для виконання будівельно-монтажних робіт, виготовлення будівельних деталей і конструкцій.

Матеріали, передані в переробку включають в себе: матеріали передані в переробку на сторону та які надалі включаються до складу собівартості отриманих з них виробів; затрати на переробку матеріалів, які оплачуються стороннім організаціям.

Запасні частини служать для ремонту і заміни спрацьованих деталей машин та обладнання.

Матеріали сільськогосподарського призначення включають мінеральні добрива, отрутохімікати для боротьби зі шкідниками й хворобами сільськогосподарських культур, біопрепарати, медикаменти, хімікати, що використовуються для боротьби з хворобами сільськогосподарських тварин.

Інші матеріали включають: бланки суворого обліку, відходи виробництва або невивправний брак.

Сьогодні, основним нормативним документом, якими керуються вітчизняні підприємства здійснюючи операції з виробничими запасами відповідно до міжнародних стандартів є Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 2 (МСБО 2) «Запаси». Цей стандарт розкриває загальний підхід до обліку запасів і вимоги до розкриття інформації про них у фінансовій звітності відповідно до вимог міжнародної стандартизації. Його було прийнято в 1975 році під назвою «Оцінка та відображення матеріально – виробничих запасів у контексті формування фактичної собівартості». Після перегляду в 1993 році МСБО 2 введено в дію 1.01.1995 р., а в 2003 р. знову переглянуто і внесено зміни [5].

В МСБО 2 «Запаси» зазначається, що при надходженні на виробниче підприємство виробничі запаси оцінюють за меншою з таких двох величин [6]:

- собівартість, яка повинна включати всі витрати на придбання, витрати на переробку та інші витрати, понесені під час доставки запасів до їх теперішнього місцезнаходження та приведення їх у теперішній стан;
- чиста вартість реалізації – попередньо оцінена ціна продажу у звичайному ході бізнесу мінус попередньо оцінені витрати на завершення та попередньо оцінені витрати, необхідні для здійснення продажу.

Найрозповсюдженішим способом оцінки виробничих запасів при надходженні відповідно до МСБО 2 «Запаси» є оцінка за фактичною собівартістю.

Чиста вартість реалізації використовується, якщо собівартість виробничих запасів не може бути відшкодована. У випадку, якщо виробничі запаси були пошкоджені, якщо вони повністю або частково застаріли або ціна їх продажу знизилася. Ці запаси списуються до чистої вартості реалізації на індивідуальній основі. Проте за деяких обставин може бути доцільно об'єднати подібні або взаємопов'язані одиниці. Це відбувається, наприклад, з одиницями, що відносяться до однієї номенклатурної групи, мають подібне призначення або кінцеву мету використання, виробляються в одному географічному регіоні, але практично не можуть бути оцінені окремо від інших одиниць даної номенклатурної групи.

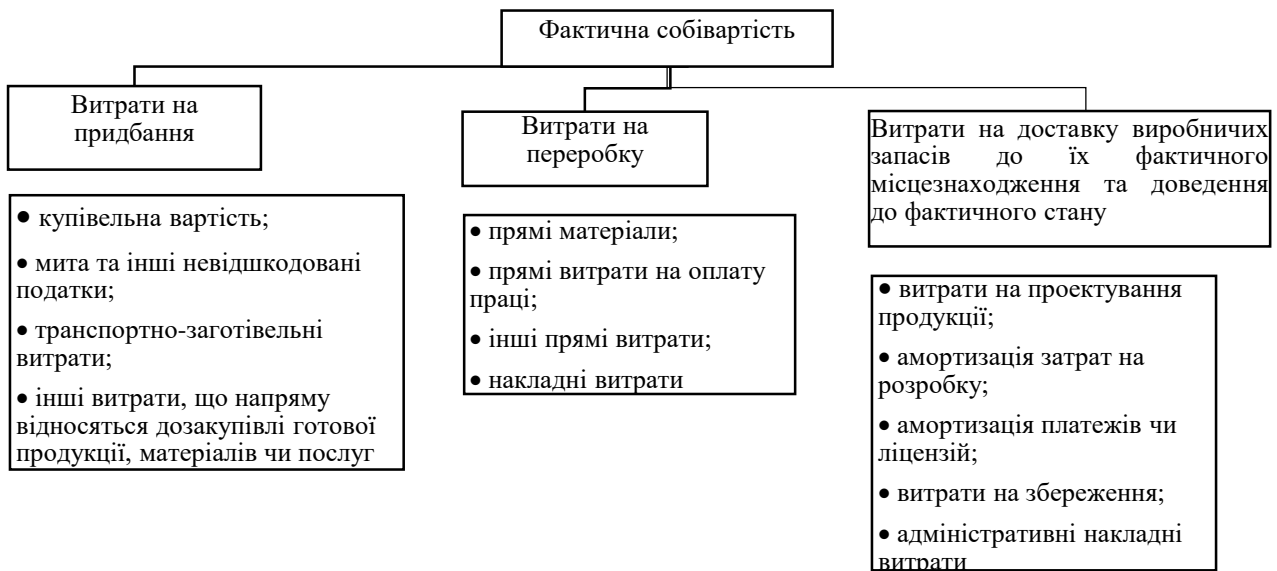


Рис. 2. Структура фактичної собівартості відповідно до МСБО 2 «Запаси»

Джерело: [5]

Також стандарт встановлює, що не є складовими собівартості виробничих запасів і відображаються як затрати періоду, в якому вони виникли [6]:

- наднормативні суми відходів матеріалів, оплати праці та інших виробничих витрат;
- витрати на зберігання (крім тих витрат, здійснення яких обумовлене виробничим процесом і є необхідним для реалізації наступної стадії виробництва);
- адміністративні накладні витрати, не пов'язані з доставкою виробничих запасів до їх нинішнього місцезнаходження та приведенням у теперішній стан;
- витрати на збут.

Для відпуску у виробництво, продажу чи іншому вибутті виробничих запасів підприємство самостійно обирає метод їхньої оцінки. Виробниче підприємство відповідно до МСБО 2 може застосовувати: метод нормативних витрат, середньозваженої або ідентифікованої собівартості, метод FIFO. Також, можуть одночасно застосовуватися різні методи оцінки для різних виробничих запасів.

За методом нормативних витрат, виробничі підприємства визначають собівартість виробничих запасів, що вибули, виходячи з норм витрат на виготовлення одиниці. Для забезпечення максимального наближення стандартних (нормативних) величин до фактичного, реального витрачання відповідних виробничих запасів норми затрат повинні регулярно аналізуватися і переглядатися, щоб враховувати дійсні технологічні умови, рівень цін та умови праці. Цей метод широко використовується на підприємствах з масовим і багатосерійним виробництвом [7].



Рис. 3. Методи оцінки виробничих запасів при вибутті згідно з МСБО 2

Джерело: [7]

Метод середньозваженої собівартості чудово підійде для підприємств, що мають велику кількість виробничих запасів різної номенклатури. Собівартість кожної одиниці обліку визначається із середньозваженої собівартості подібних одиниць на початок місяця та собівартості подібних одиниць, що були придбані або виготовлені протягом місяця, поділених на їх кількість., визначену аналогічно. Середнє значення може бути обчислене за більш стислий період, застосовуючи ту ж саму формулу розрахунку у відповідній послідовності [7].

Метод ідентифікованої собівартості доцільно застосовувати при невеликій кількості виробничих запасів, коли легко відстежити, за якою вартістю вони були зараховані на баланс, але при цьому на підприємстві має бути організований індивідуальний облік за кожним видом виробничих запасів. Собівартість слід визначати шляхом використання конкретної ідентифікації їх індивідуальної собівартості. Конкретна ідентифікація собівартості означає, що конкретні витрати ототожнюються з ідентифікованими одиницями цих запасів. Такий підхід є доцільним для виробничих запасів, призначених для конкретних проектів. Якщо ж ознака ідентифікації відсутня, матеріальні цінності є взаємозамінними, тому застосувати до них метод ідентифікованої собівартості неможливо [7].

Оцінка запасів за методом FIFO ґрунтується на припущенні, що одиниці виробничих запасів, які були придбані або вироблені першими, вибувають першими. Отже одиниці, які залишаються в запасах на кінець періоду, є тими, що були придбаними, виготовленими останніми. Приклад найбільш вдалого використання цього способу – списання виробничих запасів, які швидко псуються. Мова йде про продукти харчування або сировину з обмеженим терміном зберігання [7].

В міжнародному стандарті бухгалтерського обліку 2 «Запаси» представлено новий підхід до розкриття інформації про виробничі запаси у фінансовій звітності. Зокрема він зазначає, що у фінансовій звітності слід розкривати [6]:

- облікові політики, прийняті для оцінки виробничих запасів, включаючи використані формули собівартості;
- загальну балансову вартість та балансову вартість згідно з класифікаціями, прийнятими для суб'єкта господарювання;
- балансову вартість виробничих запасів, відображених за чистою вартістю реалізації;
- суму будь-якого часткового списання виробничих запасів, визнану як витрати протягом періоду;
- суму будь-якого сторнування будь-якого часткового списання, визнану як зменшення їх суми, яка визнана як витрати періоду;
- обставини або події, що спричинили сторнування часткового списання виробничих запасів.

Висновки. Отже, можна зробити висновок, що питання обліку виробничих запасів на виробничому підприємстві відповідно до міжнародних стандартів є актуальним. Воно потребує більш детального вивчення і відображення особливостей ведення їхнього обліку в нормативних документах.

Дослідження показало, що міжнародний стандарт виділяє поняття виробничих запасів, проте не розглядає окремі деталі та особливості відображення їх в бухгалтерському обліку. Зокрема, щодо виробничих запасів необхідним є визначення їхньої одиниці обліку та класифікації. Також крім вартісного відображення інформації про виробничі запаси, їх бухгалтерський облік потребує ще застосування натуральних вимірників.

Однак, використання міжнародних стандартів фінансової звітності все ж має суттєві переваги перед вітчизняними стандартами. Головними їхніми перевагами є те, що вони [8]:

- забезпечують прозорість, підвищуючи міжнародну порівнянність та якість фінансової інформації, дозволяючи інвесторам та іншим учасникам ринку приймати обґрунтовані економічні рішення;

- посилюють підзвітність, зменшуючи інформаційний розрив між постачальниками капіталу та людьми, яким вони довірили свої гроші. Стандарти надають інформацію, необхідну для притягнення керівництва до відповідальності, мають важливе значення для регуляторних органів у всьому світі;

- сприяють економічній ефективності, допомагаючи інвесторам визначити можливості та ризики у всьому світі, таким чином покращуючи розподіл капіталу. Для підприємств використання єдиної довіреної мови бухгалтерського обліку знижує вартість капіталу та зменшує міжнародні витрати на звітність.

Список використаних джерел

1. Жолнер І. В. Фінансовий облік за міжнародними та національними стандартами / Жолнер І. В. Навч. посіб. – К.: Центр учбової літератури, 2012. – 368 с.
2. 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>
3. Крупка Я. Д. Фінансовий облік : підруч. / Я. Д. Крупка, З. В. Задорожний, Н. В. Гудзь [та ін.]. – 4-те вид. [доп. і перероб.]. – Тернопіль : ТНЕУ, 2017. – 451 с.
4. Лойко В.В., Макаровська Т.П. Економіка підприємства: [навч. посібн.] / В.В. Лойко, Т.П. Макаровська – К.: КНУТД, 2015. – 267 с.
5. Лучко М. Р., Бенько І. Д. Облік і фінансова звітність за міжнародними стандартами / М. Р. Лучко, І. Д. Бенько. – Тернопіль : Екон. думка ТНЕУ, 2016. – 360 с.
6. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 2 (МСБО 2) «Запаси» – URL: <https://zakon.rada.gov.ua>
7. Пархоменко В. М., Малюга Н. М. Облік і фінансова звітність за міжнародними стандартами: [навчальний посібник] / В. М. Пархоменко, Н. М. Малюга. – Київ, 2019 – 120 с.
8. IFRS Foundation. Use of IFRS Standards around the world – URL: <https://www.ifrs.org/content/dam/ifrs/around-the-world/adoption/use-of-ifrs-around-the-world-overview-sept-2018.pdf>

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

ОРГАНІЗАЦІЯ ОБЛІКУ ГОТОВОЇ ПРОДУКЦІЇ МАШИНОБУДІВНОГО ПІДПРИЄМСТВА

**ЗНАМЕРОВСЬКА А., 2 курс ФФО КНТЕУ,
спеціальність «Облік і податковий консалтинг»,
спеціалізація «Облік і податковий консалтинг»**

У статті розглянуто теоретичні аспекти організації процесу обліку виробництва готової продукції машинобудівного підприємства та її реалізації. Розроблено практичні рекомендації для удосконалення організації обліку та контролю процесів руху готової продукції на підприємстві. Коректний облік готової продукції дозволяє систематизувати інформацію для прийняття управлінських рішень, тому що готова продукція є кінцевою ланкою на фазі матеріального виробництва конкретного підприємства.

The article considers the theoretical aspects of accounting for the sale of finished products of a machine-building enterprise. Practical recommendations for improvement of the organization of the account and control of processes of movement of finished goods at the enterprise are developed. Correct accounting of finished products allows you to systematize information for management decisions, because the finished product is the final link in the phase of material production of a particular enterprise.

Постановка проблеми. Обсяг виробництва та реалізації продукції є одним з основних показників, що характеризують діяльність підприємства, тому цей показник є досить важливим і має точно відображатися в обліку. Правильно врахований обсяг реалізації продукції, оперативний та надійний облік відвантаження та сплати коштів за продукцію – це основа для коректно сформованої виручки, а отже, правильно розрахованих податків. Випуск готової продукції для підприємства у сфері матеріального виробництва, а в нашому випадку для машинобудівного підприємства, є основним елементом підприємницької діяльності та одним з основних етапів досягнення такої мети як систематичне отримання та збільшення прибутку. Відтак, можна впевнено стверджувати, що головне завдання підприємства – організація обліку та оперативного контролю процесів виробництва та реалізації готової. Продаж готової продукції є кінцевою метою організації, завершальним етапом обігу її коштів, після чого визначаються результати управління та ефективність виробництва.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Дослідженню проблеми організації обліку і контролю готової продукції на підприємстві приділяли увагу такі провідні вчені-економісти: Бутинець Ф.Ф., Голов С.Ф., Шостак Г. В., Чумаченко В.М., Гончарова Т. В., Сопко В.В., Ткаченко Н.М., Глібоко В.М., Білуха М.Т., Валуєв Б.І., Лебедик Г.В., Маркус О.В., Калініна В.І., Саблук П.Т., Хом'як В.І., Чепець О.Г., Пушкар М.С., Карпова Т.П., Пархоменко В.М. та інші. Результати досліджень науковців мають велике значення для розвитку бухгалтерського обліку. Проте вищезазначені питання залишаються актуальними і нині та потребують розробки рекомендацій для забезпечення ефективного ведення обліку готової продукції машинобудівного підприємства.

Мета статті полягає в узагальненні методики організації обліку процесу виробництва та реалізації готової продукції на машинобудівному підприємстві та розробка практичних рекомендацій з удосконалення.

Виклад основного матеріалу. Питання правильної організації обліку готової продукції має першорядне значення для формування інформації, необхідної для прийняття управлінських рішень. Особливо для машинобудівних підприємств, де процес обліку готової продукції є трудомістким та має свою специфіку. Інформація про стан та рух готової продукції є дуже важливою для обчислення бази оподаткування основних непрямих податків, в першу чергу – податку на додану вартість. Правильність визначення фінансових результатів і, відповідно, податку на прибуток та суми прибутку, що залишається у

розпорядженні організації, також безпосередньо залежить від того, наскільки точно операції з продажу відображаються в бухгалтерському обліку та звітності і, зокрема, від визначення собівартості готової продукції, що продається. Важливим завданням будь-якого промислового підприємства є задоволення попиту населення на необхідну продукцію. Формуючи асортимент продукції підприємства, необхідно вивчити та врахувати цей фактор. Ось чому правильне планування готової продукції дозволить організації отримати найкращий економічний ефект у вигляді прибутку. Актуальність обліку готової продукції полягає в тому, що результатом діяльності промислового підприємства є продукція, обсяг виробництва та реалізація якої є основним показником, що характеризує діяльність організації.

Готова продукція – це вироби та напівфабрикати, повністю закінчені обробкою, що відповідають чинним стандартам або затвердженим технічним умовам, прийняті складом або замовником [1]. Готова продукція відноситься до складу запасів. Методологічні основи формування в бухгалтерському обліку інформації про готову продукцію визначаються П(С)БО 9 «Запаси» [1], П(С)БО 16 «Витрати» [2] та Методичні рекомендації № 2 з бухгалтерського обліку запасів [3]. При організації обліку та контролю виробництва та реалізації готової продукції на підприємстві головним моментом є визначення її характеру. Відповідно до цієї ознаки продукцію групують за формою, ступенем готовності та технологічною складністю. За технологічною складністю продукцію поділяють на просту та складну. При цьому вона може бути основною, побічною або супутньою. За своїми технічними й іншими характеристиками побічна та супутня продукція майже не відрізняється від основної, тому їх кількісні та якісні параметри визначають аналогічно основній продукції (рис.1) [4, 5, 6].

Керівники підприємства можуть використовувати інформацію, яку вони отримують з рахунку 26 «Готова продукція», різними способами. Перш за все, цифра на цьому рахунку дозволяє їм побачити, наскільки завантажені склади компанії. Звідси керівництво може зробити висновок про те, чи розширювати виробництво, або ж, як варіант, потрібно стимулювати збут, оскільки склад готової продукції містить більше норми. Крім того, не слід забувати і про запас готової продукції, який завжди повинно мати підприємство. Попит в ринковій економіці є досить непередбачуваною змінною, тому підприємство має бути готовим до того, щоб виготовити більше продукції, використовуючи встановлений резерв. Однак занадто великий запас готової продукції сприяє непотрібним витратам на зберігання продукції, а це в свою чергу збільшує ймовірність псування запасів, що зберігаються на складі, що також може призвести до збитків для підприємства.

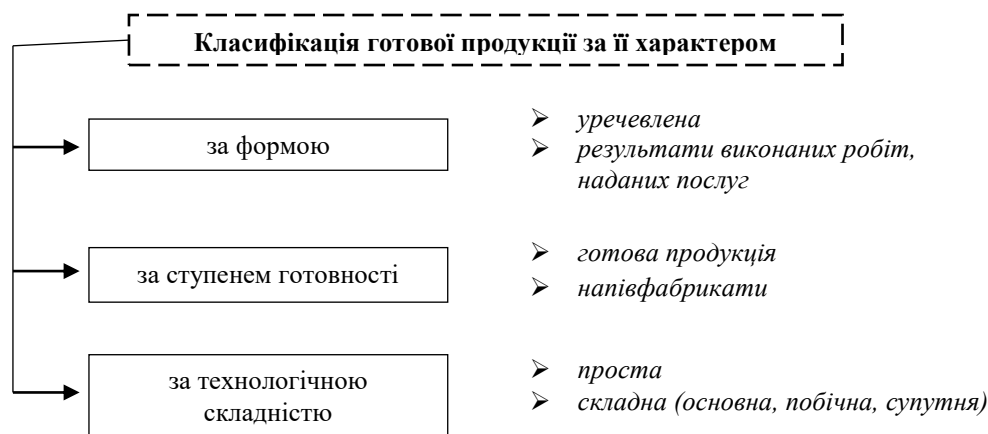


Рис. 1. Класифікація готової продукції за її характером [4, 5, 6]

На підприємстві, згідно з Наказом про облікову політику, встановлюються ключові аспекти (методи, способи і принципи) ведення бухгалтерського обліку готової продукції та формування фінансової звітності (методи вибуття запасів на виробництво, оцінювання собівартості готової продукції, класифікація витрат тощо). Процес організації обліку готової продукції, її виробництва та реалізації, можна представити у вигляді 3-х етапів, на кожному з яких необхідно визначити матеріально-відповідальних осіб, які відповідатимуть за виконання певних розподілених обов'язків, та відповідно осіб, які контролюватимуть їх виконання (рис. 2).



Рис. 2. Етапи організації обліку готової продукції

Джерело: розроблено автором на основі [7]

Отже, виходячи з наведеної вище схеми: першим етапом в організації обліку готової продукції є розробка та затвердження облікової політики, в частині обліку виробництва та реалізації готової продукції на машинобудівному підприємстві. Облікова політика має містити три складові для цілей організації обліку готової продукції: методична, технічна, організаційна. Методична частина передбачає методику калькулювання собівартості продукції, методи оцінки запасів та транспортно-заготівельних витрат, також необхідно визначити законодавчо встановлені вимоги, які необхідно розкрити в обліковій політиці підприємства.

Технічна складова облікової політики містить робочий план рахунків, який затверджується керівником підприємства та міститься в додатках до Положення про облікову політику. Ми розробили аналітику в частині обліку готової продукції для робочого плану рахунків машинобудівного підприємства, враховуючи специфіку підприємства (табл. 1). Будуючи та впроваджуючи робочий план рахунків важливо знайти оптимальну глибину аналітики, адже цей інструмент має бути гнучким та зручним у використанні.

Витяг з робочого плану рахунків машинобудівного підприємства

26 «Готова продукція». Вид рахунку 26.Х ₁ .Х ₂ .Х ₃			
Субрахунок	Назва субрахунку	Шифр	Приклад
1 рівня	За видами продукції	26.1	Крупозаводи
		26.2	Млини
		26.3	Технологічне обладнання
2 рівня	За номенклатурою	26.1.1	Крупозавод з переробки пшениці
		26.1.2	Крупозавод з переробки ячменю
		26.2.1	Агрегатний млин
		26.2.2	Комплектний млин
3 рівня	За місцем зберігання та матеріально-відповідальними особами	26.3.1	Технологічне обладнання з виробництва борошна
		26.2.1.1	Агрегатний млин, який зберігається на Складі готової продукції №1 (МВО – Кравченко О. М.)
		26.2.2.1	Комплектний млин, який зберігається на Складі готової продукції № 1 (МВО – Кравченко О. М.)
		26.3.1.2	Технологічне обладнання з виробництва борошна, яке зберігається на Складі готової продукції № 2 (МВО – Ткаченко І. В.)

При розробці робочого плану рахунків машинобудівного підприємства слід враховувати його організаційну структуру, організацію виробництва та необхідно ознайомитися з особливостями ведення бухгалтерського обліку. Ми вибрали 3 ознаки виділення рахунків: за видами продукції, за конкретною номенклатурною позицією та ще більш поглиблений рівень деталізації – за місцем зберігання та матеріально-відповідальною особою. Виділили кількість рівнів узагальнення інформації, провели ранжування аналітичних рахунків та розробили систему кодування. Добре розроблена система аналітичних рахунків може оптимізувати процес обробки інформації в цілях складання управлінської звітності.

Для зручності ведення обліку готової продукції машинобудівні підприємства не обходиться лише типовими стандартизованими формами первинних документів та облікових реєстрів. Тому постає питання у розробці та затвердженні нових форм документів, які забезпечать потреби користувачів, у додатках до Положення про облікову політику.

Важливе місце також займають оперограми, які відображають послідовність операцій з матеріально-відповідальними особами в табличному форматі з графічним зображенням первинного документа. В табл. 2 зображена оперограма типової форми № М-11 «Накладна-вимога на відпуск (внутрішнє переміщення) матеріалів».

На машинобудівних підприємствах доволі великий масив первинних документів, тому не обійтись і без графіку документообігу, який відображає рух документа від його створення до передачі в архів.

Таблиця 2

Оперограма типової форми № М-11 «Накладна-вимога на відпуск (внутрішнє переміщення) матеріалів»

№ п/п	Зміст роботи	Бухгалтер	Керівник	Комірник	Завідувач цеху	Головний бухгалтер
1	Складання документа	•				
2	Відпуск дозволів		•			
3	Передача матеріалів			•		
4	Приймання матеріалів				•	
5	Перевірка та отримання матеріалу					•

Другим етапом в організації обліку готової продукції та її реалізації на машинобудівному підприємстві є налагодження співпраці з покупцями та постачальниками та планування майбутніх поставок готової продукції. Цей етап передбачає підписання договорів на постачання готової продукції; складання системи бюджетів: бюджет продажу покупцям, бюджету виробництва готової продукції, бюджет залишків готової продукції на початок та на кінець періоду, для вчасного забезпечення потреб; відвантаження готової продукції замовникам, і підсумовуючий пункт – отримання коштів від реалізації продукції. В свою чергу процес організації обліку готової продукції на машинобудівному підприємстві має враховувати життєвий цикл, який проходить готова продукція (рис. 3).



Рис. 3. Взаємозв'язок між виробництвом, залишками і реалізацією готової продукції [8]

Останній, але не менш важливий етап – контроль за веденням бухгалтерського обліку виробництва та реалізації готової продукції. Етап полягає у контролі договірних зобов'язань з замовниками, у своєчасному складанні та оформленні первинних документів та у своєчасному і якісному обліку виробництва (рис. 4).

Виконання цих задач залежить від ритмічності роботи підприємства, правильної організації збуту та складського обліку, вчасного документального оформлення господарських операцій [9].

Висновки та пропозиції. Отже, виходячи з проведених наукових досліджень можна зробити наступні висновки:

1. Правильна організація обліку процесу виробництва та реалізації готової продукції є запорукою достовірного відображення облікової інформації у звітності, для прийняття керівництвом зважених управлінських рішень.

2. Виокремлено 3 основні етапи організації обліку готової продукції на машинобудівному підприємстві. Починаючи від складання та затвердження облікової політики до своєчасного і коректного відображення в обліку операцій з виробництва та реалізації готової продукції та складання звітності.

3. Для ефективної організації обліку готової продукції було розроблено оперограму типової форми № М-11 «Накладна-вимога на відпуск (внутрішнє переміщення) матеріалів», для удосконалення функції контролю за документообігом. Також запропоновано витяг з робочого плану рахунків в частині обліку готової продукції в розрізі видів продукції, номенклатури та місць зберігання (складів).

Перспективами для подальших досліджень є удосконалення облікової політики щодо процесу виробництва для розрахунку собівартості готової продукції. Також необхідно розробити загальну схему обліку бухгалтерами готової продукції та її реалізації залежно від розміру підприємства, характеру його діяльності та типу продукції.

Список використаних джерел

1. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 9 «Запаси», затверджене Наказом Міністерства фінансів України від 20.10.1999 р. № 246. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0751-99> (дата звернення: 04.04.2021).
2. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати», затверджене Наказом Міністерства фінансів України від 28.04.2006 р. № 415 (зі змінами та доповненнями) URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0027-00#Text> (дата звернення: 04.04.2021).
3. Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку запасів: Наказ Міністерства фінансів України від 10.01.2007 р., № 2. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/en/v0002201-07#Text> (дата звернення: 04.04.2021).
4. Бутинець Ф. Ф. Бухгалтерський облік, контроль і аналіз: проблеми теорії та методології: монографія. Житомир: ЖДТУ, 2013. 604 с
5. Сопко В. В. Бухгалтерський облік: [навч. посібн.] / В. В. Сопко. – 3-тє вид., перероб. і доп. – К. : КНЕУ, 2002. – 578 с. Сопко В. В. Бухгалтерський облік. URL: <http://fingal.com.ua/content/view/780/35/1/3/.pdf>
6. Ткаченко Н.М. Бухгалтерський фінансовий облік, оподаткування і звітність: підручник. – 5-те вид. допов. і перероб. – К.: Алерта, 2011. – 976 с.
7. Візіренко С. В., Організація обліку процесу реалізації готової продукції: науковий журнал Економічна наука від 30.11.2018, № 24, С. 36-42. URL: http://www.investplan.com.ua/pdf/24_2018/8.pdf
8. Українець М. І., Особливості організації обліку готової продукції та її реалізації на виробничому підприємстві: КНЕУ 2014 р. URL: <https://core.ac.uk/download/pdf/32610653.pdf>
9. Лежненко, Л. І. Облік і аудит формування фінансових результатів: автореф. Дис. – Київ, 2009. – 24 с.

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

ПЕРВИННИЙ ОБЛІК ПРИ ВИРОБНИЦТВІ ЗЕРНА У ФЕРМЕРСЬКОМУ ГОСПОДАРСТВІ

**КИСЕЛЬ Т., 2 курс ФФО КНТЕУ,
спеціальність «Облік і оподаткування»,
спеціалізація «Облік і оподаткування в міжнародному бізнесі»**

У статті розглянуто: особливості виробництва зерна, як основи операційної діяльності фермерського господарства; вимоги нормативно-правових актів, щодо реєстрації та оформленню господарських операцій в первинних документах; практичний приклад первинного обліку зерна на Фермерському господарстві «ГОРА 2006»; оцінювання сільськогосподарська продукція та додаткових біологічних активів при їх первісному визнанні; трансформації інформації із первинних документів на рахунки бухгалтерського обліку.

The article considers: features of grain production as a basis of operational activity of a farm; requirements of regulations on registration and execution of business transactions in primary documents; a practical example of primary grain accounting at the GORA 2006 Farm; valuation of agricultural products and additional biological assets at their initial recognition; transformation of information from primary documents to accounting accounts.

Актуальність теми. Фермерські господарства при виробництві зерна використовують відповідні засоби виробництва, проводять розрахунки з постачальниками та покупцями, несуть певні витрати при виробництві продукції чи наданні послуг, а також при реалізації виробленої продукції отримують доходи, визначають фінансові результати господарської діяльності. Одним із елементів методу бухгалтерського обліку, що приймає участь у формуванні інформації для прийняття управлінських рішень фермерського господарства є первинний облік.

Вагомий внесок у розвиток теорії і практики бухгалтерського обліку на сільськогосподарських підприємствах зробили такі дослідники як С.Ф. Голов С.Ф. [7], С.М. Децюра [1], В.М. Жук [8], М. М. Коцупатрий, В.Б. Моссаковський, П.Т. Саблук, Л.К. Сук та ін. Серед зарубіжних дослідників можна виділити: А. Апчерч, Ч. Гаррісон, К. Друрі, та інших.

Проведений аналіз результатів здійснених досліджень свідчить про значну кількість опрацьованих питань з інформаційного забезпечення й обліку операцій із сільськогосподарською продукцією фермерських господарств. Проте, теоретичні й організаційні положення та рекомендації практичного характеру щодо інформаційного забезпечення й обліку операцій із сільськогосподарською продукцією фермерських господарств потребують поглиблених досліджень, зважаючи на технологічні та організаційно-правові особливості сільськогосподарського виробництва фермерських господарств.

Мета статті – узагальнити питання первинного обліку при виробництві зерна у фермерському господарстві.

Об'єктом дослідження є процес первинного обліку при виробництві зерна у фермерському господарстві.

Предметом дослідження є теоретичні та практичні аспекти первинного обліку при виробництві зерна у фермерському господарстві.

Результат дослідження. Як відомо виробництво зерна, пов'язане з рослинами та переплітається з природним процесом відтворення. Крім того галузь рослинництва, що в більшості випадків є цариною фермерської діяльності, характеризується сезонністю, яка передбачає крім нерівномірного використання сільськогосподарської техніки (зернозбиральні комбайни, сіялки, тощо), робочої сили, фінансових та матеріальних ресурсів протягом календарного року (в весняно-літній період їх потреба в рослинництві збільшується, а в зимовий – знижується) ще і нерівномірний вихід продукції. По суті прояв економічних законів в даній галузі пов'язаний із дією біологічних законів, за якими розвиваються (трансформуються) рослини. Відтак згідно НП(С)БО 30 «Біологічні активи», зерно, із біологічного активу перетворюється на сільськогосподарську продукцію, як оборотний актив, за умови що фермерське господарство може отримати у майбутньому економічну вигоду від його використання і вартість зерна може бути достовірно визначена.

Як відомо в процесі виробництва отримується декілька продуктів (рис. 1), що для підрахунок собівартості кожного його виду потрібно задокументувати.

Згідно вимог прописаних у нормативно-правових актах, всі господарські операції, здійснювані фермерським господарством, підлягають реєстрації та оформленню первинними документами. Головним чином первинний запис здійснюється у відповідних облікових вимірниках (вартісних, натуральних) на бланку встановленої форми, що формують первинний облік.

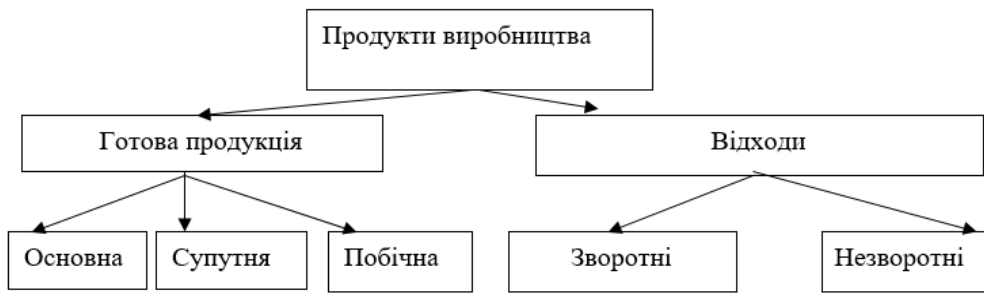


Рис. 1. Види продуктів виробництва в рослинництві

Джерело: розроблено автором

Первинні документи, як правило, складаються в момент здійснення господарської операції. Тому правильна організація первинного обліку визначає якість системи обліку і на фермерському господарстві в цілому, оскільки він є першим її етапом. Відповідно до цього у первинному обліку фермерських господарств, що займаються виробництвом зернових культур, можуть застосовуватися такі форми первинних документів, які мають реквізити, що несуть достатню інформацію, про господарський процес пов'язаний із технологічною операцією, в тому числі із виробництва зерна, при чому ці форми можуть бути як спеціалізованими, з обліку виробничих запасів у сільськогосподарському виробництві та з обліку довгострокових і поточних біологічних активів у сільськогосподарських підприємствах так і форми первинних документів, розроблені на підприємстві із зазначенням обов'язкових реквізитів, що передбачено Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні». До таких обов'язкових реквізитів слід віднести: назву документа (форми), дату і місце його складання, назву підприємства, від імені якого складено документ, зміст, обсяг та одиницю виміру господарської операції, посади осіб, відповідальних за виконання операції і правильність її оформлення, особистий підпис та інші дані, що дозволяють ідентифікувати особу, яка брала участь в операції [1].

У зв'язку з цим можна перерахувати документи з обліку виходу та оприбуткування зерна, соломки та супутньої продукції в рослинництві, які використовують фермерські господарства. Характерно, що в сучасних умовах, зерно може не проходити зважування на автономних вагах, так як в бункерах комбайнів встановлені електронні прилади, які можуть вказувати вагу зерна до переробки, однак згідно із методологією бухгалтерського обліку активи підприємства, до яких відноситься і зерно, повинні бути документально оформлені і на першому етапі повинні бути вказані натуральні показники (назва культури та його вага). Для цього можуть застосовуватися Реєстри відправки зерна та іншої продукції з поля або Путівки на вивезення продукції з поля. Крім того для посилення контролю за рухом зібраного зерна можуть використовуватися. Якщо комбайни не обладнані ваговими пристроями, то на току повинен вестися реєстри приймання зерна та іншої продукції; а також реєстри документів на вибуття продукції або відомості руху зерна та іншої продукції – по обліку зерна і зернової продукції.

Характерно, що при обліку зерна у Фермерському господарстві «ГОРА 2006» (далі ФГ «ГОРА 2006»), застосовуються: Талон комбайнера, Талон шофера і спеціальні реєстри.

Як правило, порядок документування операцій зі збору зернових на Фермерському господарстві «ГОРА 2006» проходить організовано, так до початку збирання врожаю Талони заповнює бухгалтер та підписує керівник господарства Павло Гора, в документі виділяють назву підприємства, та інші реквізити, а саме ПІБ працівників та їх табельні номери, що задіяні на збиранні, номер техніки, що приймає участь (комбайн, автомашина, трактор). Після цього бухгалтером фермерського господарства Талони скріплюються печаткою та реєструються в Журналі обліку виданих талонів, який прошнурований та пронумерований та завірений печаткою.

Намолочене зерно вивантажується з комбайна в автомобіль, що документується із допомогою обміну талонами. В підсумку в комбайнера, як і у водія повинна бути однакова кількість талонів, по принципу (скільки бункерів зерна прийнято та завантажено для перевезення, скільки талонів повинно бути у водія, так як кожен талон призначено для обліку одного повного бункера зерна.

Якщо ж відправляється неповний бункер, то комбайнер повинен відмітити в талоні його фактичний об'єм (наприклад, 0,75 або 0,35), і зробити підпис про здійснення цієї господарської операції. Слід відмітити, що як водій так і комбайнер зазначають у своїх талонах вид отриманого зерна, номер поля та дату завантаження. Якщо для повного завантаження автомобіля шофер може забирати зерно від кількох комбайнів то він обов'язково обмінюється талонами з комбайнерами.

Прийом зерна від водія здійснюється на току ФГ «ГОРА 2006», де воно зважується і заповнюються кількісні показники, щодо (маса брутто, тари і нетто). При цьому робиться запис у Реєстрі прийняття зерна вагарем, що відкривається і ведеться в одному примірнику і кожного дня підписується керівником господарства. Щодня при надходженні зерна в реєстрі відкривають окремий листок, де ведеться облік за кожною культурою.

Як правило, відповідальна особа, записує туди номери талонів, прийнятих від водія, прізвище водія, який доставив зерно, марку і номер автомашини, її вагу із зерном (брутто), вагу без зерна (тара), вагу брутто за мінусом тари (нетто).

По суті водій підтверджує своїм підписом кількість зданого на тік зерна, після чого ці дані реєструються в Журналі вагара, який є підставою для оприбуткування зерна.

Наприкінці робочого дня керівник фермерського господарства підраховує в реєстрах загальну масу прийнятого за день зерна й записує підсумки у Відомість руху зерна та іншої продукції, а відтак не пізніше наступного дня передає бухгалтеру господарства одержані талони разом із Відомістю та доданими до неї реєстрами.

Після зважування водій передає фермеру талони, отримані від комбайнера, і свій Реєстр приймання зерна від шофера, який щодня випикує бухгалтер. Такий реєстр ведуть в одному примірнику на кожного водія, у якого він і знаходиться протягом усього робочого дня. У цей документ фермер записує номери талонів комбайнера, назву культури, масу фактично прийнятого зерна в кілограмах, номер поля, відстань перевезення. Підписаний реєстр повертають водієві.

Відтак водій веде свій Реєстр, де кожного дня вносить дані про кількість перевезеного зерна (у центнерах), проставляє кількість поїздок та відстань перевезення в Подорожній лист вантажного автомобіля, який слугує підтвердженням документом, щодо виконання водієм роботи, про цільове використання автотранспорту, а також для обліку паливо-мастильних матеріалів.

В кінці робочого дня комбайнер передає відповідальній особі, талони шофера й отримує від нього Випику з реєстру про намолот зерна та зібрану площу. Як показала практика дослідження, там де не налагоджений належним чином поточний контроль за повнотою оприбуткування продукції з поля і доставкою її до місця зберігання, зростає можливість розкрадань. Тому фермеру до збирання урожаю потрібно перевірити підготовку комбайнів, жаток, автомашин, причепів, бункерів-накопичувачів; готовність механізованих токів, зерносушарок, складів, тощо. В ході збирання урожаю потрібно перевіряти якість збиральних робіт і дотримання технології збирання, терміни прибирання, висота зрізу, герметизація комбайнів, вологість продукції.

Тому пропонуємо для об'єктивного відображення в первинних документах інформації про урожай зернових та для усунення місця не оприбуткування зерна на ФГ «ГОРА 2006», проводити контрольні обмолоти. Збирання урожаю, що проводяться до початку роботи, дозволяє визначити біологічну урожайність кожної зернової культури. Знаючи її, всі учасники збирання урожаю – від керівника і до шофера – прагнуть досягти найкращого показника. В практичній діяльності нерідко буває і таке, що два комбайнери намолочують з різних полів (рівних за видами врожаю) неоднакову кількість зерна, що обумовлене різною

майстерністю механізаторів, їх ставленням до роботи. Вважаємо, що контрольні обмолоти є надійним засобом попередження втрат та розкрадання продукції, що оформляється відповідним первинним документом (акти, довідки).

Зерно, призначене на насіння в обліку фермерського господарства виділяється окремо. Так, зерно, яке планують використати на насіння, повинне окремо зберігатися і обліковуватися. Від урожаю таке зерно оприбутковують по окремих документах.

Отримане від врожаю зерно на фермерському господарстві має такі основні канали використання (реалізації):

- за договорами поставки;
- за договорами оренди земельних паїв;
- реалізація працівникам підприємства;
- зерно на посів;
- переробка на давальницьких умовах тощо.

Тому в фермерському господарстві потрібно визначити, чи все одержане зерно незалежно від каналу її використання чи місця зберігання вважається проданою, чи реалізованою слід вважати лише ту її частину, що вибула за межі даного підприємства. Це питання має узгоджуватися із принципами бухгалтерського обліку, визначеними законом.

Відповідно до НП(С)БО 30 «Біологічні активи» [9] сільськогосподарська продукція та додаткові біологічні активи при їх первісному визнанні оцінюється за справедливою вартістю, зменшеною на очікувані витрати на місці продажу. Відтак за такою оцінкою і доцільно списувати сільськогосподарську продукцію, яка використана всередині господарства. Також на суму доходу від первісного визнання продукції (різниця між оцінкою продукції за справедливою вартістю і витратами) показують дохід: дебет рахунку 23 «Виробництво» і кредит субрахунку 710 «Дохід від первісного визнання та від зміни вартості активів, які обліковуються за справедливою вартістю». Якщо справедлива вартість отриманої продукції нижча від витрат на її виробництво, то різницю відносять на витрати: дебет субрахунку 940 «Витрати від первісного визнання та від зміни вартості активів, які обліковуються за справедливою вартістю» і кредит рахунку 23 «Виробництво» [7].

Безперечно, що зерно відноситься до основної продукції, для одержання якої саме і організоване виробництво. Слід враховувати, що поряд із основною продукцією є побічна продукція, як має другорядне значення (солома, полова зернових культур, солома від обмолоту однорічних і багаторічних трав та ін.).

До супутньої відноситься продукція, яка виробляється одночасно з основною в єдиному виробничому процесі та має важливе господарське значення (солома і насіння в льонарстві, сіно, насіння, зелена маса від сіяних трав і т.д.) [2].

Взагалі окремі види основної продукції, що спільно виготовляються, є супутньою продукцією. Характерно, що в процесі виробництва зерна виникають відходи. Відходи – це залишки матеріальних цінностей, або зменшення кількості (маси) переробленої продукції, що відбувається внаслідок технологічних процесів. Втім згідно рекомендацій фермерське господарство самостійно визначає, чи віднести продукт до супутньої чи до відходів. Межа між відходами і побічним продуктом є не чіткою, а умовною. Саме тому, наприклад, зернові відходи в рослинництві, є побічною продукцією. Крім того є ще незворотні відходи (їх ще називають технологічні втрати) визначаються при фактичному підрахунку наявності цінностей, зокрема при проведенні інвентаризації. До них відносяться земля, насіння бур'янів, усушка, утруска, попіл, пил, угар, упікання, випаровування, розливання, розпилювання і т.д. Наприклад, із доставленого з поля зерна на тік бункерною вагою 10 т, після його сушіння та розсортування чистого зерна на току внаслідок усушки, провіювання фактично залишилося 8 т. Різницю становлять незворотні відходи – земля, солома, інші предмети, що не є зерном, а також усушка.

Незворотні відходи оцінюються за оцінкою відповідної основної продукції. Тобто, якщо основна продукція оцінюється за плановою собівартістю, то так само оцінюються і незворотні відходи. Їх вартість відсторновується від вартості основної продукції на рахунках

бухгалтерського обліку. Списання усушки, не використуваних відходів під час сортування та сушіння зерна на току показують як зменшення виходу продукції і відображають способом «червоне сторно»: дебет рахунку 27 «Продукція сільськогосподарського виробництва» і кредит рахунку 23 «Виробництво».

Наприклад, зерно, одержане від урожаю, яке потребує додаткового сортування, підсушки, очищення оформляється актом на сортування і сушіння продукції рослинництва (форма № 82). В акті вказують вагу зерна відпущеного для сушіння, вагу одержаного якісного зерна, зерновідходів, розмір усушки і не використуваних відходів.

Дослідження показує, що час обліку процесу виробництва незворотні відходи не повинні впливати на загальну суму запасів. Так, якщо на ФГ «ГОРА 2006» за даними бухгалтерського обліку було 1000 ц зерна ячменю на суму 450000 грн, а фактично у разі підрахунку її виявилось 950 ц, то загальна сума при цьому не змінюється. В такому випадку в бухгалтерському обліку буде записано: 950 ц зерна ячменю на суму 450000 грн. Отже, зерно стає дорожчим, бо кількість його зменшилась при незмінній сумі.

Слід відзначити, що безповоротні втрати продукції також не підлягають відображенню на рахунках бухгалтерського обліку. Приклад, за даними конкретних укосів зерна вродило 900 ц, але фактично зібрано 850 ц. То в обліку має відобразитися фактична кількість, тобто 850 ц.

Незворотні відходи поділяються на дві групи:

- ✓ що потребують витрат на переробку або ліквідацію;
- ✓ що не потребують витрат на переробку або ліквідацію.

Відходи у вигляді усушки чи випаровування не потребують додаткових витрат від господарства, проте очистка зібраного врожаю від землі, бур'янів додаткових витрат. Тому, завданням будь-якого виробництва є пошук шляхів зниження відходів. При цьому слід враховувати, що відходи одного виробництва, можуть бути використані як сировина для іншого виробництва, що призводить до зниження витрат. Наприклад, відходи овочів можуть бути використані як корми для тварин.

Зерно при первісному визнанні оцінюють за справедливою вартістю, зменшеною на очікувані витрати на місці продажу, що відповідає вимогам ринку.

У плані рахунків не виділені субрахунки до рахунку 27, а лише зазначено, що субрахунки ведуть за видами продукції. самостійно встановлюють назви субрахунків до рахунку 27. Можна запропонувати вести такі субрахунки: 271 «Готова продукція»; 272 «Корми»; 273 «Насіння»; 274 «Органічні добрива».

На субрахунку 271 обліковують отриману з виробництва продукцію: зерно, овочі, фрукти, цукрові буряки, молоко, яйця, мед тощо. Після доробки продукції і визначення її подальшого використання із субрахунку 271 записують на субрахунки 272 продукцію, призначену для кормів, та 273 продукцію, призначену для насіння. На субрахунку 271 залишиться продукція для реалізації, а також та, чітке використання якої не визначене.

Зерновідходи та іншу продукцію, яка буде використана на корми (сіно, солома, гичка цукрових буряків, силос, сінаж тощо) оприбутковують безпосередньо в дебет субрахунку 272 з кредиту рахунку 23 «Виробництво».

Важливим елементом організації первинного обліку зерна на фермерському господарстві є відображення його в графіку документообігу, в якому вказується рух документів, починаючи з їхнього складання і закінчуючи їх здаванням в архів на зберігання. Графік забезпечує своєчасне надходження документів від виконавців у бухгалтерію. У графіку встановлюються особи, які відповідають за складання кожного первинного документа на кожній ділянці виробничого процесу. Наводяться також найменування та форми первинних документів, строки їх складання і здачі до бухгалтерії.

Висновки. Процес виробництва продукції рослинництва, в тому числі зерна має технологічні та організаційні особливості порівняно з іншими галузями економіки, що зумовлює характерні особливості первинного обліку процесу виробництва зерна, як складової інформаційної системи підприємства.

Тому правильна організація первинного обліку визначає якість системи обліку і на фермерському господарстві в цілому, оскільки він є першим її етапом. Відповідно до цього у первинному обліку виробництва зерна на фермерських господарствах застосовуються як типові форми первинних та спеціалізовані форми первинних документів з обліку виробничих запасів у сільськогосподарських підприємствах так і самостійно розроблені форми первинних і зведених облікових документів із обов'язковими реквізитами

Проведене дослідження підтверджує, що сільськогосподарська продукція та додаткові біологічні активи при їх первісному визнанні оцінюються за справедливою вартістю, зменшеною на очікувані витрати на місці продажу. За такою оцінкою і доцільно списувати сільськогосподарську продукцію, яка використана на виробництво всередині підприємства.

Список використаних джерел

1. Децюра С. Обліковуємо врожай зернових // Бухгалтерський тиждень, 2017/№ 32 – URL: <https://i.factor.ua/ukr/journals/bn/2017/august/issue-32/article-29532.html>
2. Збираємо врожай зернових: документування та облік. Баланс-Агро, 2018/№ 32 – URL: <http://balance.ua/news/post/sobiraem-urozhaj-zernovykh-dokumentirovanie-i-uchet>
3. Методичні рекомендації з планування, обліку і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) сільськогосподарських підприємств, затверджено наказом Міністерства аграрної політики України від 18 травня 2001 р. № 132. – URL: <http://www.rada.gov.ua>
4. Закон України від 16 липня 1999 р. № 996–XIV «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні». – URL: <http://www.rada.gov.ua>
5. Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку біологічних активів, затверджені наказом Мінфіну від 29.12.06 р. № 1315. – URL: <http://www.rada.gov.ua>
6. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати», затверджено наказом Міністерства фінансів України від 31 грудня 1999 р. № 318, зареєстровано в Міністерстві юстиції України 19 січня 2000 р. за № 27/4248. – URL: <http://www.rada.gov.ua>
7. Голов С.Ф. Облік сільськогосподарських активів за справедливою вартістю: проти течії // Облік і фінанси АПК. №13 – URL: <http://magazine.faaf.org.ua/content/view/365/35>
8. Жук В. М. Бухгалтерський облік: шляхи вирішення проблем практики і науки : монографія / В. М. Жук. – К. : ННЦ «Інститут аграрної економіки», 2012. – 454 с.
9. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 30 «Біологічні активи»: Наказ Міністерства фінансів України від 18.11.2005 р. № 790 – URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z1456-05>
10. Тлущкевич Н.В. Сутність і класифікація центрів відповідальності в сільському господарстві [Електронний ресурс] / Н.В. Тлущкевич. -- URL: <http://magazine.faaf.org.ua/content/view/859/35>
11. Уборка зерновых: оформление и учет- URL: <https://uteka.ua/publication/agro-4-gospodarski-operacii-v-agro-sektori-35-uborka-zernovykh-oformlenie-i-uchet>

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

ГРОШОВІ КОШТИ ЯК ІНСТРУМЕНТ ПІДПРИЄМНИЦЬКОЇ ДІЯЛЬНОСТІ

**КОЛОСТИР А., 2 курс ФФО КНТЕУ,
спеціальність «Облік і оподаткування»,
спеціалізація «Облік і податковий консалтинг»**

У статті досліджені особливості обліку грошових коштів та їх еквівалентів згідно з нормами законодавства та думки науковців з цього питання. Розглянуто класифікацію грошових коштів та їх еквівалентів. Проведено огляд документального оформлення обліку грошових коштів на підприємствах. Визначені основні проблеми та шляхи удосконалення обліку грошових коштів та їх еквівалентів.

The article examines the features of accounting for cash and cash equivalents in accordance with the law and the views of scientists. The classification of cash and cash equivalents is considered. A review of the documentation of cash accounting at enterprises. The main problems and ways to improve the accounting of cash and cash equivalents are identified

Постановка проблеми. Діяльність будь-якого підприємства пов'язана з безперервним рухом грошових коштів. Тому, на етапі створення, а згодом і підтримки успішного функціонування господарюючого суб'єкта, слід приділити належну увагу розробці шляхів ефективного використання грошових ресурсів. В результаті, це призведе до забезпечення фінансової стійкості, зменшенню додатково залученого капіталу, підтримки платоспроможності на потрібному рівні. Активність дослідження механізмів управління грошовими коштами та ефективності їх використання підвищується в період економічних криз, що є досить актуальним і у наш час, як результат пандемії.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Дослідження питань ефективного управління грошовими коштами, розгляд проблем обліку, аналізу і систематизації даних про грошові кошти, займають важливе місце у роботах вітчизняних та зарубіжних вчених, а саме: О.В. Панасюк [3], Н.М. Бондаренко [4], С.О. Олійник [5], Т.В. Мокієнко [7], О.С. Хринюка [8], Г.Б. Мирошниченко [9], Л.А. Свистун [12], С. Harris, S. Roark [3], E. Setiany [14], D. Denis [16].

Огляд літератури свідчить про широкий спектр питань, пов'язаних з визначенням суті грошових коштів та їх еквівалентів, методикою управління та оптимізації грошових потоків.

Метою статті є аналіз наукових праць та аналіз рекомендацій щодо удосконалення обліку грошових коштів на підприємстві.

Виклад основного матеріалу. Сучасні умови ведення бізнесу формують нові виклики для усіх суб'єктів господарювання, як результат – підприємства повинні аналізувати та спрямовувати грошові потоки до ефективніших напрямів діяльності. Саме тому, важливість даної проблеми підкреслюється у працях як вітчизняних, так і зарубіжних вчених.

Якщо аналізувати вітчизняну літературу останніх років, то кількість праць присвячених проблематиці аналізу, обліку, удосконаленню та пошук шляхів оптимізації грошових потоків не зменшується. І.Б. Чеченюк у своїй статті зосереджує увагу на те, що пандемія призупинила розвиток підприємств, але водночас спряла пошуку нових шляхів ведення бізнесу. Дж. Маркс, засновник американської консалтингової фірми «The Marks Group», зазначає: «Вірус навчив нас ще одному цінному уроку: заради Бога, перестаньте покладатися на єдиного закордонного постачальника продукції у компанії. І коронавірус підкреслює цю думку: диверсифікація є критичною, якщо ви сподіваєтесь на успіх у довгостроковій перспективі. Ми повинні бути вдячні пандемії за те, що вона нагадала нам, що ми не повинні будувати свій бізнес навколо одного джерела постачання з однієї країни». Тобто можна зробити наступний висновок: те, що раніше нам здавалося константою, після

пандемії змушує нас задаватися додатковим питаннями, чи дійсно так буде і надалі. Тому, збереження рентабельності бізнесі можливе завдяки розробці заходів із підвищення ефективності використання грошових потоків, а також побудови різних сценаріїв розвитку бізнесу, різних моделей фінансування з урахуванням економічних наслідків пандемії [11].

Змістове спрямування наукової літератури зазнало змін через події останній років. Так, дослідники значну увагу приділяють ефективності управління грошовими коштами в умовах економічної кризи, проблемам розвитку ринку грошових коштів в Україні під час пандемії. Дані питання були досліджені, наприклад, у публікаціях О.С. Хринюка, Г.Б. Мирошніченко, Л.Б. Свистун.

Досить детально визначені основні завдання управління грошовими потоками Л.Б. Свистун, до яких віднесено:

1. Обґрунтування джерел, обсягів і періодичності формування позитивних грошових потоків.
2. Обґрунтування напрямів, обсягів, періодичності, пріоритетності витрачання коштів.
3. Забезпечення постійної платоспроможності та фінансової стійкості підприємства.
4. Максимізація чистого грошового потоку [12].

Про напрями підвищення ефективності управління грошовими потоками зазначено у статті О.С. Хринюка, який виділив, що необізнаність, яка пов'язана з процесом управління активами підприємства, може призвести до повного або часткової втрати вкладених коштів, невисокої віддачі від інвестицій. Тому, автором було зазначено, що у даному питанні на допомогу підприємству може прийти спеціальна професійна компанія з управління активами, скорочено КУА. Якщо мова йде про управління грошовими коштами, то це інвестування у цінні папери або на біржі Форекс. Основна відмінність від самостійного інвестування полягає в тому, що разом із КУА підприємства мають більш диверсифікований вибір інвестиційних варіантів. Оскільки КУА із отриманих від своїх клієнтів в управління активів, створює спеціальні фонди, які в майбутньому забезпечують прибутковість підприємства. Так, станом на 2019 р. в Україні налічується 294 КУА, а загальна вартість залучених ними активів складала 349 966 млн грн. Така новизна в управлінні грошовими потоками на підприємстві, забезпечується виходом на ринок фінансових послуг із залученням банківських та небанківських фінансових установ [8].

Що не змінилося в наслідок пандемії, так це вагоме значення електронних грошей. Особливо в останній рік можна спостерігати значне збільшення онлайн-покупок та розрахунків. Така тенденція походить від небажання людей контактувати з готівковими коштами, адже вони можуть бути носіями інфекцій та бактерій. Сутність та облікове відображення електронних грошових коштів в якості платіжного засобу описане у статті Т.В. Мокієнко [7]. У статті зазначено, що електронні гроші є фактичним заміником готівки, адже вони відповідають ознакам як готівкових, так і безготівкових коштів, мають таку ж цінність, як і реальні гроші. Підтвердження тому наведено у порівняльній характеристиці готівкових, безготівкових та електронних грошових коштів у табл. 1.

Таблиця 1

Порівняльна характеристика різних форм обігу грошових коштів

Ознака порівняння	Форма	Характеристика
Носій	Готівка	Папір, метал
	Безготівкова	Записи на рахунках банку
	Електронні	Цифрова пам'ять комп'ютера, програмне забезпечення, електронний носій інформації
Ідентифікація з держателем	Готівка	Повна
	Безготівкова	Відсутня

Ознака порівняння	Форма	Характеристика
(власником)	Електронні	Відсутня
Обмеження у використанні	Готівка	Визначено законодавством
	Безготівкова	Визначено законодавством
	Електронні	Відсутня

Джерело: розроблено автором на основі [7].

Також популярним став погляд на криптовалюту та віртуальні електронні гроші як на аналог електронних грошей. Їх відмінність полягає в наступному:

- криптовалюта або криптовалютні платіжні системи Bitcoin і Litecoin – мають вигляд певних електронних монет, курс яких в більшості випадків формується балансом попиту і пропозиції. Але, поки що, НБУ не визнав криптовалюту ні валютою, ні платіжним засобом.

- віртуальні електронні гроші – еквівалент грошових коштів, що відноситься до внутрішньої електронної валютно-мережевої спільноти. Сфера застосування обмежена лише придбанням і продажем віртуальних товарів всередині певної мережі.

Актуальною темою грошових потоків є для праці зарубіжних вчених, де основна увагу приділяється пошуку нових шляхів інвестування, запобіганню фінансових труднощій через прийняття ефективних управлінських рішень стосовно використання грошових потоків підприємства. Основні питання, які є актуальними у наш час:

- вільний грошовий потік, необхідність залучення додаткових коштів у вигляді інвестування, важливість розрахунку коефіцієнта покриття банківських відсотків – усі ці питання спрямовані на пошук можливості запобігти банкрутству компанії. Зазначимо, що позитивний напрямок коефіцієнта покриття вказує на те, що підприємство має вільні грошові кошти на погашення заборгованості, що теоретично впливає на фінансовий стан підприємства [13];

- взаємозв'язок структури капіталу, операційних грошових потоків, а також ризиків пов'язаних із рухом грошових коштів. Реакція структури капіталу фірми на ризик руху грошових коштів залежить від рівня її операційного грошового потоку. Низький рівень операційних грошових коштів призводить до високої залежності між рухом грошових потоків і рівнем заборгованості. Високий рівень операційних грошових потоків має протилежну залежність [3];

- правильність складання цільового звіту про рух грошових коштів, враховуючи непередбачувані ризики, які можуть впливати на операційну, інвестиційну і фінансову діяльність підприємства. Сучасне економічне середовище постійно знаходиться під тиском негативних чинників. Тому доцільно враховувати непередбачувані ризики (системні та нерегульовані) для раціоналізації управлінських рішень та підготовки звітності про рух грошових коштів на підприємстві [6];

- багатство компанії прямо залежить від багатства акціонерів, через кількість виплачених дивідендів. Важливим критерієм інвестування є те, що компанія, яка має фінансові проблеми не зацікавить акціонера, оскільки його мета – збільшення власного прибутку. Стратегія аналізу грошових потоків гарантує, що бізнес не зазнає фінансових труднощій у майбутньому. Як результат, кількість інвестицій значно збільшиться [14].

Підсумовуючи вищезазначене, варто надати характеристику поняттю «грошові кошти» та «грошові потоки». Єдиного визначення грошових коштів та їх еквівалентів не затверджено на законодавчому рівні, а отже і сучасні науковці також не прийшли до одностайного трактування. Але, аналізуючи публікації науковців, можна зробити наступні висновки про грошові кошти:

- 1) відносяться до найбільш ліквідних активів підприємства;
- 2) маю різні місця зберігання – каса, банк, електронні кошти;

- 3) надають інформацію про платоспроможність підприємства;
- 4) надають можливість отримати додатковий дохід або максимізувати прибуток за наявності вільних грошових коштів;
- 5) загальна маса грошових коштів на підприємстві визначається шляхом поступового їх сумування, не залежно від готівкової чи безготівкової форми розрахунків.

Часто, можна зустріти, що до грошових коштів відносять суми, видані підзвіт, що із зазначеного вище є помилковим, оскільки такі грошові кошти – це вид дебіторської заборгованості.

В умовах фінансової кризи власники господарюючих суб'єктів значну увагу приділяють акумулюванню тієї кількості грошових коштів, яка убереже підприємство від банкрутства. Це працює наступним чином: мінімальна кількість грошових коштів на підприємстві не може бути меншою від основних та постійних витрат, оскільки важливо мати в обігу готівку, яка дозволить покривати кредиторську заборгованість, сплачувати податки, а залишок – інвестувати у розвиток підприємства.

Переходячи до обліку грошових коштів, варто зазначити, що модель обліку грошових коштів є різною в різних країнах. Так, у США є дещо спрощеною, оскільки усі складові грошових коштів, об'єднані в одне слово «*cash*». Тому облік здійснюється на одному рахунку, що відрізняється із західноєвропейськими принципами, де каса і банк не поєднуються разом. Оскільки, розрахунки з покупцями і постачальниками можливі як у готівковій (отримання/виплата готівки в/з каси підприємства), так і безготівковій (отримання/виплата коштів на/з банківського рахунку), тому, на нашу думку, такі кошти слід обліковувати на різних рахунках та додатково розробити аналітику відповідно до специфіки діяльності підприємства. В Україні облік грошових коштів ведеться на рахунках третього класу Плану рахунків, а саме: 30 «Готівка», 31 «Рахунки в банку», 33 «Інші кошти». Такий підхід пришвидшує процес складання звіту про рух грошових коштів, адже чітко можна відслідкувати шляхи витрачання і отримання готівки [4].

Постійний розвиток ринкових відносин, економічні кризи, банкрутство банків, поява нових платіжних систем та віртуальних грошей – усе це несе за собою необхідність до автоматизації обліку грошових коштів. Найважливішим є правильне ведення і збереження первинної документації, оскільки саме за допомогою первинних документів можна відслідкувати і проаналізувати здійснення розрахунків на підприємстві. Основними документами, які пов'язані із готівковими розрахунками є ПКО, ВКО, Журнал реєстрації прибуткових і видаткових накладних, касова книга, платіжна відомість, фіскальний грошовий чек, грошовий чек. Для обліку безготівкових розрахунків використовуються банківські виписки, а для розрахунку – банківська платіжна картка. Актуальним у наш час є розробка електронного документообігу для забезпечення достовірних облікових даних.

Важливо розуміти, що облік грошових коштів не є досконалим процесом і має свої недоліки, які потрібно контролювати і намагатися уникнути помилкових ситуацій. Основними проблемами є:

- неправильне відображення грошових коштів у фінансовій звітності, оскільки дані поточного обліку не завжди відповідають статтям Звіту про рух грошових коштів за видами діяльності [6];
- у час економічної кризи, збільшується кількість крадіжок і закриття банківських установ. В свою чергу це зростають витрати підприємства на пошук і розробку ефективного контролю за збереженням готівки або коштів на рахунках в банку [11];
- перехід на електронний документообіг має на меті в майбутньому пришвидшити обробку даних, але підприємства, а також державні органи не готові до такого навантаження;
- у період пандемії зменшується платоспроможність багатьох організацій, як результат, збільшується кількість непогашеної дебіторської заборгованості покупцями, а отже готівки і грошових коштів на рахунках в банку буде недостатньо для погашення заборгованості перед постачальниками і відповідно це стане причиною погіршення фінансового стану підприємства [10];

Шляхами удосконалення обліку грошових коштів може бути автоматизація облікового процесу за допомогою програмного забезпечення. Сучасний обліковий процес розпочинається з того, що бухгалтер вносить інформацію з первинних документів у базу даних певного програмного продукту. Як результат відбувається автоматичне формування проводок, заповнення реєстрів, а після – формування звітів [17]. На нашу думку, повна автоматизація обробки первинних документів зменшить кількість помилок, які зазвичай відбувається через людський фактор. Для прийняття ефективних управлінських рішень, необхідно своєчасно надавати керівництву інформацію щодо наявності грошових коштів для розрахунків із контрагентами, державними органами, банківськими установами, для цього доцільно додати до штатного розпису посаду «фінансовий контролер», який буде нести відповідальність і контролювати надходження і витрачення грошових коштів підприємства. Також, на нього можна покласти обов'язок із розробкою і складанням звіту про Рух грошових коштів, оскільки бухгалтер може пропустити деталі в силу обмежених знань.

Висновки та пропозиції. У даній статті наведено узагальнену інформацію щодо грошових коштів на підприємстві, розглянуто їхню класифікацію, відображено основні проблеми і шляхи удосконалення обліку грошових коштів. На основі проведеного нами дослідження можна зробити наступні висновки:

1. Грошові кошти та їх еквіваленти є найбільш високоліквідними активами, без яких діяльність підприємства неможлива. Важливо зберігати рівновагу між надходженням і витрачанням грошових коштів, оскільки вільні грошові кошти здатні приносити додатковий дохід у вигляді інвестицій, майбутніх економічних вигід.

2. Вагома частка науковців приділяє увагу дослідженню питань аналізу, розвитку зміни грошових потоків в умовах сьогодення. Наші реалії такі, що економічна криза має більше негативних, а ніж позитивних наслідків на формування грошових потоків на підприємстві. Щоб уникнути банкрутству компанії власники зацікавлені у залученні інвестицій, скороченню витрат, а також в оцінці ризиків зменшення чи збільшення грошових потоків. Тому необхідно на підприємстві організувати постійні розрахунки фінансових показників, враховуючи наслідки пандемії.

3. Власники підприємств значну увагу приділяють оптимізації процесу обробки даних, пов'язаних із використанням грошових коштів, а також контролю і збереженню обігових активів. Тому стрімко відбувається перехід на електронний документообіг, з метою уникнення підписів, помилок бухгалтера у заповненні первинних документів.

4. Доцільно розробити на підприємстві індивідуальний план рахунків, враховуючи специфіку ведення бізнесу. Даний підхід систематизує процес визначення джерел надходження або ж списання грошових коштів.

5. Важливим елементом у прийнятті управлінських рішень є узагальнення і підготовка інформації про рух грошових коштів та їх залишків в касі підприємства або ж на банківських рахунках. Така інформація відображається у Звіті про рух грошових коштів, а залишки – у Балансі. Нами було визначено, що поточні облікові дані, які необхідно зазначити у звіті можуть відрізнитися між собою, наприклад: операції з купівлі – продажу нематеріальних активів у поточному обліку є операційною діяльністю, а у звітності – інвестиційна. Тому, за можливості, варто розширити штат підприємства і додати посаду фінансового контролера.

6. Із історичних даних, з приводу походження грошей, стає зрозуміло, що вартість і вигляд грошей постійно змінюється. Із стрімким розвитком інформаційних технологій, необхідно пам'ятати, що майбутнє за електронними грошима, тому організація обліку повинна охоплювати даний аспект розвитку подій, що з часом необхідно буде змінювати звичний нам процес ведення обліку, на більш новітній.

Список використаних джерел

1. Міжнародний (стандарт) бухгалтерського обліку 7 «Звіт про рух грошових коштів»: виданий Радою з Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку зі змінами станом на 01.01.2012. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_019#Text
2. Міжнародний (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Подання фінансової звітності»: виданий Радою з Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку зі змінами станом на 01.01.2012. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_013#Text.
3. Harris, C., Roark, S. (2019). Cash flow risk and capital structure decisions. *Finance Research Letters*, 29, pp. 393-397.
4. Бондаренко Н.М. Організація обліку і контролю грошових коштів / Н.М.Бондаренко, В.В.Таран // Бухгалтерський облік, аналіз та аудит. – 2017. – № 17. – С. 229–234.
5. Олійник С.О. Особливості аудиту операцій з грошовими коштами // Міжнародний науковий журнал «Науковий огляд». – 2018. – Том 9 (52). – С. 13-20.
6. Прийдак Т.Б. Відображення інформації про грошові кошти у фінансовій звітності / Т.Б. Прийдак, Співак І. // Матеріали студентської наукової конференції Полтавської державної аграрної академії, 16-17 квітня 2020 р. Том I. – Полтава: РВВ ПДАА, 2020. – С. 339-340.
7. Мокієнко Т. В. Електронні гроші: сутність, класифікація та облікове відображення / Т.В.Мокієнко, Т.Б.Прийдак, Р.В.Ліпський // Ефективна економіка. – 2019. – Вип. № 6.
8. Хринюк О.С. Напрями підвищення ефективності управління грошовими коштами на підприємстві / О.С.Хринюк, М.М.Остряк // Економічні студії – 2019. – №4(26) – С. 119-123.
9. Мирошниченко Г. Б. Проблеми розвитку грошового ринку України в умовах пандемії / Г.Б. Мирошниченко, Батрак А.О. // Проблеми формування та реалізації конкурентної політики : м-ли IV Міжн. наук.-практ. конф., м. Львів, 7-9 жовт. 2020.
10. Маслій О.А. Проблеми забезпечення ліквідності та платоспроможності підприємства в сучасних умовах / О.А. Маслій, К.В. Дідусенко // Економічний розвиток держави та її соціальна стабільність : матеріали міжнар. наук.-практ. Інтернет-конф. молодих учених, студентів та аспірантів, 11 черв. 2020 р. – Полтава : Національний університет імені Юрія Кондратюка, 2020. – С. 179-180.
11. Чеченюк І.Б. Особливості ведення бізнесу в умовах пандемії // Формування механізму зміцнення конкурентних позицій національних економічних систем у глобальному, регіональному та локальному вимірах: м-ли V Міжн. наук.-практ. конф., м.Тернопіль, 30 жовт. 2020. – С. 71-73.
12. Свистун Л. А. Теоретичні засади управління грошовими потоками підприємства в умовах кризи в економіці. // Електронне наукове фахове видання з економічних наук «Modern Economics», №21 (2020), 192-198. [https://doi.org/10.31521/modecon.V21\(2020\)-30](https://doi.org/10.31521/modecon.V21(2020)-30)
13. Setiany, E. et al. (2021). The Effect of Investment, Free Cash Flow, Earnings Management, and Interest Coverage Ratio on Financial Distress. *Journal of Social Science*, 2 (1).
14. Jaafar S. B., Hassan H., Ismail S. (2021). Cash flow statement as a tool to predict financial distress // Available at SSRN 3838158.
15. Denis D. J., McKeon S. B. (2021). Persistent negative cash flows, staged financing, and the stockpiling of cash balances. *Journal of Financial Economics*.
16. Rajwani A. et al. (2017). Regression analysis for ATM cash flow prediction. *International Conference on Frontiers of Information Technology (FIT)*, IEEE, 212-217.
17. Ромашко О.М. Особливості організації обліку грошових коштів // Науковий журнал «Вісник Одеського національного університету. Економіка». – Том 23. Вип. 7(72). – 2019. – С. 179–182.

Робота виконана під науковим керівництвом д-ра екон. наук, доцента КОРОЛЬ С. Я.

АКТУАЛЬНІ ПИТАННЯ ОБЛІКУ ВИРОБНИЧИХ ЗАПАСІВ МОЛОКОПЕРЕРОБНИХ ПІДПРИЄМСТВ

КУЗЬМЕНКО О., 2 курс ФФО КНТЕУ,
спеціальність «Облік і оподаткування»,
спеціалізація «Облік і податковий консалтинг»

У статті досліджено проблеми ведення обліку виробничих запасів на підприємствах України, представлено шляхи його вдосконалення, а також досліджено шляхи адаптації фінансової звітності підприємств України міжнародним стандартам бухгалтерського обліку і звітності. Зазначено, що, виходячи зі специфічних особливостей, молокопереробне виробництво носить попередільний характер, що зумовлює необхідність використання попередільного методу обліку витрат з упровадженням елементів поточної оцінки й обліку виробничих запасів за методом нормативних затрат. Розглянуто підходи до вирішення проблемних питань з обліку виробничих запасів на підприємстві. Охарактеризовано основні результати досліджень та вказано їхні позитивні результати.

The article explores the problems of accounting for inventories at Ukrainian enterprises, presents ways to improve it, as well as ways to adapt the financial statements of Ukrainian enterprises to international accounting and reporting standards. It is noted that, based on specific features, milk production is preliminary in nature, which necessitates the use of a preliminary method of cost accounting with the introduction of elements of current assessment and accounting of inventories by the method of regulatory costs. Approaches to solving problematic issues of inventory accounting at the enterprise are considered. The main results of the research are characterized and their positive results are indicated.

Актуальність обраної теми полягає в необхідності дослідження організації ведення обліку та контролю операцій із виробничими запасами. Формування ринкової економіки в Україні неможливе без виробництва конкурентоспроможної продукції та її реалізації на внутрішньому та зарубіжних ринках. Водночас основною передумовою здійснення господарської діяльності молокопереробних підприємств є достатній обсяг та раціональне використання виробничих запасів. Вирішення проблеми ефективного розвитку та зростання виробничого потенціалу молокопереробних підприємств потребує створення системи управління виробництвом, в основу якої має бути покладено формування інформації про виробничі запаси підприємства. Розробка та впровадження основних напрямів підвищення ефективності господарської діяльності молокопереробних підприємств передбачає вдосконалення обліку і контролю виробничих запасів, які забезпечують менеджерів і керівників належною інформацією для прийняття управлінських рішень.

Процес трансформації вітчизняної системи бухгалтерського обліку зумовив суттєву перебудову методології та організації обліку виробничих запасів молокопереробних підприємств. З переходом до національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку значно розширилися можливості підприємств у виборі правил ведення облікової політики та методів обліку виробничих запасів. На сьогодні законодавчо не регламентується, яку систему обліку виробничих запасів слід обрати. Для того щоб правильно зробити вибір, потрібно добре усвідомлювати переваги тієї чи іншої системи для конкретного господарства. У зв'язку з цим особливо посилюються вимоги до бухгалтерського обліку в напрямі підвищення дієвості, аналітичності та оперативності отримуваної інформації про виробничі запаси з метою прийняття ефективних управлінських рішень.

Вирішення цих питань потребує оновлення системи отримання інформації про виробничі запаси, використання нетрадиційних для вітчизняної облікової практики підходів

щодо ефективного їх використання та оптимізації результатів діяльності підприємства через застосування принципів і методів бухгалтерського обліку.

Аналіз останніх досліджень. Проблеми розвитку та удосконалення обліку, контролю виробничих запасів турбують багатьох економістів. Загальні питання обліку і контролю виробничих запасів висвітлювались у працях відомих вітчизняних учених-економістів. Значну увагу їм приділяли Бородкін О., Бутинець Ф. Ф., Валув Б.І., Голов С. Ф., Гуцайлюк З. В., Єфіменко В.І., Жилкіна Л. В., Кужельний М.В., Кузьмінський А., Кірейцев Г.Г., Лінник В.Г., Рудницький В.С., Ткаченко Н.М., Смоленюк П.С., Сопко В.В., М. Чумаченко, Л. Чижевська, Н. Герасимчук, С. Голов, П. Смоленюк, В. Ластовецький, Л. Нападівська, Н. Ткаченко та інші. Вагомий внесок у розвиток методологічних питань обліку виробничих запасів зробили зарубіжні вчені: Бейгельзімер М.Г., Безруких П.С., Білобжецький І.А., Білозерський Л.С., Виноградов В.В., Грунфест І.Л., Маргуліс А.Ш., Марченко О.К., Кондраков В.Б., Ліберман Л.В., Левін В.С., Луговий В.А., Новодворський В.Д., Розенберг Н.Я., Тішков І.Е., Цуркану В.І., Шеремет А.Д., Чечета А.П. Проте питання обліку виробничих запасів на підприємствах молокопереробної промисловості залишаються актуальними та потребують нагального вирішення [1, 2].

Метою статті є дослідження актуальних питань обліку виробничих запасів молокопереробних підприємств, що полягають в удосконаленні методики та організації бухгалтерського обліку і контролю виробничих запасів молокопереробних підприємств для забезпечення їх ефективного функціонування в сучасних умовах господарювання.

Об'єктом дослідження є система обліку і контролю виробничих запасів на молокопереробних підприємствах.

Предметом дослідження виступає методика та організація обліку і контролю виробничих запасів на молокопереробних підприємствах.

Виклад основного матеріалу. Бухгалтерський облік виробничих запасів є досить складним процесом, що потребує точності. Від правильності ведення обліку виробничих запасів залежить достовірність даних про отриманий підприємством прибуток і збереження самих виробничих запасів. Не дивлячись на те, що виробничі запаси стали одним з головних об'єктів бухгалтерського обліку і підлягають досить ретельному їх контролю, окремі питання щодо їх обліку та контролю залишаються все ж недостатньо вивченими і потребують окремого розгляду.

Як зазначає Качалай В.В., молокопродуктовий комплекс – це складна система, елементи якої відрізняються за характером відтворення та функціональною роллю. Один із ключових елементів цієї системи – молокопереробні підприємства, діяльність яких ґрунтується на техніко-технологічній базі переробки молока, виробництві широкої номенклатури молочних продуктів, повторному використанні відходів. Особливості діяльності молокопереробних підприємств формують наявність специфічних витрат, які потребують обліку, що дає змогу керівництву підприємства отримати об'єктивну картину в плані витрат ресурсів, визначення собівартості продукції та сформувати відпускні ціни на готову продукцію[2].

Розвиток молокопереробної промисловості в умовах інтеграції у світовий ринок є одним із стратегічно важливих напрямів для економіки України. Виробництво молочної продукції має бути спрямоване не тільки на задоволення потреб населення, а й бути джерелом експортних надходжень валютних коштів. Однак маючи найкращі у світі умови для виробництва молока, Україна ще не вирішила проблеми насиченості ринку конкурентоспроможною продукцією: навпаки – ситуація щороку погіршується.

Дослідженням встановлено, що основним внутрішнім чинником зростання цін на молочну продукцію є висока собівартість її виробництва, яка зумовлена: недостатнім технічним та технологічним оснащенням молокопереробних підприємств; нерівномірним, сезонним характером молокопереробного виробництва та значними витратами, пов'язаними з виробництвом молочної продукції.

Класифікацію виробничих запасів підприємств через галузеві особливості необхідно здійснювати саме з урахуванням специфіки їх виробництва. Для підприємств молокопереробної промисловості доцільно поділяти допоміжні матеріали на виробничі, задіяні безпосередньо в процесі виробництва, та матеріали допоміжного призначення, які не беруть участі у виробничому процесі, а забезпечують його здійснення, що зумовлює використання додаткових аналітичних субрахунків. Деталізація окремих субрахунків стосовно обліку виробничих запасів дасть змогу спростити отримання бухгалтерської інформації про їх ефективне використання у процесі виробництва. Рекомендації щодо використання додаткових субрахунків з обліку виробничих запасів наведено в табл. 1 [7, с. 16].

Аналіз практичних досліджень свідчить про відсутність на молокопереробних підприємствах контролю за надходженням якісної сировини, немає також налагодженого механізму цільового використання запасів, що потребує вдосконалення первинної документації руху виробничих запасів.

Таблиця 1

**Структура синтетичного рахунку «Виробничі запаси»
для молокопереробних підприємств**

За чинною методикою	Рекомендований варіант		
Сировина і матеріали	Сировина		
	Матеріали	Основні	
		Допоміжні матеріали	Виробничого призначення
			Не виробничого призначення
		Зворотні відходи	Зворотні відходи для реалізації
	Зворотні відходи для власного виробництва		
Куповані напівфабрикати	Куповані напівфабрикати	Куповані напівфабрикати	
Паливо	Паливо	Напівфабрикати власного виробництва	
		На технологічні цілі	
		На енергетичні	
		На господарські потреби	
Тара і тарні матеріали	Тара	Одноразового використання	
		Багаторазового призначення	
Будівельні матеріали	Будівельні матеріали		
Запасні частини	Запасні частини		
Інші матеріали	Інші матеріал		

Однією з умов правильного здійснення бухгалтерського обліку є наявність і достовірність первинних документів. При здійсненні господарської діяльності виникає необхідність фіксування операцій у відповідних документах, на підставі яких здійснюються записи у бухгалтерському обліку. Тому проблема первинного обліку виробничих запасів посідає одне з перших місць в організації виробничого процесу і потребує розробок для її вирішення. Для удосконалення форм первинних документів з надходження, витрачання та переробки виробничих запасів для молокопереробних підприємств О. В. Сайко розроблено такі відомості як: «Зведена відомість надходження і витрачання молочної сировини», «Зведена відомість переробки молока і виходу готової продукції», «Відомість витрачання молочної сировини на виробництво продукції», які відповідають вимогам нормативного законодавства та враховують галузеві особливості молокопереробної промисловості. Також,

розроблено бухгалтерську документацію для обліку зворотних відходів, яка забезпечить відображення їх кількісно-вартісного балансу та забезпечить правильне визначення впливу їх величини на рівень собівартості молочної продукції [7, с. 16].

Технологія молокопереробного виробництва характеризується складними фізико-хімічними і термічно-технологічними процесами виробництва продукції. Перш ніж сировина і матеріали будуть перетворені на готову продукцію, вони послідовно проходять низку технологічних операцій, які називають переділами. Підприємства молочної промисловості ведуть облік за основними переділами: приймання молока, сепарування, виготовлення кінцевих продуктів.

Виходячи із цього, молокопереробне виробництво носить попередільний характер, що зумовлює використання попередільного методу обліку витрат виробництва. Після кожного переділу одержується напівфабрикат, який передається в наступні переділи для виготовлення продукції або реалізовується як кінцевий продукт.

На думку Федун С.Ф, особливістю попередільного методу обліку витрат є те, що об'єктом обліку витрат на виробництво є технологічний переділ, а всередині переділу – види продукції, об'єднані у калькуляційні групи за принципом однорідності основних матеріалів, а також за складністю їх обробки. Прямі витрати обліковуються за переділами, а всередині переділу – за видами напівфабрикатів або готових продуктів, за групами однорідної продукції. Загальновиробничі витрати розподіляються між напівфабрикатами і готовими продуктами за вибраним на підприємстві методом:

- методом виключення витрат;
- методом розподілення витрат;
- комбінованим методом розподілення витрат[8].

Як зазначає О.В. Коба, створення впорядкованої структури витрат підприємства вимагає здійснення економічно обґрунтованої їх класифікації за окремими ознаками. Це передбачає розподіл та узагальнення витрат за групами для представлення інформації у зручній для управління та аналізу формі. Класифікація потрібна для організації економічної роботи підприємства, визначення вартості продукції та ціноутворення, нормування, планування, контролю й аналізу витрат. Вибрані класифікаційні ознаки мають забезпечувати комплексне вивчення і групування витрат у потрібному розрізі. Чим більше виділяється ознак класифікації, тим вищий ступінь пізнання об'єктів. Правильний вибір класифікаційних ознак є запорукою одержання необхідної та достовірної управлінської інформації, що забезпечує ефективність рішень, які приймаються на основі аналізу витрат підприємства [3].

Ураховуючи технологічні особливості молокопереробної галузі, а саме незначний термін зберігання молочної сировини, сезонне надходження та інші чинники, а та з метою спрощення процедури поточної оцінки й обліку виробничих запасів, доцільно їх оцінку під час відпуску у виробництво проводити за методом нормативних затрат згідно з П(С)БО 9 [5].

Під час відпуску у виробництво молока пропонується здійснювати його оцінку на основі нормативної ціни, яка розраховується один раз на місяць згідно з міжнародними та вітчизняними вимогами до вмісту білка в молоці та інших компонентів.

Лишиленко О.В. наголошує, що впровадження методу нормативних затрат сприятиме ефективному здійсненню оперативного контролю над рівнем використання виробничих запасів у виробництві. Його застосування дасть змогу обліковувати відпуск запасів у виробництво відповідно до встановлених нормативів. Відхилення фактичних цін на виробничі запаси від нормативних доцільно накопичувати на спеціально введеному субрахунку «Вартісні різниці» в розрізі активного рахунку 20 «Виробничі запаси», на якому відображається економія (сприятливі різниці) або перевитрачання (несприятливі різниці) виробничих ресурсів. Це, своєю чергою, допоможе приймати необхідні управлінські рішення під час вибору постачальників, сприятиме ефективності контролю витрачання виробничих запасів та забезпечуватиме достовірність визначення фінансового результату молокопереробних підприємств[4].

Заготівля молочної сировини передбачає цілу низку заходів, які необхідні для її ефективного проведення. Проте на молокопереробних підприємствах організація процесу заготівлі сировини не відповідає сучасним вимогам, що висувуються до нього. У зв'язку з цим у роботі запропоновано здійснювати організацію процесів заготівлі сировини для виробництва молочної продукції для цілей обліку і сировини; вибір постачальників та укладення контрактів на заготівлю молочної сировини; доставка та вхідний контроль якості заготовленої молочної сировини. Саме така схема заготівлі сприятиме ефективному внутрішньогосподарському управлінню заготівельною діяльністю та забезпечить контроль за договорами поставок, надходженням якісної молочної сировини та за формуванням витрат на заготівлю. Визначено, що найдоцільнішою формою заготівлі молочної сировини є її закупівля на місці, тобто у виробника, що забезпечить проведення контролю за якісними характеристиками молочної сировини та дасть змогу запобігти зайвим витратам при її прийманні.

Процес заготівлі молочної сировини, необхідність її додаткової обробки до кондиційного стану, а також витрати, пов'язані із транспортуванням, мають знайти відображення в обліку. На молокопереробних підприємствах для накопичення інформації про транспортно-заготівельні витрати використовують різні рахунки. Запропоновано для цього ввести рахунок 29 «Заготівля і придбання виробничих запасів» і відповідно субрахунки, наведені в табл. 2.

Таблиця 2

Структура синтетичного рахунка 29 «Заготівля і придбання виробничих запасів»

Код субрахунку	Назва аналітичного рахунку
291	Заготівля молочної сировини
291/01	Доставка молока на приймальні пункти
291/02	Витрати на первинну обробку молока
291/03	Відвантаження на приймальних пунктах
291/04	Оплата праці працівників заготівельного апарату
292	Витрати на заготівлю молочної сировини
292/01	Транспортування зворотних відходів до сільськогосподарських виробників
292/02	Утримання сировинної лабораторії
292/03	Ремонт приймальних пунктів
292/04	Витрати електроенергії на освітлення територій приймальних пунктів
292/05	Витрати на відрядження робітників із укладання договорів
292/06	Наради, конференції
293	Витрати на зберігання та внутрішнє переміщення виробничих запасів
294	Відхилення вартості виробничих запасів
295	Інші витрати

Важливим чинником пошуку резервів ефективного управління виробничими запасами є вибір методу їх вибуття, який має відповідати специфіці підприємства, що необхідно врахувати при формуванні облікової політики.

Молокопереробні підприємства при відпуску запасів у виробництво переважно застосовують метод середньозваженої собівартості. Недоліком цього методу є те, що він не дає змоги визначити відхилення фактичної собівартості продукції від нормативної за рахунок зміни цін на сировину. Оскільки молоко надходить на підприємства від значної кількості постачальників і за різними цінами, його середньозважена оцінка викривляє фактичну собівартість молочної продукції та не дозволяє встановити, як вона змінюється внаслідок зміни цін, що значно ускладнює роботу бухгалтерії.

Враховуючи технологічні особливості молокопереробної промисловості, короткий термін зберігання молочної сировини, а також для спрощення процедури поточної оцінки й обліку виробничих запасів, доцільно їх оцінку при відпуску у виробництво проводити за

методом нормативних затрат згідно з п. 16 П(С)БО 9 «Запаси». При встановленні величини нормативних затрат запропоновано кількісно-якісні характеристики молочної сировини (вміст жиру, білка) враховувати відповідно до розроблених рецептур.

Впровадження методу нормативних затрат сприятиме ефективному здійсненню оперативного контролю за рівнем використання виробничих запасів у виробництві, його застосування дасть змогу вести облік відпуску запасів у виробництво відповідно до встановлених нормативів, а відхилення фактичних цін виробничих запасів від нормативних обліковувати на спеціально введених субрахунках. Це дасть можливість приймати необхідні управлінські рішення при виборі постачальників та сприятиме ефективності контролю використання виробничих запасів на молокопереробних підприємствах.

Організація обліку і контролю виробничих запасів є комплексною системою способів збирання, класифікації, групування та обробки облікової інформації для цілей управління. Вона передбачає: створення раціональних умов належного зберігання і обліку виробничих запасів; правильний розподіл функцій та узгодженість обліку між бухгалтерією та виробничими підрозділами підприємства для забезпечення ефективності облікових процедур.

Висновки. В результаті проведеного дослідження вдалося дійти висновку, що характерні організаційно-технологічні особливості молокопереробних підприємств мають суттєвий вплив на методику та організацію обліку й контролю виробничих запасів і визначають специфічні напрями їх удосконалення. Вивчення практики діяльності вітчизняних молокопереробних підприємств свідчить, що в умовах орієнтованої на ринок економіки існуюча система обліку виробничих запасів не може задовольнити інформаційні потреби управлінців, оскільки має низку недоліків, а саме: відсутня інтеграція усіх видів обліку для забезпечення менеджерів необхідною інформацією; дані про відхилення фактичних показників від нормативних не відображуються щодня, отже і не використовують в управлінні виробництвом; контроль використання виробничих запасів обмежений ретроспективним контролем фактичної собівартості, коли втрати і перевитрати неможливо змінити; система обліку та оцінки зворотних відходів не сприяє їх раціональному використанню і викривлює дані про собівартість продукції.

Підвищення ефективності функціонування молокопереробних підприємств в ринкових умовах господарювання є одним з пріоритетних напрямів розвитку економіки України. Економічне зростання молокопереробних підприємств передбачає перебудову процесу господарювання, його зміни відповідно до вимог ринку та вдосконалення таких важливих функцій управління, як облік і контроль виробничих запасів. Виконання цих функцій значною мірою залежить від наявності вдосконаленої методики й організації обліку і контролю виробничих запасів.

Список використаних джерел

1. Бутинець Ф.Ф. Бухгалтерський фінансовий облік: ПКУ «Облік і аудит» вищих навчальних закладів / Бутинець Ф.Ф. – [5-те вид., перероб. і доп.]. – Житомир: ПП «Рута», 2009. – 912 с.
2. Качалай В.В. Облік і аналіз витрат виробництва на молокопереробних підприємствах. Актуальні проблеми економіки. 2015. № 1. С. 451–456.
3. Коба О.В., Миронова Ю.Ю. Витрати підприємства та їх класифікація для потреб управління й економічного аналізу. Причорноморські економічні студії. 2016. Вип. 4. С. 99–103.
4. Лишиленко О.В. Бухгалтерський облік: Підручник. – К.: Центр учбової літератури, 2009. – 670 с.
5. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 9 «Запаси» : Наказ М-ва фінансів України від 20.10.1999 № 246. URL : www.rada.gov.ua

6. Рибалко О.М., Болдуєва О.В. Вдосконалення обліку виробничих запасів // Держава та регіони. Серія: Економіка та підприємництво. – 2008. – №6. – С. 210–215.
7. Сайко О. В. Облік і контроль виробничих запасів: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук: спец. 08.06.04 – бухгалтерський облік, аналіз та аудит / О. В. Сайко. – К., 2014. – 21 с.
8. Федун С.Ф. Основні галузеві особливості функціонування підприємств молокопереробної промисловості та їх вплив на побудову системи обліку і контролю витрат виробництва молочної промисловості. URL: http://www.nbu.gov.ua/portal/Soc_Gum/inek/2010_3/94.pdf

Робота виконана під науковим керівництвом д-ра екон. наук, професора БЕНЬКА М. М.

ШЛЯХИ ВДОСКОНАЛЕННЯ ОБЛІКУ ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ

**ЛАВИШ Т., 2 курс ФФО КНТЕУ,
спеціальність «Облік і оподаткування»,
спеціалізація «Облік і податковий консалтинг»**

В статті розглянуто суть основних засобів. Досліджено засади організації їх обліку на підприємстві. Наведено проблемні аспекти обліку основних засобів та запропоновано шляхи його вдосконалення.

The article considers the essence of fixed assets. The principles of organization of their accounting at the enterprise are investigated. The problematic aspects of fixed assets accounting are presented and the ways of its improvement are suggested.

Постановка проблеми. Для здійснення господарської діяльності будь-яке підприємство повинно мати необхідні засоби та матеріальні умови. Це найголовніший елемент продуктивних сил, який сприяє процесу виробництва, розподілу, обміну та споживання ресурсів. Основною характеристикою основних засобів є їхнє багатократне використання та зберігання зовнішнього вигляду протягом значного періоду. Для вдосконалення організації господарської діяльності підприємствам слід вводити комплексний підхід в організації обліку, контролю, аналізу й управління основними засобами. Від ефективності ведення їх обліку залежить прибутковість підприємства, охоплення нових сегментів ринку, залучення інвесторів, фінансовий стан, рентабельність та ліквідність.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Основним нормативним джерелом з обліку основних засобів є одноіменні національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 7 [1] міжнародний стандарт бухгалтерського обліку [2]. Теорії та методології бухгалтерського обліку основних засобів присвячені праці відомих вчених економістів: О. Бондара [3], Т. Бурової, П.І. Гайдуцького, М.Я. Дем'яненка, О.О. Жарікової, В.М. Жука, Г.Г. Кірейцева, Ю.Я. Лузана, М.Ф. Огійчука, В.Я. Плаксієнка, Л.К. Сука, Г.В. Власюка, А.Г. Загороднього й інших. Однак, не зважаючи на значні досягнення і напрацювання, ціла низка питань залишається невирішеною. Віддаючи належне науковим напрацюванням вчених, слід відзначити, що окремі питання удосконалення обліку основних засобів в умовах переходу до міжнародних стандартів якості інформації потребують подальшого науково-практичного дослідження та уточнення.

Мета та завдання дослідження. Обґрунтувати проблемні питання щодо обліку основних засобів та визначити шляхи їх вирішення. Для досягнення поставленої мети, слід виконати такі завдання: розкрити сутність поняття «основні засоби»; розглянути їх

класифікацію; дослідити здійснення оцінки основних засобів на підприємстві; розкрити особливості їх первинного та синтетичного обліку; дослідити проблемні аспекти його здійснення; запропонувати шляхи вдосконалення обліку основних засобів на підприємстві.

Виклад основного матеріалу. Сьогодні підприємствам важко ефективно функціонувати без чіткої організації бухгалтерського обліку, в основі якого лежать нормативно-правові акти держави і вміло сформована облікова політика, яка підтверджується Наказом підприємства. Організація обліку основних засобів 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.

Найпоширенішими критеріями віднесення об'єктів до основних засобів є: функціональна роль, призначення, сфера діяльності, нерухомість, тривалість використання, матеріальність, вартісна межа. Різноманітність видів основних засобів зумовлює необхідність в їх класифікації.

Однією зі змін, передбачених Законом №466-IX для платників податку на прибуток є збільшення з 23.05.2020 р. вартісного критерію визнання активу основним засобом, наведеного у пп. 14.1.138 ПКУ – з 6 тис. грн до 20 тис. грн. При цьому, як роз'яснювали податківці, цей критерій застосовується до основних засобів, що вводяться в експлуатацію після 22 травня 2020 року. Основні засоби, введені в експлуатацію до 23 травня 2020 року, продовжують амортизуватись у податковому обліку, навіть якщо їх залишкова балансова вартість не перевищує 20 тис. гривень.

Зауважимо, що ці зміни торкнуться виключно підприємств державного сектору. Госпрозрахункові підприємства в бухгалтерському обліку вільні встановлювати власний вартісний критерій для віднесення активу до основних засобів.

Одиницею обліку основних засобів у бухгалтерському обліку є об'єкт основних засобів. Для цілей бухгалтерського обліку основні засоби поділяються на дві групи: основні засоби та інші необоротні матеріальні активи. Підприємство самостійно обирає найефективніший з методів амортизації основних засобів, передбачених у П(С)БО 7 «Основні засоби» [1]. Для приведення національних стандартів у відповідність до міжнародних було запроваджено цілий ряд нормативних документів. Це призвело до того, що в Україні облік на цій ділянці здійснюють за трьома стандартами. Проблематичним є об'єднання на одному аналітичному рахунку вартості землі, будівель, споруд та інших об'єктів нерухомості, що унеможливує нарахування амортизації на нерухомість.

Відповідно до Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 7 «Основні засоби» основні засоби – це 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).

Підходи щодо трактування сутності поняття «основні засоби» наведено в табл. 1.

Таким чином, основні засоби – це матеріальні активи, які придатні для використання в процесі діяльності суб'єкта підприємництва, які втрачають свою вартість частково, шляхом перенесення її на новостворений продукт, очікуваний термін використання яких більше одного року.

Об'єкт основних засобів – це:

закінчений пристрій з усіма пристосуваннями і приладдям до нього; конструктивно відокремлений предмет, призначений для виконання певних самостійних функцій; відокремлений комплекс конструктивно з'єднаних предметів однакового або різного призначення, що мають для їх обслуговування загальні пристосування, приладдя, керування

та єдиний фундамент, унаслідок чого кожен предмет може виконувати свої функції, а комплекс – певну роботу тільки в складі комплексу, а не самостійно; інший актив, що відповідає визначенню основних засобів, або частина такого активу, що контролюється підприємством.

Таблиця 1

Трактування сутності поняття «основні засоби»

Автор, нормативно-правовий документ	Сутність поняття «основні засоби»
МСБО 16 «Основні засоби» [2]	Матеріальні об'єкти, які утримують для використання у виробництві або постачанні товарів чи наданні послуг, для надання в оренду іншим або для адміністративних цілей та використовуватимуть, за очікуванням, протягом більше одного звітного періоду
Податковий кодекс України [1]	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 6000 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)
Бондар О. [3]	Сукупність матеріальних активів в формі засобів праці, які багаторазово приймають участь в процесі виробничо-комерційної діяльності і переносять на продукцію свою вартість частинами
С.М. Гречко [5]	Необоротний актив, призначений для господарської діяльності, тобто його планується використовувати в господарській діяльності.
Т.В. Мордвінцева та К.О. Стулей [10]	Матеріальні активи, придатні для використання в процесі діяльності суб'єкта підприємництва або установи (організації), які втрачають свою вартість частково шляхом перенесення її на знову створений продукт, очікуваний термін використання (експлуатації) яких більше одного року (або операційного циклу).
О.В. Коваленко та І.В. Громова. [8]	Сукупність матеріально-речових цінностей, що діють у натуральній формі протягом тривалого часу як у сфері матеріального виробництва, так і в невиробничій сфері.

Джерело: узагальнено авторами на основі [1;2;3;5;8;10]

Якщо один об'єкт основних засобів складається з частин, які мають різний строк корисного використання (експлуатації), то кожна з цих частин може визнаватися в бухгалтерському обліку як окремий об'єкт основних засобів [1].

Основними завданнями організації обліку основних засобів є:

- правильне документальне оформлення та своєчасне відображення в регістрах обліку надходження, внутрішнього переміщення й вибуття об'єктів;
- контроль над зберіганням основних засобів;
- контроль над затратами на ремонт та модернізацію основних засобів;
- правильне обчислення та відображення в обліку сум амортизації;
- отримання документально обґрунтованих і достовірних даних про наявність та рух основних засобів за місцями їх експлуатації;
- виявлення результатів від реалізації об'єктів основних засобів або іншого їх вибуття.

Синтетичний облік основних засобів ведеться на рахунку 10 «Основні засоби», який призначений для обліку й узагальнення інформації про наявність і рух як власних основних засобів, так і одержаних за умов фінансового лізингу, а також орендованих цілісних майнових комплексів, які належать до складу основних засобів. А також на рахунку 11 «Інші необоротні матеріальні активи», який призначено для обліку та узагальнення інформації про наявність та рух інших необоротних матеріальних активів, які не відображені у складі об'єктів обліку на попередньому рахунку. На субрахунку 112 «Малоцінні необоротні матеріальні активи» ведуть облік предметів, строк корисного використання яких більше одного року, зокрема спеціальні інструменти і спеціальні пристосування, вартість яких погашається шляхом нарахування зносу за встановленою підприємством нормою з урахуванням очікуваного строку використання таких об'єктів [4, 5].

Таблиця 2

Класифікація ОЗ в бухгалтерському обліку (рахунок 10)

Основні засоби (рахунок 10)			Інші необоротні матеріальні активи (рахунок 11)			
№	група	Суб-рахунок	№	група	Суб-рахунок	
01	02	03	04	05	06	
1	Земельні ділянки	101	10	Бібліотечні фонди	111	
2	Капітальні витрати на поліпшення земель, не пов'язані з будівництвом	102	11	Малоцінні необоротні матеріальні активи	112	
3	Будівлі, споруди та передавальні пристрої	103			Тимчасові (нетитульні) споруди	113
4	Машини та обладнання, електронно-обчислювальні машини, інші машини для автоматичного оброблення інформації, пов'язані з ними засоби зчитування або друку інформації, пов'язані з ними комп'ютерні програми	104		Природні ресурси	114	
5	Транспортні засоби	105			Інвентарна тара	115
6	Інструменти, прилади, інвентар (меблі)	106			Предмети прокату	116
7	Тварини	107			Інші необоротні матеріальні активи	117
8	Багаторічні насадження	108				
9	Інші основні засоби (усі ті, які не увійшли до груп 2–8 та 12–15 ОЗ)	109				

Джерело: [1, 7]

Облік основних засобів ведеться як в виробничій, так і невиробничій сфері діяльності підприємства. Такий вид обліку дещо ускладнюється низкою проблем (рис. 1).



Рис. 1. Основні проблеми в обліку основних засобів

Джерело [6, 12]

Погоджуючись з думкою Дерун І. А., ми пропонуємо для вдосконалення обліку основних засобів звернути увагу на проблематику облікового відображення їх амортизації.

А саме, визначення адекватного терміну корисного використання об'єкта, який би не впливав на викривлення інформації про основні засоби у фінансовій звітності і одночасно – був би оптимальним вибором згідно до бізнес – особливостей господарюючого суб'єкта, що буде враховано в його обліковій політиці.

Узагальнення основних проблем, що стоять перед обліком основних засобів, ми навели з допомогою рис. 1.

Так, проблема різниці терміну корисного використання можлива, коли однотипні об'єкти використовуються на різних підприємствах. Тому вважаємо доцільним законодавчо встановити мінімальну межу корисного використання різних видів основних засобів та відмовитись від регулювання цих питань в податковому обліку. Це зробить неможливим заниження терміну використання основних засобів підприємствами та буде сприяти отриманню об'єктивної інформації про розмір нарахованої їх амортизації.

Методи нарахування амортизації, регламентовані сучасними нормативно-правовими актами, не враховують можливі зміни первісної вартості об'єктів основних засобів та суми нарахованої амортизації (зносу). Ми пропонуємо використовувати нову форму розрахунку амортизації основних засобів, де повинні бути згруповані тільки ті показники, які необхідні для нарахування амортизації. Документального підтвердження вимагає і така операція, як формування первинної вартості основних засобів, так як об'єкти можуть поступати на підприємство різними шляхами. Залежно від цього, декілька іншим буде склад витрат, за якими формується в обліку первинна вартість об'єкта основних засобів. Для усунення цього недоліку пропонується в документообіг підприємства ввести форму «Розрахунок первинної вартості основних засобів», як додаток до акту прийому-передачі основних засобів. Введення такого документа дозволить поліпшити інформативність первинного обліку основних засобів, проводити докладний аналіз складових первинної вартості основних засобів і контролювати правильність їх визначення. Відсутність належного порядку в оформленні й обробці документів є однією з причин відставання обліку, складання звітності, неефективності використання облікової інформації для управління господарською діяльністю і контролю.

Проблемним моментом обліку основних засобів є і їх переоцінка. Тому ми вважаємо, що при проведенні переоцінки об'єкта основних засобів потрібно переоцінювати всю групу однорідних об'єктів основних засобів, оскільки вартість одного об'єкта може виявитися несуттєвою відповідно до групи основних засобів. Тому пропонується проводити дооцінку чи уцінку групи основних засобів, до якої входить об'єкт переоцінки, лише у разі зміни вартості об'єкта основних засобів, яка є значущою у вартості відповідної групи [6].

На нашу думку, відображення результатів операцій переоцінки основних засобів як доходи чи витрати звітного періоду є недоцільним, оскільки економічна сутність проведеної операції не полягає у зміні результатів господарської діяльності підприємства, а визначає реальну вартість об'єкта. Тому операції дооцінки та уцінки основних засобів варто відображати як зміни сальдо рахунків додаткового капіталу: дооцінку треба відображати як його збільшення, а уцінку – як його зменшення.

Ефективність здійснення обліку основних засобів залежить від правильності його документування. Діючі форми первинних документів з обліку основних засобів та інвентаризаційні описи дублюють один одного. Майже не відрізняються за змістом форми № ОЗ-6, № ОЗ-7, № ОЗ-8. Водночас у наявних формах бланків не передбачено відображення устаткування, придбаного підприємством для резерву (до запровадження в експлуатацію), що на практиці створює труднощі при розрахунку амортизаційних відрахувань. Акт приймання-передачі основних засобів доцільно доповнити інформацією про номер договору і прибуткового документа, спосіб надходження об'єкта, термін корисного використання, ліквідаційну вартість і метод амортизації. Інвентарну картку потрібно доповнити такими показниками, як спосіб надходження; джерело фінансування; стан об'єкта на момент

надходження; строк корисного використання; справедлива і ліквідаційна вартість; метод амортизації; дата і результати переоцінок; залишкова вартість активів на момент вибуття. В Акті списання основних засобів варто вказувати термін корисного використання і ліквідаційну вартість об'єкта. Такі дії сприятимуть зниженню трудомісткості облікових робіт, підвищенню інформативності документів, скороченню документообігу.

Висновок. Отже, основні засоби підприємства – це сукупність матеріально-речових цінностей, що діють у натуральній формі протягом тривалого часу як у сфері матеріального виробництва, так і в невиробничій сфері, і вартість яких поступово зменшується у зв'язку з фізичним та моральним зносом. Ефективне використання основних засобів і виробничих потужностей підприємства сприяє поліпшенню всіх його техніко-економічних показників: зростанню продуктивності праці та фондівіддачі, збільшенню випуску продукції, зниженню її собівартості, економії капітальних вкладень.

Вдосконалення обліку основних засобів повинне базуватися на правильному здійсненні амортизації, переоцінки і їх первинному обліку. Вище вказані методи покращення допоможуть спростити роботу бухгалтера, правильно встановлювати терміни корисного використання основних засобів, підвищать інформативність.

Список використаних джерел

1. Основні засоби: Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 7. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0288-00>
2. Основні засоби: Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 16. – URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_014
3. Богацька Н.М. Аналіз основних засобів підприємства: навч. посіб. URL: <http://bogatska-analiz-osnovnih-zasobiv-pidpriemstva>
4. Бондар О. До питання оцінки основних засобів підприємства в бухгалтерському обліку. *Бухгалтерський облік і аудит*. 2010. № 3. – С. 23–28.
5. Гречко С.М. Особливості визнання основних засобів в цілях бухгалтерського обліку та оподаткування. Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу. 2011. № 3 (21). – С. 23–31.
6. Дерун І. А. Удосконалення бухгалтерського обліку основних засобів на основі його гармонізації. Вісник Житомирського державного технологічного університету. Серія: Економічні науки. – 2009. – Вип. 4(50). – С. 40–42.
7. 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>
8. Коваленко О.В. Напрями підвищення ефективності використання основних фондів підприємства. *Економічний вісник Запорізької державної інженерної академії*. 2014. № 7. – С. 20–27.
9. Ковальчук Н.О., Побіжан Т.А. Аналіз стану основних засобів на підприємствах України. Молодий вчений. 2017. № 10. URL: <http://molodyvcheny.in.ua/files/journal/2017/10/206.pdf>
10. Мордвінцева Т.В, Стулей К.О. Основні засоби підприємства: економічна сутність. *Сталий розвиток економіки*. 2017. № 2 (19). – С. 90–94.
11. Податковий кодекс України від 1 січня 2021 року. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws>
12. Радіонова Н.Й., Ременюк Л.М. Шляхи удосконалення бухгалтерського обліку і контролю основних засобів. *Ефективна економіка*. 2015. № 11. URL: http://www.economy.nayka.com.ua/pdf/11_2015/75.pdf

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

СУЧАСНІ АСПЕКТИ ВДОСКОНАЛЕННЯ ОБЛІКУ ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ

ЛЕБІДЬ Г., 2 курс ФФО КНТЕУ,
спеціальність «Облік і оподаткування»,
спеціалізація «Облік і оподаткування в міжнародному бізнесі»

У статті зазначено особливості організації обліку основних засобів на підприємствах. Наведено визначення групи «основні засоби». Розглянуто головні нормативні акти, якими регулюється облік основних засобів, бухгалтерська класифікація основних засобів.

The article describes the features of accounting of fixed assets at enterprises. The definition of the group «fixed assets» is given. The basic normative acts, which regulate the accounting of fixed assets, the accounting classification of fixed assets.

Актуальність обраної теми. Основні засоби використовуються в діяльності практично всіх підприємств і є особливою частиною майна підприємства, яка використовується як засоби праці при виробництві продукції (робіт, послуг) або для управлінських потреб підприємства протягом тривалого часу.

Метою статті є дослідження особливостей облікового відображення операцій, пов'язаних з основними засобами.

Предмет дослідження – сукупність теоретичних та методологічних питань, пов'язаних з основними засобами.

Значний внесок у розвиток теоретичних основ та методологічних підходів до визнання й оцінювання основних засобів зробили провідні вчені, серед яких В.В. Галасюк [1], Р.В. Гончар [2], Л.В. Городянська [3], Т.І. Єфіменко [4], А.О. Касич [5], Л.Г. Ловінська [6]. Висвітлені економістами результати досліджень щодо визнання та оцінювання основних засобів потребують подальшого вдосконалення. Найпершою необхідністю є розроблення методики визначення ліквідаційної вартості, яка впливає на кінцевий фінансовий результат через механізм амортизації.

Поняття «основні засоби» розкривається у нормативно-правових актах України та Міжнародних стандартах бухгалтерського обліку табл. 1. Нормативні акти, що регулюють облік основних засобів в Україні, є: Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 7 «Основні засоби» [7] і Податковий кодекс України [8]. Підходи до трактування сутності основних засобів за Міжнародними стандартами фінансової звітності (IAS) 16 «Основні засоби». Наведені визначення поняття «основні засоби» у нормативно-правових актах дають змогу дійти висновку про відсутність єдиного підходу до його розуміння. У Податковому кодексі України [8] та Державному класифікаторі України «Класифікація основних фондів» до вищенаведених критеріїв визнання основних засобів додається ще додатковий критерій – критерій вартості. У податковому обліку, згідно з Податковим кодексом України, основні засоби мають вартісну межу, яка становить 20 000 гривень [8, пп. 138.3.3]. Вартісний критерій віднесення активів до складу основних засобів для бюджетних підприємств приведено у відповідність до критеріїв визнання основних засобів у Податковому кодексі України. Норми податкового законодавства акцентують увагу на особливостях визнання об'єкту основних засобів активом, тобто лише у тому випадку, коли його застосування відбувається виключно «для використання у господарській діяльності платника податку» [8]. Господарський кодекс України містить визначення «основних фондів», до яких віднесено «будинки, споруди, машини та устаткування, обладнання, інструмент, виробничий інвентар і приладдя, господарський інвентар та інше майно тривалого використання, що віднесено законодавством до основних фондів» [4]. Законодавцем у даному випадку ототожнюються поняття «основні засоби» і «основні

фонди». У бухгалтерському обліку основний засіб визнається активом, якщо існує ймовірність того, що підприємство отримає в майбутньому економічні вигоди від його використання і його вартість може бути достовірно визначена.

Одиницею обліку є об'єкт основних засобів. Об'єкт основних засобів – це:

– закінчений пристрій з усіма пристосуваннями та приладдям до нього;

– конструктивно відокремлений предмет, призначений для виконання певних самостійних функцій;

– відокремлений комплекс конструктивно з'єднаних предметів однакового чи різного призначення, що мають для їх обслуговування загальні пристосування, приладдя, керування та єдиний фундамент, унаслідок чого кожен предмет може виконувати свої функції, а комплекс – певну роботу лише в складі комплексу, а не самостійно;

– інший актив, який відповідає визначенню основних засобів, або частина такого активу, що контролюється підприємством/установою [7].

Якщо один об'єкт основних засобів складається з частин, які мають різний строк корисного використання (експлуатації), то кожна з цих частин може визнаватися в бухгалтерському обліку як окремий об'єкт основних засобів.

Підприємство може розширювати зазначену класифікацію, поділяючи у групах (підгрупах) основні засоби на власні, орендовані і такі, що перебувають в експлуатації, запасі, оренді, ремонті, на модернізації, реконструкції, добудові, частковій ліквідації тощо.

Таблиця 1

Трактування сутності поняття «основні засоби» у нормативно-правових актах України*

Нормативний документ	Визначення
Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 7 «Основні засоби»	Основні засоби – 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)
Податковий кодекс України	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)
Міжнародний стандарт фінансової звітності (IAS) 16 «Основні засоби»	Основні засоби – це матеріальні об'єкти, що утримуються для використання у виробництві або постачанні товарів чи наданні послуг для надання в оренду або для адміністративних цілей та використовуватимуться, за очікуванням, протягом більше одного періоду

Джерело: складено автором на основі [7], [8], [6]

Порівнюючи законодавчу базу щодо визнання основних засобів, то такі ознаки основних засобів, як матеріальність та строк корисного використання, в бухгалтерському та податковому законодавстві є тотожними табл.2. Як згадувалось попередньо вартісна межа

20 000 грн стосується бюджетних організацій. Вимогою Податкового кодексу України для підприємств, які застосовують податкові різниці є обов'язковість вартісного критерію. У разі незастосування податкових різниць та з метою бухгалтерського обліку, відповідно до НП(С)БО 7 [7], вартісну межу основних засобів підприємства можуть встановлювати самостійно, про що зазначають у своїй обліковій політиці.

Амортизаційна політика – це спосіб, в який амортизується об'єкт. Амортизаційна політика є складовою облікової політики підприємства та базується на бухгалтерських оцінках. Складові амортизаційної політики: амортизована вартість (АВ); ліквідаційна вартість (ЛВ); строк корисного використання; метод амортизації. Перегляд амортизаційної політики обов'язковий, як і будь-яких бухгалтерських оцінок. Облікова оцінка – попередня оцінка, яка використовується підприємством з метою розподілу витрат і доходів між відповідними звітними періодами. Рекомендовані дати перегляду: на кінець року; на кожен дату балансу. Переглянуті оцінки відображаються в обліку перспективно. Оцінки минулих періодів залишаються без змін [12].

Амортизація – систематичний розподіл вартості, яка амортизується, необоротних активів протягом строку їх корисного використання (експлуатації). Амортизації не підлягають: земельні ділянки; природні ресурси; капітальні інвестиції. Знос основних засобів – сума амортизації об'єкта основних засобів з початку його корисного використання. До типових форм первинного обліку вноситься розрахунок амортизації та інформація щодо її нарахування. Небюджетні підприємства можуть вести первинний облік основних засобів: з використанням типових форм, затверджених наказом № 352 від 29.12.1995 р; із застосуванням нових форм первинки, затверджених наказом № 818 від 13.09.2016 р.; у самостійно розроблених формах, які містять усі обов'язкові реквізити первинних документів або типових форм.

Таблиця 2

**Порівняльна характеристика податкового та бухгалтерського законодавства
щодо визнання основних засобів***

Ознака	Бухгалтерський облік	Податковий облік
Матеріальність	«Основними засобами є лише матеріальні активи»	«Основними засобами є лише матеріальні активи»
Підконтрольність	«Активи – ресурси, контрольовані підприємством у результаті минулих подій, використання котрих, як очікується, приведе до отримання економічних вигід у майбутньому»	Платник податку на прибуток фактично є власником основних засобів»
Строк корисного використання	«Строк корисного використання з дати введення в експлуатацію повинен перевищувати рік (або операційний цикл, якщо він триваліший за рік)»	«Строк корисного використання з дати введення в експлуатацію повинен перевищувати рік (або операційний цикл, якщо він триваліший за рік)»
Призначення	«З метою використання їх у процесі виробництва/діяльності або постачання товарів, надання послуг, здаванням в оренду іншим особам або для здійснення адміністративних і соціально-культурних функцій»	«До основних засобів відносяться лише ті об'єкти, які суб'єкт господарювання планує використовувати у власній господарській діяльності»
Вартісна межа	Не передбачена	Основні засоби – матеріальні активи <...>, вартість, яких перевищує 20 000 гривень»

Джерело: складено автором на основі [7], [8], [14].

Первісна вартість – систематичний розподіл вартості, яка амортизується, необоротних активів протягом стр історична (фактична) собівартість необоротних активів у сумі грошових коштів або справедливої вартості інших активів, сплачених (переданих), витрачених для придбання (створення) необоротних активів [8].

Ліквідаційна вартість (ЛВ) – сума коштів або вартість інших активів, яку підприємство очікує отримати від реалізації (ліквідації) необоротних активів після закінчення строку їх корисного використання (експлуатації), за вирахування витрат, пов'язаних з продажем (ліквідацією) [11]. Комісія, що створена наказом керівника підприємства визначає ліквідаційну вартість під час введення об'єкта в експлуатацію. У табл. 3 зафіксовані можливі варіанти встановлення ліквідаційної вартості. Даний етап є відповідальним, адже від встановленої ліквідаційної вартості залежить фінансовий результат підприємства. У нормативно-правових актах відсутній єдиний підхід у формуванні ліквідаційної вартості, тож обліковцю потрібно покластися на власне професійне судження.

Таблиця 3

Можливі варіанти встановлення ліквідаційної вартості*

Спосіб визначення/розмір	В яких випадках застосовується
Дорівнює нулю	Ліквідаційна вартість набагато нижче межі суттєвості Витрати на ліквідацію об'єкта більше ніж залишкова вартість
Встановлюється в оціночній сумі для окремого об'єкта (згідно з напрямом припинення визнання)	Суттєва вартість самого об'єкта Об'єкт має унікальні ідентифікаційні характеристики
Встановлюється у % до первісної вартості	Для груп однотипних об'єктів, які використовуються в однаковий спосіб У підприємства є досвід використання та ліквідації Вартість об'єкта (суттєва/несуттєва) не має значення
Встановлюється у фіксованій сумі	Для груп однотипних об'єктів, які використовуються в однаковий спосіб У підприємства є досвід використання та ліквідації Вартість об'єкта (суттєва/несуттєва) не має значення

Джерело: розроблено автором

Строк корисного використання (експлуатації) – очікуваний період часу, протягом якого необоротні активи будуть використовуватися підприємством або з їх використанням буде виготовлено (виконано) очікуваний підприємством обсяг продукції (робіт, послуг) [15]. Бухгалтерські строки не містять конкретних показників. У Податковому кодексі України встановлені мінімальні строки корисного використання табл. 4.

Таблиця 4

Строки амортизації основних засобів*

Групи основних засобів	Види об'єктів основних засобів	Мінімально допустимі строки корисного використання, років	Мінімально допустимий строк прискореної амортизації, років
1	Земельні ділянки	-	Не передбачено
2	Витрати на поліпшення земель, не пов'язані з будівництвом	15	
3	Будівлі	20	

Групи основних засобів	Види об'єктів основних засобів	Мінімально допустимі строки корисного використання, років	Мінімально допустимий строк прискореної амортизації, років
	Споруди	15	
	Передавальні пристрої	10	5
4	Машини та обладнання	5	2
	з них: електронно-обчислювальні машини для автоматичного оброблення інформації, пов'язані з ними засоби зчитування або друку інформації, пов'язані з ними комп'ютерні програми (крім програм, витрати на придбання яких визнаються роялті, та/або програм, які визнаються нематеріальним активом), інші інформаційні системи, комутатори, маршрутизатори, модулі, модеми, джерела безперебійного живлення та засоби їх підключення до телекомунікаційних мереж, телефони (в тому числі стільникові), мікрофони і рації, вартість яких перевищує 20 000 гривень	2	Не передбачено
5	Транспортні засоби	5	2
6	Інструменти, прилади, інвентар, меблі	4	Не передбачено
7	Тварини	6	
8	Багаторічні насадження	10	
9	Інші основні засоби	12	5
10	Бібліотечні фонди, збереження Національного архівного фонду України	-	Не передбачено
11	Малоцінні необоротні матеріальні активи	-	
12	Тимчасові (нетитульні) споруди	5	
13	Природні ресурси	-	
14	Інвентарна тара	6	
15	Предмети прокату	5	
16	Довгострокові біологічні активи	7	

Джерело: складено автором на основі [8]

При визначенні строку корисного використання (експлуатації) слід урахувати: очікуване використання об'єкта підприємством з урахуванням його потужності або продуктивності; моральний та фізичний знос, що передбачається; правові або інші обмеження щодо строків використання об'єкта та інші фактори. Строк корисного використання (експлуатації) об'єкта основних засобів переглядається при зміні очікуваних економічних вигід від його використання. Амортизація об'єкта основних засобів нараховується, виходячи з нового строку корисного використання, починаючи з місяця, наступного за місяцем зміни строку корисного використання.

Підприємство у обліковій політиці фіксує методи амортизації, які використовує під час введення господарської діяльності. Для розрахунку амортизації визначається вартість основних засобів без урахування їх переоцінки (уцінки, дооцінки), проведеної відповідно до положень бухгалтерського обліку. Аби застосувати прискорену амортизацію основні засоби мають одночасно відповідати таким вимогам: введені в експлуатацію платником податків в межах одного з податкових (звітних) періодів з 1 січня 2020 року до 31 грудня 2030 року; не були у використанні; повинні використовуватися у власній господарській діяльності; не можуть продаватися або надаватися в оренду іншим особам (крім платників податків, основним видом діяльності яких є послуги з надання в оренду майна). Амортизація у податковому обліку не нараховується за період невикористання основних засобів у зв'язку з їх консервацією.

Щодо подальших витрат, то поточний ремонт, технічне обслуговування це завжди витрати періоду, якщо очікувані майбутні економічні вигоди незмінні; щодо модернізації, модифікації, добудови, дообладнання, реконструкції, то це завжди збільшення первісної вартості, при умові, що очікується збільшення майбутніх економічних вигід від використання об'єкту. Рішення про характер і ознаки здійснюваних підприємством робіт, тобто, чи спрямовані вони на підвищення техніко-економічних можливостей (модернізація, модифікація, добудова, реконструкція) об'єкта, що приведе у майбутньому до збільшення економічних вигод, чи здійснюються вони для підтримання об'єкта в придатному для використання стані та одержання первісно визначеної суми майбутніх економічних вигод від його використання, приймається керівником підприємства з урахуванням результатів аналізу існуючої ситуації та суттєвості таких витрат [14].

Отже, основними критеріями визнання основних засобів є: матеріальність; призначення; строк корисного використання тощо. У даній статті основні засоби можна розглядати з точки зору бухгалтерського обліку та обліку для оподаткування.

Ефективність діяльності підприємства залежить від правильної організації обліку, що дає змогу достовірно, точно і своєчасно відображати в обліку всі господарські операції з метою їх впливу на виробничо-господарську діяльність підприємства та оперативного втручання в разі виявлення недоліків.

Список використаних джерел

1. Галасюк В.В. Незалежна експертна оцінка як засіб забезпечення необхідного рівня ліквідності об'єктів застави (практичні аспекти). URL: <http://galasyuk.com.ua/downloads/publications/expert.pdf>
2. Гончар Л.В., Гарна С.О. Оцінка основних засобів як об'єкта інвестиційно-орієнтованого управління. Інноваційна економіка. 2013. № 7 (45). С. 302–305.
3. Городянська Л.В. Відтворення основних засобів на підприємствах України: теорія і практика обліку та аналізу : монографія. Київ : КНЕУ, 2008. 224 с.
4. Єфіменко Т.І. Методологічні аспекти визначення вартості, яка амортизується. Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу. 2013. Вип. 2 (26). URL: <http://www.irbisnbuv.gov.ua>
5. Касич А.О., Черевик Н.В. Проблемні аспекти бухгалтерського та податкового обліку основних засобів в Україні. Вісник Кременчуцького національного університету імені Михайла Остроградського. Серія: Економічні науки. 2013. Вип. 3. С. 79–88. URL: <http://nbuv.gov.ua>
6. Ловінська Л.Г. Оцінка в бухгалтерському обліку : монографія. Київ : КНЕУ, 2006. 253 с. 8.
7. Національне Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 7 «Основні засоби»: Наказ Міністерства фінансів України від 27 квітня 2000 року № 92. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0288-00>
8. Податковий кодекс України від 02.12.2010 р. № 2755-VI із змінами та доп. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>
9. Господарський кодекс України від 16.01.2003 р. N 436-IV. За даними Верховної Ради України № 436-15. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/436-15>
10. Зубілевич С. Я., Мазіна О. І., Rogoznii С. А., Карпачова О. В., Дядюн О. О. МСФЗ: Короткий курс для практиків За заг. ред. С. А. Rogoznogo. – Харків: ТОВ «ФАКТОР-ДРУК», 2020 – 366 с.
11. Кудлаєва Н.В. Визнання та оцінка основних засобів: реалії сьогодення. Проблеми системного підходу в економіці. 2019. Вип. 1(2). – С. 107-114. DOI: <https://doi.org/10.32782/2520-2200/2019-1-39>

12. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 6 «Виправлення помилок і зміни у фінансових звітах»: Наказ Міністерства фінансів України від від 28 травня 1999 року №137 URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0392-99>
13. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні : Закон України від 16 липня 1999 року № 996-XIV. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/996-14>
14. Про затвердження Методичних рекомендацій з бухгалтерського обліку основних засобів: Наказ Міністерства фінансів України від 30 вересня 2003 року N 561. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0561201-03>

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

КОНЦЕПТУАЛЬНІ ПЕРЕДУМОВИ ОБЛІКУ ДЕБІТОРСЬКОЇ ЗАБОРГОВАНОСТІ НА ПІДПРИЄМСТВІ

**МАЛИШ Н., 2 курс ФФО КНТЕУ,
спеціальність «Облік та оподаткування»,
спеціалізація «Облік та податковий консалтинг»**

Розглянуто питання економічної сутності дебіторської заборгованості. Проаналізовано причини її виникнення на підприємствах різних галузей економіки. Обґрунтовано важливість проведення аналізу та контролю за виникненням та зростанням дебіторської заборгованості.

The article deals with issues of the economic nature of receivables. The reasons of its occurrence at the enterprises of the national economy are analyzed. The importance of analyzing and controlling the emergence and growth of receivables is substantiated.

Актуальність статті. У процесі діяльності підприємство не завжди здійснює розрахунки з іншими підприємствами або фізичними особами одночасно з передачею майна, виконанням робіт, наданням послуг тощо. В реальній практиці постійно виникають ситуації, коли по тим чи іншим причинам підприємство не в змозі стягнути борги з контрагентів за відвантажені товари, продукцію чи надані послуги. В цьому випадку виникає дебіторська заборгованість, яка є по суті безпроцентною позичкою покупцям. Вона залежить від довгі місяці, а іноді – роки і чим довший термін непогашення тим ймовірніше, що оплата за продукцію чи товари не надійде. Зростання дебіторської заборгованості погіршує фінансовий стан підприємства, а іноді приводить до банкрутства. Дебіторська заборгованість має великий вплив на визначення достовірності фінансової звітності, тому правильне її визначення має важливе значення.

Аналіз статистичних даних щодо динаміки дебіторської заборгованості на підприємствах України за 2016–2020 рр. (рис. 1) показав, що обсяги такої заборгованості щороку збільшуються. Так в 2016 році її розмір сягав 2517,2 млрд. грн., а в 2020 році він значно збільшився і досяг 4229,64 млрд грн, що впливає на погіршення фінансового стану підприємств, їх платоспроможність та ліквідність. Такий стан спричинено впливом як зовнішніх факторів: економічним станом країни, ростом рівня інфляції, нестабільністю курсу національної валюти, змінами податкового законодавства, всесвітньою пандемією; так і внутрішніх: обсягами реалізації продукції та її конкурентоспроможністю, особливостями маркетингової політики підприємств, забезпеченням дебіторської заборгованості, тощо.

На сьогодні облік є найважливішою функцією управління. Відображаючи реальні процеси виробництва, обігу, розподілу та споживання, облік характеризує фінансово-економічний стан господарювання і є основою для планування його майбутньої діяльності. Процес реформування бухгалтерського обліку проходить складно, з урахуванням національних особливостей та набутого досвіду розвитку колишньої облікової системи. Цим визначається актуальність даної роботи. Тому, найбільш важливими проблемами, рішення яких повинно сприяти покращенню фінансового стану підприємства є правильна організація обліку дебіторської заборгованості, її аналіз й контроль, що спрямовані на виявлення впливу факторів, щодо зростання заборгованості та обчислення резерву сумнівних боргів.

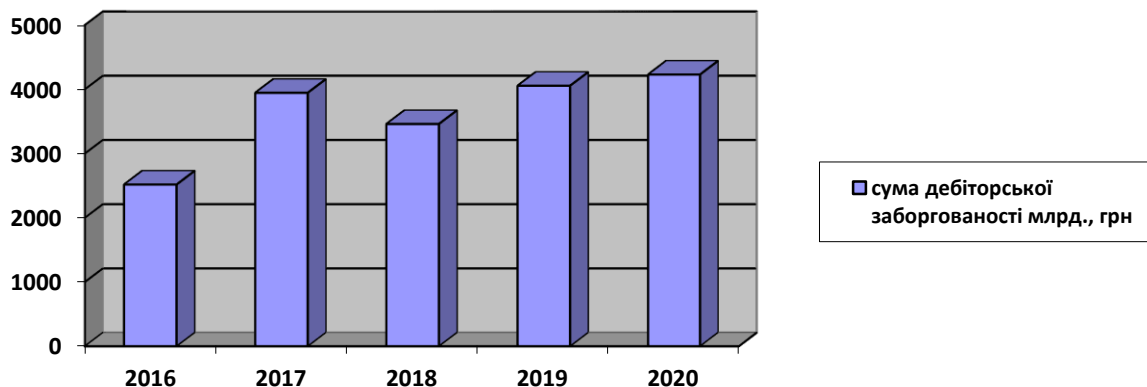


Рис. 1. Динаміка дебіторської заборгованості підприємств України за 2016–2020 рр.

Джерело: сформовано на основі [5]

Аналіз досліджень і публікацій. Проблема обліку дебіторської заборгованості присвячено низку праць зарубіжних та вітчизняних учених, серед яких: Ф.Ф. Бутинець, М.Ф. Огійчук, К. С. Суріна, Н.М. Ткаченко, І. О. Власова, С. Ф. Голов, В. В. Сопко, В.П. Завгородній, Л.М. Кіндрацька та ін. Аналіз наукових праць із досліджуваної проблематики свідчить про те, що процес оптимізації заборгованості, її облік та управління залишається дискусійним питанням і потребує поглибленого вивчення.

Метою статті є узагальнення організаційних і методичних положень та визначення основних шляхів вдосконалення обліку дебіторської заборгованості та її відображення в звітності підприємства.

Предметом дослідження статті є сукупність теоретичних та практичних аспектів обліку дебіторської заборгованості підприємства.

Результати дослідження. Виникнення та розвиток бухгалтерського обліку є складовою частиною історії людського суспільства. Знання історії бухгалтерського обліку дозволяє зрозуміти динаміку процесів, що відбуваються у наші дні, виявити зв'язки й закономірності їх розвитку, оцінити можливості прогнозування у майбутньому, дослідити еволюцію методів і способів бухгалтерського обліку, проаналізувати різні концепції та підходи, їх зміну. Бухгалтерський облік розрахунків з дебіторами є складною й важливою ділянкою обліку, тому вимагає ретельного вивчення його історичних аспектів.

У процесі своєї діяльності підприємства систематично вступають у господарські відносини з іншими суб'єктами – працівниками, засновниками, покупцями, постачальниками, фінансово-кредитними організаціями, іншими контрагентами, органами державної влади та місцевого самоврядування тощо. Зазвичай, після відвантаження виготовленої продукції, підприємства не відразу отримують оплату за них, проводячи у такий спосіб кредитування покупця. Можна стверджувати, що від моменту відвантаження продукції до моменту отримання платежу кошти підприємства перебувають у вигляді дебіторської заборгованості.

Національним Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 10 «Дебіторська заборгованість», згідно якого, дебіторська заборгованість – це сума заборгованості дебіторів підприємству на певну дату. У вітчизняній та зарубіжній літературі немає єдиного підходу до визначення економічної сутності дебіторської заборгованості.

Відповідно до НП(С)БО 10, дебіторська заборгованість визнається активом у разі, якщо існує ймовірність отримання підприємством майбутніх економічних вигід і її сума може бути достовірно визначена.

Дебіторська заборгованість поділяється на такі види:

- довгострокова – та, яка не виникає у ході нормального операційного циклу і буде погашена після 12 місяців з дати балансу;
- поточна – визнається та, яка виникає у ході нормального операційного циклу, або буде погашена протягом 12 місяців з дати балансу.

З метою складання фінансової звітності, дебіторська заборгованість підприємства класифікують за такими ознаками:

- за зв'язком з нормальним операційним циклом;
- за термінами погашення;
- за своєчасністю погашення дебіторської заборгованості [3].

Управління дебіторською заборгованістю включає в себе визначення політики надання кредиту й інкасації для різних груп покупців і видів продукції; аналіз і ранжування покупців залежно від обсягів закупівель, історії кредитних відносин і запропонованих умов оплати; контроль розрахунків із дебіторами по відстрочених та прострочених заборгованостях; визначення прийомів прискорення повернення боргів і зменшення безнадійних боргів [11].

Серед проблем, з якими стикається підприємство при управлінні та обліку дебіторської заборгованості є те, що не проводиться оцінка кредитоспроможності покупців і ефективності комерційного кредитування; недостатній професіоналізм фінансових менеджерів; низька платоспроможність покупців; не регламентована робота з простроченою дебіторською заборгованістю; немає достовірної інформації про терміни погашення зобов'язань компаніями-дебіторами; відсутні дані про зростання витрат, пов'язаних зі збільшенням розміру дебіторської заборгованості і часу її оборотності.

На підприємствах залишаються все ще невирішеним питання щодо вдосконалення аналітичного обліку дебіторської заборгованості. Його доцільно вести в розрізі кожного контрагента за кожним пред'явленим до сплати, але не сплаченим рахунком. Дебітор, в свою чергу, повинен забезпечувати отримання необхідної інформації для контролю дебіторської заборгованості. Погоджуючись з думкою науковців Грицай О. І. та Станасюк Н. С., ми пропонуємо підприємствам спочатку відносити заборгованість до певної групи, а потім здійснювати аналітичний облік у розрізі конкретних дебіторів. Під час використання цієї схеми підприємство володітиме додатковою інформацією про наявність значних сум дебіторської заборгованості за кожним терміном розрахунків [4].

Ефективне управління дебіторською заборгованістю створює передумови для успішного розвитку бізнесу і збільшення фінансових можливостей підприємства, оскільки впливає на ліквідність підприємства, а відповідно і на зміцнення його фінансового становища в цілому. Для прийняття управлінських рішень важливе значення має повнота і об'єктивність інформації, пов'язаної з дебіторською заборгованістю. Вирішення багатьох проблемних питань дозволить значно вдосконалити організацію та методику обліку розрахунків з дебіторами. При визначенні та класифікації дебіторської заборгованості в зарубіжній та українській практиці не існує явних розбіжностей. Як за кордоном, так і у національному обліку, під дебіторською заборгованістю компанії розуміють зобов'язання покупців чи інших контрагентів бізнесу перед компанією, наприклад, по виплаті грошових коштів за реалізовані товари, продукцію, виконані роботи чи надані послуги.

Щоб покращити методику обліку розрахунків з дебіторами, на думку Фаренюк О.П. та Таранюк К.М., передусім необхідно внести зміни у НП(С)БО 10 «Дебіторська

заборгованість», в яких чітко були б розмежовані поняття довгострокової та короткострокової дебіторської заборгованостей. Їх облік нині ведеться на різних рахунках бухгалтерського обліку, що не відзначено у вищезазначеному стандарті. Разом із тим слід вказати, що поточна дебіторська заборгованість є оборотним активом, а довгострокова – необоротним, і вони обліковуються на різних рахунках. [11].

Уточнення вимагає визначення поточної дебіторської заборгованості, оскільки, згідно з НП(С)БО 10, поточна дебіторська заборгованість за продукцію, товари, послуги визначається активом одночасно з визнанням доходу від реалізації продукції, товарів і послуг та оцінюється за первісною вартістю. На нашу думку, утворення поточної дебіторської заборгованості не завжди слід пов'язувати з доходом, оскільки дохід вимірюється сумою очікуваних грошових надходжень, тому якщо не очікується погашення дебіторської заборгованості у звітному періоді, то наступні надходження коштів або певних матеріальних цінностей не можна вважати доходом. Так, перерахування авансів за ще непередану продукцію призводить до виникнення дебіторської заборгованості, хоча доходу тут немає. Вважаємо, що ці пропозиції повинні бути взяті до уваги при подальшому вдосконаленні нормативної бази.

Відповідно до Концептуальної основи, складання та подання фінансових звітів передбачає використання однієї з чотирьох видів вартості: історичної, поточної, вартості реалізації та теперішньої. [10].

Відповідно до національних стандартів, поточні зобов'язання оцінюються за сумою погашення, тобто за вартістю реалізації. Проте не до всіх видів поточних зобов'язань доцільно застосовувати таку вартість. Зокрема, зобов'язання за короткостроковими позиками можна оцінювати за теперішньою вартістю, заборгованість перед бюджетом – за вартістю реалізації, заборгованість за товари, роботи, послуги – за поточною вартістю. Важливо вдосконалювати методика визначення суми резерву сумнівних боргів [8, с. 195].

На думку Боярової О.А та Кузик Н.П. достовірне формування резерву сумнівних боргів, а також створення ефективної моделі обліку дебіторської заборгованості дозволять більш ефективно здійснювати управління та контроль за дебіторською заборгованістю, уникнувши при цьому ризиків неплатоспроможності [6]. На думку Проскуріної Н.М., потрібно внести зміни до діючого законодавства для стимулювання створення підприємствами цього резерву. Практика показує, що більшість акціонерних підприємств, звітність яких є обов'язковою, не створюють резерву сумнівних боргів, оскільки: це вимагає вилучення з обороту коштів, що можуть бути задіяні в інших сферах діяльності; суми, які резервуються, не включаються до валових витрат у податковому обліку, що, в свою чергу, не впливає на зменшення податку на прибуток; підприємства не хочуть нести додаткові трудові витрати на створення цього резерву [9].

Як відзначає Кияшко О.М. у сучасному світі є безліч нерозв'язаних питань щодо бухгалтерського обліку дебіторської заборгованості. Найбільш проблемне питання – це суперечності між бухгалтерським та податковими розрахунками у таких напрямках, як формування резерву сумнівних боргів, облік сумнівної та безнадійної дебіторської заборгованості. Однією з суттєвих проблем є криза взаємонеплатежів, що пов'язана з великою сумою заборгованості, що існує між українськими підприємствами. У нестабільних ринкових умовах дуже важко забезпечити високий рівень збуту продукції і її вчасну оплату покупцями. Кризовий стан економіки змушує підприємства надавати свою продукцію (послуги) з умовою відстрочки оплати. Несплата призводить до виникнення дебіторської заборгованості, ефективне ведення обліку, внутрішнього контролю та управління якою стає одним з першочергових завдань підприємства [10, с. 21].

Зокрема, відповідно до НП(С) БО 1, у Балансі повинні розкриватися такі статті:

- довгострокова дебіторська заборгованість;
- дебіторська заборгованість за продукцію, товари, роботи, послуги;
- дебіторська заборгованість за розрахунками за виданими авансами;
- дебіторська заборгованість за розрахунками з бюджетом;
- інша поточна дебіторська заборгованість [4].

Важливим питанням є вдосконалення політики управління дебіторською заборгованістю на підприємстві, та підприємства в межах чинного законодавства повинні самостійно обирати систему класифікації дебіторської заборгованості залежно від завдань, які ставить управління перед системою обліку [7, с. 285].

Досить важливим є і розкриття інформації щодо відображення дебіторської заборгованості у фінансовій звітності. Так, за НП(С)БО 10 дебіторська заборгованість відображається у формі 1 «Баланс» та формі 5 «Примітки до річної фінансової звітності». У Балансі дебіторська заборгованість відображається за чистою реалізаційною вартістю.

У Примітках до фінансової звітності наводиться:

- перелік дебіторів і суми довгострокової дебіторської заборгованості;
- перелік дебіторів і суми дебіторської заборгованості пов'язаних сторін, з виділенням внутрішньогрупового сальдо дебіторської заборгованості;
- склад і суми статті балансу «Інша дебіторська заборгованість»;
- метод визначення величини резерву сумнівних боргів;
- сума поточної дебіторської заборгованості за продукцію, товари, роботи, послуги в розрізі класифікації заборгованості за строками непогашення;
- залишок резерву сумнівних боргів за кожною статтею поточної дебіторської заборгованості, його утворення та використання в звітному періоді.

Міжнародні стандарти прямо не вимагають відображення дебіторської заборгованості в балансі, за винятком резерву сумнівної заборгованості. Але для визначення величини дебіторської заборгованості, яка відображається в балансі, необхідно:

- протестувати дебіторську заборгованість на предмет знецінення, тобто списати однозначно безнадійну заборгованість;
- для дебіторської заборгованості, яка залишилася, нараховується резерв сумнівної заборгованості, який відображає можливу ймовірність несплати рахунків, і вирахувати даний резерв із величини дебіторської заборгованості [11].

Критерії аналізу дебіторської заборгованості за МСФЗ дещо відрізняються від національних стандартів за МСФЗ 1 «Перше застосування Міжнародних стандартів фінансової звітності». Аналіз дебіторської заборгованості має такі складові: покупці, інші члени групи, пов'язані сторони, авансовані платежі, інші суми.

Висновки. В сучасних умовах господарювання велика кількість підприємств та організацій знаходиться в скрутному становищі, маючи досить велику проблему неплатежів. Організація обліку та аналізу дебіторської заборгованості на підприємстві будь-якої форми власності має важливе значення, оскільки сприяє упорядкуванню інформації, прозорості та достовірності даних із розрахункових операцій з дебіторами, та потребує постійного вдосконалення. Для цього ми пропонуємо аналізувати поточну дебіторську заборгованість та вести аналітичний облік у розрізі конкретних дебіторів. Також слід складати відомість простроченої дебіторської заборгованості та порушення розрахункової дисципліни. На основі цієї інформації підприємству слід вести план-графік з дебіторами щодо інкасації дебіторської заборгованості.

Удосконалення організації обліку дебіторської заборгованості за допомогою таких методів надасть можливість вибору її оптимального розміру для кожного окремого підприємства, максимально уникати прострочення термінів її погашення, оптимізації контингенту покупців та замовників, ураховуючи їх платоспроможність, що, в свою чергу, вплине на зменшення обсягів сумнівних боргів, безнадійної заборгованості, а також сприятиме удосконаленню управлінського аспекту стосовно витрат та доходів підприємства.

Список використаних джерел

1. Закон України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні» від 16.07.99 р. №996-XIV.

2. Дебіторська заборгованість : Національне Положення (стандарт) бухгалтерського обліку. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0725-99> (дата звернення: 01.05.2021).
3. Фінансові інструменти : Національне Положення (стандарт) бухгалтерського обліку. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1050-01>(дата звернення: 02.05.2021).
4. Загальні вимоги до фінансової звітності: Національне Положення (стандарт) бухгалтерського обліку. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13> (дата звернення: 30.04.2021).
5. Офіційний сайт Державної служби статистики України. URL: www.ukrstat.gov.ua (дата 02.05.2021)
6. Грицай О. І., Станасюк Н. С. Управління дебіторською заборгованістю підприємства в контексті її обліково-аналітичного забезпечення. – URL: http://economyandsociety.in.ua/journal/15_ukr/125.pdf (дата звернення: 01.05.2021).
7. Олійник С.О. Напрями удосконалення обліку дебіторської міжнар. наук. практ. Інтернет-конф. Тернопіль: Крок, 2015. С. 285–288.
8. Проскуріна Н.М. Резерв сумнівних боргів: удосконалення методики розрахунку : Наукові записки Національного універ 2014. Випуск 25. С. 195-199.
9. Скорба О.А. Облік дебіторської заборгованості в Україні та за кордоном. Матеріали V міжнар. наук.-практ. конф. «Honoris High School – 2009». 2009. Т.2. С. 22–25.
10. Черненко Л. В. Управління дебіторською заборгованістю в аграрних підприємствах : дис. канд. екон. наук : 08.00.04 / Київ, 2007. 241 с.
11. Фаренюк О.П., Таранюк К.М. Особливості поточної дебіторської заборгованості за продукцію, товари, роботи і послуги. URL: <http://intkonf.org/farenyuk-optaranyuk-km-brovko-ot-osobliv> (дата звернення: 30.04.2021)

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

ОБЛІК ГРОШОВИХ КОШТІВ У СИСТЕМІ ІНФОРМАЦІЙНИХ ТЕХНОЛОГІЙ

**ПЕДЧЕНКО А., 2 курс ФФО КНТЕУ,
спеціальність «Облік і оподаткування»,
спеціалізація «Облік і податковий консалтинг»**

У статті розглянуто сутність грошових коштів та охарактеризовано їх складові. Наведено основні проблеми, що стосуються сучасного стану обліку операцій з грошовими коштами. Запропоновано шляхи вдосконалення їх обліку у системі інформаційних технологій.

The article considers the essence of cash and describes their components. The main problems related to the current state of accounting for cash transactions are presented. Ways to improve their accounting in the information technology system are proposed.

Актуальність теми. Згідно з статистичними даними Національного банку України, грошова база у тому числі готівкові кошти, випущені в обіг становили в січні 2019 р. 428,92 млрд грн, а у січні 2020р. – 469,76 млрд. грн. Це свідчить про те, що у готівково-грошовому обігу в Україні у 2020 році відбулося збільшення коштів в обігу на 9,5%.

Роль грошових коштів в економіці, як основного елементу монетарних активів важко переоцінити, оскільки основу діяльності підприємства становлять операції, пов'язані з рухом

грошових коштів. Більшість операцій на підприємстві пов'язані з придбанням, виробництвом та продаж вироблених товарів і послуг, і в результаті з отриманням й оплатою грошових коштів.

У теперішніх ринкових умовах у більшості підприємств не вистачає грошових коштів, тому досить важливо володіти здатністю їх раціонального розподілу та використання. Для цього необхідно правильно організувати облік грошових коштів, постійно його вдосконалювати, а також вміти виявляти і вирішувати проблеми, що можуть виникати під час обліку операцій з грошовими коштами та застосовувати облікові інформаційні технології. Отже, тема дослідження є актуальною на сьогодні.

Аналіз останніх досліджень чи публікацій. Теоретичні і практичні аспекти обліку грошових коштів досліджували в своїх працях вітчизняні і зарубіжні науковці, зокрема: М.І. Бондар, Ф.Ф. Бутинець, М.Т. Білуха, Н.В. Водопалова, А.М. Герасимович, Е.К. Гільде, С.Ф. Голов, Н.О. Гура, К.Е. Даллас, Г.Г. Кірейцев, Н.М. Малюга, М.С. Пушкар, В.О. Шевчук та інші. Аналіз вивчених наукових джерел доводить, що питанням сучасного стану обліку грошових коштів підприємства приділяється недостатньо уваги. Необхідно відзначити, що додаткового наукового обґрунтування вимагають питання щодо відображення касових та банківських операцій саме у системі інформаційних технологій.

Метою статті є обґрунтування теоретичних і методологічних аспектів обліку грошових коштів у системі інформаційних технологій та удосконалення практичних положень.

Результати досліджень. Господарська діяльність кожного підприємства тісно пов'язана з його відносинами з іншими суб'єктами господарювання. Такі відносини виникають в результаті кругообігу економічних ресурсів і називаються розрахунками. Грошові кошти – це початкова і кінцева ланка циклу, яка включає закупівлю матеріалів та сировини на виробництво, виконання робіт та надання послуг, а також їх продаж, в результаті чого підприємство отримує дохід.

В економічній літературі можна знайти багато різних визначень поняття «грошові кошти». Більшість авторів трактують їх як активи підприємства (С. М. Остафійчук [10, с. 217], Л. В. Івченко [4, с. 799]). Не можна не погодитися з цією думкою, оскільки дійсно їх можна використовувати в будь-який час для розрахунків, але ми вважаємо, що таке визначення не повністю відображає суть досліджуваної концепції.

Друга група авторів (Г. В. Осовська [9, с. 235], О.О. Юркевич [9, с. 235]) розглядають грошові кошти як дохід та надходження. Ми вважаємо, що недоцільно застосовувати такий підхід, оскільки вони можуть бути не лише у формі доходу та надходжень, але і у формі витрат.

На думку Дерій М. грошові кошти це «... основні сегменти для здійснення готівкових і безготівкових розрахунків між державними бюджетними установами та підприємствами» [3, с. 62].

Несходовський І.С. трактує їх як «... абстрактний вимірник економічних процесів, явищ, об'єктів, який суб'єкти згодні приймати як платіжний засіб» [8, с. 15].

Таким чином, вищесказане свідчить про відсутність єдиного загальновизнаного визначення поняття «грошові кошти». Тому необхідно сформулювати таке визначення: це поняття бухгалтерського обліку, яке відображає найбільш ліквідні активи підприємства і може бути у формі готівки, коштів на банківських рахунках, депозитів до запитання. Це визначення узагальнює обрані підходи до визначення даного поняття і, на відміну від існуючих, включає: суть грошових коштів, напрямки їх використання та кінцевий результат.

Згідно з НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» під грошовими коштами розуміють «... готівку, кошти на рахунках в банках і депозити до запитання» [7]. Спираючись на дане Положення, можна сказати що основними складовими грошових коштів є готівка в касі, кошти на рахунках у банках та депозити до запитання.

Проте, на нашу думку, до складу грошових коштів також можна віднести електронні гроші, адже вони мають такі ж характеристики, що й звичайні кошти. Електронні гроші виконують роль засобу платежу, обміну і накопичення, тобто є реальними грошима.

Складовими грошових коштів є і кошти в дорозі – кошти, які перераховані в останні дні місяця на реєстраційні, спеціальні реєстраційні, поточні рахунки установи, а також не розподілені на рахунках в органах Державного казначейства України, але будуть зараховані на ці рахунки в наступному місяці.

Виходячи з вищесказаного, наведемо складові грошових коштів на рис. 1.

Для забезпечення достовірної та точної інформації про рух грошових коштів необхідно забезпечити їх чіткий, своєчасний та повний облік, тому основними завданнями бухгалтерського обліку є:

- правильна організація, своєчасне та законне проведення безготівкових та касових розрахункових операцій;
- своєчасне та правильне документування операцій та розрахунків з грошовими потоками;
- забезпечення збереження коштів у місцях їх зберігання та контроль за цільовим використанням;
- своєчасна інвентаризація готівки та відображення її результатів у бухгалтерському обліку;
- своєчасне і повне відображення в документах та реєстрах обліку руху коштів у касі підприємства та на банківських рахунках;
- суворе дотримання встановлених правил касових операцій та розрахунків між суб'єктами господарювання;
- пошук можливостей для найбільш раціонального вкладення вільних грошей як джерела фінансових вкладень, що приносить дохід [1, с. 230].

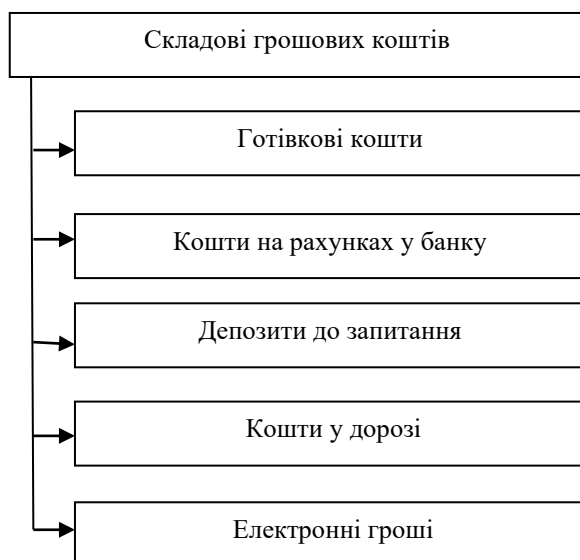


Рис. 1. Складові грошових коштів

Джерело: розроблено автором

Існуючі проблеми бухгалтерського обліку щодо руху та наявності готівки повинні включати:

- невідповідність національних положень, що регулюють облік грошових коштів, міжнародним стандартам, а саме різниця в тлумаченні поняття «грошові кошти» у національних та міжнародних правилах бухгалтерського обліку, різниця в ідентифікації грошових потоків за видами діяльності, невідповідність правил та регулювання фінансової звітності про рух грошових коштів тощо;
- недосконалість системи управлінського обліку та відсутність управлінської звітності про рух грошових коштів на підприємстві і, як наслідок, відсутність аналітичних та оперативних даних, що характеризують реальні фінансові процеси на підприємстві;

- недостатність форм і методів розрахунків, особливо для зовнішньоекономічної діяльності;
- недосконале матеріально-технічне та організаційне забезпечення бухгалтерського обліку;
- наявність грубих порушень платіжної дисципліни та недосконалість механізмів контролю за дотриманням касової дисципліни;
- недосконалість законодавчих та нормативних актів, що регулюють облік коштів;
- ухилення від сплати податків підприємствами через використання неврахованих готівкових коштів;
- ослаблена система контролю за зберіганням та використанням коштів [6, с. 42].

Для усунення вищезазначених проблем, так і інших проблем, що виникають при організації бухгалтерського обліку касових операцій, ми можемо запропонувати наступні шляхи вдосконалення системи бухгалтерського обліку у сфері управління готівкою:

- подальша адаптація Національних положень про бухгалтерський облік, що регулюють організацію та облік готівки, до міжнародних стандартів;
- розробка та впровадження форм, методів та механізмів функціонування системи управління грошовими коштами (наприклад, впровадження на підприємстві автоматизованої системи управління грошовими потоками, розробка форм управлінської звітності про рух грошових коштів та механізмів її складання тощо);
- розширення та вдосконалення форм і методів розрахунків (кліринг розрахунків, використання овердрафтних рахунків тощо);
- вдосконалення та розвиток систем та технологій банківського обслуговування підприємств (корпоративні картки, системи «Клієнт – Банк» та ін.);
- розробка механізмів і методів для посилення платіжної дисципліни та контролю за дотриманням касової дисципліни (наприклад, проведення інвентаризації готівки не рідше одного разу на місяць, створення касового фонду та введення відповідного активного рахунку в План рахунків);
- розширення, самостійне написання та вдосконалення нормативної бази обліку грошових коштів на підприємствах;
- застосування на підприємствах системи посиленого контролю грошових коштів, що дасть змогу значно підвищити ефективність усього процесу управління його діяльністю;
- здійснення розробки фінансових планів надходження та витрачання грошових коштів на наступний рік, в якому буде розрахунок планового доходу від основної діяльності та витрати грошових коштів у розрізі статей витрат;
- формування звіту про надходження і використання грошових коштів за попередній місяць та порівняння його з нормативними (плановими) показниками, що забезпечить оперативний контроль над рухом грошових коштів на підприємствах;
- запровадження повної автоматизації касового обліку, що забезпечить високу точність бухгалтерських даних, пов'язаних з грошовим потоком [11, с. 85].

Основними елементами обліку банківських та касових операцій, що здійснюються в комп'ютерному середовищі:

- підготовка потрібних платіжних доручень з їх поданням до банку, для цього використовується програма «Клієнт – Банк»;
- отримання банківських виписок про стан рахунку та здійснених операцій за відповідний період;
- відображення операцій в бухгалтерському реєстрі Банку та Головній книзі;
- підготовка первинних документів для касових операцій: прибуткові касові ордери, видаткові касові ордери, авансові звіти, відомість на видачу готівки тощо;
- ведення касової книги;
- ведення бухгалтерського реєстру «Готівка» та Головної книги [5, с. 229].

Комп'ютерне моделювання грошових коштів на конкретному підприємстві дозволяє генерувати зведену інформацію про готівку для глибшого аналізу, розуміти процеси, що відбуваються в структурних підрозділах підприємства, проводити оперативний аналіз структурних підрозділів, оцінювати інформаційні потоки, документообіг та ефективність комп'ютерної техніки, виявити недоліки в документообігу на підприємстві.

Таким чином, сьогодні в Україні існує багато напрямків, за якими можна вдосконалити існуючу систему обліку готівки. Перспективи подальших досліджень полягають у пошуку нових методів, механізмів та форм вдосконалення організації обліку готівкових та безготівкових фондів. Адаптація національних положень до міжнародних стандартів та впровадження нових методів та повна автоматизація касового обліку значно покращить організацію та ведення касового обліку, зменшить ризик помилок та підвищить ефективність діяльності підприємств.

Висновки. Проведене дослідження дозволяє зробити такі висновки:

1. Грошові кошти – це поняття бухгалтерського обліку, яке відображає найбільш ліквідні активи підприємства і може бути у формі готівки, банківських рахунків, депозитів до запитання. Це визначення узагальнює обрані підходи до визначення грошових коштів і, на відміну від існуючих, включає: їх суть, напрямки використання та кінцевий результат. Складовими грошових коштів є готівка, кошти на банківських рахунках, депозити до запитання, грошові кошти в дорозі та електронні гроші.

2. Для правильного управління грошами, забезпечення достовірної та точної інформації про рух грошових коштів необхідно забезпечити їх чіткий, своєчасний та повний облік. Для усунення вищезазначених проблемних питань, що виникають при організації касових операцій, запропоновано шляхи вдосконалення системи бухгалтерського обліку у сфері управління грошовими коштами, зокрема, запровадження повної автоматизації касового обліку, що забезпечить високу точність даних бухгалтерського обліку з грошовим потоком.

3. Проблема обліку грошових коштів є актуальною та потребує подальшого розгляду науковцями в сфері оптимізації наявних автоматизованих процесів. Перспективними наслідками цього є побудова ефективної системи управлінського обліку і контролю руху грошових коштів та їх еквівалентів.

Список використаних джерел

1. Бондаренко Н.М., Таран В.В. Організація обліку і контролю грошових коштів. Причорноморські економічні студії. 2017. Вип. 17. С. 229–234.
2. Грошово-кредитна та фінансова статистика. Національний банк України. URL: https://bank.gov.ua/admin_uploads/article/MFS_2020-01.pdf?v=4
3. Дерій М. Дефініції «грошові кошти» і «грошові потоки»: відмінності та взаємозв'язок. Економічний аналіз. 2015. Випуск 6. С. 60–64.
4. Івченко Л.В. Сутність грошових коштів: підходи до визначення / Л.В. Івченко // Глобальні та національні проблеми економіки. – 2016. – Випуск 10. – С. 798–803.
5. Коблянська Г.Ю. Облік і контроль грошових коштів у комп'ютерному середовищі. Вісник Університету банківської справи Національного банку України. 2017. № 1. С. 228–232.
6. Матківська Т.Я., Попович О.В. Проблеми та шляхи вдосконалення обліку операцій з грошовими коштами. Економіка. Фінанси. Право. 2020. № 7. С. 40–43.
7. 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> (дата звернення 19.05.2021).
8. Несходовський І.С. Облік грошових коштів та контроль їх виконання в підприємствах торгівлі : автореф. дис. ... на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук : 08.00.09 «Бухгалтерський облік, аналіз та аудит». К., 2009. 20 с.
9. Осовська Г.В., Юркевич О.О., Завадський Й.С. Економічний словник. К.: Кондор, 2007. 358 с.

10. Остафійчук С.М. Грошові кошти та їх еквіваленти – найліквідніші активи підприємства. Науковий вісник Ужгородського університету. 2016. С. 215–220.
11. Парді С.Р. Шляхи вдосконалення обліку грошових коштів. Вісник ОНУ імені І.І. Мечникова. Львів. 2018. № 2/1. С. 82–86.

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

АСПЕКТИ ОБЛІКУ ГРОШОВИХ КОШТІВ ТА ЇХ ЕКВІВАЛЕНТІВ У ІНОЗЕМНІЙ ВАЛЮТІ

**СПОЛІТАК А., 2 курс ФФО КНТЕУ,
спеціальність «Облік і оподаткування»,
спеціалізація «Облік і оподаткування у міжнародному бізнесі»**

У статті систематизовано теоретичні та методологічні аспекти обліку грошових коштів та їх еквівалентів у іноземній валюті. Проаналізовано проблеми обліку грошових коштів та їх еквівалентів, вивчено можливі шляхи удосконалення.

The article systematizes the theoretical and methodological aspects of accounting for cash and cash equivalents in foreign currency. The problems of accounting for cash and cash equivalents are analyzed, possible ways of improvement are studied.

Актуальність обраної теми полягає в тому, що в умовах функціонування підприємства безперервний рух грошових коштів є необхідним і має розглядатися як інструмент забезпечення прибутковості підприємства.

Метою статті є дослідження теоретичних, методичних та практичних аспектів обліку грошових коштів та їх еквівалентів у іноземній валюті.

Об'єктом дослідження є процес бухгалтерського обліку грошових коштів та їх еквівалентів у іноземній валюті.

Предмет дослідження є сукупність теоретичних, організаційно-методичних та практичних положень обліку операцій з грошовими коштами та їх еквівалентами у іноземній валюті.

Дослідженню проблемних питань обліку грошових коштів та їх вирішенню присвячені праці багатьох вчених, а саме: Ф.Ф. Бутинця, Г.В. Осовської, В.Д. Базилевича, Л.О. Баластрика, Н.М. Бондаренка, Л.В. Івченко та інших.

Проте, недосконалість практичних аспектів організації обліку та внутрішнього контролю за операціями з грошовими коштами на підприємствах визначають актуальність обраної теми. Насамперед необхідно дослідити теоретичну сутність грошових коштів та їх еквівалентів, проаналізувати наявні проблеми обліку та контролю грошових коштів та їх еквівалентів та з'ясувати напрямки їх покращення на вітчизняних підприємствах.

Відповідно до Міжнародного стандарту бухгалтерського обліку 7 «Звіт про рух грошових коштів», грошові кошти складаються з готівки в касі і депозитів до запитання. Еквіваленти грошових коштів – це короткострокові, високоліквідні інвестиції, які вільно конвертуються у відомі суми грошових коштів і яким притаманний незначний ризик зміни вартості [5].

Метою цього Стандарту є визначення вимог до надання інформації про минулі зміни грошових коштів суб'єкта господарювання та їх еквівалентів за допомогою звіту про рух грошових коштів, який розмежовує грошові потоки протягом періоду від операційної, інвестиційної та фінансової діяльності.

У спеціальній та науковій літературі зустрічається багато визначень терміну «грошові кошти», основні визначення були узагальнені нами і відображені в табл.1.

Проаналізувавши визначення сутності грошових коштів, які розглянуті авторами, можна зробити висновки щодо грошових коштів відносяться готівка в касі, електронні гроші, залишки коштів на поточних та інших рахунках у банках, які можуть бути використані господарюючим суб'єктом упродовж будь-якого моменту часу для розрахунків під час здійснення господарських операцій.

Таблиця 1

Трактування терміну «грошові кошти»

Автор	Визначення	Джерело
МСБО 7 «Звіт про рух грошових коштів»	Грошові кошти – кошти в касі та депозити до запитання	[5]
В. Д. Базилевич, Л. О. Баластрик	Грошові кошти – засоби, які знаходяться в народному господарстві в готівковій і безготівковій формах і виконують функції засобів обігу, платежу і накопичення	[1]
Ф. Ф. Бутинець	Грошові кошти – це сума готівки в касі підприємства, вільні грошові кошти, що зберігаються на поточному, валютному та інших рахунках в банку та інші кошти підприємства	[2]
М. В. Дерій	Грошові кошти – основні сегменти для здійснення готівкових і безготівкових розрахунків між державними бюджетними установами та підприємствами	[3]
НПСБО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності»	Грошові кошти – готівка, грошові кошти на рахунках в банках і депозити до запитання	[11]
Несходовський І.С.	Грошові кошти – абстрактний вимірник економічних процесів, явищ, об'єктів, який суб'єкти згодні приймати як платіжний засіб	[9]
Пушкар М. С.	Грошові кошти – грошові знаки національної і іноземної валюти які є платіжними засобами	[12]
Г. В. Осовська	Грошові кошти – доходи та надходження	[10]

Джерело: узагальнено автором

Відповідно до МСБО 7 та МСФЗ 7 сформовано порядок визначень основних термінів при обліку грошових коштів та наведено в табл. 2.

Л.С. Яструбецька вважає, що грошові потоки – це економічний процес, який опосередковується сукупністю розподілених у часі надходжень та витрат грошових коштів та їх еквівалентів, генерованих підприємством під час здійснення господарської діяльності. [13].

І. Мішук зазначає, що грошовий потік – це сума всіх грошових надходжень і виплат підприємства чи компанії за певний період часу [8, с. 15].

Таблиця 2

Терміни, які використовуються при обліку грошових коштів у іноземній валюті

№ п/п	Терміни		Визначення
1	Грошові кошти	Cash	Готівка, гроші на рахунках у банках до запитання

№ п/п	Терміни		Визначення
2	Еквіваленти грошових коштів	Cash Equivalents	Короткострокові високоліквідні фінансові інвестиції, які вільно конвертуються у певні суми грошових коштів і характеризуються незначним ризиком коливань вартості
3	Овердафт	Overdraft	Кредитний залишок на активному рахунку, що виникає при здійсненні платіжної операції на суму, що перевищує дебетовий залишок на рахунку
4	Монетарні активи	Monetary assents	Грошові кошти та інші активи, які можуть бути отримані у чітко визначеній сумі грошей
5	Негрошові операції	Non- Cash Transactions	Ті операції при яких не використовуються грошові кошти та їх еквіваленти
6	Рух грошових коштів	Cash Flow	Надходження і вибуття грошових коштів та їх еквівалентів
7	Операційна діяльність	Operating Lease	Це основна діяльність підприємства, яка приносить дохід, а також інші види діяльності, які не є інвестиційною або фінансовою діяльністю.
8	Інвестиційна діяльність	Investing Activities	це придбання і продаж довгострокових активів, а також інших інвестицій, які не є еквівалентами грошових коштів
9	Фінансова діяльність	Financing Activities	це діяльність, яка спричиняє зміни розміру та складу власного і запозиченого капіталу підприємства.
10	Фінансовий актив	Financial Assents	це будь-який актив, що є: інструментом власного капіталу іншого підприємства; контрактним правом, щоб отримувати грошові кошти або інший фін. актив від іншого підприємства чи обмінювати фін. інструменти з іншим підприємством; контрактом, розрахунки за яким здійснюватимуться або можуть здійснюватися власними інструментами капіталу підприємства

Джерело: узагальнено автором на основі [5;7]

Ідеально налагодженою системою обліку надходження і вибуття грошових коштів можна вважати сукупність інформації про чинники впливу на грошові кошти та ефективно ведення грошового потоку.

До першої складової необхідно віднести розмір зареєстрованого капіталу, терміни здійснення розрахунків, прибуток за минулий період, ліміт в касі та фінансово-економічну ситуацію в країні.

До другої правильне заповнення документації щодо грошових коштів, налагоджений рух та швидкість здійснення обігу грошових коштів та економічну циклічність. Якщо правильно оцінювати і постійно удосконалювати усі вищезгадані елементи, отримуємо правильно складений фінансовий звіт на рік, забезпечений стратегічний план та ріст фінансового IQ бухгалтерської служби. Для ефективного ведення обліку грошових коштів та їх еквівалентів необхідно звертати увагу на кожен аспект, адже в майбутньому це впливає на фінансовий результат підприємства та його економічну стабільність.

Концепція Міжнародних стандартів фінансової звітності полягає у формулюванні принципів обліку і відображення облікової інформації у фінансовій звітності та примітках до неї. Принципи, на відміну від традиційних правил, інструкцій і рекомендацій, не дають чітких алгоритмів дій для обліковців та аудиторів.

Невід'ємним компонентом фінансової звітності є Звіт про рух грошових за кожний період, щодо якого видається фінансова звітність. Даний звіт дозволяє побачити як підприємство генерує і використовує грошові кошти та еквіваленти грошових коштів, оцінити зміни в чистих активах підприємства, його фінансовій структурі, включаючи ліквідність і платоспроможність, а також її здатності впливати на величину і терміни потоків грошових коштів з метою адаптації до мінливих обставин і можливостей.

У Звіті про рух грошових коштів повинні відображатися грошові потоки звітного періоду з врахуванням значущості видів діяльності підприємства, а саме:

- грошові потоки операційної діяльності;
- грошові потоки інвестиційної діяльності;
- грошові потоки фінансової діяльності [7].

Підприємство представляє рух грошових коштів в результаті ведення операційної, інвестиційної та фінансової діяльності в такій формі, яка найбільш адекватна специфіці її господарської діяльності.

Підприємство звітує про грошові потоки від операційної діяльності, застосовуючи:

а) прямий метод, за яким розкривається інформація про основні класи валових надходжень грошових коштів чи валових виплат грошових коштів; або

б) непрямий метод, за яким прибуток чи збиток коригується відповідно до впливу операцій негрошового характеру, будь-яких відстрочок або нарахувань минулих чи майбутніх надходжень або виплат грошових коштів щодо операційної діяльності, а також відповідно до статей доходу або витрат, пов'язаних із грошовими потоками від інвестиційної чи фінансової діяльності [5].

Прямий метод надає інформацію, яка може бути корисною для оцінки майбутніх грошових потоків і яку не можна отримати із застосуванням непрямого методу. Згідно з прямим методом, інформацію про основні класи валових надходжень грошових коштів і валових виплат грошових коштів можна отримати:

а) з облікових реєстрів суб'єкта господарювання або

б) шляхом коригування продажу, собівартості проданої продукції (дохід у вигляді відсотків та подібний дохід, витрати на відсотки та подібні витрати для фінансової установи), а також інших статей у звіті про прибутки та збитки щодо:

- змін протягом періоду в запасах і дебіторській та кредиторській заборгованості;
- інших негрошових статей;
- інших статей для яких вплив грошових коштів є грошовими;
- потоками від інвестиційної або фінансової діяльності.

Відповідно до непрямого методу, чисті грошові потоки від операційної діяльності визначаються шляхом коригування прибутку або збитку відповідно до впливу:

а) змін протягом періоду в запасах і дебіторській та кредиторській заборгованості від операційної діяльності;

б) негрошових статей, таких як амортизація, забезпечення, відстрочені податки, нереалізовані прибутки та збитки від обміну валют, нерозподілений прибуток від асоційованих підприємств і частки меншості;

в) всіх інших статей, для яких вплив грошових коштів є грошовими потоками від інвестиційної або фінансової діяльності.

Вважається допустимим також визначення чистого руху грошових коштів від операційної діяльності непрямим методом, коли відображаються доходи та витрати, інформація про які розкрита у звіті про прибутки та збитки, і зміни протягом звітного періоду в запасах, а також дебіторська та кредиторська заборгованість від операційної діяльності.

Звіт про рух грошових коштів, складений непрямим методом, має ряд переваг для аналізу показників діяльності підприємства, адже він показує взаємозв'язок отриманого чистого прибутку зі змінами активів та зобов'язань підприємства. Недоліком цього методу є відсутність у звіті даних про обсяги реальних грошових потоків від окремих видів операційної діяльності [1].

Особливої уваги потребує відображення операцій в іноземній валюті.

Операція в іноземній валюті – господарська операція, вартість якої визначена в іноземній валюті або яка потребує розрахунків в іноземній валюті [5].

Операції в іноземній валюті під час первісного визнання відображаються у валюті звітності шляхом перерахунку суми в іноземній валюті із застосуванням валютного курсу на початок дня, дати здійснення операції (дати визнання активів, зобов'язань, власного капіталу, доходів і витрат).

Підприємство може операції з безготівкових розрахунків в іноземній валюті відображати у валюті звітності у сумі, визначеній у документах банку, з урахуванням особливостей застосування банком валютного курсу на дату здійснення операції, у разі якщо це не суперечить вимогам податкового і митного законодавства в частині застосування валютного курсу [5].

Визначення курсових різниць за монетарними статтями в іноземній валюті проводиться на дату балансу, а також на дату здійснення господарської операції в її межах або за всією статтею (відповідно до облікової політики). Для визначення курсових різниць на дату балансу застосовується валютний курс на кінець дня дати балансу. При визначенні курсових різниць на дату здійснення господарської операції застосовується валютний курс на початок дня дати здійснення операції. Підприємство може здійснити перерахунок залишків на кінець дня за монетарними статтями в іноземній валюті, за якими протягом дня здійснювались господарські операції із застосуванням валютного курсу, встановленого на кінець цього дня [9].

Слід зазначити, що підприємству необхідно розкривати компоненти грошових коштів та їхніх еквівалентів і подавати узгодження сум у звіті про рух грошових коштів за статтями, еквівалентними наведеним у балансі.

Останні зміни в національній практиці складання та подання фінансової звітності дають можливість виділити такі основні моменти, які відносяться до Звіту про рух грошових коштів:

1. Розділ I Звіту про рух грошових коштів складають як прямим, так і непрямим методами із застосуванням відповідних форм, наведених в додатку № 1 до НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» [11]. Підприємство самостійно обирає відповідний метод та вносить інформацію про зроблений вибір на користь певного методу складання в наказ про облікову політику.

2. В додатку № 3 до НП(С)БО 1 передбачено додаткові статті звіту, у яких необхідно розкривати суттєву інформацію щодо грошових потоків [11].

Зважаючи на відмінність принципів управління грошовими коштами і банківських угод у всьому світі та виконуючи вимоги МСБО 1 «Подання фінансових звітів», підприємство розкриває інформацію про політику, яку він приймає для визначення складу грошових коштів та їхніх еквівалентів [4]. Вплив будь-якої зміни у політиці щодо визначення компонентів грошових коштів та їхніх еквівалентів, наприклад зміни у класифікації фінансових інструментів, які раніше вважалися частиною портфеля інвестицій підприємства, визначається відповідно до МСБО 8 «Облікові політики, зміни в облікових оцінках та помилки» [6].

Висновки. Основним джерелом інформації про структуру та напрями використання грошових коштів підприємства є Звіт про рух грошових коштів.

Міжнародні стандарти фінансової звітності формулюють принципи розкриття інформації про рух грошових коштів у фінансовій звітності, у тому числі і у Звіті про рух грошових коштів.

Аналітична цінність Звіту про рух грошових коштів полягає в тому, що показники, які цей звіт вміщує, дають можливість встановити напрями надходження і цільове витрачання грошових коштів у розрізі операційної, інвестиційної та фінансової діяльності, а також спрогнозувати рух грошових коштів в майбутньому.

Крім того, дані Звіту про рух грошових коштів дають можливість визначити ефективність управлінських рішень щодо грошових потоків підприємства за відповідний звітний період.

Список використаних джерел

1. Базилевич В.Д., Баласстрик Л. О. Макроекономіка: Навч.посіб. – К.: Видавництво «Знання» // В.Д. Базилевич., Л. О. Баласстрик // Київський національний університет імені Т.Г. Шевченка, 2015 // URL: http://www.library.univ.kiev.ua/ukr/host/10.23.10.100/db/ftp/elib/economics_f/bazylevych_ma_kroekonomika_2015.pdf
2. Бутинець Ф. Ф., Івахненко С. В, Давидюк Т. В., Т. В. Шахрайчук / Інформаційні системи бухгалтерського обліку/ За ред. проф. Ф. Ф. Бутинця. //Житомир: ПП «Рута», 2002 // URL: https://www.studmed.ru/butinec-ff-red-ta-n-nformacyun-sistemi-buhgalterskogo-oblku_257370d.html
3. Дерій М.О. Дефініції «грошові кошти» і «грошові потоки»: відмінності та взаємозв'язок // Західноукраїнський економічний університет (Тернопільський економічний університет, 2010 //Випуск 6// URL: https://econa.at.ua/Vypusk_6/deriy.pdf
4. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 1 (МСБО 1) Подання фінансової звітності від 01.01.2012 // URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_013
5. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 7 (МСБО 7) Звіт про рух грошових коштів від 01.01.2012 // URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_019
6. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 8 (МСБО 8) Облікові політики, зміни в облікових оцінках і помилки від 01.01.2012 // URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_020
7. Міжнародний стандарт фінансової звітності 7 (МСФЗ 7) Фінансові інструменти: розкриття інформації від 01.01.2012 // URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_007
8. Міщук І. Облік грошових коштів// Університет Крок, Київ, 2018 // URL: https://library.krok.edu.ua/media/library/category/materiali-konferentsij/2018-11-15_materiali-%D1%81onference-krok.pdf
9. Несходовський І.С. Облік грошових коштів та контроль їх виконання в підприємствах торгівлі : дисертація на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук // Київський національний торговельно-економічний університет // URL: <http://ven.ztu.edu.ua/article/view/47154>
10. Осовська Г.В. Економічний словник / Г.В. Осовська, О.О. Юркевич, Й.С. Завадська. Київ, 2006: /// URL: http://library.nlu.edu.ua/POLN_TEXT/KNIGI/ KONDOR/ EKONOMIC_SL_2006.pdf
11. Про затвердження Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», наказ МФУ № 226 від 23.07.2019 // URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13>
12. Пушкар М.С. Фінансовий облік: навч. посіб. – К.: Видавництво «Карт-бланш», Київський економічний університет імені В.Гетьмана, 2014 // URL: <http://library.wunu.edu.ua/index.php/uk/resursy-biblioteku/pratsi-vykladachiv-tneu>
13. Яструбецька Л.С. Організаційно-економічний механізм управління грошовими потоками на виробництві // Хмельницький національний університет, 2016 // URL: http://journals.khnu.km.ua/vestnik/pdf/ekon/2009_6_1/pdf/086-090.pdf

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

КЛАСИФІКАЦІЯ ТА ОЦІНЮВАННЯ ОПЕРАЦІЙ З ТОВАРНИМИ ЗАПАСАМИ В ОБЛІКУ

**ХАРЧЕНКО В., 2 курс ФФО КНТЕУ,
спеціальність «Облік та оподаткування»,
спеціалізація «Облік та оподаткування в міжнародному бізнесі»**

У статті розглянуто сутність операцій з товарними запасами; виділено різні підходи до класифікації товарних запасів; визначено критерії за якими відбувається групування витрат; розкрито оцінку товарних запасів в обліку.

The article considers the essence of transactions with inventories; different approaches to the classification of inventories are identified; the criteria by which costs are grouped are defined; to disclose the valuation of inventory goods in accounting.

Актуальність. Товарні запаси для підприємства торгівлі є основною статтею оборотних активів, за рахунок яких у процесі операційної діяльності підприємство отримує прибутки, які є метою ведення бізнесу будь-якого підприємства. Відтак оперативний та достовірний їх облік є невід'ємною частиною управління підприємством.

В сучасних умовах діяльності суб'єктів господарювання постає проблема пошуку нових методів управління для забезпечення конкурентоспроможності суб'єкта господарювання на ринку збуту.

Розвинений сектор внутрішньої торгівлі дозволяє стабілізувати ціни на товари та уникати шокової пропозиції на ринку. За умов інтенсивної торгівлі та врегульованих відносин між постачальниками та продавцями у суб'єктів господарювання з'являється можливість реінвестувати кошти в технологічний розвиток.

Обґрунтоване формування класифікації та оцінювання операцій з товарними запасами в обліку впливає на ефективне управління ними та діяльністю підприємства в цілому. Крім того це допоможе у вирішенні таких завдань як:

- організація системи обліку та звітності для цілей ефективного управління товарними запасами;
- встановлення центрів персональної відповідальності за рухом товарних запасів;
- прогнозування, планування й складання кошторису витрат на майбутній період з урахуванням особливостей діяльності підприємства.

Питання щодо проблем обліку операцій з товарними запасами досліджували знані вітчизняні науковці: М.Д. Білик, Ф.Ф. Бутинець, С.Ф.Голов, Р.О. Костирко, В.М. Костюченко, Г.О. Кравченко, С.А. Кузнецова, Л.П. Кулаковська, Л.О. Лігоненко, Н.М. Малюга, Т.М. Мосейчук, Л.В. Нападовська, Г.В. Савицька, Б.Ф. Усач, О.В. Фоміна, Ю.Д. Чацкіс, В.О.Шевчук, Л.Н. Шкіря та інші.

Разом з тим, вивчення наукових праць та практика господарської діяльності свідчать про те, що деякі з теоретичних положень відносно трактування товарних операцій є дискусійними, а ряд важливих аспектів їхньої методики обліку потребують удосконалення, що обумовило вибір теми наукової статті.

Метою статті є уточнення та вдосконалення класифікації та оцінювання операцій з товарними запасами в обліку з метою покращення якості обліково-аналітичного забезпечення прийняття управлінських рішень.

Об'єктом дослідження є процес обліку товарними запасами підприємства.

Предметом дослідження є теоретико-методичні та практичні аспекти класифікації та оцінювання операцій з товарними запасами в обліку.

Завдання: уточнити термін операція з товарними запасами в обліку; згрупувати товарні запаси за різними класифікаційними ознаками; розкрити оцінку товарів запасів в обліку.

В сучасних ринкових умовах господарювання ефективне функціонування будь-якого підприємства значною мірою залежить від раціонального використання ресурсів. Матеріальні ресурси займають значну частину всіх ресурсів будь-якого підприємства.

Поняття «запаси» в економічній літературі з'явилося в 70-80-х роках минулого століття. В вітчизняній обліковій літературі термін «запаси» з'явився у період реформування бухгалтерського обліку в Україні з впровадженням національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку (П(С)БО).

До впровадження стандартів застосовувалась різна термінологія, а саме:

- предмети праці;
- матеріальні ресурси;
- товарно-матеріальні цінності;
- виробничі ресурси;
- засоби праці.

Відповідно до зарубіжних стандартів бухгалтерського обліку собівартість запасів формують витрати на придбання, витрати на переробку та інші витрати, що виникли під час доставки запасів до їх теперішнього місцеперебування та приведення їх у теперішній стан. Вітчизняний П(С)БО 9 «Запаси» прив'язує формування первісної вартості (собівартості) до джерел надходження запасів.

В умовах переходу на міжнародні стандарти бухгалтерського обліку та інтеграції вітчизняної системи бухгалтерського обліку в європейський законодавчий простір важливим є питання нормативно-правового регулювання всіх об'єктів бухгалтерського обліку.

Результати дослідження. Діяльність будь-якого торговельного підприємства з моменту його створення пов'язана з таким основним об'єктом обліку як товар. На переконання дослідників Лігоненко Л.О. та Ключенок Л.В., товар – це продукт виробничо-економічної діяльності, або природне багатство, яке має вартість і обмінюється на ринку у грошовій формі [4].

Це свідчить про те, що товар визначають як продукт праці (фізичної чи інтелектуальної), що виготовлений для продажу. Таке визначення є цілком слушним стосовно ролі товару в процесі обміну на гроші та фіксації місця його знаходження (рис. 1).

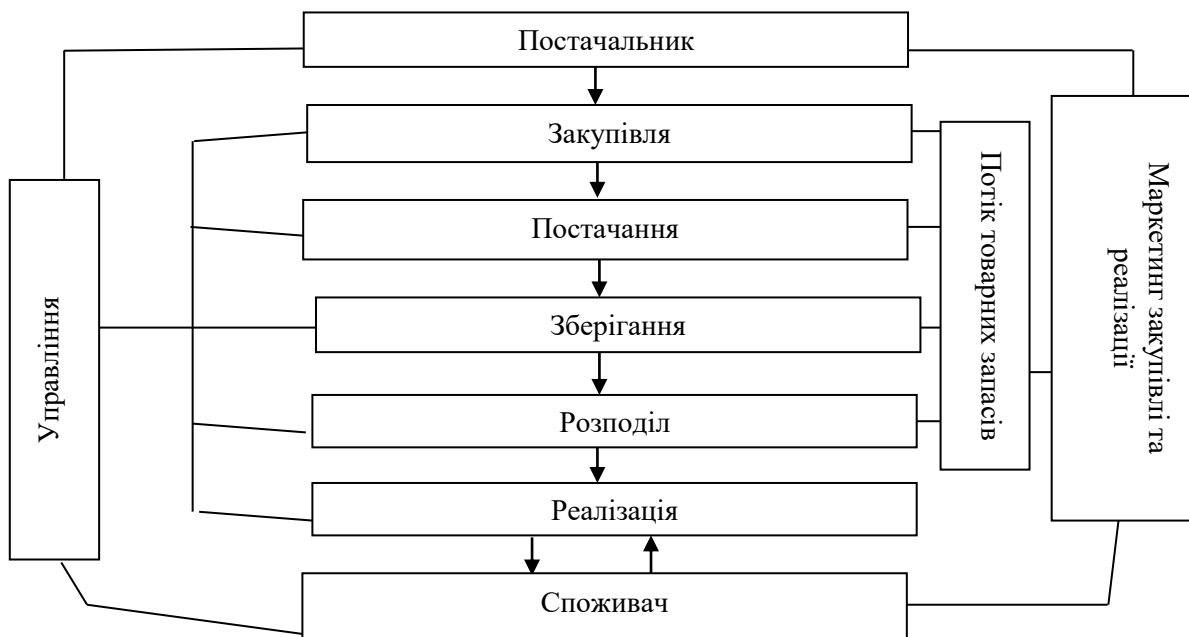


Рис. 1. Рух товарів від постачальника до споживача

Джерело: розроблено автором на основі [5,2,10]

Дослідник Чернін О.Я. стверджує, що ефективність управлінських рішень залежить від сформованого інформаційного базису та повноти, об'єктивності і достовірності наданих облікових даних, які залежать від деталізації та рівня опрацювання облікової політики на підприємстві.

Існування на законодавчому рівні диференційованих варіантів ведення бухгалтерського обліку товарів призводить до того, що облікова політика є одним із ключових інструментів регламентування обліково-аналітичного забезпечення системи управління.

Разом з тим, у діяльності суб'єктів господарювання відстежуються негативні тенденції в частині формального характеру у процесі розробки облікової політики, неналежне врахування впливу галузевих особливостей на облікове відображення товарів, використання стандартизованих формулювань та приділення не належної уваги питанням розробки Положення про облікову політику підприємства.

Враховання запропонованих в статті елементів облікової політики при розробці розпорядчої документації, на думку автора, сприятиме достовірному відображенню операцій з товарами підприємства [14].

В Міжнародному стандарті бухгалтерського обліку 2 «Запаси» наведене схоже визначення терміну «запаси»:- це активи, які:

- утримуються для продажу у звичайному ході бізнесу;
- перебувають у процесі виробництва для такого продажу;
- існують у формі основних чи допоміжних матеріалів для споживання у виробничому процесі або при наданні послуг.

Маємо підкреслити, що суб'єкти господарювання, що здійснюють торговельні операції, зобов'язані вести облік усіх торговельних відносин, як з постачальниками, так, власне, і з покупцями. У цьому відношенні не винятком є облік операцій з товарними запасами на підприємствах торгівлі.

На наш погляд операція з товарними запасами – це операція, яка безпосередньо пов'язана з купівлею / продажем (надходженням / вибуттям) товару, що оформляється документально і є передумовою для виникнення поточної дебіторської / кредиторської заборгованості за придбані / реалізовані товари.

Крім того операція з товарними запасами, необхідно класифікувати за видами торговельної діяльності та видами товарів; за етапами товароруку; за періодичністю виникнення; за доцільністю витрат (рис. 2).

Дана класифікація повинна бути покладена в основу розробки методичних підходів щодо обліку операція з товарними запасами, що дозволить уникнути перекручування обліково-інформаційних ресурсів і підвищити ефективність управління процесом товароруку.

Особлива увага при формуванні облікової політики на підприємствах торгівлі приділяється оцінці товарів. Відповідно до НП(С)БО 9 «Запаси» оцінка товарів у поточному обліку базується на їх первісній вартості, яка змінюється залежно від джерел надходження.

Придбані товари зараховуються на баланс підприємства за первісною вартістю. Первісною вартістю товарів, що придбані за плату, є собівартість запасів, яка складається з фактичних витрат. Первісною вартістю товарів, що внесені до статутного капіталу підприємства, визнається погоджена засновниками (учасниками) підприємства їх справедлива вартість. Первісною вартістю товарів, одержаних підприємством безоплатно, визнається їх справедлива вартість [6,12].

Первісна вартість товарів, придбаних у результаті обміну на подібні запаси, дорівнює балансовій вартості переданих запасів. Якщо балансова вартість переданих запасів перевищує їх справедливу вартість, то первісною вартістю отриманих запасів є їх справедлива вартість. Різниця між балансовою і справедливою вартістю переданих запасів включається до складу витрат звітного періоду. Первісною вартістю товарів, що придбані в обмін на неподібні запаси, визнається справедлива вартість отриманих запасів.



Рис. 2. Класифікація товарних операцій

Джерело: розроблено автором на основі [2, 3, 5, 10]

Дана класифікація повинна бути покладена в основу розробки методичних підходів щодо обліку операцій з товарними запасами, що дозволить уникнути перекручування обліково-інформаційних ресурсів і підвищити ефективність управління процесом товароруку.

Особлива увага при формуванні облікової політики на підприємствах торгівлі приділяється оцінці товарів. Відповідно до НП(С)БО 9 «Запаси» оцінка товарів у поточному обліку базується на їх первісній вартості, яка змінюється залежно від джерел надходження.

Придбані товари зараховуються на баланс підприємства за первісною вартістю. Первісною вартістю товарів, що придбані за плату, є собівартість запасів, яка складається з фактичних витрат. Первісною вартістю товарів, що внесені до статутного капіталу підприємства, визнається погоджена засновниками (учасниками) підприємства їх справедлива вартість. Первісною вартістю товарів, одержаних підприємством безоплатно, визнається їх справедлива вартість [6, 12].

Первісна вартість товарів, придбаних у результаті обміну на подібні запаси, дорівнює балансовій вартості переданих запасів. Якщо балансова вартість переданих запасів перевищує їх справедливу вартість, то первісною вартістю отриманих запасів є їх справедлива вартість. Різниця між балансовою і справедливою вартістю переданих запасів включається до складу витрат звітного періоду. Первісною вартістю товарів, що придбані в обмін на неподібні запаси, визнається справедлива вартість отриманих запасів.

Не включаються до первісної вартості товарів, а належать до витрат того періоду, в якому вони були здійснені (встановлені):

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

Важливим елементом облікової політики торговельного підприємства є оцінка товарів під час їх вибуття. Згідно з П(С)БО 9 «Запаси» для оцінки запасів під час їх вибуття застосовують методи:

- ідентифікованої собівартості відповідної одиниці запасів;
- середньозваженої собівартості;
- собівартості перших за часом надходження запасів (ФІФО);
- нормативних затрат;
- ціни продажу.

На підприємствах торгівлі, як правило, застосовуються наступні методи оцінки вибуття товарних запасів: середньозваженої собівартості, собівартості перших за часом надходження запасів (ФІФО) та ціни продажу [6, 12].

На основі дослідження національних та міжнародних стандартів, що регулюють бухгалтерський облік товарних запасів підприємств встановлено, що для повної гармонізації цих стандартів потребують уточнення питання деталізації інформації, яка розкривається у фінансових звітах про запаси.

Доведено, що особливістю МСБО є те, що вони носять загальний характер і не виключають національних особливостей бухгалтерського обліку країн, що їх використовують, тому розширюють варіативність визнання та оцінки об'єктів бухгалтерського обліку, а також направлені на надання більшої свободи при розкритті інформації про господарську діяльність, що ґрунтується на застосуванні професійного судження [5, 8].

Процеси економічної глобалізації, гармонізації та стандартизації обліку, які відбуваються в міжнародному масштабі, та адаптація вітчизняного обліку до міжнародних стандартів вимагає удосконалення його нормативно-правового забезпечення як на рівні держави, так і на рівні окремого підприємства.

Розробка національних стандартів бухгалтерського обліку на основі міжнародних стала об'єктивною необхідністю, яка викликана розвитком міжнародних економічних взаємовідносин, а саме, це допоможе однаково тлумачити фінансову звітність та зробить її більш доступною і зрозумілою для іноземних інвесторів, що буде сприяти залученню інвестицій в економіку та довіри до національної системи обліку.

Висновок. За результатами проведеного дослідження можна зробити наступні висновки:

- Операцій з товарними для оптового торговельного підприємства є основною статтею оборотних коштів, за рахунок яких у процесі торговельної діяльності підприємство отримує прибутки, які є метою та основою життєдіяльності будь-якого підприємства;
- під товарними операціями розуміють всі процеси, пов'язані з придбанням та реалізацією товарів, які виникають на будь-якому етапі товароруху та становлять основу діяльності підприємств оптової торгівлі;
- запропонована в статті класифікація товарних операцій підприємств торгівлі має бути покладена в основу розробки методики формування інформаційних ресурсів управління

товарними операціями в системі бухгалтерського обліку та контролю, що дозволить уникнути перекручування обліково-інформаційних ресурсів і підвищити ефективність управління процесом товароруку. На підприємствах торгівлі, як правило, застосовуються наступні методи оцінки вибуття товарних запасів: середньозваженої собівартості, собівартості перших за часом надходження запасів (ФІФО) та ціни продажу;

- для швидкої та ефективної гармонізації бухгалтерського обліку та фінансової звітності з міжнародними стандартами необхідно розробити таку систему правових засад та методологічних підходів, які б давали змогу удосконалювати та модернізувати аспекти ведення бухгалтерського обліку операцій з товарними в Україні.

Список використаних джерел

1. Голов С.Ф., Костюченко В.М. Бухгалтерський облік та фінансова звітність за міжнародними стандартами. Практичний посібник. – К.: Лібра, 2014. – 880 с.
2. Лень В. Бухгалтерський облік в Україні. Основи та практика: навчальний посібник/ Лень В., Гливенко В. – К.: Центр навчальної літератури, 2018. – 608 с.
3. Лігоненко Л.О. Концептуальні засади економічного управління підприємством / Л. Лігоненко // Вісн. Київ. нац. торг.-екон. ун-ту. – 2018. – № 3. – С. 5–17.
4. Маринченко В.М. Особливості процесу організації обліку товарів на підприємствах України /В.М. Маринченко//Інтернаука. – 2016. – № 12(22). – С. 96–100.
5. Маркетинг- класифікація товарів URL: sites.google.com/site/marketingdistance/tema-5/5-3-klasifikacia-tovariv
6. Методичні рекомендації з обліку запасів – URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/en/v0002201-07>
7. Морозова Н.І., Фоміна О.В. Бухгалтерський облік у торгівлі: навч. посіб./ Н.І, Морозова, Фоміна. – К.: Київ. нац. торг.-екон. ун-т, 2013 р. – 316 с.
8. Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку // URL: <http://www.minfin.gov.ua/>
9. Нападівська Л.В., Карпенко Д.В. Концептуальні основи стратегічного управлінського обліку доходів- Вісник Львівської комерційної академії. Серія ..., 2014.
10. Олігіченко К.С. Управління товарними запасами підприємств роздрібною торгівлі : монографія / К. С. Олігіченко. – Х.: Видавництво Іванченка І. С., 2017. – 211 с.
11. Погорелов І.М., Рета М.В., Ткаченко М.О. Торговельна націнка: проблеми визначення та обліку / [І.М. Погорелов, М.В. Рета, М.О. Ткаченко URL: <http://global-national.in.ua/archive/15-2017/118.pdf>
12. Положення стандарт бухгалтерського обліку 9 «Запаси» URL: <https://kodeksy.com.ua/buh/psbo/9.htm>
13. Чернін О.Я. Елементи облікової політики підприємства щодо операцій з товарами / О.Я. Чернін // Інтелект ХХІ. – 2019. – № 1. – С. 63–68.

Робота виконана під науковим керівництвом д-ра екон. наук,
професора КОСТЮЧЕНКО В. М.

ОСОБЛИВОСТІ ОРГАНІЗАЦІЇ ОБЛІКУ ДЕБІТОРСЬКОЇ ЗАБОРГОВАНОСТІ НА ПІДПРИЄМСТВАХ ОПТОВОЇ ТОРГІВЛІ

ЧЕРНАТА М., 2 курс ФФО КНТЕУ,
спеціальність «Облік і оподаткування»,
спеціалізація «Облік і податковий консалтинг»

У статті досліджені особливості обліку дебіторської заборгованості на підприємствах оптової торгівлі з урахуванням їх галузевої специфіки. Здійснено критичний аналіз чинної нормативно-правової бази щодо питань обліку дебіторської заборгованості. Розглянуто особливості документального оформлення обліку дебіторської заборгованості на підприємствах оптової торгівлі. Запропоновано шляхи вдосконалення обліку дебіторської заборгованості на підприємствах вищезазначеної галузі.

This article researches the features of accounting of receivables at wholesale enterprises, taking into account their branch specifics. The current legal framework on the accounting of receivables has been analyzed. The peculiarities of documentation of the accounting of receivables at wholesale enterprises are considered. The ways of improvement of accounting of receivables at the wholesale enterprises are offered.

Постановка проблеми. В період економічного спаду лише підприємства, які ефективно управляють своїми активами, мають шанс вижити на ринку. Одним з ключових елементів оборотних активів є дебіторська заборгованість. Реалізація товарів та розрахунки з покупцями за відвантажені товарно-матеріальні цінності на сьогоднішній день є досить важливим процесом в операційній діяльності підприємств оптової торгівлі. Протягом виробничого циклу підприємства намагаються якомога швидше реалізувати свою продукцію, проте якщо у покупців на момент її отримання відсутні кошти для оплати, виникає дебіторська заборгованість. Обсяги дебіторської заборгованості та зміни їх у часі мають значний вплив на зміст управлінських рішень керівників торговельних підприємств.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Питання обліку дебіторської заборгованості підприємств оптової торгівлі висвітлювались у працях Власової Н. О., Носач Л. Л. [1], Євлаш Т. О. [2], Белозерцева В. С. [3], Бровіна О. В. [4], Закревської О. Ю. [5], Кияшко О. М. [6] та інших.

Обліку дебіторської заборгованості в даний період часу приділяється досить багато уваги, адже стан розрахунків з дебіторами є досить чутливим до змін у бізнес-середовищі в цілому. У зв'язку з вищезазначеним, підприємства змушені шукати нові способи удосконалення обліку дебіторської заборгованості, підбирати форми та методи її аналізу, впроваджувати нові показники для оцінки стану розрахунків, які є доречними і корисними підприємству конкретної галузі.

Метою статті є дослідження особливостей обліку операцій з дебіторською заборгованістю на вітчизняних підприємствах оптової торгівлі та визначення напрямів їх вдосконалення.

Виклад основного матеріалу. Станом на кінець 2019 р. в Україні було зареєстровано 213 713 підприємств, серед яких приблизно 70% займається оптовою торгівлею. 91,4% оптового товарообороту складають результати діяльності підприємств з обсягом торгівлі від 1,1 до 500,1 млн грн і більше. [15] Оптова торгівля впливає на регіональні та галузеві ринки, а також є одним із чинників структурних змін в економіці України.

В процесі провадження своєї діяльності, зокрема під час реалізації продукції, у підприємств регулярно виникає потреба в проведенні розрахунків зі своїми контрагентами (покупцями). При відвантаженні товарів, виконанні робіт або наданні послуг, підприємство,

зазвичай, отримує оплату не одразу, тобто відбувається кредитування покупця або ж, іншими словами, відбувається надання продукції під реалізацію. Отже, від моменту відвантаження продукції до моменту надходження платежу кошти від її реалізації (виручка) підприємства знаходяться у вигляді дебіторської заборгованості. Погашення дебіторської заборгованості є одним із джерел відновлення стійкого фінансового стану, можливості зменшення боргових зобов'язань кредиторам, оскільки вона є однією із найвагоміших складових оборотних активів торговельного підприємства.

На рис. 1 наведені дані щодо динаміки дебіторської заборгованості на підприємствах оптової торгівлі України протягом 2015–2019 рр.

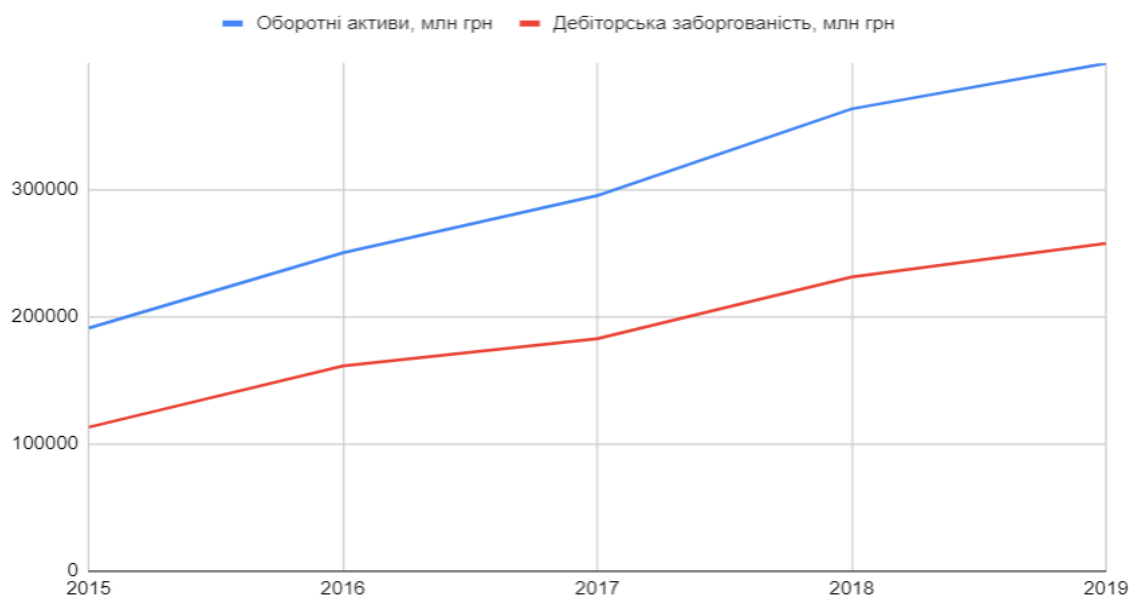


Рис. 1. Дебіторська заборгованість на підприємствах оптової торгівлі України у 2015–2019 рр., млн грн

Джерело: розроблено автором на основі даних Державної служби статистики України [15]

Проаналізувавши динаміку оборотних активів та дебіторської заборгованості на підприємствах оптової торгівлі України протягом 2015–2019 рр., доцільно зробити наступні висновки:

1. Обсяги дебіторської заборгованості щороку постійно зростають;
2. Разом з цим, зростає і питома вага дебіторської заборгованості в структурі оборотних активів підприємств оптової торгівлі. Так, у 2015 р. цей показник становив 59,25%, а у 2019 зріс до 64,53%, в той час як у більшості розвинених країн цей показник коливається в межах 20%.

Суб'єкти економічної діяльності здійснюють облік дебіторської заборгованості згідно норм чинного законодавства України. Основні нормативно-правові акти, які регламентують облік дебіторської заборгованості в Україні, наведені в табл. 1.

Згідно П(С)БО 10, дебіторська заборгованість – це сума заборгованості дебіторів на певну дату і визнається активом за умови, що підприємство має можливість отримати майбутні економічні вигоди, а також сума цієї заборгованості може бути достовірно визначена [9].

За результатами детального опрацювання наукових джерел щодо сутності дебіторської заборгованості було встановлено, що її класифікують за різними ознаками, тому виникає потреба у розгляді питання класифікації дебіторської заборгованості як об'єкта

бухгалтерського обліку. Класифікувати дебіторську заборгованість за різними ознаками необхідно з метою забезпечення подання облікової інформації, яка є необхідною для користувачів фінансової звітності для прийняття ефективних управлінських рішень.

Таблиця 1

Регламентация обліку дебіторської заборгованості на загальнодержавному рівні

Назва документу	Зміст документу
Податковий Кодекс України [7]	Визначає правила формування сумподаткового зобов'язання з податку на додану вартість та обліку різниць, які виникають при здійсненні операцій з резервом сумнівних боргів
Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність» [8]	Визначає правові принципи регулювання, організації та ведення бухгалтерського обліку і складання фінансової звітності в Україні
Положення (Стандарт) Бухгалтерського обліку 10 «Дебіторська заборгованість» [9]	Визначає методологічні засади формування у бухгалтерському обліку інформації про дебіторську заборгованість та її розкриття у фінансовій звітності
МСБО 1 «Подання фінансової звітності» [10]	Відображення дебіторської заборгованості у фінансовій звітності

Джерело: розроблено автором на основі [7–10]

Дослідження різних наукових праць та практика господарської діяльності, а також аналіз вітчизняної наукової літератури свідчать про наявність значної кількості поглядів науковців відносно класифікації дебіторської заборгованості. Цим питанням займалися багато вчених, серед яких Зінченко О. В., Крутих О. В., які, на нашу думку, досить чітко згрупували класифікаційні ознаки для більш точного розкриття інформації щодо дебіторської заборгованості підприємства. Класифікацію дебіторської заборгованості за Зінченко О. В., Крутих О. В. наведено в табл. 2.

Таблиця 2

Класифікація дебіторської заборгованості [12, с. 821]

№ п/п	Класифікаційна ознака	Вид дебіторської заборгованості
1	За термінами погашення	- Поточна - Довгострокова
2	За відношенням до обліку та відображенням у звітності	- Дебіторська заборгованість за розрахунками з бюджетом - Дебіторська заборгованість за виданими авансами - Дебіторська заборгованість за розрахунками з покупцями і замовниками - Векселі одержані - Дебіторська заборгованість за внутрішніми розрахунками - Інша дебіторська заборгованість
3	За своєчасністю та ступенем вірогідності погашення	- Строкова (нормальна) - Прострочена – сумнівна і безнадійна
4	За формою виникнення	- Забезпечена - Незабезпечена
5	За причинами виникнення	- виправдана, строк погашення якої не настав - невиправдана – прострочена, а також пов'язана з помилками під час оформлення документів і з порушенням умов договорів

№ п/п	Класифікаційна ознака	Вид дебіторської заборгованості
6	За характером виникнення	- Дебіторська заборгованість, що виникла в результаті операційної діяльності - Дебіторська заборгованість, що виникла в результаті іншої діяльності
7	За економічним змістом	- Товарна дебіторська заборгованість - Нетоварна дебіторська заборгованість

Джерело: розроблено автором на основі [12]

З метою оптимальної організації обліку дебіторської заборгованості, підприємства оптової торгівлі повинні виконувати наступні завдання:

– чітко визначати об'єкти облікової політики, які стосуються обліку дебіторської заборгованості;

– достовірно, своєчасно та повно відображати операції з виникнення та списання дебіторської заборгованості в бухгалтерському обліку

– здійснювати класифікацію дебіторської заборгованості за різними ознаками;

– застосовувати найбільш доцільний метод формування резерву сумнівних боргів та інші.

До напрямів удосконалення обліку дебіторської заборгованості підприємствами оптової торгівлі також доцільно віднести підвищення рівня організації документообігу. Правильно складений графік документообігу сприяє пришвидшенню руху документів, поліпшенню їх обліку, а також полегшення процесу їх обробки.

На даний момент серед способів, спрямованих на вдосконалення документообігу, виділяють дві групи: вдосконалення технології та скорочення часу документообігу [16, с. 245].

Кожна господарська операція в обліку повинна бути засвідчена тим чи іншим первинним документом, складеним за усіма правилами та зі всіма необхідними реквізитами.

Не менш важливим моментом при організації обліку дебіторської заборгованості є розробка робочого плану рахунків. У кожного підприємства він індивідуальний, та побудований з урахуванням галузевої специфіки, видом діяльності тощо. Особливо доцільним робочий план рахунків є для великих підприємств.

Для обліку дебіторської заборгованості використовують рахунки 36 «Розрахунки з покупцями та замовниками», 37 «Розрахунки з різними дебіторами» та 18 «Довгострокова дебіторська заборгованість».

Щоб спростити облік дебіторської заборгованості на підприємствах оптової торгівлі, можна запропонувати відкрити наступні субрахунки третього та четвертого порядків:

361.1 «Розрахунки з покупцями та замовниками-платниками ПДВ»

361.2 «Розрахунки з покупцями та замовниками-неплатниками ПДВ»

371.1 «Розрахунки за виданими авансами в національній валюті»

371.2 «Розрахунки за виданими авансами в іноземній валюті»

372.1 «Розрахунки з підзвітними особами за службовими відрядженнями»

372.1.1 «Розрахунки з підзвітними особами за службовими відрядженнями в національній валюті»

372.1.2 «Розрахунки з підзвітними особами за службовими відрядженнями в іноземній валюті»

372.2 «Утримання неповернених сум із заробітної плати»

372.3 «Розрахунки з підзвітними особами на господарські потреби».

Що стосується рахунка 18 «Довгострокова дебіторська заборгованість», то на розсуд підприємства можна також відкрити субрахунки 4 порядку, групуючи їх таким чином за валютами – національною та іноземною.

У балансі дебіторська заборгованість за товари, роботи, послуги відображається за чистою реалізаційною вартістю, що дорівнює сумі поточної дебіторської заборгованості за вирахуванням резерву сумнівних боргів [9].

Резерв сумнівних боргів являє собою розрахункову величину, на яку підприємство (організація, установа) планомірно збільшує свої витрати у поточному періоді з метою

достовірної оцінки дебіторської заборгованості як активу (з відповідним зменшенням її суми у балансі підприємства) та уникнення у подальших періодах непередбачених (раптових) збитків від непогашення такої заборгованості боржниками [14].

Згідно Податкового кодексу України фінансовий результат до оподаткування:

– збільшується на суму витрат, які пов'язані з формуванням резерву сумнівних боргів в бухгалтерському обліку та суми дебіторської заборгованості, яка списана понад суми резерву сумнівних боргів;

– зменшується на суми коригування (зменшення) резерву сумнівних боргів, на яку збільшувався фінансовий результат до оподаткування в бухгалтерському обліку, а також на суму списаної дебіторської заборгованості, яка відповідає податковим критеріям безнадійної заборгованості [7].

Висновки та пропозиції. У даній статті наведено узагальнену інформацію щодо дебіторської заборгованості, її класифікації, відображення з нею операцій в обліку на підприємствах оптової торгівлі. На основі проведеного дослідження доцільно зробити наступні висновки:

1. Сьогодні торгівля відіграє важливу роль для розвитку національного господарства країни. Зокрема про це свідчать дані Державної Служби Статистики, згідно яких у 2019 р. в оптовій торгівлі було залучено близько 70% усіх підприємств України.

2. Значну частину оборотних активів підприємств оптової торгівлі становить дебіторська заборгованість, тому її облік повинен бути організованим правильно, чітко та згідно норм чинного законодавства України. Коректно організований облік дебіторської заборгованості надасть можливість попередити виникнення прострочених платежів та зменшити ймовірність виникнення безнадійної заборгованості, що позитивно вплине на фінансову стійкість та платоспроможність підприємства. Організація обліку та аналізу дебіторської заборгованості на підприємствах оптової торгівлі потребує постійного вдосконалення, оскільки вона сприяє упорядкуванню інформації, прозорості та достовірності даних стосовно розрахункових операцій з дебіторами.

3. Основним із завдань обліку дебіторської заборгованості є опрацювання та надання інформації про стан розрахунків на підприємстві для прийняття ефективних управлінських рішень. Для реалізації цього завдання важливе значення має деталізація робочого Плану рахунків, що сприятиме формуванню внутрішньої звітності та надання інформації через використання рахунків третього та четвертого порядків, імплементація яких дозволить деталізувати заборгованість дебіторів за такими елементами як склад, валюта, строки погашення тощо.

4. Аналіз економічної літератури показав, що існує широкий спектр видів дебіторської заборгованості. Загальну класифікацію дебіторської заборгованості в системі обліку доцільно представляти в розрізі декількох рівнів. Класифікація дебіторської заборгованості, яка була розглянута у дослідженні розкриває економічну природу різних її видів та відповідає структурі бухгалтерського балансу. Вона дає змогу згрупувати заборгованість за термінами та своєчасністю її погашення, за відношенням до обліку, за формою, причинами та характером виникнення, за економічним змістом. У межах чинного законодавства підприємство самостійно може обирати систему класифікації дебіторської заборгованості залежно від завдань, які ставить управління перед системою обліку.

5. Не менше уваги при організації обліку дебіторської заборгованості заслуговує питання обліку та оподаткування операцій з нарахування та списання резерву сумнівних боргів. В результаті проведеного дослідження було встановлено, що на сьогоднішній день існує 2 методи його нарахування. Кожне підприємство підбирає методику виключно індивідуально, керуючись кількістю дебіторів, наявністю необхідної інформації, управлінською політикою. Створення такого резерву є необхідним для кожного підприємства, що дає можливість відображати у фінансовій звітності реальний стан дебіторської заборгованості та рівномірно відображати витрати пов'язані зі списанням безнадійної дебіторської заборгованості. Резерв сумнівних боргів створюється з метою покриття у майбутньому безнадійної дебіторської заборгованості. Підприємство на власний розсуд обирає метод його нарахування та коригує фінансовий результат до оподаткування при змінах в резерві згідно норм Податкового Кодексу України.

Список використаних джерел

1. Управління дебіторською та кредиторською заборгованостями в підприємствах оптової торгівлі : монографія / Н. О. Власова, Л. Л. Носач ; Харк. держ. ун-т харчування та торгівлі. – Х. : ХДУХТ, 2011. – 229 с.
2. Облік та аналіз дебіторської заборгованості в системі управління підприємств оптової торгівлі : автореф. дис. ... канд. екон. наук : 08.00.09 / Євлаш Тетяна Олександрівна ; Харк. держ. ун-т харчування та торгівлі. – Х., 2012. – 23 с.
3. Управління дебіторською заборгованістю підприємств оптової торгівлі: автореф. дис. ... канд. екон. наук : 08.00.04 / Белозерцев Василь Сергійович ; Дніпропетр. нац. ун-т ім. Олеся Гончара. – Д., 2013. – 20 с.
4. Облік та аналіз дебіторської заборгованості в системі управління підприємств оптової торгівлі [Текст] : монографія / [Н. С. Акімова та ін.] ; Харків. держ. ун-т харчування та торгівлі. – Харків : Бровін О. В. [вид.], 2016. – 284 с.
5. Облік і контроль поточної дебіторської заборгованості підприємств торгівлі : автореф. дис. ... канд. екон. наук : 08.00.09 / Закревська Олена Юріївна ; Київ. нац. торг.-екон. ун-т. – Київ, 2018. – 21 с.
6. Облік та аналіз дебіторської заборгованості в системі управління підприємством : дис. ... канд. екон. наук : 08.00.09 / Кияшко Ольга Михайлівна ; Київ. нац. торг.-екон. ун-т. – Київ, 2011. – 284 арк.
7. Податковий кодекс України: Верховна Рада України від 02.12.2010 № 2755-VI – URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>
8. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні: закон України від 16.07.1999р. №996-XIV. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/996-14>
9. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 10 «Дебіторська заборгованість»: затверджене Наказом МФУ від 08.10.1999 № 237 – URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0725-99>
10. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 1 «Подання фінансової звітності». URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_013
11. Бутинець Ф.Ф. Історія розвитку бухгалтерського обліку: [практичний посібник] / Ф.Ф. Бутинець. Житомир: ЖІТІ, 1999. – 928 с.
12. Зінченко О.В. Економічна сутність та класифікація дебіторської заборгованості для потреб облікової системи підприємства / О.В. Зінченко, О.В. Крутих // Інфраструктура ринку. – 2018. – Вип. 25. – С. 819–825.
13. Лігоненко Л.О., Новікова Н.М. Управління дебіторською заборгованістю підприємства : навчальний посібник. Київ : КНТЕУ, 2005. 275 с
14. Резерв сумнівних боргів: особливості обліку / А. М. Должанський, Т. А. Должанський // Вісник Львівського торговельно-економічного університету. Економічні науки. – 2017. – Вип. 52. – С. 83-87. – URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/Vlca_ekon_2017_52_17
15. Матеріали Державної Служби Статистики України – URL: <http://www.ukrstat.gov.ua/>
16. Пархоменко В. М. Реформування бухгалтерського обліку в Україні / В. М. Пархоменко. – Луганськ : «Футура» ДСД «Лугань», 2009. – С. 243–280.
17. Попова Ю. В. Шляхи вдосконалення організації документообігу в бухгалтерському обліку / Ю. В. Попова // Управління розвитком. – 2013. – № 5. – С. 181-182.

Робота виконана під науковим керівництвом д-ра екон. наук, професора
МОШКОВСЬКОЇ О. А.

НАДХОДЖЕННЯ ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ: ОБЛІКОВІ АСПЕКТИ

**ЧУЄНКОВ А., 2 курс ФФО КНТЕУ,
спеціальність «Облік і оподаткування»,
спеціалізація «Облік і податковий консалтинг»**

У статті розглянуті деякі проблемні питання обліку надходження основних засобів. Розглянуто сутність основних засобів за обліковим та податковим підходами, визначені недоліки окремих типових форм з обліку надходження основних засобів. Проведено порівняння функціональних можливостей сучасного програмного забезпечення бухгалтерського обліку в частині обліку основних засобів.

The present article deals with a certain problematic issues of an accounting receipt of property, plant and equipment. The essence of property, plant and equipment by accounting and tax approaches were considered. The shortcomings of certain standard forms of an accounting receipt of property, plant and equipment were identified. Functional capabilities of current accounting software in matter of accounting of property, plant and equipment were compared.

Постановка проблеми. Для забезпечення стабільної господарської діяльності на підприємстві виникає необхідність використання певних ресурсів. Одними з найголовніших ресурсів являються трудові ресурси, тобто робоча сила, яка є невід'ємною частиною функціонування будь якого підприємства. Також, фінансові ресурси, для забезпечення на підприємстві безперервного функціонування та формування його ресурсного потенціалу в цілому, і матеріально-технічні ресурси, які використовуються на основному та допоміжному виробництвах.

Під час виробництва використовуються будівлі в яких відбувається сам процес виробництва, певні споруди та складські приміщення. Закуповується виробниче обладнання, та інші ресурси, які характеризуються як основні засоби.

Основні засоби є фундаментом для виробничої діяльності на підприємстві. Основні засоби можуть характеризувати його міць, потенціал та забезпеченість. Вони пов'язані з автоматизацією та механізацією виробництва, продуктивністю праці і навіть з прибутком.

Облік основних засобів, зокрема облік їх надходження є важливою ділянкою роботи бухгалтерії підприємства будь якої організаційно-правової форми. Від достовірності даних бухгалтерського обліку належить визначення первісної оцінки основних засобів, що зараховуються до складу активів, їх подальшої амортизації, а, отже і впливу на фінансовий результат діяльності підприємства. Достовірність даних бухгалтерського обліку забезпечується насамперед правильністю документального оформлення надходження основних засобів, дотриманням положень нормативних документів з регулювання обліку основних засобів.

Аналіз останніх досліджень та публікацій. Теоретичну основу дослідження питань з надходження основних засобів склали наукові праці зарубіжних та вітчизняних вчених, таких як: Бондар М.І., Вовк Т.О., Купчак Н.Б., Романюк М.О., Радіонова Н.Й., Чернишенко Я.Г. та ін. Незважаючи на те, що цій темі присвячена велика кількість наукових робіт, на даний момент це питання залишається актуальним та потребує подальшого дослідження.

Метою статті є дослідження проблемних питань обліку надходження основних засобів на підприємство.

Виходячи з мети визначені наступні завдання дослідження:

- розкрити сутність основних засобів відповідно до облікового та податкового підходів;
- визначити проблемні аспекти обліку надходження основних засобів;
- запропонувати певні шляхи удосконалення обліку надходження основних засобів.

Об'єктом дослідження є процес обліку надходження основних засобів на підприємство.

Предметом дослідження є певна сукупність організаційних та теоретико-методичних питань пов'язаних з обліком надходження основних засобів на підприємстві.

Результати дослідження. Під час визначення основних засобів необхідно розуміти, що вони є частиною активів, тобто ресурсів, контрольованих підприємством у результаті минулих подій, використання яких, як очікується, приведе до надходження економічних вигід у майбутньому. У табл. 1 можна побачити та порівняти як трактується термін «основні засоби» за обліковим та податковим підходами.

Основні відмінності між обліковим підходом та податковим до визначення суті основних засобів полягають у встановленні у податковому законодавстві вартісного критерію основних засобів (більше 20000 грн), що викликано податковими цілями оподаткування прибутку підприємства. При визнанні основних засобів активом підприємство згідно своєї облікової політики може встановити інший (наприклад, менший) вартісний критерій об'єкту основних засобів, але при цьому при складанні податкової декларації з податку на прибуток, в обліку буде рахуватися податкова різниця, пов'язана з нарахуванням амортизації, яка вплине на збільшення об'єкта оподаткування податком на прибуток.

Надходження основних засобів є багатогранним питанням, пов'язаним з документуванням, оцінкою основних засобів та визначенням їх ліквідаційної вартості при зарахуванні на баланс. На підставі аналізу спеціальної літератури ми виділили такі основні, на наш погляд, проблемні питання з обліку надходження основних засобів:

- документальне оформлення надходження основних засобів;
- автоматизація обліку надходження основних засобів, вибір програмного забезпечення.

Таблиця 1

Порівняння терміну «основні засоби» у нормативних документах

Нормативно-правовий документ	Визначення
Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 7 «Основні засоби»	матеріальні активи, які підприємство утримує з метою використання їх у процесі виробництва чи поставки товарів, надання послуг, здачі в оренду іншим особам чи для виконання адміністративних і соціально-культурних функцій, очікуваний термін корисного використання (експлуатації) яких більше одного року (або операційного циклу, якщо він довший за рік).
Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 16 «Основні засоби»	Основні засоби – це матеріальні об'єкти, що їх: а) утримують для використання у виробництві або постачанні товарів чи наданні послуг для надання в оренду або для адміністративних цілей; б) використовуватимуть, за очікуванням, протягом більше одного періоду.
Податковий кодекс України	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).

Джерело: розроблено автором на основі [1, 2, 3]

Зупинимось на питанні документального оформлення надходження основних засобів на підприємстві.

Надходження та введення в експлуатацію основних засобів оформлюється Актом приймання-передачі (внутрішнього переміщення) основних засобів (ОЗ), а також Актом введення в експлуатацію основних засобів. Нижче наведений життєвий шлях Акту приймання-передачі (внутрішнього переміщення) основних засобів та виконавців, які беруть участь у його заповненні (табл. 2).

Таблиця 2

Оперограма Акту приймання-передачі (внутрішнього переміщення) основних засобів

№	Процедура контролю	Виконавці				
		Комісія	Бухгалтер	Головний бухгалтер	Керівник	Архів
1	Наказ про створення комісії				+	
2	Огляд об'єкта ОЗ	+				
3	Складання Акту приймання-передачі			+		
4	Підписання акту	+				
5	Затвердження акту				+	
6	Перевірка й обробка інформації з акту		+			
7	Внесення інформації до інвентарної картки		+			
8	Підпис про підтвердження прийняття об'єкта ОЗ на облік			+		
9	Передача до архіву					+

Джерело: розроблено автором на основі [4]

Отже, для прийняття об'єкту основних засобів на облік підприємства, його спочатку оглядає комісія, створена згідно наказу керівника підприємства. Після огляду члени комісії вносять інформацію про об'єкт до Акту та підтверджують її своїми підписами. Потім акт затверджується керівником і після цього уважно вивчається бухгалтером для подальшого відображення операції з надходження основних засобів в бухгалтерському обліку, внесення інформації до інвентарної картки і остаточного підтвердження бухгалтером про прийняття на облік основних засобів. В нижченаведеній таблиці можна побачити загальні проблемні питання документування основних засобів, а також недоліки пов'язанні з оформленням Акту прийому передачі, визначені у науковій літературі сучасними авторами (табл. 3).

Запропонований варіант «Акту введення в експлуатацію» Чернишенко Я.Г., порівняно з теперішніми видами документів є більш інформативним, тому що поєднує у собі одразу два види документів, але при цьому є максимально мобільним і менш громіздким. В цьому документі відображається практично вся необхідна інформація, яка потребується на момент прийому основних засобів, так і на момент введення їх в експлуатацію

Зазначимо, що чинні типові форми з обліку та списання основних засобів суб'єктами державного сектору (затвержені наказом МФУ від 3.09.2016 № 818), зокрема акту приймання-передачі основних засобів, позбавлені основних зазначених недоліків і можуть використовуватись комерційними структурами. Але, на наш погляд, для підвищення інформативності документів з обліку основних засобів комерційних структур, доречно ввести зміни і до наказу Мінстату України № 352 від 29.12.1995р. «Про затвердження типових форм первинного обліку», зокрема, стосовно скасування Акту приймання-передачі

(внутрішнього переміщення основних засобів) та Акту введення в експлуатацію основних засобів та запровадити нову форму Акту введення в експлуатацію, яка була розглянута вище.

Друге проблемне питання – це автоматизація обліку надходження основних засобів та використання програмних продуктів для цього. Використання програмних продуктів для обліку основних засобів на підприємстві є необхідною умовою, оскільки на даний момент бізнес в Україні та економіка в цілому проходить період діджиталізації. Нижче наведено порівняння програм, які являються вже автоматизованими системами і практично включають комплексне об'єднання всіх необхідних об'єктів обліку, включаючи основні засоби, які взаємодіють між собою як одне ціле (табл. 4).

Таблиця 3

Недоліки ведення первинного обліку основних засобів

Автор	Проблемні питання документування надходження основних засобів	Пропозиції щодо удосконалення документування
Загальні проблемні питання документування		
Проблемні питання оформлення Акту приймання – передачі основних засобів		
Чернишенко Я. Г.	Не містить в собі реквізитів, які б показували інформацію щодо джерела отримання основних засобів.	Запропоновано нову форму Акту введення в експлуатацію. Запропонований автором Акт введення в експлуатацію містить стандартні реквізити, як у діючій формі, наприклад: – Найменування об'єкту основних засобів; – Інвентарний номер; – Матеріально – відповідальна особа тощо. А також має певні особливості: 1. Відображає інформацію, яка потребується на момент прийому основних засобів так і на момент введення їх в експлуатацію; 2. Головним реквізитом документу є «Шляхи надходження основних засобів», що передбачає проставлення відмітки щодо способу отримання об'єкту. 3. Відображається метод нарахування амортизації
	Відсутність інформації, щодо складових, які формують первісну вартість основних засобів	
	Громіздкість первинних документів	
	Наявність несуттєвої та непотрібної інформації	
	Відсутність прямої взаємозалежності між документами	
	Неприспособованість більшості форм до електронного документообігу	
Радіонова Н.І.	Не всі реквізити заповнюються	Підсилити внутрішній контроль за оформленням актів та за робітниками за приводу оформлення документації. Проводити спеціальні тренінги. Ввести міри покарання за недотримання правил документального оформлення. Перейти повністю на електронний варіант введення інвентарних карток, що призведе до прискорення документообігу та зберігання всієї необхідної інформації в одному місці
	Внутрішні переміщення об'єктів не завжди оформлюються Актом приймання-передачі (внутрішнього переміщення) основних засобів	

Джерело: розроблено автором на основі [4,5]

Порівняння програмних продуктів для автоматизації обліку основних засобів

№	Програмне забезпечення	Функціональні можливості щодо обліку ОЗ
1	1С Бухгалтерія	Надходження основних засобів; Прийняття до обліку основних засобів; Нарахування амортизації основних засобів; Модернізація основних засобів; Передача основних засобів; Списання основних засобів; Інвентаризація основних засобів
2	BAS	Облік введення в експлуатацію; Модернізація і ремонт основних засобів; Інвентаризація основних засобів; Продаж; Списання основних засобів; Облік орендованих основних засобів; Ведення звітності по основних засобам (Оборотно-сальдові відомості або аналіз субконто)
3	МАСТЕР бухгалтерія	Облік надходження; вибуття; амортизації; здійснення переоцінки й індексації; облік ремонту і модернізації основних засобів; інвентаризація основних засобів зміна вартості основних засобів (дооцінка, уцінка); аналітичні форми звітів по основних засобах
4	IT Enterprise Бухгалтерія	Облік надходження, введення в експлуатацію, переміщення, вибуття, реалізації; нарахування амортизації; інвентаризація, переоцінка; облік ремонту та модернізації обладнання; облік основних засобів в оренді, в заставі, на консервації.

Джерело: розроблено автором на основі [6,7,8,9].

Функції, які вказані вище, відображені не в повному обсязі, наведена лише їх частина. Як вже зазначалось, всі вище наведені програми мають можливість комплексного обліку основних засобів. Але є певні особливості у кожній з цих програм, на які слід звертати увагу, якщо стоїть питання запровадження такої системи на підприємстві і подальша робота з нею (табл. 5).

Таблиця 5

Порівняння особливостей програм для ведення бухгалтерського обліку

Особливості	1С Бухгалтерія	BAS	IT Enterprise Бухгалтерія	МАСТЕР Бухгалтерія
Відповідність національним стандартам ведення обліку	+	+	+	+
Відповідність міжнародним стандартам ведення обліку	-	+	+	-
Версії роботи програми:				
Локальна	+	+	+	+
Мережева	+	+	+	+
Серверна	+	+	+	+
Хмара				+
Автоматичне оновлення (без участі спеціаліста)	-	-	+	+

Джерело: на основі [6, 7, 8, 9]

Цей список не є вичерпним, тому, для того аби вибрати відповідну програму необхідно дуже уважно зібрати інформацію про функціональні можливості програм. Запровадження програмних продуктів на підприємстві дозволить набути такі переваги, як:

- значна економія часу для обліку і оброблення операцій на підприємстві;
- більш оптимізований документообіг на підприємстві;
- зниження витрат при документальному оформленні операцій;
- більш ефективна організація управлінського обліку на підприємстві.

Висновок. Отже, правильний облік надходження основних засобів на підприємство, є необхідним для його успішного функціонування. Запропоновані вище рекомендації дадуть змогу покращити облік надходження основних засобів на підприємство, а також врахувати можливості сучасного програмного забезпечення бухгалтерського обліку в цілому, і, зокрема, такої важливої ділянки, як облік основних засобів.

Список використаних джерел

1. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 7 «Основні засоби»: Наказ МФУ від 27.04.2000 р. № 92. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0288-00#Text>
2. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 16 «Основні засоби» від 01.01.2012. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_014#Text
3. Податковий кодекс України від 02.12.2010р. № 2755-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#Text>
4. Радіонова Н.Й. Шляхи удосконалення бухгалтерського обліку і контролю основних засобів. Ефективна економіка: журнал №11, 2015 р. Київ 2015 С. 1–8
5. Чернишенко Я. Г. Формування облікової інформації про придбання та введення в експлуатацію основних засобів підприємства. *Молодий вчений: Економічні науки*: журнал №6, 2016 р. Київ, 2016 С. 135-141
6. Технічні можливості 1С Бухгалтерія URL: <https://www.softcom.ua/ua/1c/v8/facilities.php#9>
7. Технічні можливості BAS Бухгалтерія URL: <https://www.bas-soft.eu/soft/bas-mass/bas-accounting/>
8. Технічні можливості IT Enterprise Бухгалтерія URL: <https://www.it.ua/ru/products/buhgalterija/uchet-neoborotnyh-aktivov>
9. Технічні можливості МАСТЕР Бухгалтерія URL: http://test.orange-bear.com.ua/index.php#fun_h2

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

ОБЛІК ВЛАСНОГО КАПІТАЛУ І ЗОБОВ'ЯЗАНЬ ПІДПРИЄМСТВ

ОБЛІК РОЗРАХУНКІВ ПІДПРИЄМСТВА ЗА ПОДАТКОМ НА ДОДАНУ ВАРТІСТЬ

**БРУШКОВСЬКА Д., 2 курс ФФО КНТЕУ,
спеціальність «Облік і оподаткування»,
спеціалізація «Облік і податковий консалтинг»**

У статті досліджено питання щодо визначення податку на додану вартість, представлена економічна сутність податку на додану вартість, розкрито класифікацію та облікове забезпечення розрахунків за податком на додану вартість. В умовах сучасної економіки надто стрімко зростає значення податку на додану вартість, який формує основні надходження до бюджету України. За таких умов актуальності набуває дослідження теоретичних та прикладних аспектів облікового забезпечення розрахунків підприємства за податком на додану вартість.

In article scientific opinions concerning disclosing of the maintenance of the added cost tax are investigated, economic essence of the added cost tax is presented, classification and accounting support of the added cost tax at the industrial enterprises is opened. In conditions of more modern economy the demand for indirect tax on the added cost which forms the basic receipts to the budget of Ukraine grows too quickly. Under such conditions urgency gets research of theoretical and applied aspects of accounting support of calculations of enterprise value added tax.

Актуальність теми: В сучасних умовах розвитку економіки України особливого значення набуває ефективна реалізація податкової системи, зокрема в частині податку на додану вартість, який посідає першість за його фіскальним значенням. Мобілізація податкових платежів до бюджету країни дає перспективу органам державної виконавчої влади здійснювати реалізацію внутрішньої та зовнішньої політики та фінансування соціальних заходів. Податок на додану вартість є одним із загальнодержавних податків, що забезпечує стабільність у грошових надходженнях до бюджету нашої держави.

Дослідження облікового забезпечення розрахунків підприємства за податком на додану вартість в контексті методології та практичних аспектів розкрито в працях відомих вітчизняних та зарубіжних вчених: Н. Лисенко, Л. Ловінської, Н. Ткаченко, П. Хомина, А. Чирви, М. Чумаченка, А. Ходикіної, М. Бондаря, Ф. Бутинця, О. Власової, Р. Грачової, О. Дугара, О. Коблянської, О. Коцан, Г. Нашкерської, О. Оксенюк, М. Пархоменка, О. Подолянчук, Т. Реви, Н. Ривак, О. Світового, Р. Сидоренка, та ін.

Метою статті є аналіз економічної сутності поняття податку на додану вартість, порядку визначення бази оподаткування, облікового забезпечення розрахунків за податком.

Об'єктом дослідження є процес організації розрахунків за податком на додану вартість суб'єктів господарювання.

Предметом дослідження є комплекс теоретичних, організаційних та практичних положень, щодо економічної суті, класифікації та обліку податку на додану вартість.

Податок на додану вартість є загальнодержавним непрямим податком на додану вартість, який сплачується юридичними і фізичними особами-підприємцями. Його вперше запровадили у Франції в 1954 році. При сплаті податку не приймається до уваги фінансовий стан платника. При цьому можливий диференційований підхід до ставок ПДВ, який базується на характеристиках груп товарів та послуг. На сьогодні ПДВ використовують більшість держав світу – 135. Ставки цього непрямого податку досить часто зазнають змін і коригуються залежно від макроекономічних умов.

Економічна сутність податку на додану вартість полягає в тому, що він є однією з частин вартості, що формується на кожному етапі продажу, а його сума є частиною продажної ціни товарів, робіт та послуг і сплачується його кінцевим покупцем. Податок на додану вартість нараховується за кожною видатковою накладною, актом виконаних робіт, розпочинаючи зі стадії виробництва товару, робіт чи послуг й закінчуючи реалізацією. На кожному етапі фактичний розмір податку на додану вартість визначається як різниця між сумою податку сплаченого покупцем товарів, робіт чи послуг, та сумою податку на додану вартість, сплаченого його виробником постачальнику сировини. При цьому на кожному періоді виробництва й обігу товару, постачальник компенсує свої витрати і збільшує податок на додану вартість на новостворену на підприємстві вартість.

Кінцевим споживачем можуть бути не лише фізичні особи, а й юридичні особи, наприклад при придбанні сировини для виробництва продукції. У випадку, коли підприємство не може перенести податок на додану вартість на покупця його продукції, йому повністю не може бути відшкодована частина податку на додану вартість у вартості придбаних матеріалів, що призводить до погіршення його фінансового стану.

Податковим кодексом України (ПКУ) представлено доволі лаконічне визначення податку на додану вартість – це непрямий податок, який нараховується та сплачується відповідно до норм розділу V ПКУ (пп. 14.1.178 п. 14.1 ст. 14) [1, с. 83]. Це дає можливість висловлювати науковцям власні думки щодо визначення сутності ПДВ (табл. 1).

Таблиця 1

Визначення суті поняття «податок на додану вартість»

Автор	Визначення
Семененко Т.М.	Податок на додану вартість – це непрямий податок, який є частиною новоствореної вартості товарів (робіт, послуг), що формується на кожному етапі виробництва, обігу та включається до ціни товару і сплачується кінцевим споживачем
Світовий О.М.	Податок на додану вартість – зводиться до сплати цього податку продавцем товарів, робіт, послуг з тієї вартості, що додається до вартості придбаних матеріалів та послуг
Лесько М.В.	Податок на додану вартість – податок, що стягується на стадії виробництва і руху товарів із суми доданої вартості незалежно від фінансових результатів господарської діяльності
Подольнчук О.А.	Податок на додану вартість – непрямий загальнодержавний податок, який є складовою ціни товарів і послуг та включає податкові зобов'язання щодо постачання товарів (послуг), податковий кредит щодо постачання товарів (послуг) та зобов'язання перед бюджетом з податку на додану вартість
Черва А.А.	Податок на додану вартість – це непрямий податок, що є частиною новоствореної вартості, яка утворюється на кожному етапі виробництва або обігу, його сума входить до продажної ціни на товари (роботи, послуги) і сплачується кінцевим споживачем

Джерело: складено автором на основі [2-7].

Оподатковані операції податком на додану вартість можна умовно класифікувати на декілька категорій: ті, що оподатковуються за ставками 20,14,7,0%; ті, що звільняються від оподаткування, і ті, що не є об'єктом оподаткування.

Операції, що оподатковуються податком на додану вартість за ставкою 20%:

- Обсяги поставки товарів, фактичне місце постачання розташоване на території України, зокрема операції з безоплатного передавання та з передавання права власності на об'єкти застави позичальнику;
- Поставки з ввезення товарів на територію України (імпорт).

Операції, що оподатковуються податком на додану вартість за ставкою 14%:

- З першого березня 2021 року на території України почала діяти ставка 14 відсотків для операцій з постачання на території України та поставки з ввезення на митну територію України окремих видів сільськогосподарської продукції.

Операції, що оподатковуються податком на додану вартість за ставкою 7%:

- Постачання лікарських засобів, платниками, що мають дозвіл виробництва та використання в Україні та занесені до Державного реєстру лікарських засобів, а також постачання медичного обладнання;
- Постачання лікарських засобів, медичних виробів, які дозволені для застосування в медичних випробуваннях, мають дозвіл на контроль яких надано центральним органом виконавчої влади, що гарантує формування державної політики у сфері охорони здоров'я;
- Обсяги постачання послуг з показу театральних, оперних, балетних, музичних, концертних, хореографічних, лялькових, циркових, звукових, світлових та інших вистав, постановок, виступів професійних мистецьких колективів, артистичних груп, акторів та артистів (виконавців), кінематографічних прем'єр, культурно-мистецьких заходів;
- Обсяги постачання послуг з показу оригінальних музичних творів, демонстрації виставкових проєктів, проведення екскурсій для груп та окремих відвідувачів у музеях, зоопарках та заповідниках, відвідування їх територій та об'єктів відвідувачами;
- Постачання послуг з поширювання, демонстрування, публічного сповіщення і публічного показу фільмів, адаптованих відповідно до законодавства в україномовні версії для осіб з порушенням зору та осіб з порушеннями слуху;
- Послуги з тимчасового розміщення, готелі.

Операції, що оподатковуються податком на додану вартість за ставкою 0%:

- Обсяги постачання з вивезення товарів за межі території України (експорт, безмитна торгівля, вільна митна зона, або реекспорт, якщо товари поміщені у такий режим);
- Постачання для заправки або постачання морських суден, що саме:
 - ✓ використовуються для навігаційної діяльності, перевезення пасажирів або вантажів за плату, промислової, риболовецької або іншої господарської діяльності, що проводиться за межами територіальних вод України;
 - ✓ використовуються для рятування або подання допомоги в нейтральних або територіальних водах інших країн;
 - ✓ входять до складу Військово-Морських Сил України та відправляються за межі територіальних вод України, у тому числі на якірні стоянки;
- Постачання для заправки або забезпечення повітряних суден, яким необхідно виконувати міжнародні рейси для навігаційної діяльності чи перевезення пасажирів або вантажів за плату, які входять до складу Повітряних Сил України та відправляються за межі повітряного кордону України;
- Постачання для заправки та забезпечення космічних кораблів, ракетних носіїв або супутників Землі;
- Постачання магазинами безмитної торгівлі, відповідно до порядку, встановленого Кабінету Міністрів України;
- Постачання послуг з міжнародних перевезень пасажирів і багажу та вантажів залізничним, автомобільним, морським і річковим та авіаційним транспортом;
- Постачання послуг, що передбачаються роботи з рухомим майном, попередньо ввезеним на митну територію України для виконання таких робіт та вивезеним за межі митної території України платником, що виконував такі роботи, або отримувачем-нерезидентом.

Операції, що звільненні від оподаткування податком на додану вартість:

- Обсяги з постачання продуктів дитячого харчування та товарів дитячого асортименту для немовлят;
- Обсяги з постачання послуг із здобуття вищої, середньої, професійно-технічної та дошкільної освіти навчальними закладами, у тому числі навчання аспірантів і докторантів, навчальними закладами, що мають ліцензію на постачання таких послуг;
- Обсяги операцій з поставки технічних та інших засобів реабілітації, послуги з їх ремонту та доставки;
- Постачання операцій з комплектуючих і напівфабрикатів для виготовлення технічних та інших засобів реабілітації (крім автомобілів), товарів спеціального призначення;
- Операції з постачання послуг з охорони здоров'я закладами охорони здоров'я, що мають ліцензію на постачання таких послуг;
- Обсяги операцій з поставки реабілітаційних послуг осіб з інвалідністю, дітям з інвалідністю, а також постачання путівок на санітарно-курортне лікування, оздоровлення та відпочинок на території України;
- Операції з оподаткування з постачання послуг з утримання дітей у дошкільних навчально-виховних закладах, школах-інтернатах;
- Обсяги операцій з постачання послуг з харчування дітей у дошкільних, загальноосвітніх та професійно-технічних навчальних закладах та громад у закладах охорони здоров'я, порядок наданих таких послуг затверджений Кабінетом Міністрів України.

Завдання організації обліку розрахунків за податками підприємства, зокрема ПДВ полягає в: – чіткому документуванні розрахунків за ПДВ; – своєчасній та повній реєстрації даних первинного обліку розрахунків за податками в реєстрах; – правдивому відображенні інформації щодо зобов'язань по розрахунках за податками в фінансовій та податковій звітності [10].

Планом рахунків для обліку податку на додану вартість передбачено рахунок 64 «Розрахунки за податками і платежами» з використанням наступних субрахунків:

- 641 «Розрахунки за податками» ;
- 643 «Податкові зобов'язання» ;
- 644 «Податковий кредит».

Податкове зобов'язання – це загальна сума податку, отримана або нарахована платником у звітному періоді. Порядок обліку нарахування податкового зобов'язання наведено у табл. 2.

Таблиця 2

Типова кореспонденція з обліку нарахування податкового зобов'язання

Зміст господарської операції	Дебет	Кредит
Відображено дохід від реалізації товарів, робіт, послуг	361	70
Нараховано податкове зобов'язання	70	6432
Зареєстровано податкову накладну в ЄРПН	6432	6412

Податковий кредит – це сума, на яку платник податку на додану вартість має право зменшити податкове зобов'язання звітного (податкового) періоду. Облік визнання податкового кредиту наведено у табл.3.

Типова кореспонденція обліку нарахування податкового кредиту

Зміст господарської операції	Дебет	Кредит
Придбано тмц від постачальника	20, 22, 28	631
Нараховано податковий кредит	644	631
Отримано зареєстровану в ЄРПН податкову накладну	6412	644

Проаналізувавши типові кореспонденції з обліку податкового кредиту та податкових зобов'язань, можемо дійти висновку, що субрахунок 6412 «Розрахунки за податком на додану вартість», призначено для відображення в обліку податкового зобов'язання або податкового кредиту за зареєстрованими податковими накладними.

Платник ПДВ має право зареєструвати податкові накладні та/або розрахунки коригування в ЄРПН на суму податку (Σ Накл), обчислену за формулою (1), передбаченою пп. 200-1.3 ПКУ. Всі показники формули обраховуються наростаючим підсумком, починаючи з 1 липня 2015 р.

$$\Sigma \text{ Накл} = \Sigma \text{ НаклОтр} + \Sigma \text{ Митн} + \Sigma \text{ ПопРах} + \Sigma \text{ Овердрафт} - \Sigma \text{ НаклВид} - \Sigma \text{ Відшкод} - \Sigma \text{ Перевищ} \quad (1)$$

де: Σ Накл – сума потенційних податкових накладних Σ НаклОтр – ПДВ по отриманим платником податку податковим накладним Σ Митн – ПДВ, сплачений при імпорті товарів Σ ПопРах – поповнення рахунку в системі електронного адміністрування ПДВ Σ НаклВид – ПДВ за вже виданими платником податковим накладним Σ Відшкод – ПДВ, заявлений до бюджетного відшкодування Σ Перевищ – сума перевищення ПДВ – зобов'язань, задекларованих у декларації з ПДВ, над сумою ПДВ в складених таким платником податкових накладних, зареєстрованих в Єдиному Реєстрі податкових накладних. Показник Σ Овердрафт податківці перераховують щоквартально і він може як збільшити, так і зменшити ліміт.

Для обліку поповнення коштів на податок на додану вартість в системі електронного адміністрування використовується рахунок 315 «Спеціальні рахунки в національній валюті», де оборот за дебетом – надходження коштів, за кредитом – сума сплати податку на додану вартість (табл.4).

Таблиця 4

Типова кореспонденція з обліку розрахунків за податком на додану вартість

Зміст господарської операції	Дебет	Кредит
Перераховано грошові кошти на рахунок в системі електронного адміністрування	315	311
Сплата податку на додану вартість до бюджету	6412	315

Суму до сплати податку на додану вартість ми можемо побачити в податковій декларації з податку на додану вартість в рядку 18. Вона формується як різниця між податковим зобов'язанням та податковим кредитом платника податку за звітний період. Якщо сума податкового кредиту менша за податкові зобов'язання, тоді підприємство повинно сплатити суму податку на додану вартість до бюджету.

Висновки. Проаналізувавши вищенаведену інформацію можна дійти висновку, що податок на додану вартість входить до групи непрямих податків, є найбільш прогресивним серед усіх податків держави, відшкодовується кінцевим споживачем товарів, робіт чи послуг та перераховується до державного бюджету України. З точки зору ставок оподаткування, операції з постачання товарів можна про класифікувати на 6 груп: оподатковувані за ставкою 20 відсотків, 14 відсотків (нова ставка, що почала діяти з 1 березня 2021 року), 7 відсотків, 0 відсотків, ті, що звільнені від оподаткування, та ті, що не є об'єктом оподаткування. Сума податку на додану вартість, яка підлягає сплаті, формується на субрахунок 6412.

Список використаних джерел

1. Дзюба О. Податок на додану вартість: економічна сутність та особливості законодавчого закріплення в сучасних умовах / О.Дзюба, Ю.Волинець // Економічний аналіз. – 2012. – Вип. 10. – Ч. 2. – С. 219-222.
2. Подоляничук О.А. Податок на додану вартість: сутність та стан первинного обліку / О.А.Подоляничук // Економіка. Фінанси. Менеджмент: актуальні питання науки і практики. – 2017. – No 1. – С. 82- 102. – URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/efmapnp_2017_1_10.
3. Сидоренко Р.В. Визначення сутності податку на додану вартість та перспективи його розвитку [Електронний ресурс] / Р.В. Сидоренко // Економічні науки. Серія «Облік і фінанси». – 2014. – Вип. 11 (1). – Ч. 1. – С. 234-240. – Режим доступу: <http://nbuv.gov.ua>.
4. Семенко Т.М. Податок на додану вартість як економічна категорія [Електронний ресурс] / URL Т.М. Семенко // Ефективна економіка. – 2011. – No4. – URL: <http://www.economy.nayka.com.ua>.
5. Світовий О.М. Економічна сутність та функції податку на додану вартість у зернопродуктовому під комплексі України / О.М. Світовий // Збірник наукових праць Таврійського державного агротехнологічного університету. – 2014. – No1(25). – С. 213-216.
6. Лесько М.В. ПДВ та його вплив на господарську діяльність суб'єктів підприємництва: автореф. дис.на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук: спец. 08.00.08 «Гроші, фінанси і кредит» / М.В. Лесько. – Київ, 2014. – 21 с.
7. Чирва А.А. Удосконалення облікової політики підприємства в частині обліку ПДВ / А.А. Чирва // Облік і фінанси. – 2015. – No4 (70). – С. 67-71.
8. Податковий кодекс України від 02.12.2010 р. №2755-VI [Електронний ресурс]. – URL: <http://zakon3.rada.gov.ua>.
9. 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/> (дата звернення 17.01 2020).
10. Фоміна О.В. Облікове забезпечення розрахунків з бюджетом за ПДВ//Ефективна економіка.

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

ПОТОЧНІ ЗОБОВ'ЯЗАННЯ: АСПЕКТИ ОБЛІКОВОЇ ПОЛІТИКИ

**БУРЯ Г., 2 курс ФФО КНТЕУ,
спеціальність «Облік і оподаткування»,
спеціалізація «Облік і податковий консалтинг»**

У статті з'ясовано сутність зобов'язань підприємства та їх класифікацію. Висвітлено методологічні засади формування у бухгалтерському обліку інформації про поточні зобов'язання та її розкриття у фінансовій звітності. Запропоновано елементи облікової політики щодо поточних зобов'язань, які необхідно визначати у наказах про облікову політику підприємств.

The article clarifies the essence of the company's liabilities and their classification. The methodological bases of formation in accounting of the information on current obligations and its disclosure in the financial reporting are covered. Elements of accounting policies for current liabilities are proposed, which should be defined in the orders on accounting policies of enterprises.

Актуальність теми. У сучасних умовах глобалізації економіки та виходу вітчизняних підприємств на міжнародні ринки виникає потреба у нагальному вирішенні проблем, пов'язаних з їх зобов'язаннями. Це обумовлюється тим, що зобов'язання разом з активами формують фундамент бухгалтерського обліку на підприємстві, тому вони є надзвичайно важливою ділянкою обліку.

Але, на сьогоднішній день підприємства недостатньо уваги приділяють елементам облікової політики щодо зобов'язань у наказах про облікову політику, внаслідок чого погіршується стан обліку, спотворюється інформація про фінансове становище підприємства, ускладнюються розрахунки, приймаються нераціональні управлінські рішення тощо. Це, в свою чергу, приводить до необхідності удосконалення теорії та методології бухгалтерського обліку зобов'язань взагалі, і зокрема поточних. Отже, тема дослідження є актуальною на сьогодні.

Аналіз останніх досліджень та публікацій. Теоретичні і практичні аспекти облікової політики зобов'язань досліджували в своїх працях вітчизняні і зарубіжні науковці, зокрема: Адамовська В.С., Бондар В.І., Бутинець Ф.Ф. [2], Гаврилюк В.М., Голов С.Ф., Кірейцев Г.Г., Левіцька С.О., Маренич Т.Г., Пушкарь М.С., Орлов І.В. [3], Сопко В.В. [17], Швець В.Г. [18] та інші. Аналіз вивчених наукових джерел доводить, що питанням формування облікової політики щодо зобов'язань підприємства приділяється недостатньо уваги. Необхідно відзначити, що додаткового наукового обґрунтування вимагають питання щодо розробки елементів облікової політики саме поточних зобов'язань підприємства.

Метою статті є дослідження методологічних аспектів облікової політики підприємства щодо поточних зобов'язань та їх удосконалення.

Результати досліджень. Об'єктивною умовою підприємницької діяльності підприємств є встановлення ними дієвих господарських відносин з контрагентами на основі своєчасності та безперебійності розрахунків. Однак у процесі діяльності підприємство не завжди здійснює розрахунки з ними одночасно з відчуженням майна, виконанням робіт, наданням послуг тощо, що призводить до виникнення зобов'язань перед кредиторами.

З метою визначення фундаментальних аспектів облікової політики, щодо поточних зобов'язань необхідно, насамперед, з'ясувати економічну сутність даної категорії.

У сучасній економічній літературі є чимало трактувань зобов'язань. Зокрема, згідно з визначенням Бичика С. В., зобов'язання трактується як «... договір, згідно з яким одна сторона (боржник) зобов'язана здійснити на користь другої сторони (кредитора) певні дії або ж утриматися від них» [1, с. 132].

Бутинець Ф.Ф., Завгородній А.Г., Вознюк Г.Л., Партин Г.О. зазначають, що це «... 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» [2, с. 74].

Найповніше визначення цього поняття запропонував І.В. Орлов: зобов'язання це «...обов'язки підприємства з виплати боргу, передачі активу, надання послуг, виконання робіт, що має суб'єктивний склад, динамічність, наказовий зміст, цілеспрямованість, конкретність, санкціонованість, які виникають у результаті минулих операцій, виконання яких приведе до зменшення активів і збільшення капіталу» [3].

Зобов'язання – «це заборгованість підприємства, що виникла внаслідок минулих подій і погашення якої в майбутньому, як очікується, призведе до зменшення ресурсів підприємства, що втілюють економічні вигоди» [4, с. 2].

Правильне тлумачення категорії зобов'язання є дуже важливим, оскільки від цього залежить відображення або не відображення них в обліку та звітності.

Щодо класифікації зобов'язань у вітчизняних наукових працях, то Власова І.О. класифікує зобов'язання так: «... за терміном виконання – довготермінові та короткотермінові; за видами забезпечення – незабезпечені та забезпечені, які також поділяє на заставні, застраховані і гарантовані; за кореспондентами – зобов'язання кредитних інститутів, постачальників, податкових органів, залежних і дочірніх організацій, приватних осіб» [5, с. 22].

Детальнішу класифікацію зобов'язань подає Остапченко Н. В., який їх поділяє за такими ознаками: «... терміном виконання, можливістю реструктуризації, методом реструктуризації, періодом погашення, можливістю передбачення, методом погашення, наслідками невчасного виконання, ризикованістю невиконання, можливістю управління та впливом на ефективність» [6, с. 8]. Однак, на нашу думку, незрозумілою є класифікація зобов'язань за можливістю управління – якими саме зобов'язаннями не можна управляти та за впливом на ефективність – про яку ефективність автор говорить.

У Національному положенні (стандарті) бухгалтерського обліку 11 «Зобов'язання» зобов'язання поділені на: «... довготермінові, поточні, непередбачені, забезпечення та доходи майбутніх періодів» [7].

Згідно з НП(С)БО 11 «Зобов'язання» поточні зобов'язання – це зобов'язання, які будуть погашені протягом операційного циклу або повинні бути погашені протягом дванадцяти місяців, починаючи з дати балансу [7].

Серед поточних зобов'язань в НП(С)БО 11 «Зобов'язання» виокремлено такі їх види, як: «... короткотермінові кредити банків, поточна заборгованість за довготерміновими зобов'язаннями, короткотермінові векселі видані, кредиторська заборгованість за товари, роботи, послуги, поточні зобов'язання за розрахунками (з одержаних авансів, з бюджетом, з позабюджетних платежів, зі страхування, з оплати праці, з учасниками, із внутрішніх розрахунків) та інші поточні зобов'язання» [7].

Зарубіжні вчені Броунлі та І. Річард надають наступну класифікацію поточних зобов'язань: «... непередбачувані операційні зобов'язання; короткотермінові зовнішні фінансові зобов'язання; передоплати покупців (клієнтів); поточні зобов'язання як результат обчачливих дій; поточні зобов'язання перед зовнішніми суб'єктами господарювання» [8].

Р. Вітінгтон та Курт Рені розробили іншу класифікацію поточних зобов'язань: «... чітко визначені зобов'язання – оцінка зобов'язань і їх сума визначені, наприклад, рахункові платежі, довгострокові платежі, відсоткові платежі, платежі із заробітної плати; оцінені зобов'язання – оцінка зобов'язань визначена, але їх сума може тільки бути визначеною, наприклад, продукт страхового платежу; можливі (випадкові) зобов'язання – оцінка зобов'язань невизначена і звичайно сума також, тому що можливі зобов'язання залежать від майбутніх випадків, наприклад, зобов'язання виникають із законних клопотань, дисконтних платежів, прибуткових податкових дискусій» [9].

Бутинець Ф.Ф., Верига Ю.А., Орлов І.В., Сук Л.К. виділяють такі види поточних зобов'язань: «... короткострокові кредити банків; поточну заборгованість за довгостроковими зобов'язаннями; короткострокові векселі видані; кредиторську заборгованість за товари, роботи, послуги; поточну заборгованість за розрахунками з одержаних авансів, за розрахунками з бюджетом, за розрахунками з позабюджетних платежів, за розрахунками зі страхування, за розрахунками з оплати праці, за розрахунками з учасниками, за розрахунками із внутрішніх розрахунків; інші поточні зобов'язання» [2, 3, 10, 11].

Організація обліку поточних зобов'язань починається з формування облікової політики підприємства. Від вміло сформованої облікової політики залежить ефективність управління фінансово-господарською діяльністю підприємства та стратегія його розвитку.

Складові облікової політики та методи і процедури, які буде використовувати підприємство для правильного відображення господарських операцій та показників необхідних для складання фінансової звітності наводяться в наказі про облікову політику підприємства [12, с. 146].

Основною метою облікової політики підприємства є формування методологічної складової інформаційного забезпечення бухгалтерського обліку поточних зобов'язань для складання та подання фінансової звітності. У той же час кожне підприємство має свої особливості, тому при формуванні облікової політики щодо поточних зобов'язань необхідно враховувати ці особливості його діяльності для прийняття управлінських рішень. Облікова політика включає не лише методологічну, а й організаційну складову, управлінський та податковий аспекти обліку поточних зобов'язань.

Обґрунтований підхід до формування облікової політики щодо поточних зобов'язань дозволить отримувати користувачами більш повну, достовірну та своєчасну інформацію для здійснення ефективного управління підприємством.

В наказі про облікову політику щодо поточних зобов'язань, перш за все необхідно зазначити момент їх визнання та оцінки. Відповідно НП(С)БО 11 в обліку зобов'язання визнаються, якщо наявні дві обов'язкові ознаки: «... оцінка їх може бути достовірно визначена; існує ймовірність зменшення економічних вигод внаслідок його погашення» [7].

Поточні зобов'язання традиційно оцінюються сумою коштів, необхідною для погашення заборгованості. Результати оцінки поточних зобов'язань є дуже актуальним на сьогодні, оскільки дають змогу інвесторам зрозуміти, на які цілі були використані запозичені кошти підприємства. Крім того, вони впливають як на показники фінансової звітності, так і на капіталізацію підприємства – покупця.

Однак методологічна складова обліку поточних зобов'язань не обмежується їх оцінкою на дату визнання. На підприємстві для організації та ведення бухгалтерського обліку даних зобов'язань також складають документацію, проводять інвентаризацію тощо.

Наступним важливим елементом організації бухгалтерського обліку поточних зобов'язань є поділ бухгалтерського обліку за функціональними сферами (фінансовий, управлінський, податковий). Більшість із цих елементів безпосередньо не впливають на показники фінансової звітності, але вони, на наш погляд, повинні відображатись при формуванні на підприємстві облікової політики щодо поточних зобов'язань з метою прийняття управлінських рішень.

Для ведення обліку поточних зобов'язань підприємства використовуються рахунки шостого класу «Поточні зобов'язання». Процес організації обліку поточних зобов'язань на підприємстві є важливим, оскільки він повинен забезпечувати постійний контроль за дотриманням строків оплати рахунків постачальників, своєчасних платежів до бюджету, розрахунків з оплати праці і страхування, погашення позик тощо. Правильно організований облік поточних зобов'язань на підприємстві допоможе виявити найбільш ефективні форми та умови запозичення позикових коштів та забезпечити виконання поточних зобов'язань перед кредиторами [13, с. 467].

Особливу увагу під час ведення обліку поточних зобов'язань слід приділити класифікації субрахунків для цілей управління. Управлінська класифікація субрахунків повинна базуватися на валюті розрахунків, економічних сегментах, групах постачальників залежно від умов постачання для вдосконалення управління запасами.

Розглянемо детальніше формування облікової політики підприємства відповідно до зазначеної класифікації на прикладі поточної кредиторської заборгованості за товари, роботи та послуги.

Кредиторська заборгованість за товари, роботи, послуги є монетарною статтею, тому при її обліку мають бути враховані вимоги НП(С)БО 21 «Вплив змін валютних курсів» [14]. Розрахунки з постачальниками, які проводяться у різних валютах, на нашу думку, повинні бути відокремлені один від одного. Типовий план рахунків передбачає окремі субрахунки для відображення кредиторської заборгованості за товари, роботи, послуги в національній та іноземній валюті (рахунок 631 «Розрахунки з вітчизняними постачальниками» та рахунок 632 «Розрахунки з іноземними постачальниками») [15]. Ми пропонуємо, залежно від виду валюти, до рахунку 632 «Розрахунки з іноземними постачальниками» відкрити субрахунки третього порядку, а саме 6321 «Розрахунки з іноземними постачальниками в доларах США», 6322 «Розрахунки з іноземними постачальниками в євро».

Облікова політика щодо формування звітності за господарськими (географічними) сегментами – «... це частина облікової політики підприємства, що охоплює сукупність принципів, методів і процедур, які забезпечують формування показників звітності, та полягає у визначенні єдиного методологічного підходу щодо ідентифікації, реєстрації та групування інформації про звітні сегменти з метою її відображення у фінансовій звітності суб'єкта господарювання» [16, с. 831].

Інформація для складання фінансової звітності щодо показників господарських операцій формується на основі внутрішньої управлінської звітності, отже, облік поточних зобов'язань має бути побудовано таким чином, щоб врахувати розподіл показників між окремими напрямками діяльності, за видами поставок тощо. Поточні зобов'язання відображаються у III розділі пасиву балансу «Поточні зобов'язання».

Важливу роль під час складання річної фінансової звітності відіграють Примітки до неї, в яких обов'язково слід наводити інформацію про зобов'язання підприємства: суму та строки погашення зобов'язання, яке було включено до складу поточних зобов'язань відповідно до п. 8 НП(С) БО 11 «Зобов'язання» із обґрунтуванням причин цього, перелік та суми зобов'язань, що включені до статей Балансу (ф. № 1) «Інші поточні зобов'язання» [15].

Таким чином до наказу про облікову політику також необхідно включити додатки, які безпосередньо стосуються обліку поточних зобов'язань, а саме:

- робочий план рахунків поточних зобов'язань з деталізацією аналітичних субрахунків;
- посадову інструкцію бухгалтера з розрахункових операцій за поточними зобов'язаннями;
- реєстри аналітичного обліку поточних зобов'язань;
- графік документообігу (зокрема в частині розрахункових операцій з поточних зобов'язань);
- затверджений документ щодо термінів зберігання первинної документації з обліку поточних зобов'язань;
- графік проведення інвентаризації та склад ревізійної комісії;
- положення про ведення претензійно-позовної роботи тощо.

Отже, облікова політика підприємства щодо обліку має включати методичні, організаційно-управлінські та податкові аспекти.

Висновки. Проведене дослідження дозволило зробити наступні висновки. Зобов'язання – це заборгованість підприємства, що виникла внаслідок минулих подій і погашення якої в майбутньому, як очікується, призведе до зменшення ресурсів підприємства, що втілюють економічні вигоди. Правильне тлумачення категорії зобов'язання є дуже важливим, оскільки від цього залежить відображення або не відображення них в обліку та звітності. Ефективна та результативна організація обліку поточних зобов'язань починається з формування облікової політики підприємства. Ефективність управління господарською діяльністю підприємства та стратегія його розвитку на перспективу багато в чому залежить від вміло сформованої облікової політики.

Розробка облікової політики підприємства має забезпечувати реалізацію інтересів власників підприємства і визначати ефективність бухгалтерського обліку на підприємстві, включаючи і врегулювання взаємовідносини з іншими фізичними та юридичними особами. Від величини поточних зобов'язань суттєво залежить платоспроможність підприємства.

Запропоновані елементи облікової політики, які необхідно обов'язково включати до наказу про облікову політику підприємства, найбільш повно будуть характеризувати сукупність правил і процедур, що обрані суб'єктом господарювання для ведення бухгалтерського обліку поточних зобов'язань з урахуванням специфічних особливостей його діяльності. Обґрунтований підхід до формування облікової політики в частині поточних зобов'язань дозволить отримувачам більш повну, достовірну та своєчасну інформацію для здійснення ефективного управління підприємством.

Список використаних джерел

1. Бичик С.В., Даморацкая А.С., Даморацкая И.В. Словарь экономических терминов. М.: Выш. шк. 2009. 271 с.
2. Бухгалтерський фінансовий облік: підручн. (для студ. вищ. навч. закл.); [за ред Ф.Ф. Бутинець]. 8-е вид., перероб. і доп. Житомир: ПП «Рута». 2009. 756 с.
3. Орлов І.В. Зобов'язання та його життєвий цикл. *Економіка і управління у промисловості: матеріали Всеукраїнської наук.-практ. конф., 28-29 жовтня 2010 р.* Дніпропетровськ, 2010. С. 295–296.
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 19.04.2021).
5. Власова І. О. Облік розрахунків з дебіторами та кредиторами: дисертація на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук: спец. 08.06.04 – бухгалтерський облік, аналіз та аудит. Донецьк, 2005. 178 с.
6. Остапченко Н. В. Реструктуризація заборгованості як засіб підвищення ефективності діяльності підприємств харчової промисловості: автореф. дисертації на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук: спец. 08.00.04 – економіка та управління підприємствами (харчова промисловість). Київ, 2010. 22 с.
7. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 11 «Зобов'язання»: затв. наказом Міністерства фінансів України від 31.01.2000 року № 20. Дата оновлення 03.11.2020. URL: <https://zakon.rada.gov.ua> (дата звернення 19.04.2021).
8. Fundamental concepts in liability valuation and reporting: In Brownlee and Richard E. (eds.), Corporate Financial Reporting: Text and Cases. – Boston; Irwin: McGraw-Hill, 2008.
9. Current liabilities. In Whittington and Ray (eds.), Principles of Auditing and Other Assurance Services. – Boston; Irwin: McGraw-Hill, 2009.
10. Верига Ю.А. Бухгалтерський облік: навч. посібник. К.: Центр учбової літератури. 2019. 520 с.
11. Сук Л.К., Сук П.Л. Фінансовий облік: навч. посіб. 3-ге вид., перероб. і доп. К. 2016.
12. Ткачук В.В., Владімірова І.В., Зайцев Ю.О. Обліково-аналітичне забезпечення формування облікової політики щодо зобов'язань. *Вісник СНТ ННІ бізнесу і менеджменту ХНТУСГ.* 2019. Вип.2. С.145-148.
13. Кириллов О. О. Методика бухгалтерського обліку і фінансової звітності зобов'язань підприємства. *Молодий вчений.* 2019. № 1(2). С. 465-468.
14. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 21 «Вплив змін валютних курсів»: затв. наказом Міністерства фінансів України від 10.08.2000 року № 193. Дата оновлення 13.11.2020. URL: <https://zakon.rada.gov.ua> (дата звернення 19.04.2021).
15. План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій: затв. наказом Міністерства фінансів України від 09.12.2011 року № 1591. Дата оновлення 18.03.2014. URL: <https://zakon.rada.gov.ua> (дата звернення 19.04.2021).
16. Вовк М.О. Формування елементів облікової політики підприємства щодо звітних сегментів. *Глобальні та національні проблеми економіки.* 2015. Випуск 3. С. 831-834.
17. Сопко В.В. Організація бухгалтерського обліку, економічного контролю та аналізу: підручник / В.В. Сопко, В.П. Завгородній. – К.: КНЕУ, 2004. – 411 с.
18. Швець В. Г. Теорія бухгалтерського обліку : навч. посіб. 3-тє вид., перероб. і доп. К. : Знання, 2008. 535 с.

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

ОБЛІК РОЗРАХУНКІВ ІЗ ПОСТАЧАЛЬНИКАМИ ТА ПІДРЯДНИКАМИ ЗА МІЖНАРОДНИМИ СТАНДАРТАМИ

**ВЕРЕЩАК Н., 2 курс ФФО КНТЕУ,
спеціальність «Облік і оподаткування»,
спеціалізація «Облік і оподаткування в міжнародному бізнесі»**

Дослідження присвячено обґрунтуванню теоретико-методичних положень обліку розрахунків із постачальниками та підрядниками за міжнародними стандартами та розробці пропозицій по їх удосконаленню. Визначені завдання обліку розрахунків із постачальниками та підрядниками. Окреслено основні методологічні положення обліку дебіторської та кредиторської заборгованості за міжнародними стандартами як результату розрахунків із постачальниками та підрядниками. Запропоновано удосконалення облікового відображення заборгованості на рахунках бухгалтерського обліку. Узагальнено підходи до розкриття інформації про розрахунки із постачальниками та підрядниками за міжнародними стандартами у примітках до фінансової звітності.

The research is devoted to the substantiation of theoretical and methodological provisions of accounting for settlements with suppliers according to international standards and the development of proposals for their improvement. The tasks of accounting for settlements with suppliers are defined. The main methodological provisions of accounting for receivables and payables according to international standards as a result of settlements with suppliers are outlined. It is proposed to improve the accounting of debts in the accounts. The approaches to disclosure of information on settlements with suppliers according to international standards in the notes to the financial statements are generalized.

Актуальність дослідження. В результаті взаємодії з постачальниками та підрядниками у підприємств виникають зобов'язання внаслідок фактичного отримання підприємством матеріалів, товарів, робіт чи послуг, які слід оплатити в майбутньому.

Запроваджені карантинні заходи, пов'язані з COVID-19, мали шоковий ефект для економік країн як з боку попиту (внаслідок падіння реальних доходів населення), так і пропозиції. Найбільш постраждали підприємства сфери послуг, був підірваний споживчий попит, погіршились споживчі і ділові настрої, знизилась обсяги глобальної торгівлі. Як результат, у другому кварталі 2020 року зафіксовано багаторічні мінімуми економічної активності як в розвинутих країнах, так і в країнах, що розвиваються, у тому числі і в Україні [9]. Карантинні заходи суттєво вплинули на господарську діяльність підприємства, особливо на їх платоспроможність, що суттєво збільшило зобов'язання та ризики їх не погашення.

Для забезпечення ефективної діяльності підприємства, дуже важливим є управління розмірами заборгованості перед постачальниками та підрядниками. Незабезпеченість підприємств власними оборотними коштами зумовлена недоліками в обліку та аналізі заборгованості перед постачальниками та підрядниками. Крім того, статистичні дані свідчать про те, що ця заборгованість характеризується, у свою чергу, досить високим рівнем питомої ваги простроченої заборгованості.

Аналіз останніх досліджень. Питанням щодо сутності операцій з постачальниками та підрядниками, класифікації, оцінки та відображення їх на рахунках бухгалтерського обліку присвячено цілий ряд праць вітчизняних і зарубіжних авторів: В.П. Шило, О. Кононенко, С.Ф. Голов, Ю.М. Тютюнник, Г.М. Давидов, Р.П. Гончарук, Н.В. Остапченко та ін. Однак і дотепер ряд питань залишаються актуальними та до кінця невирішеними.

Вченими підіймалися проблеми розуміння сутності кредиторської заборгованості перед постачальниками та підрядниками за товари, роботи та послуги як основної складової поточних зобов'язань. Разом з тим, залишаються питання щодо недосконалості нормативного законодавства, що регулює облік зобов'язань, відсутність в ньому єдиного

критерію, для класифікації та оцінки зобов'язань з метою подальшого правильного відображення в обліку, проблеми щодо обліку умовних зобов'язань та відображення в обліку ризиків зобов'язань, відсутності облікової номенклатури первинного та поточного обліку зобов'язань, журналів аналітичного обліку.

Окреслені проблемні питання обґрунтовують актуальність даного дослідження та визначили його мету.

Метою статті є обґрунтування теоретико-методичних положень обліку розрахунків із постачальниками за міжнародними стандартами та розробка пропозицій по їх удосконаленню.

Результати дослідження. Основними контрагентами підприємств при закупівлі предметів та засобів праці є постачальники та підрядники.

Постачальники – це юридичні або фізичні особи, які здійснюють постачання товарно-матеріальних цінностей (сировини, матеріалів, палива, будівельних матеріалів, запасних частин, МШП), що надають послуги (подачу електроенергії, газу, води, пари тощо), виконують роботи (поточний і капітальний ремонт основних засобів тощо).

Підрядники – спеціалізовані підприємства або фізичні особи, які виконують будівельно-монтажні роботи при спорудженні об'єктів на підставі договорів підряду на капітальне будівництво [10].

Взаємовідносини підприємства з постачальниками регулюються раніше укладеними договорами. Договором поставки визнається такий договір купівлі-продажу, за яким продавець (постачальник), який здійснює підприємницьку діяльність, зобов'язується передати в обумовлений термін вироблені чи придбані ним ТМЦ покупцю. Це правовий документ, що визначає також права та обов'язки сторін. В ньому наводять таку інформацію: адреси сторін, предмет договору (найменування й кількість товару), ціна, умови й строки поставки, порядок розрахунків, відповідальність сторін за порушення умов договірних зобов'язань та ін [36]. Обов'язковою умовою укладання договорів має бути максимально точне відображення зобов'язань обох сторін. Договори не є бухгалтерськими документи, але вони є початком подальшої роботи. Бухгалтер підприємства візує всі угоди, одночасно здійснюючи перевірку правильності їх складання: повнота викладення умов угоди, які повинні бути конкретизовані в частині строків виконання зобов'язань; вимоги до якості товару, способу доставки; відповідальність сторін за порушення умов угоди; порядок оформлення виконання зобов'язань, фінансових гарантій, що забезпечують виконання умов угоди [10].

Облік розрахунків з постачальниками є важливим елементом у системі бухгалтерського обліку на підприємстві. До основних завдань цього обліку відносять:

- формування повної й достовірної інформації про стан розрахунків з постачальниками й підрядниками за товарно-матеріальні цінності, виконані роботи, надані послуги, необхідної користувачам бухгалтерської звітності;
- забезпечення інформацією, необхідної користувачам бухгалтерської звітності для контролю за дотриманням законодавства України при здійсненні організацією господарських операцій і їхньою доцільністю, наявністю й рухом майна й зобов'язань, використанням матеріальних, трудових і фінансових ресурсів відповідно до затверджених норм, нормативами й кошторисами;
- контроль за дотриманням форм розрахунків, установлених у договорах з постачальниками й покупцями;
- контроль за станом дебіторської й кредиторської заборгованості;
- своєчасна звірка розрахунків з дебіторами й кредиторами для виключення простроченої заборгованості;
- контроль за виконанням плану надходження товарів;
- контроль виконання договірних зобов'язань постачальниками по кількості (обсягу), асортиментам, якості, строкам поставок товарів;

- контроль за правильним визначенням кількості, якості, цін, вартості ТМЦ, що надійшли, своєчасне і якісне оформлення документів на них. Від цього залежить обґрунтування і своєчасне пред'явлення претензій постачальнику або транспортним організаціям за недопоставку, за зниження їхньої якості в порівнянні із зазначеною у документах постачальника;
- контроль за своєчасним і повним оприбуткуванням ТМЦ (що надійшли), матеріально-відповідальними особами;
- контроль за здійсненням своєчасних і правильних розрахунків з постачальниками [6].

Слід зазначити, що розрахунки з постачальниками є кредиторською заборгованістю за товари, роботи, послуги за умов наступної оплати або іншого погашення зобов'язань. У випадку здійснення передоплати в бухгалтерському обліку виникає дебіторська заборгованість з авансів одержаних.

Відповідно до НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» зобов'язання - заборгованість підприємства, яка виникла внаслідок минулих подій і погашення якої в майбутньому, як очікується, призведе до зменшення ресурсів підприємства, що втілюють у собі економічні вигоди [3].

У Міжнародному стандарті бухгалтерського обліку (МСБО) 37 «Забезпечення, умовні зобов'язання та умовні активи» наведені визначення різних видів зобов'язань, які зазначені в табл. 1.

Таблиця 1

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 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 автором на основі [1]

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» [2].

Характеристика рахунків з обліку операцій 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 [2]

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.

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».

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 рахунку 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.

Розрахунки з постачальниками відносяться до складу дебіторської заборгованості в умовах, коли підприємство працює з контрагентами за попередньою оплатою, але коли оплата здійснюється після відвантаження товарів, виконання робіт або надання послуг то розрахунки з постачальниками та підрядниками відносяться до зобов'язань підприємств. На

відміну від національних стандартів бухгалтерського обліку, міжнародними стандартами бухгалтерського обліку (фінансової звітності) не передбачено окремого стандарту для обліку дебіторської заборгованості. Принципи обліку такої заборгованості можна знайти в різних стандартах. Зокрема, у МСБО 32 «Фінансові інструменти: подання» дебіторська заборгованість трактується як фінансовий актив, але конкретного визначення цього поняття міжнародні стандарти не дають [8]. Правильне визнання та оцінка поточної дебіторської заборгованості впливають на достовірність облікових даних, а також на ефективність їх відображення у фінансовій звітності.

Моментом визнання дебіторської заборгованості у звітності як активу за МСФЗ є виконання двох критеріїв: імовірність отримання підприємством у майбутньому економічних вигід і достовірність визначення її суми. При первісному визнанні дебіторська заборгованість оцінюється за справедливою вартістю (за вартістю операції), включаючи витрати зі здійснення операції, які прямо пов'язані із придбанням або випуском фінансового активу або фінансового зобов'язання. Після первинного визнання дебіторська заборгованість оцінюється за вартістю, що амортизується, із застосуванням методу ефективної ставки відсотка.

Дебіторська заборгованість обліковується на субрахунку 371 «Розрахунки за виданими авансами». Сума авансу (попередньої оплати) в іноземній валюті, яка перерахована контрагентам для отримання робіт і послуг, перераховується у валюту звітності із застосуванням валютного курсу в день здійснення платежу. В цьому випадку виникає немонетарна заборгованість, тому в обліку курсові різниці не виникають [2].

Вимоги до розкриття інформації про дебіторську та кредиторську заборгованість представлені в МСФЗ (IAS) 1 «Подання фінансової звітності», згідно з яким в балансі повинні розкриватися статті:

- зобов'язання з поточного податку (податок на прибуток) торговельна та інша дебіторська заборгованість;
- торговельна та інша кредиторська заборгованість;
- оціночні зобов'язання;
- фінансові зобов'язання (наприклад, по лізингу) [5].

Необхідним є розподіл заборгованості за термінами її погашення на довгострокову і короткострокову.

У коментарях до фінансової звітності за вимогами МСФЗ (IAS) 1, 12, 17, 24, 32, 36, 37 наводяться:

- суми по основних групах заборгованості – торгова, інша, аванси видані (отримані), переплата (заборгованість) по податках, заборгованість пов'язаних осіб, заборгованість пов'язаним особам і т. д. в залежності від суттєвості сум;
- сума резерву під знецінення дебіторської заборгованості;
- опис кредитних і фінансових ризиків;
- суми до погашення довгострокової заборгованості за термінами погашення (від року до двох років, від двох до п'яти років, більше п'яти років);
- ефективні процентні ставки дисконтування довгострокової заборгованості [5].

Окрім зазначеного, суб'єкти господарювання можуть розкривати у примітках до фінансової звітності іншу, визначену самостійно, інформацію, що додатково уточнюватиме положення облікової політики, ризику щодо розрахунків з постачальниками, тощо.

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 рахунку 63 «Розрахунки з постачальниками й підрядниками», або як дебіторська заборгованість за виданими авансами, яка обліковується на субрахунку 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. Забезпечення, непередбачені зобов'язання та непередбачені активи : Міжнародний стандарт фінансової звітності (IAS) 37 / – URL : <http://www.dipifr.kiev.ua/upload/iblock/3f3/3f39d202054d1379745826f69018e797.pdf>
2. 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>
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. 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>
5. Подання фінансової звітності : Міжнародний стандарт фінансової звітності (IAS) 1. – URL :http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/929_004.
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
7. Фінансові інструменти – визнання та оцінка : Міжнародний стандарт фінансової звітності (IAS) 39 URL : <http://www.ifrs.org.ua/wp-content/uploads/2013/04/Mezhdunarodny-j-standart-finansovoj-otchetnosti-IAS-39-Finansovy-e-instrumenty-priznanie-i-otsenka-.pdf>.
8. Фінансові інструменти –розкриття та подання інформації : Міжнародний стандарт фінансової звітності (IAS) 32. – URL : <http://www.ifrs.org.ua/wp-content/uploads/2013/04/Mezhdunarodny-j-standart-finansovoj-otchetnosti-IAS-32-Finansovy-e-instrumenty-predstavlenie-informatsii-.pdf>
9. Інформація про фінансові ризики та їх вплив на показники державного бюджету в 2021 році – URL : <https://itd.rada.gov.ua/billInfo/Bills/pubFile/265639>
10. Чорненька О. Б. Управління заборгованістю як фактор забезпечення економічної безпеки підприємства / О. Б. Чорненька // Наукові записки [Української академії друкарства]. – 2017. – № 1. – С. 170–178.

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

ОРГАНІЗАЦІЯ ОПЛАТИ ПРАЦІ НА ПІДПРИЄМСТВІ З ВИКОРИСТАННЯМ СУЧАСНИХ ІНФОРМАЦІЙНИХ СИСТЕМ

**ДЕСНЕНКО О., 2 курс ФФО КНТЕУ,
спеціальність «Облік та оподаткування»,
спеціалізація «Облік та податковий консалтинг»**

У статті розглянуто питання використання комп'ютерних технологій на сучасному підприємстві для обліку розрахунків з оплати праці. Охарактеризовано необхідність застосування спеціального програмного забезпечення та проблеми автоматизації обліку праці.

In the article considers the issue application of computer technologies at a modern enterprise for account for payroll. The necessity of application of special software and problems of automation of labor accounting are characterized.

Актуальність обраної теми. В період науково-технічного прогресу зростає вплив автоматизації обліку оплати праці. Автоматизація обліку дозволяє вчасно та без помилок проводити нарахування, оподаткування та виплату оплати праці.

Рівень дослідженої теми. Вивчення проблем автоматизації обліку оплати праці на підприємстві можна знайти у роботах вітчизняних та закордонних науковців: Синяєва Л.В., Клименко О.В., Антонюк В.А., Асу Аміннеджад та інших. Більшість науковців присвячували праці теоретичним питанням створення і функціонування комп'ютерних інформаційних систем обліку суб'єктів господарювання.

Метою дослідження є розгляд своєрідності теоретичних та практичних аспектів в обліку розрахунків з оплати праці в умовах застосування комп'ютерних технологій.

Досягнення мети дослідження передбачає вирішення певних завдань: розглянути ефективність використання комп'ютерної техніки; охарактеризувати програмні забезпечення та пакетні програми що використовуються на сьогоднішній день; визначити напрями удосконалення програмних забезпечень для ефективного застосування.

Об'єктом є програмні забезпечення та пакетні програми обліку оплати праці.

Виклад основного матеріалу. На сьогоднішній день, в період реформування обліку та оподаткування все більше підприємств малого та середнього бізнесу мають необхідність застосовувати комп'ютерну техніку з певними програмними забезпеченнями. За останні декілька років було створено різноманітна кількість програм які дозволяють обробляти внутрішню бухгалтерську інформацію, як в окремих об'єктах обліку так і в цілому, формувати звітність для подання до відповідних органів.

Особливий розвиток надається електронному документообігу, за допомогою якого легше обмінюватися документацією з контрагентами, формувати та подавати звітність до контролюючих органів та дозволяє більш раціонально використовувати робочий час бухгалтера.

Проте, використання комп'ютерної техніки має свої переваги та недоліки.

Недоліком (особливо для малих підприємств) є висока вартість сертифікованих програмних продуктів та комп'ютерного обладнання. Однак, перевагами є те, що застосування комп'ютерної техніки дозволяє швидко отримувати та опрацьовувати значний обсяг інформації, зменшити кількість помилок при складанні первинних документів та зведених облікових реєстрів та знизити трудомісткість деяких операцій, що значно полегшує роботу бухгалтерів.

Використання комп'ютерної техніки та спеціалізованих програм реформує організацію бухгалтерського обліку, трансформуючи обчислювальну техніку із підручного

засобу на визначний чинник організації та ведення бухгалтерського обліку. Нині, в Україні існує безліч програмних продуктів для обліку оплати праці на підприємствах. Однак, незважаючи на особливе значення для облікової системи підприємства автоматизація обліку праці та її оплати є найбільш складною ділянкою автоматизації обліку підприємства, що визначено наступними складнощами:

1. Складність розрахунку та різноманітність структур оплати праці працівників різних підприємств.

2. Постійна зміна нормативно-правових документів, що визначають порядок нарахування оплати праці, здійснення нарахувань та утримань з неї.

3. Некоректність трактування діючого законодавства.

4. Різноманітність алгоритмів виконання допоміжних розрахунків за різними видами та умовами виплат.

5. Наявність розбіжностей періоду нарахування та виплати оплати праці в залежності від особливостей сфери роботи підприємств.

6. Різний порядок утримання податку на доходи фізичних осіб та внесків до фонду соціального страхування з різних видів виплат. [1].

Ведення обліку праці, нарахування та виплата оплати праці є одним з найбільш важливих напрямків ведення обліку в підприємстві. Причинами є швидкі та постійні зміни нормативно-правових документів, що регулюють порядок нарахування та виплати оплати праці, значними штрафами за несвоєчасне, неповне або неправильне нарахування оплати праці. Особливими рисами автоматизації обліку оплати праці є складність визначення загальної суми нарахованої оплати праці, об'єктів нарахування внесків та утримань при проведенні розрахунків з фондами соціального страхування, багатозначність трактування змін у діючому законодавстві.

Існують різні підходи до розроблення спеціального програмного забезпечення автоматизованих систем бухгалтерського обліку. До них належить створення спеціалізованої мови високого ступеня програмування, за допомогою якої відносно легко створюються програми-модулі для автоматизованого розв'язування відповідних облікових завдань. При цьому користувач купує у виробника програму-платформу, що є ядром пакета, та потрібні йому модульні програми, які, знаючи мову програмування, легко адаптуються до вимог будь-якого замовника.

Концепція, покладена в основу таких автоматизованих бухгалтерських комплексів, називають концепцією відкритої архітектури. Типовим її представником є система ISpro Компанія «Інтелект-Сервіс».

Система «ISpro» – багатофункціональний програмний комплекс розроблений за модульним принципом, що забезпечує покращення всіх процесів від бухгалтерського до управлінського обліку. Гнучка система-конструктор дозволяє обрати найбільш оптимальну конфігурацію для автоматизації робочих процесів підприємства. Система має спеціальні додатки для використання не лише комп'ютерного, а й мобільного пристрою, що значно підвищує продуктивність підприємства [2].

Система має такі модулі як Бухгалтерський облік, Податковий облік, Облік запасів, Управління закупівлями, Управління збутом, Облік автотранспорту, Облік основних засобів, Облік коштів, Розрахунки з контрагентами, Облік договорів, Облік кадрів, Облік праці і заробітної плати, Управління студентами, Фінансове планування і аналіз, Облік комунальних послуг.

Як вже зазначалось, покладена в їхню основу концепція відкритої архітектури, в яких використано таке програмне забезпечення є особливістю інформаційних систем обліку, яка дозволяє за наявності відповідних модулів першочергово автоматизувати на об'єкті «вузькі» ділянки обліку. Перевагами такого є можливість адаптування окремих програмних продуктів до потреб конкретного споживача, а також внесення до них відповідних змін. Але для виконання такої роботи у штаті установи має бути фахівець, який володіє спеціалізованою мовою програмування, що є проблемою для більшості об'єктів управління.

Іншим підходом до створення спеціального програмного забезпечення інформаційної системи обліку є розробка пакетів прикладних програм закритого типу. Пакети прикладних програм, призначені для автоматизованого розв'язування облікових задач та формування податкової і фінансової звітності. Пакети прикладних програм можна відносно розподілити на три групи.

До першої групи відносять великі програмні комплекси, що використовують для автоматизації функції обліку на будь-якому об'єкті господарювання. Такий комплекс утворюють взаємопов'язані програми згруповані в окремі модулі. Кожний модуль, як правило, передбачено для автоматизації окремої ділянки обліку (наприклад, облік праці і заробітної плати, облік виробничих запасів тощо). В такій системі існує головний модуль що об'єднує всі інші. Як правило це модуль «Головна книга». Дані пакети прикладних програм дуже витратні, адже зазвичай створюється для певного об'єкта. При покупці відповідного пакету прикладних програм, на підприємстві виникає проблема його пристосування до певних умов господарювання, що також є дорогим та тривалим процесом. Найвідомішими програмними комплексами цієї групи програм є програмний комплекс «Platinum» (США), «Sun» (Великобританія), «R/3» (Німеччина), «Галактика» (Україна – Росія).

Другу групу утворюють пакети прикладних програм, орієнтовані як на середні та великі підприємства, так і на малі й середні підприємства. Прикладами таких програм є: «Колібри», «Парус-Підприємство», «Леді Фін», «1С: Підприємство».

До третьої групи належать пакети прикладних програм, призначені для автоматизації розрахунків за окремими ділянками обліку. Це програми типу «Розрахунок заробітної плати», «Облік МШП» і т. ін. Для автоматизації господарського обліку в цьому випадку необхідно купувати декілька програм, але такий шлях є неперспективним, створені в такий спосіб комп'ютерні системи громіздкі і з ними важко працювати [3].

Безсумнівно лідером з продажів серед розробників є фірма 1С. Бухгалтерські інформаційні системи допомагають вирішити цілий ряд завдань, зокрема: прискорення обробки даних первинних документів; автоматизацію розрахунків заробітної плати, податків, страхових внесків, амортизаційних відрахувань; автоматизацію формування Головної книги, бухгалтерського балансу та інших форм звітності і т.д. Такі системи дозволяють здійснити одночасне ведення бухгалтерського та податкового обліку, тобто розрахувати базу з податку на прибуток на підставі даних бухгалтерських документів.

Бухгалтерські інформаційні системи є сукупністю процесів збору даних про бухгалтерські операції; запис, організація та узагальнення даних; та завершення підготовкою фінансової звітності та інших звітів для внутрішніх та зовнішніх користувачів [4].

Організація автоматизованого обліку розрахунків з оплати праці може відбуватися різноманітними методами: модульний принцип; комплексне рішення.

Відповідно до модульного принципу для автоматизації обліку розрахунків з оплати праці можуть виділятися один або декілька окремих модулів: облік і нарахування погодинної та інших видів оплат; облік відпрацьованого часу і неявки на роботу; облік і контроль вироблення і зарплати робітників-відрядників; аналітичний облік за працівниками, формування зведених реєстрів; розрахунки різних видів утримань із зарплати; облік депонованої зарплати.

Розгляд даного програмного забезпечення продемонстрував, що в переважній кількості бухгалтерських програм, розрахунки з оплати праці запрограмовані на слабкому рівні – погодинна оплата без будь-яких додаткових розрахунків. Усі інші розрахунки бухгалтер має здійснювати вручну, що навіть для малих підприємств не дуже вигідний спосіб [5].

Найбільш помітними програмним засобом для автоматизації обліку розрахунків з оплати праці, є сучасний інструмент автоматизації цілей управління персоналом, ведення кадрового обліку та розрахунків з оплати праці відповідно до вимог законодавства – спеціалізована конфігурація «1С: Зарплата та Управління персоналом».

Дане прикладним рішенням користуються великі підприємства з великою кількістю працівників, із різними формами оплати праці та широким списком доплат і утримань. Прикладне рішення також може використовуватися на підприємствах холдингової структури, що складаються з декількох організацій, які оформлені як юридичні особи або є індивідуальними підприємцями. Програма забезпечує паралельне ведення двох видів обліку персоналу – управлінського і регламентованого. Управлінський облік ведеться по підприємству в цілому, а регламентований облік ведеться окремо для кожної організації (юридичної особи або індивідуального підприємця) [6].

Використовуючи дану програму можна вести кадрову, управлінську і облікову діяльність декількох підприємств, підтримувати документування і автоматизацію процесу, розробляти і використовувати схеми фінансової мотивації працівників з застосуванням різних показників ефективності праці як окремого працівника, так і підприємства. Для розрахунку й обліку оплати програма автоматизована за такими параметрами: облік результатів виробничої діяльності; розробка мотиваційних схем працівників; забезпечення управління навчання та атестації персоналу; автоматичний розрахунок широкого кола нарахувань – від оплати по окладу до оплати лікарняних і відпусток по середньому заробітку; гнучке налаштування застосованих нарахувань і утримань.

При цьому здійснюється взаєморозрахунки з працівниками підприємства, а також облік витрат на оплату праці в складі собівартості продукції та послуг. Автоматизовано весь комплекс розрахунків з персоналом, починаючи від введення документів про фактичне вироблення, оплати лікарняних листів і відпусток, аж до формування документів на виплату зарплати та депонування, а також звітності в державні наглядові органи.

Сучасні ринкові зміни чинної системи організації оплати праці потребують радикальних змін методів обліку розрахунків оплати праці на підприємстві.

Сьогодні створено законодавчо-правову базу регулювання оплати праці відповідно до міжнародних трудових правил, що діють у ринковій економіці, система документування оплати праці розвинута до високого рівня. Однак досі маємо необхідність в розробці нових та вдосконаленні чинних галузевих форм первинних документів з обліку плати праці, що враховують особливості її нарахування і виплати в окремих галузях економіки [7].

Використання сучасних інформаційних технологій в обліковій системі впливають на ефективність роботи структурних підрозділів підприємства: програмне забезпечення полегшує роботу бухгалтера на трудомістких ділянках, пришвидшує виконання операцій; дозволяє виконувати складні завдання співробітників, що не володіє великим досвідом. Головний бухгалтер легко може довірити підлеглим практично всі плани роботи, адже чітко прописаний алгоритм не дозволить їм помилитися. Управлінський персонал може отримувати оперативну інформацію про фінансову і виробничу діяльність компанії.

На малих підприємствах бухгалтер часто виконує багато додаткових обов'язків, одним із них є ведення кадрового обліку. У конфігурації «1С:Бухгалтерія 8» кадрові дані є підґрунтям обліку оплати праці. Документообіг розділів кадрового обліку та обліку оплати праці пов'язані.

Потрібно відзначити, що можливість ведення кадрового обліку в більшій кількості облікових програм є достатньо обмеженими, оскільки не у всіх програмах передбачають можливість ведення кадрового обліку в повному обсязі [8].

У цілому, впровадження автоматизованої системи на підприємстві дозволяє:

- 1) полегшити тяжкість виконання обов'язків адміністративно-управлінського персоналу;
- 2) зменшити витрати праці по збору інформації, її аналізу та оперативному формуванню різних форм звітності;
- 3) отримувати достовірну, точну, детальну інформацію, що повною мірою відповідає потребам управління;
- 4) вирішувати якісно нові управлінські доручення.

В процесі проведення досліджень часто виникає проблема інформаційного забезпечення, оскільки повнота, достовірність, актуальність інформації та вміння її використовувати відіграє значну роль у розвитку всіх економічних процесів. Недоступність або невідповідність інформації, яка використовується для автоматизації обліку заробітної

плати, може призвести до одержання некоректних результатів та прийняття помилкових рішень. В процесі впровадження та функціонування комп'ютерних систем обліку можуть виникати певні помилки, які можна розділити на дві основні групи:

1) помилки персоналу, зумовлені психофізіологічними можливостями людини, об'єктивними причинами (недосконалістю моделей подання інформації, недостатньою кваліфікацією персоналу, недосконалістю технічних засобів тощо) і суб'єктивними причинами (недбалістю, безвідповідальністю деяких користувачів, навмисним спотворенням інформації, неналежною організацією праці тощо);

2) помилки, викликані несправністю технічних засобів системи (пов'язані з несправністю обладнання, невідповідністю його до технічних норм, порушенням необхідних умов роботи технічних засобів і зберігання носіїв інформації, з фізичним зносом елементів і вузлів технічних засобів тощо) [9].

Не так давно на ринку з'явився новий український програмний продукт BAS Бухгалтерія, що в подальшому планує замінити 1С. BAS Бухгалтерія – це найкраще рішення для автоматизації роботи в організаціях, що займаються різними видами діяльності та на різних системах оподаткування. В одній базі можна одночасно відвідувати декілька організацій та приватних підприємств. Крім того, програмний продукт легко аналізував участь у цілому за бізнесом. Сучасний інтерфейс, який можна настроїти в користувацькому режимі, можливість роботи через веб-інтерфейс, самостійно вимірювати форми журналів і документів, що дозволяють підвищити зручність і комфорт роботи з програмою.

Що стосується обліку заробітної плати в даному програмному продукту, то слід відмітити такі особливості: вибіркове ведення кадрового обліку і розрахунку зарплати в цій програмі або у зовнішній програмі; при використанні зовнішньої програми в BAS Бухгалтерії можна вести облік за розрахунками з персоналом на субрахунках рахунку 66 «Розрахунки по оплаті праці» по кожному працівнику окремо або в цілому по персоналу; можливе використання спрощеного режиму обліку нарахувань; можливість використання спрощеного кадрового обліку без створення документів; перехід до ведення повного обліку можна здійснити в будь-який момент без необхідності конвертації даних; формування проводок по нарахуванню заробітної плати можливо в двох режимах; безпосередньо в документі нарахування (при його проведенні), або окремим документом «Відображення зарплати в бухгалтерському обліку» в кінці періоду.

Безперечно, на сьогодні одним з найбільш затребуваних і перспективних напрямів є бухгалтерія, що базується на «хмарні» технології. Перевагою цієї технології є доступ користувача до власних даних, без піклування про інфраструктуру, операційну систему та програмне забезпечення, із якими він працює.

Технології «хмарних» обчислень націлені на вирішення таких завдань: забезпечення можливості роботи з файлами на кількох пристроях: їх редагування без перенесення з одного пристрою на інший, без необхідності піклуватися про сумісність програмного забезпечення; забезпечення можливості групової роботи з файлами; вирішення проблеми обмеженого об'єму жорсткого диска комп'ютера або флешкарти та технічних обмежень пристроїв для здійснення відповідних обчислень; питання використання ліцензованого програмного забезпечення [10].

Отже, «хмарні» технології мають значні перспективи використання в обліку. Потребується термінова розробка детальних методик застосування хмар і віртуальних робочих місць для вирішення конкретних облікових задач, створення віртуальних офісів з відповідними централізованими сховищами первинної і звітної документації тощо.

Висновки. Узагальнюючи вище викладений матеріал можна зробити висновок, що в період швидкого науково-технічного розвитку, питання обліку розрахунків з оплати праці займає важливе місце.

Розробки різноманітних програмних продуктів з можливістю налаштування до потреб підприємств різних рівнів, дозволяють більш раціонально використовувати робочий час бухгалтера. Проте потребує від бухгалтера інформаційної компетенції та підвищення

кваліфікації. Більшість нетрадиційних рішень щодо завдання з нарахування оплати праці викликає потребу у створенні універсальної інформаційної системи обліку розрахунків з оплати праці.

Зважаючи на це підприємствам слід визначитися із вибором програмного забезпечення, яке зможе забезпечити усі вимоги обліку підприємства, не вимагало від бухгалтера специфічних навичок програмування і одночасно буде доволі економним та не буде вимагати великих затрат на його покупку. За умови даного вибору можна максимізувати ефективність та ведення облікової діяльності, що є обов'язковим кроком на шляху до розвитку і процвітання підприємства.

Для підвищення ефективності обліку розрахунків з оплати праці, підприємство повинно забезпечитись відповідними програмними продуктами для ведення обліку, або скористатися «хмарними» технологіями. На сьогодні, ринок пропонує безліч бухгалтерських програмних продуктів щодо використання бухгалтерських «хмарних» сервісів. Впровадження їх дасть змогу підприємствам одержувати матеріальні й нематеріальні вигоди внаслідок мобільності, безпеки, надійності послуг, а також економії на початкових інвестиціях і операційних витратах. Це надасть змогу стрімко і якісно здійснювати аналітичну оцінку витрат, усувати похибки, що можуть виникнути при здійсненні обрахунку в ручному режимі, забезпечити правильне нарахування заробітної плати робітникам підприємства і нарахування обов'язкових платежів.

Список використаних джерел

1. Клименко О. В. Інформаційні системи і технології в обліку. Навч. посібник. – К., 2008. – 320 с.
2. Офіційний сайт представництва компанії «ISpro» [Електронний ресурс] – Режим доступу: <https://ispro.ua/page/is-pro-system>
3. Ревенок В.І., Мамчур О.С. Основні аспекти інформаційних систем з обліку нарахування заробітної плати . Молодий вчений. – 2015. – № 2 (17). – С. 22-25.
4. Mitchell Franklin, Patty Graybeal, and Dixon Cooper Principles of accounting, volume 1: financial accounting– URL <https://opentextbc.ca/principlesofaccountingv1openstax/>
5. . Кузьменко А.В., Піголь І.Д. Актуальність та перспективи автоматизації бухгалтерського обліку . Економічні науки. – 2012. – URL: www.rusnauka.com/16_ADEN_2010/Economics/68189.doc.htm
6. Офіційний сайт представництва компанії «1С» в Україні [Електронний ресурс] – Режим доступу: <http://its.1c.ua/>.
7. Науковий вісник Полтавського університету економіки і торгівлі. 2019. № 2 (93). [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://dspace.pdaa.edu.ua:8080/bitstream/123456789/8811/1/1560-2415-1-PB.pdf>
8. Ткаченко Н. А. Особливості документального оформлення операцій з обліку праці та її оплати / Н. А. Ткаченко // Облік і фінанси АПК. Науково-виробничий журнал. – 2011. – № 3 – С. 79–83.
9. Левицька С.О. Автоматизація бухгалтерського обліку як визначальний фактор ефективності облікової системи вітчизняних підприємств / С.О. Левицька, А.В. Романюк // Вісник Національного університету водного господарства та природокористування. – 2016. – №2(50). – С. 156–163.
10. Пирожков О. Інформаційно-орієнтована концепція забезпечення безпеки хмарних обчислень [Текст] / Пирожков О., Савчук О. // Інфокомунікаційні системи та технології. – 2018. – № 2(2). – С. 32-36

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

ВІДМІННОСТІ ОБЛІКУ ПОТОЧНИХ ЗОБОВ'ЯЗАНЬ ЗА НАЦІОНАЛЬНИМИ ТА МІЖНАРОДНИМИ СТАНДАРТАМИ

ДОВГОПОЛА І., 2 курс (ОС «магістр»), ФФО КНТЕУ,
спеціальність «Облік і оподаткування»,
спеціалізація «Облік і оподаткування в міжнародному бізнесі»

У статті розглянуто ключові аспекти обліку поточних зобов'язань за вимогами міжнародних та національних стандартів бухгалтерського обліку. Проведено порівняння поняття «зобов'язання», їх класифікації згідно стандартів, критерії визнання, методи оцінки та відображення в обліку та фінансовій звітності. Розглянуто та проаналізовано положення міжнародних стандартів, які регламентують облік поточних зобов'язань та розкриття інформації у звітності. Визначено важливість та узгодження національних та міжнародних стандартів обліку поточних зобов'язань в сучасних умовах.

The article discusses the key aspects of accounting for current liabilities in accordance with international and national accounting standards. A comparison of the concept of «liabilities», its classification according to standards, recognition criteria, methods of evaluation and disclosure in accounting and financial reporting. The provisions of international standards governing the accounting of current liabilities and disclosure in reporting are reviewed and analyzed. The importance and harmonization of national and international standards for accounting for current liabilities in modern conditions is determined.

Постановка проблеми у загальному вигляді, її зв'язок з важливими науковими та практичними завданнями. Під час здійснення господарської діяльності майже у кожній компанії виникають зобов'язання. В умовах інтеграції України у світове економічне співтовариство, вдосконалення відкритої економіки та збільшення іноземних інвестицій українські підприємства прагнуть розширити свою діяльність та починають співпрацювати з іноземними партнерами, які здійснюють облік та складають фінансову звітність згідно вимог міжнародних стандартів бухгалтерського обліку.

У зв'язку з цим, в обліку вітчизняних підприємств все частіше виникає позиковий капітал у вигляді зобов'язань, які є основою взаємозв'язків між суб'єктами господарювання в сучасних умовах ведення бізнесу. Тому, питання та проблеми узгодження обліку зобов'язань згідно вимог національних та міжнародних стандартів обліку і звітності є актуальними і потребують комплексного вивчення.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Вагомий внесок у розкриття сутності та класифікації поточних зобов'язань, дослідження методів їх оцінки та обліку, а також вирішення проблеми гармонізації за національними та міжнародними стандартами зробили зарубіжні та вітчизняні науковці, зокрема Ф.Ф. Бутинець, І. Броунлі, Ю.А. Верига, С.Ф. Голов, Д. Едвард, Д. Колдуелл, М.Р. Лучко, В.Ф. Максимова, С.І. Мельник, І.В. Орлов, В.Ф. Палій та інші.

Виділення невирішених раніше частин загальної проблеми, яким присвячується стаття. На сучасному етапі розвитку національної економіки та інтегруванні її учасників у європейську економічну спільноту виникає необхідність вітчизняним підприємствам вдосконалювати облік та формування фінансової звітності згідно вимог міжнародних стандартів. Вивчення та чітке розуміння їх вимог, основних відмінностей з національними стандартами, є передумовою не лише гармонізації обліку окремого об'єкту – поточних зобов'язань, але й сприятиме покращенню співпраці між вітчизняними підприємствами та іноземними партнерами.

Метою дослідження є з'ясування спільних і відмінних вимог в системі національних та міжнародних стандартів щодо обліку поточних зобов'язань на підприємстві, окреслення напрямків їх удосконалення.

Виклад основного матеріалу дослідження. В сучасних умовах в Україні здійснюється гармонізація національної системи обліку та звітності до міжнародних стандартів. Даний процес нерозривне пов'язаний з вдосконаленням системи бухгалтерського обліку, в якій одним із центральних елементів є облік поточних зобов'язань підприємства.

Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку мають рекомендаційний характер і не домінують над національними положеннями, які регламентують ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності у певній країні. Національні стандарти є невід'ємною частиною національного законодавства про діяльність суб'єктів господарювання. Українські національні П(С)БО охоплюють усі чинні Міжнародні стандарти фінансової звітності (МСФЗ) та міжнародні стандарти бухгалтерського обліку (МСБО), проте не копіюють їх. Певні національні стандарти об'єднують положення кількох міжнародних стандартів, а в деяких випадках передбачаються національні стандарти, які не мають аналогічного міжнародного стандарту.

Структура стандарту визначається обсягом та змістом питань, які він регламентує. Національні П(С)БО, так само як і МСФЗ (МСБО), мають подібну структуру:

1. Загальні положення;
2. Визнання та класифікація об'єкта бухгалтерського обліку;
3. Оцінка об'єкта бухгалтерського обліку, її складові та порядок визначення, указуються прийняті методи оцінки;
4. Характеристика обліку об'єкта бухгалтерського обліку, виходячи із загальноприйнятих принципів;
5. Розкриття інформації про об'єкти бухгалтерського обліку у фінансовій звітності;
6. Додатки.

Однією з принципових відмінностей НП(С)БО від МСФЗ (МСБО) є жорстка регламентація дій бухгалтера. Як приклад, в українському бухгалтерському обліку затверджено єдиний план рахунків, який є обов'язковим для застосування всіма суб'єктами господарської діяльності. Це зроблено у зв'язку з тим, що НП(С)БО традиційно орієнтовані на запити регулюючих органів (податкова служба, державна служба статистики та інші), в той час як МСФЗ (МСБО) головним чином орієнтовані на користувачів, які мають дійсний чи потенціальний фінансовий інтерес до суб'єкта звітності: акціонерів, інвесторів, контрагентів [1, с. 361].

Бухгалтерський облік кредиторської заборгованості в Україні, як складової частини пасиву балансу, перш за все, регламентовано Законом України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні» [2].

Методологічні засади формування в обліку інформації про зобов'язання та її розкриття у фінансовій звітності визначені:

- НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» – вимоги до складання фінансової звітності [3];
- НП(С)БО 11 «Зобов'язання» – облік зобов'язань [4];
- НП(С)БО 13 «Фінансові інструменти», – фінансові інструменти компанії та її розкриття у фінансовій звітності;
- НП(С)БО 26 «Виплати працівникам» – операції з виплати (у грошовій і не грошовій формах) за роботи, виконані працівниками;
- НП(С)БО 14 «Оренда» – зобов'язання, що виникають у зв'язку з орендою;
- НП(С)БО 17 «Податок на прибуток» – відстрочені зобов'язання у зв'язку з податком на прибуток;
- НП(С)БО 19 «Об'єднання підприємств» – за операціями з пов'язаними сторонами;
- НП(С)БО 2 «Консолідована фінансова звітність» – за операціями з пов'язаними сторонами;
- НП(С)БО 23 «Розкриття інформації щодо пов'язаних сторін» – за операціями з пов'язаними сторонами;
- НП(С)БО 21 «Вплив змін валютних курсів» – за операціями в іноземній валюті та інші.

Але, оскільки національні стандарти обліку розроблені на основі міжнародних і не повинні суперечити їм, неможливо не звернути увагу на Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку (МСБО). Облік зобов'язань в міжнародній практиці регламентується:

- МСБО 1 «Подання фінансових звітів» [5];
- МСБО 37 «Забезпечення, непередбачені зобов'язання та непередбачені активи» [6];
- МСБО 39 «Фінансові інструменти: визнання та оцінка» – визнання, облік, оцінка фінансових інструментів компанії;
- МСФЗ 7 «Фінансові інструменти: розкриття інформації» – розкриття інформації щодо фінансових інструментів компанії
- МСФЗ 9 «Фінансові інструменти» – визнання, облік, оцінка фінансових інструментів компанії;
- МСБО 19 «Виплати працівникам» – розрахунки за виплатами працівникам

Облік поточних зобов'язань розпочинається з його визнання, оцінки та фіксації в системі рахунків. Відповідно до МСБО 37 «Забезпечення, умовні зобов'язання та умовні активи» зобов'язання – це існуюча заборгованість суб'єкта господарювання, яка виникає в результаті минулих подій і погашення якої, за очікуванням, призведе до вибуття ресурсів з підприємства, котрі втілюють у собі економічні вигоди [6].

Концептуальною основою фінансової звітності також визначено, що зобов'язання є теперішньою заборгованістю суб'єкта господарювання, яка виникає внаслідок минулих подій і погашення якої, за очікуванням, спричинить вибуття у суб'єкта господарювання ресурсів, котрі втілюють у собі майбутні економічні вигоди.

Згідно НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» під зобов'язанням розуміють заборгованість підприємства, що виникла внаслідок минулих подій і погашення якої в майбутньому, як очікується, призведе до зменшення ресурсів підприємства, що втілюють економічні вигоди [3]. Як бачимо трактування зобов'язань у МСБО 37, Концептуальній основі фінансової звітності і НП(С)БО 1 ідентичне.

Відповідно до розглянутих підходів до класифікації зобов'язань у стандартах обліку, міжнародні стандарти визначають поточні (короткотермінові) та непоточні (довготермінові) зобов'язання. В Україні підприємствами застосовується наступна класифікація (відповідно до НП(С)БО 11 «Зобов'язання») зобов'язань: довгострокові, поточні та непередбачувані зобов'язання, доходи майбутніх періодів.

Згідно до положень міжнародних стандартів, зобов'язання можуть виникати не лише з договорів або законів, але й у результаті добровільного прийняття на себе зобов'язань з метою підтримання добрих ділових стосунків з партнерами або намагання вчинити за справедливістю.

У міжнародній та вітчизняній практиці визнання та відображення зобов'язання в обліку відбувається за умови, якщо його оцінка може бути достовірно визначена і відбудеться вибуття ресурсів, які втілюють у собі економічні вигоди. Складові поточних зобов'язань за джерелами утворення згідно з міжнародними та вітчизняними стандартами показано у табл. 1.

Таблиця 1

Поточні зобов'язання за джерелами утворення за НП(С)БО та МСФЗ

Згідно з НП(С)БО 11 «Зобов'язання»	Згідно з МСБО 1 та МСБО 37
<ul style="list-style-type: none"> ● короткострокові позики; ● поточна заборгованість за довгостроковими зобов'язаннями; ● короткострокові векселі видані; ● розрахунки з постачальниками та підрядниками; ● розрахунки за податками й платежами; 	<ul style="list-style-type: none"> ● заборгованість за рахунками постачальників та інші нараховані зобов'язання; ● заборгованість за дивідендами; ● нараховані податки, митні платежі та зобов'язання із соціального страхування;

Згідно з НП(С)БО 11 «Зобов'язання»	Згідно з МСБО 1 та МСБО 37
<ul style="list-style-type: none"> ● розрахунки за страхуванням; ● розрахунки з оплати праці; ● розрахунки з учасниками; ● розрахунки за іншими операціями 	<ul style="list-style-type: none"> ● поточна частина довгострокової заборгованості; ● доходи майбутніх періодів; ● кредити банків та інші позики; ● потенційні (непередбачені) зобов'язання

Джерело: систематизовано автором на основі НП(С)БО 11 «Зобов'язання» та МСБО 1 та МСБО 37

У Концептуальній основі фінансової звітності вказано, що зобов'язання оцінюються за однією з чотирьох видів вартості, види якої викладені у табл. 2. Найчастіше підприємства використовують як основу оцінки історичну собівартість для складання фінансових звітів.

Таблиця 2

Види оцінки зобов'язань згідно з Концептуальною основою

Вид оцінки зобов'язання	Характеристика виду оцінки
За історичною собівартістю	Зобов'язання відображаються за сумою надходження або за деяких інших обставин, та за сумами грошових коштів чи їх еквівалентів, що як очікується будуть сплачені з метою погашення зобов'язання в ході звичайної діяльності.
Оцінка зобов'язань за поточною собівартістю	Зобов'язання відображаються за недисконтованою сумою грошових коштів або за їх еквівалентів, яка була б необхідна для погашення зобов'язань під час звичайної діяльності.
Оцінка зобов'язань за вартістю реалізації	Зобов'язання відображаються за вартістю їх погашень, тобто за недисконтованою сумою грошей, яка як очікується буде сплачена для погашення зобов'язань під час звичайної діяльності.
За теперішньою вартістю	Зобов'язання відображаються за теперішньою дисконтованою вартістю майбутнього чистого вибуття грошових коштів, які як очікується будуть необхідні для погашення зобов'язань під час звичайної діяльності.

На відміну від Концептуальної основи фінансової звітності, у вітчизняному законодавстві відсутній єдиний нормативно-правовий акт, який визначає загальні підходи до оцінювання зобов'язань. В той же час, у міжнародних положеннях відсутній стандарт, в який регламентує виключно зобов'язання.

Після порівняння МСБО 37 «Забезпечення, умовні зобов'язання та умовні активи» та НП(С)БО 11 «Зобов'язання» було визначено, що дані положення мають як спільні, так і відмінні риси.

1. Спільним є відображення у даних стандартах обліку таких термінів як зобов'язання і забезпечення, а також визначення поняття «зобов'язання».

2. Відмінним є наступне:

➤ національні стандарти, в даному випадку, розглядають зобов'язання, а міжнародні – забезпечення;

➤ відповідно вимогам МСБО 37 забезпечення потрібно відображати в балансі підприємства в складі короткострокових чи довгострокових зобов'язань, тоді як в національних положеннях поділ забезпечень за часом їх залучення взагалі не передбачено;

➤ у НП(С)БО 11 відсутні такі важливі терміни і поняття, а також їх тлумачення, як: подія, що зобов'язує; юридичне зобов'язання; конструктивне (фактичне, традиційне) зобов'язання; теперішня заборгованість; достовірна оцінка зобов'язання; найкраща оцінка видатків, необхідних для погашення теперішньої заборгованості на дату балансу [7, с. 20].

Саме зменшення цих відмінностей має бути пріоритетним при вдосконаленні методики регулювання та ведення обліку зобов'язань на вітчизняних підприємствах та гармонізації міжнародних стандартів та європейського законодавства з українськими законодавчими та нормативно-правовими актами (НП(С)БО).

Підприємство, яке має іноземних контрагентів або в фінансову звітність включається іноземна компанія шляхом консолідації або методом участі в капіталі, то у зв'язку з цим в діяльності підприємства виникають курсові різниці і виникає необхідність застосування МСБО 21 «Вплив зміни валютних курсів»[8] та МСФЗ 9 «Фінансові інструменти» [9].

Курсова різниця за «стратегічними заборгованостями» у відносинах із іноземними одиницями господарювання за МСБО в окремій фінансовій звітності відноситься на прибутки або збитки. У звітах, що містять дані іноземного підприємства та підприємства, яке звітує (консолідована звітність, якщо іноземна компанія – дочірнє підприємство), такі курсові різниці початково відносять на інший сукупний прибуток. Згідно П(С)БО дані різниці повинні відноситися в додатковий капітал і відображається в іншому сукупному доході.

Перекласифікація курсових різниць за звітами іноземних одиниць господарювання із власного капіталу на прибутки або збитки за МСБО здійснюється при вибутті іноземної компанії, а також при втраті контролю, суттєвого впливу або спільного контролю щодо дочірнього, асоційованого або спільного підприємства. За НП(С)БО перекласифікування проводиться при ліквідації або продажу іноземної одиниці господарювання.

Згідно вимог міжнародних стандартів курсові різниці за внутрішньогруповими монетарними статтями при консолідації слід відносити до прибутків або збитків. У частині монетарних компонентів чистих інвестицій – на інший сукупний прибуток.

Такі курсові різниці спеціально не регламентовані в НП(С)БО.

В процесі дослідження даної теми було приділено увагу порівнянню регулюванню розрахунків за виплатами працівникам відповідно до П(С)БО 26 «Виплати працівникам» та МСФЗ 19 «Виплати працівникам».

Порівняння даних стандартів дало змогу виділити основні відмінності у обліку виплат працівникам у національній та міжнародній практиках:

- НП(С)БО 26 не дає конкретного визначення поняттю «виплати працівникам»[10]. В той час як відповідно до МСФЗ 19 під виплатами працівникам розуміють всі форми компенсації, що їх надає суб'єкт господарювання в обмін на послуги, надані працівниками [11];

- інформація про виплати працівникам згідно МСФЗ 19 не розкривається в повному обсязі у примітках до фінансової звітності;

- МСБО 19 докладно розкриває та описує питання критеріїв визнання, методів оцінки, способів облікового відображення та відображення у фінансовій звітності всіх можливих виплат працівникам зі сторони підприємства. У НП(С)БО 26 відсутня така деталізація, і попри наявність багатьох норм з обліку оплати праці, вони не є систематизованими та не рекомендованими до використання в процесі організації бухгалтерського обліку оплати праці на єдиному загальнодержавному рівні;

- інформація у вітчизняному положенні представлена в більш стислому вигляді у зв'язку з меншою кількістю підпунктів у НП(С)БО 26 (34 підпункти) в порівнянні з МСБО 19 (161 підпункт);

- НП(С)БО 26 посилається на зобов'язання по виплатам інструментами власного капіталу, які визначено та регулюються П(С)БО 13 «Фінансові інструменти»;

- МСБО 19 в якості короткострокових виплат працівникам розглядає як грошові пільги (надання житла працівникам, робочого автомобіля, медичне обслуговування тощо), так і участь у прибутках підприємств. Норми НП(С)БО 26 такі випадки не передбачає;

- відмінності у класифікації виплат працівникам після закінчення їх трудової діяльності. У МСБО 19 передбачено більший перелік даних виплат зокрема це: пенсійне забезпечення, страхування життя та медичне обслуговування після закінчення трудової діяльності. Тоді як у НП(С)БО 26 до таких виплат відносять: різні види пенсійного забезпечення працівників (крім державного) та інші зобов'язання підприємства, які воно бере на себе щодо своїх колишніх працівників.

Перелічені вище відмінності у стандартах з обліку зобов'язань свідчать про доцільність гармонізації національної системи обліку до міжнародної. В першу чергу це має

впроваджуватись на законодавчому рівні, а саме шляхом внесення конструктивних змін у відповідні вітчизняні положення та додавання до них наочних прикладів і типових ситуацій, детальної розробки рекомендаційних нормативних актів.

Також варто розглянути питання проведення реформ в усіх сферах соціально-економічних відносин України. Без удосконалення та трансформації податкової системи, системи пенсійного забезпечення (в напрямку удосконалення недержавного пенсійного забезпечення), покращення соціальних стандартів (прожиткового мінімуму, мінімальної заробітної плати та ін.) та впровадження та закріплення в Україні медичного та соціального страхування важко говорити про реальні зміни в системі.

Перелічені вище заходи дадуть змогу створити надійну платформу для поступового і повного переходу вітчизняних підприємств на міжнародну практику обліку зобов'язань у розрізі їх видів. Дані заходи допоможуть усунути розбіжності в обліку поточних зобов'язань вітчизняними підприємствами у відповідності вимогам національних стандартів обліку та іноземними компаніями у відповідності до міжнародних стандартів обліку. Будуть створені максимально сприятливі умови для іноземних інвесторів та виходу українських підприємств на міжнародний ринок.

Висновки. Національні положення (стандарты) бухгалтерського обліку було розроблено на основі Міжнародних стандартів, тому існують як спільні характеристики, так і відмінні. Удосконалення існуючої в Україні системи обліку зобов'язань можливе лише за умови її уніфікації з міжнародною системою обліку, але при одночасному урахуванні національних особливостей. Це дозволить повністю розкрити облікову інформацію для ефективного управління господарською діяльністю підприємств, в тому числі про поточну заборгованість.

Список використаних джерел

1. Овсюк Н. В., Радченко О. Ю. / Виплати працівникам за ПСБО 26 та МСФЗ (IAS) 19: порівняльний аспект / Овсюк Н.В. // Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу. – 2013. – № 3(24) -С. 360-368.
2. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/996-14#Text>.
3. Про затвердження Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності». URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13#Text>
4. Про затвердження Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку 11 «Зобов'язання». URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0085-00#Text>
5. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 1 (МСБО 1). Подання фінансової звітності. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_013#Text
6. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 37 (МСБО 37). Забезпечення, умовні зобов'язання та умовні активи. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_051#Text
7. Асмолова Т. В. Особливості обліку зобов'язань за національними та міжнародними стандартами бухгалтерського обліку: порівняльний аспект / «Економічні науки». – Серія «Облік і фінанси» // Т. В. Асмолова, С. В. Сирцева. – 2015. – Випуск 12(45). Ч. 1. – С. 15-21.
8. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 21 (МСБО 21). Вплив змін валютних курсів. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_022#Text
9. Міжнародний стандарт фінансової звітності 9 (МСФЗ 9). Фінансові інструменти. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_016#Text
10. Про затвердження Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку 26 «Виплати працівникам». URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1025-03#Text>
11. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 19 (МСБО 19). Виплати працівникам. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_011#Text.

Робота виконана під науковим керівництвом канд. екон. наук НАЙДЬОНОВОЇ Н. В.

УДОСКОНАЛЕННЯ ОБЛІКУ ТА ОПОДАТКУВАННЯ РОЗРАХУНКІВ ЗА ВИПЛАТАМИ ПРАЦІВНИКІВ

**ДОЦОК К., 2 курс ФФО КНТЕУ,
спеціальність «Облік і оподаткування»,
спеціалізація «Облік і оподаткування в міжнародному бізнесі»**

У статті розглянуто виплати працівникам згідно з українським та закордонним законодавством та визначено пріоритетність їх подальшого вивчення, оскільки виплати працівникам залишаються на одному з основних місць у виплатах організацій. Досліджено сутність та складові елементи виплат працівникам за міжнародними стандартами бухгалтерського обліку (МСБО 19 «Виплати працівникам») та національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку (НП(С)БО 26 «Виплати працівникам»). Досліджено питання оподаткування виплат працівникам згідно вітчизняного законодавства. Розглянуто план рахунків у розрізі обліку розрахунків за виплатами працівникам на підприємствах України.

The article considers payments to employees in accordance with Ukrainian and foreign legislation and determines the priority of their further study, as payments to employees remain in one of the main places in the payments of organizations. The essence and constituent elements of payments to employees according to international standards (IAS 19 «Employee Benefits») and Ukrainian Standards (UAS 26 «Employee Benefits») are studied. The issue of taxes on payments to employees under Ukrainian law is being investigated. The chart of accounts in the context of accounting for payments to employees at enterprises of Ukraine is considered.

Суспільно-економічні відносини між співробітниками та керівництвом завжди включають в себе виплати співробітникам. Облік розрахунків за виплатами працівникам є обов'язковою та складною частиною бухгалтерського та управлінського обліку, адже в сучасних умовах діяльності бізнесу у суб'єктів господарювання виникають питання щодо обліку та оподаткуванні розрахунків за виплатами працівникам, що потребують науково вирішення. Їх врегулювання потребує від суспільства ретельного вивчення та постійного покращення нормативного-правового регулювання обліку та оподаткування розрахунків з персоналом.

Питанням обліку та оподаткування розрахунків за виплатами працівникам займалися науковці зі стародавніх часів і дотепер та особливий теоретичний та методологічний вклад зробили такі вчені, як: Орлов І. В., Лень В.С., Вачевська Н. Л., Кесарчук Г. С., Ф. Бутинець, Г. Вілкова, І. Жиглей, Т. Мельник, та інші.

Метою статті є розробка шляхів удосконалення обліку та оподаткування розрахунків за виплатами працівникам у відповідності до МСБО 19 «Виплати працівникам».

Облік і оподаткування розрахунків за виплатами працівникам регламентується нормативно-правовими актами України, які включають: Конституцію України, Кодекс законів про працю, Закон України «Про оплату праці», Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», Закон України «Про відпустки», Закон України «Про колективні договори та угоди», НП(С)БО 26 «Виплати працівникам», МСБО 19 «Виплати працівникам», Податковий кодекс України, План рахунків бухгалтерського обліку, Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій» та інші. Також на підприємствах регулювання обліку виплат працівникам здійснюються за рахунок внутрішніх положень, які розробляються керівним персоналом.

Згідно з НП(С)БО 26 «Виплати працівникам» та МСБО 19 «Виплати працівникам» необхідним є використання терміну «виплати працівникам».

Згідно МСФЗ (IAS)19 «Виплати працівникам», виплати працівникам – це всі форми компенсації, що їх надає суб'єкт господарювання в обмін на послуги, надані працівниками. При цьому, працівник може надавати послуги підприємству на основі повного або неповного.

Таким чином, МСФЗ (IAS)19 «Виплати працівникам» розглядає трудову діяльність працівників як послуги, за які вони отримують відповідну компенсацію. Слід зазначити, що в контексті даного стандарту директори та інший управлінський персонал також розглядаються як працівники.

І.В. Орлов визначає «виплати працівникам» як сукупність виплачених коштів як заробітну плату та інші доходи робітників. Як зазначає вчений: «Виплати працівникам займають вагомую частку у витратах підприємства, тому правильність та достовірність відображення в бухгалтерському обліку інформації про оплату праці, чинить значний вплив на фінансовий результат господарської діяльності» [2, с. 142].

Виплати працівникам мають одне із ключових місць у бухгалтерському та податковому обліку, у трактуванні І.В. Орлова не зазначено, що виплати працівникам за характером бувають не лише компенсаційними. В.С. Лень та М.П. Штупун в своїй праці наголошують, що виплати працівникам є однією з частин доходів фізичних осіб [3, с. 269].

Вачевська Н. Л. трактує виплати працівникам як суму коштів, які робітники отримують за виконану ними виробничу діяльність чи за кількість виробленої продукції [4, с. 182].

Виплати працівникам включають в себе різні види виплат, які схематично представлені на рис. 1.

На рис. 1 видно, що виплати працівникам згідно з МСБО 19 «Виплати працівникам» та НП(С)БО 26 «Виплати працівникам» мають відмінності в деяких пунктах. Тобто, доцільно зауважити, що виплати працівникам згідно з МСБО 19 «Виплати працівникам» та НП(С)БО 26 «Виплати працівникам» класифікуються по різному, проте відповідно до цих нормативно-правових актів виплати працівникам діляться на поточні та довгострокові. Виплати працівникам включають не лише оплату праці, а й інші виплати, такі як, пенсія, страхування життя, виплати при тривалій непрацездатності тощо.

У МСБО 19 у переліку короткострокових виплат додатково зазначено внески на соціальне забезпечення, що сплачуються за рахунок заробітку працівників, виплати, пов'язані з участю працівників у прибутках підприємства, та різні винагороди в негрошовій формі (медичне обслуговування, надання житла, автомобілів та безкоштовних чи субсидованих товарів або послуг). Такий підхід зумовлений тим, що за міжнародною практикою заробітна плата обліковується за методом «нетто», тобто утримання за дебетом заробітної плати не нараховують, а проводять за дебетом спеціального відведеного для цієї мети витратного рахунка «Витрати на соціальне страхування за рахунок працівників» і кредитом рахунка зобов'язань зі страхування працівників. Для відповідних утримань із боку власника підприємства окремо відводиться рахунок «Витрати на соціальне страхування за рахунок працедавця», аналогічний принцип відрахувань здійснюється за кожним видом страхування (соціального, пенсійного, медичного, безробіття).

Перелік виплат працівникам, перелічених у МСБО 19, свідчить, що всі вони є поточними та майбутніми доходами фізичної особи та/або членів його сім'ї, які пов'язані з поточною та минулою працею фізичної особи на конкретному підприємстві (установі, організації) та виплачуються безпосередньо підприємством або через третю особу.

Якщо розглядати виплати після закінчення трудової діяльності, що включають у себе програми з визначеним внеском та програми з визначеними виплатами, у вітчизняному П(С)БО 26 прописаний механізм облікового відображення виплат після закінчення трудової діяльності, проте практика не передбачає широкого його використання. Це пов'язано з тим, що облік програм із визначеною виплатою є доволі складним, оскільки для визначення

зобов'язань та витрат потрібно проводити актуарні оцінки та визначати можливі актуарні прибутки та збитки. Нерозвиненість інститутів незалежних оцінювачів (актуаріїв) не надає впевненості в тому, що актуарні оцінки можуть бути джерелом надійної прогностичної інформації щодо зобов'язань та активів, пов'язаних із виплатами після закінчення трудової діяльності. Крім того, відсутність економічної зацікавленості у наданні підприємствами якісної інформації користувачам звітності зумовлює недоцільність здійснення витрат на отримання (і регулярну актуалізацію) експертних оцінок.

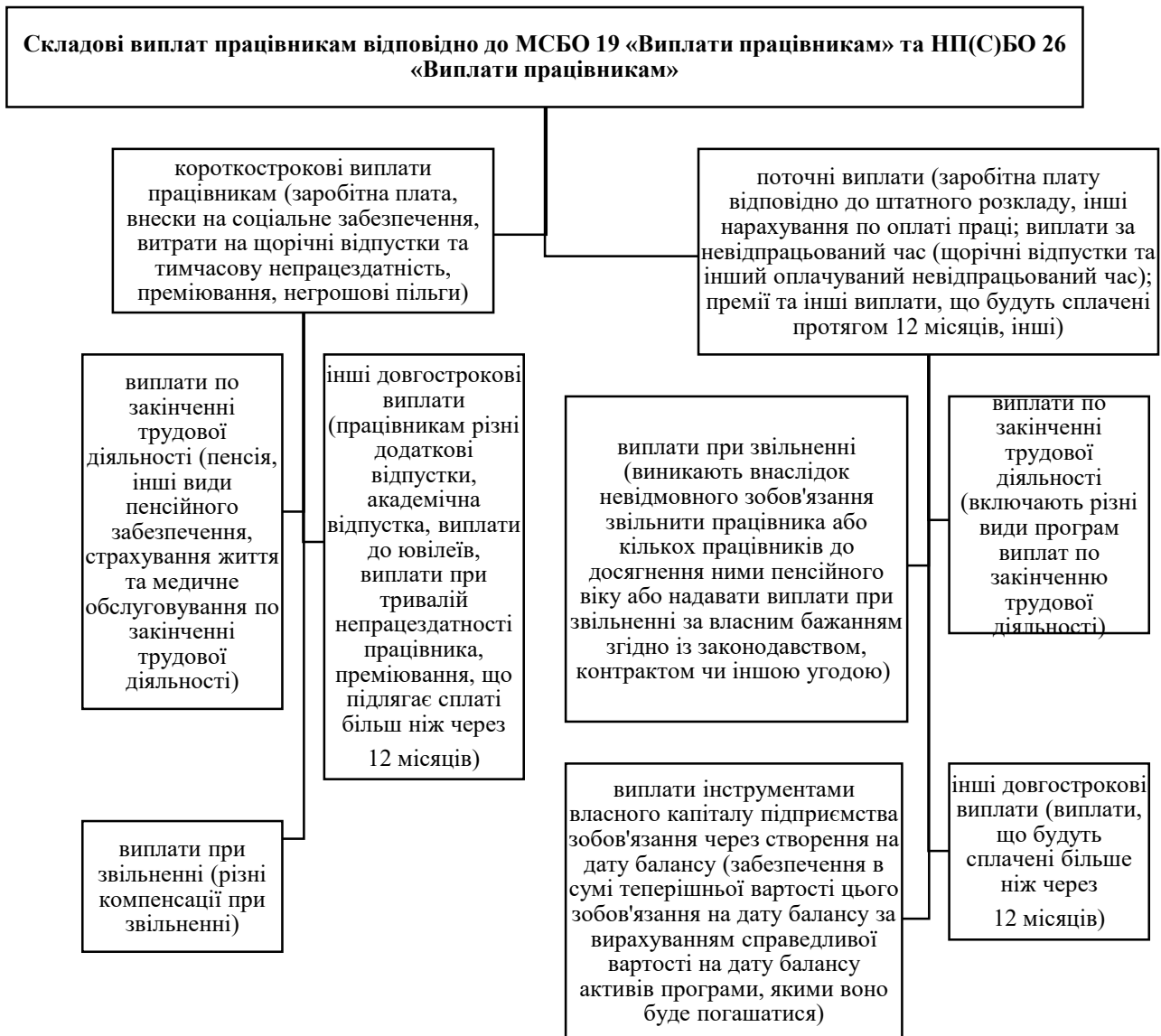


Рис. 1. Складові виплат працівникам відповідно до МСБО 19 «Виплати працівникам» та НП(С)БО 26 «Виплати працівникам»

Джерело: [1; 5]

Згідно з МСБО 19, виплати працівникам – це всі форми компенсації, що їх надає суб'єкт господарювання в обмін на послуги, надані працівниками. Між тим відповідно до укладеного контракту працівнику, який буде прийнятий на роботу, можуть бути надані компенсації на переїзд та перевезення його сім'ї та інші компенсації.

Найбільшу частку виплат робітникам займають поточні виплати. До таких виплат, зокрема, належать:

- основна та додаткова заробітна плата;
- оплата відпусток (у т. ч. і відпусток через хворобу в частині, оплачуваній за рахунок роботодавця);
- заохочувальні виплати (премії за результатами праці, іншими словами виплати за програмою участі працівників у прибутку підприємства);
- негрошові виплати (наприклад, надання працівникам різних безоплатних послуг, оплата транспортних витрат, витрат на житло тощо).

Усі ці виплати називаються поточними, якщо вони виплачуються на регулярній основі або плануються до виплати не пізніше ніж закінчиться 12 місяців від дати балансу.. Для обліку нарахованих та виплачених виплат працівникам підприємства використовують рахунок 66 «Розрахунок за виплатами працівникам». На рахунку 66 «Розрахунки за виплатами працівникам» ведеться узагальнення інформації про розрахунки за виплатами працівникам, які належать як до облікового, так і до необлікового складу підприємства, – з оплати праці (за всіма видами заробітної плати, премій, допомог тощо), за не одержані в установленій строк з каси підприємства суми з виплат працівникам, за іншими поточними виплатами.[6]

При створенні певних забезпечень, наприклад, створення резерву на виплату лікарняних, використовують рахунок 47 «Забезпечення майбутніх витрат і платежів».

Згідно з українським законодавством більшість виплат працівникам є об'єктом оподаткування. Оподаткування виплат працівникам здійснюється згідно з Податковим кодексом України. Відповідно до плану рахунків для обліку зобов'язань щодо податків, які нараховуються на виплати працівникам та утримуються з них використовують рахунок 64 «Розрахунки за податками й платежами» та 65 «Розрахунки за страхуванням».

На заробітну плату нараховуються та утримуються з неї такі податки:

– єдиний соціальний внесок нараховується і сплачується роботодавцем у розмірі 22% на доходи звичайних працівників, 8,41 % на доходи працівників з інвалідністю, 5,3 % для підприємств всеукраїнських громадських організацій інвалідів, зокрема товариств УТОГ і УТОС, 5,5 % – на доходи працівників з інвалідністю для підприємств й організації громадських організацій інвалідів;

– податок на доходи фізичних осіб утримується у розмірі 18%;

– військовий збір утримується у розмірі 1,5% [7].

Як зазначає Кесарчук Г.С. облік праці та її оплати є дуже складною й трудомісткою ділянкою бухгалтерського та управлінського обліку, яка потребує ретельного організаційного забезпечення і, в першу чергу, кадрового та інформаційного. Тому важливо упорядкувати та розділити регламентні документи, всі внутрішні нормативні документи, які вказують на порядок організації та ведення облікових робіт з метою їх упорядкування [8, с. 241].

Спеціалісти, які ведуть облік виплат працівникам напружуються на певні складнощі в обліку та оподаткуванні таких виплат, адже нормативно-правове регулювання обліку та оподаткування виплат працівникам увесь час змінюється. Отже, серед основних складностей в обліку та оподаткуванні розрахунків за виплатами працівникам на підприємстві треба зазначити такі:

- регулярні зміни нормативно-правових актів які регулюють дане питання;
- перемінний склад виплат за категоріями;
- деякі різності між НП(С)БО 26 «Виплати працівникам» та МСБО 19 «Виплати працівникам»;
- слабка мотивація здійснення певних видів виплат офіційно;
- розкриття певних видів виплат, які недостатньо розкриті у НП(С)БО 26 «Виплати працівникам»;

- незрозумілість та чисельні неточності у трудовому законодавстві України;
- високе податкове навантаження на фонд оплати праці.

Окреслені проблеми обліку та оподаткування розрахунків за виплатами працівникам на підприємстві підлягають вирішенню та потребують:

- гармонізації НП(С)БО 26 «Виплати працівникам» та МСБО 19 «Виплати працівникам», а саме уточнення НП(С)БО 26 «Виплати працівникам» даними МСБО 19 «Виплати працівникам»;
- установлення ставок податків та зборів стабільно та на постійний термін;
- введення прогресивних ставок та оподаткування виплат, яке б мотивувало підприємців виплачувати усі види виплат робітникам офіційно;
- спрощення бухгалтерського та управлінського обліку виплат працівникам, а також системи документообігу та переведення у цифровий формат;
- збільшення соціальних пільг для соціально незахищених верств населення та робітників з низькою заробітною платою.

Висновки. Отже, в Україні законодавче регулювання та розвиток бухгалтерського та управлінського обліку та підходів до формування у фінансовій звітності інформації про усі види виплат робітникам здійснюється згідно з НП(С)БО 26 «Виплати працівникам», який бере за основу на МСБО 19 «Виплати працівникам». НП(С)БО 26 «Виплати працівникам» та МСБО 19 «Виплати працівникам» мають деякі відмінності, які потребують доопрацювання. До того ж облік та оподаткування розрахунків за виплатами працівникам на підприємстві має багато практичних питань, які необхідно розглянути та виправити шляхом внесення певних змін до законодавства.

Список використаних джерел

1. International Accounting Standard 19 «Employee Benefits» URL: <http://eifrs.ifrs.org/eifrs/bnstandards/en/2015/ias19.pdf>
2. Орлов І. В. Проблемні питання обліку виплат працівникам: аналіз дисертаційних робіт / І. В. Орлов // Наукові праці Кіровоградського національного технічного університету. Економічні науки. – 2010. – Вип. 18 (1). – С. 141–146.
3. Лень В.С. Виплати працівникам: поняття, структура та облік / В. С. Лень, М. П. Штупун // Проблеми і перспективи економіки та управління. – 2015. – № 2. – С. 266–274.
4. Вачевська Н. Л. Теоретичні аспекти заробітної плати в умовах ринкової економіки. Актуальні проблеми економіки. 2015. № 1. С. 177–188.
5. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 26 «Виплати працівникам» URL: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z1025-03/print1434128201263901>
6. 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>
7. Податковий кодекс України від 2 грудня 2010 року № 2755-VI, зі змінами і доповненнями: URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>
8. Кесарчук Г. С. Удосконалення організації обліку розрахунків за виплатами працівникам / Г. С. Кесарчук // Науковий вісник Ужгородського університету. Сер : Економіка. – 2013. – № 4. – С. 240-246.

Робота виконана під науковим керівництвом канд. екон. наук ШУШАКОВОЇ І. К.

ОБЛІК ОПЕРАЦІЙ ІЗ ПОСТАЧАЛЬНИКАМИ ТА ПІДРЯДНИКАМИ У СУБ'ЄКТА МІЖНАРОДНОГО БІЗНЕСУ

**КОСТЮЧЕНКО І., 2 курс ФФО КНТЕУ,
спеціальність «Облік і оподаткування»,
спеціалізація «Облік і оподаткування в міжнародному бізнесі»**

У статті здійснено обґрунтування теоретико-методичних положень обліку операцій із постачальниками і підрядниками у суб'єкта міжнародного бізнесу. Проведено порівняння положень національних та міжнародних стандартів щодо обліку заборгованості, яка виникає при розрахунках із постачальниками і підрядниками. Запропоновано удосконалення організаційно-практичних аспектів обліку операцій із постачальниками і підрядниками у суб'єкта міжнародного бізнесу.

The article substantiates the theoretical and methodological provisions of accounting for transactions with suppliers and contractors of the international business entity. A comparison of the provisions of national and international standards for accounting for debt arising from settlements with suppliers and contractors. It is proposed to improve the organizational and practical aspects of accounting for transactions with suppliers and contractors of the international business entity.

Сучасні умови господарювання дозволяють суб'єктам міжнародного бізнесу мати повну господарську самостійність у виборі ринків збуту, форм діяльності, контрагентів, у пошуку джерел фінансування. Економіка потребує значних змін в управлінні розрахунками з постачальниками та підрядниками на основі отримання достовірних даних для прийняття економічно обґрунтованих, фінансово вигідних рішень підприємствами з урахуванням специфіки їх діяльності [1].

Зовнішньоторговельний оборот товарів і послуг у 2020 році у порівнянні з 2019 роком зменшився на 10,2% (на 13,5 млрд дол.) і становив 118,3 млрд дол. Експорт товарів і послуг за підсумками 2020 року зменшився на 7,8% (на 5,0 млрд дол.) у порівнянні з показниками 2019 року та склав 59,0 млрд дол [2].

Розрахунки із постачальниками і підрядниками підприємств торгівлі найчастіше знаходять відображення у виникненні дебіторської та кредиторської заборгованості, ефективне управління якими забезпечує підприємству стабільність функціонування та економічне зростання на ринку. Раціонально побудована система обліку розрахунків із постачальниками та підрядниками із урахування міжнародних стандартів сприятиме ефективному використанню залучених додаткових коштів при розрахункових операціях в процесі торговельної діяльності.

Аналіз останніх досліджень. Теоретичні та практичні аспекти розвитку методології й організації обліку розрахунків із постачальниками та підрядниками висвітлені в працях вітчизняних науковців, зокрема: С.Ф. Голова, Д.В. Головіна, О.В. Карпенко, В.М. Костюченко, А.А. Мазаракі, О.А. Петрик, В.С. Рудницького, О.В. Фоміної, В.О. Шевчука, а також зарубіжних вчених: Г. Амстронга, Б. Вейтца, А. Голмена, Ф. Котлера, Р. Монтгомері, та інших. Аналізуючи науковий внесок вчених, слід зазначити, що науково-методична база бухгалтерського обліку, розрахунків із постачальниками та підрядниками відповідно до вітчизняних та міжнародних стандартів не в повній мірі задовольняє потреби управління. Вищенаведене обумовило вибір теми дослідження та його мету.

Метою дослідження є обґрунтування теоретико-методичних положень обліку операцій із постачальниками і підрядниками у суб'єкта міжнародного бізнесу та удосконалення його практичних аспектів.

В умовах розвитку глобалізаційних та інтеграційних процесів особливого значення набуває зовнішньоекономічна діяльність суб'єктів господарювання. Багато підприємств здійснюють закупівлю ресурсів, замовлення робіт та послуг в іноземних постачальників, а взаємовідносини з нерезидентами потребують дотримання нормативно-правових актів, таких як Закону України «Про зовнішньоекономічну діяльність», [3] Закону України «Про цінні папери та фондовий ринок» [4] та Митного кодексу України [5].

Основним документом, в якому визначені методологічні засади формування інформації про зобов'язання та розкриття інформації про них у фінансовій звітності є Національного положення (стандарт) бухгалтерського обліку (далі – НП(С)БО) 11 «Зобов'язання» [6]. Крім того, для правильності ведення бухгалтерського обліку операцій з постачальниками та підрядниками використовуються такі П(С)БО:

– НП(С)БО 10 «Дебіторська заборгованість», методологічні засади формування інформації про дебіторську заборгованість (в тому числі і за авансами виданими) та розкриття у фінансовій звітності [7];

– НП(С)БО 15 «Дохід», за яким сума попередньої оплати продукції (товарів, робіт, послуг) не є доходом, а також дохід від зміни валютного курсу монетарної статті кредиторська заборгованість включається до складу інших операційних доходів [8];

– НП(С)БО 16 «Витрати», за яким витрати від зміни валютного курсу монетарної статті кредиторська заборгованість включаються до складу інших операційних витрат [9];

– П(С)БО 21 «Вплив змін валютних курсів» слід застосовувати при наявності розрахунків з іноземними постачальниками [10].

Нормативно-правове забезпечення обліку заборгованостей регулюється нормативно-правовими актами України, тому існують різні підходи до визначення понять, які є результатом розрахунків з постачальниками та підрядниками (табл. 1).

Таблиця 1

Підходи до визначення сутності дебіторської і кредиторської заборгованостей

Підхід	Інформаційно-правове забезпечення	Особливості трактування «дебіторської і кредиторської заборгованостей»
Юридичний	Цивільний кодекс України ; Господарський кодекс України	<i>Кредиторська заборгованість</i> – оформлені договором відносини між різними суб'єктами, згідно з якими одна зі сторін зобов'язана здійснювати певні дії на користь іншої або утримуватися від небажаних для неї дій. Кредиторська заборгованість поширюється на повернення боргу, виконання робіт і надання послуг, охорону власності, передачу матеріальних цінностей, постачання товарів, а <i>дебіторська</i> – на вимогу повернення боргу, виконання робіт і надання послуг, передачу матеріальних цінностей і товарів
Бухгалтерський	Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність», П(С)БО 10 «Дебіторська заборгованість», П(С)БО 11 «Зобов'язання»	<i>Кредиторська заборгованість</i> – заборгованість підприємства, організації, установи перед іншими фізичними та юридичними особами за матеріальні цінності, виконані роботи та отримані послуги та за одержані суми авансів у рахунок наступних поставок товарів, виконання робіт (послуг). Джерелом виникнення цих заборгованостей є господарські операції, інформація про яких служить підставою для бухгалтерських записів в обліку. У фінансовій звітності дебіторська заборгованість відображається у складі активу балансу, а кредиторська – в пасиві

Джерело: розроблено на основі [11]

Обґрунтування теоретичного значення терміну «дебіторська заборгованість» і «кредиторська заборгованість» в контексті нашого дослідження, щодо розрахунків із постачальниками та підрядниками дослідниками, можна зробити таке узагальнене визначення: дебіторська заборгованість – сума боргів юридичних осіб і фізичних осіб підприємству, яка виникає при передачі права власності на товар, надані послуги (роботи), проте несплачені покупцем, відповідно кредиторська заборгованість – це сума, яку повинен сплатити боржник на користь кредитора, за одержані раніше товари, роботи, послуги.

Облік зобов'язань у міжнародній практиці регламентується МСБО 1 «Подання фінансових звітів», МСБО 32 «Фінансові інструменти: розкриття та подання», [12] МСБО 37 «Забезпечення, непередбачені зобов'язання та непередбачені активи» [13] та МСБО 21 «Вплив змін валютних курсів». Порівняльну характеристику національних та міжнародних стандартів щодо обліку кредиторської заборгованості наведено в табл. 2.

Таблиця 2

Порівняльна характеристика обліку кредиторської заборгованості за НП(С)БО та МСБО

Порівняльна ознака	НП(С)БО	МСБО
Стандарти, які регламентують методологічні засади обліку кредиторської заборгованості та її розкриття у фінансовій звітності	П(С)БО 11 «Зобов'язання», НП(с) БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», П(С)БО 21 «Вплив змін валютних курсів»	МСБО 1 «Подання фінансових звітів», МСБО 10 «Події після дати балансу», МСБО 32 «Фінансові інструменти: подання», МСБО 37 «Забезпечення, непередбачені зобов'язання та непередбачені активи», МСБО 21 «Вплив змін валютних курсів»
Поняття кредиторської заборгованості	Зобов'язання – це заборгованість підприємства, що виникла внаслідок минулих подій і погашення якої в майбутньому, як очікується, призведе до зменшення ресурсів підприємства, що втілюють в собі економічні вигоди	Кредиторська заборгованість: а) торговельна кредиторська заборгованість є зобов'язанням оплатити товари або послуги, що були отримані чи надані, на які виставлені рахунки або які офіційно узгоджені з постачальником; б) нарахування є зобов'язанням оплатити товари або послуги, що були отримані або надані, але не були сплачені, на них не були виставлені рахунки або вони не були офіційно узгоджені з постачальником
Визнання	Для визнання зобов'язання повинні бути дотримані дві умови: 1) оцінка може бути достовірно визначена; 2) існує ймовірність зменшення економічних	Забезпечення слід визнавати, якщо: 1) суб'єкт господарювання має існуюче зобов'язання (юридичне чи конструктивне) внаслідок минулої події; 2) ймовірно, що вибуття ресурсів, які втілюють у собі економічні вигоди, буде необхідним для виконання зобов'язання;
	вигод у майбутньому внаслідок його погашення	3) можна достовірно оцінити суму зобов'язання
Оцінка	Кредиторська заборгованість оцінюється за сумою укладеного договору та відображається в балансі за: - сумою погашення - теперішньою вартістю	1) історична собівартість або фактична (сума грошових коштів чи їх еквівалентів, що, як очікується, буде сплачена з метою погашення зобов'язання в ході звичайної діяльності) 2) поточна собівартість (зобов'язання відображаються за недисконтованою сумою грошових коштів або їх еквівалентів, яка була б необхідна для погашення зобов'язання на поточний момент) 3) вартість реалізації (погашення). 4) теперішня вартість

Порівняльна ознака	НП(С)БО	МСБО
Розкриття інформації у звітності	Кредиторська заборгованість відображається у пасиві балансу	Зобов'язання відображаються в пасиві балансу в рядку «Рахунки до сплати» в розділі «Кредиторська заборгованість».

Джерело: складено за [12, 13].

Облік розрахунків з постачальниками і підрядниками за одержані товарно-матеріальні цінності, виконані роботи та надані послуги суб'єкти господарювання ведуть на рахунку 63 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками» у розрізі перших двох субрахунків:

631 «Розрахунки з вітчизняними постачальниками»;

632 «Розрахунки з іноземними постачальниками».

До цих субрахунків на окремих підприємствах відкриваються аналітичні рахунки, на яких ведеться облік окремо за кожним постачальником (контрагентом) в розрізі кожного документа (рахунку) на сплату. Зокрема, на субрахунку 631 відображається інформація в розрізі контрагентів-постачальників товарів, отриманих послуг. Субрахунок 632 на підприємстві використовується для обліку заборгованості перед іноземними постачальниками за отримане обладнання. Згідно з Інструкцією до Плану рахунків бухгалтерського обліку рахунок 63 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками» кореспондує за дебетом з кредитом різних рахунків (24, 30, 31, 34, 36, 37 та ін.), а за кредитом з дебетом таких рахунків (15, 20, 22, 30, 31 та ін.).

Таким чином, субрахунок 63 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками» показує заборгованість за кожним договором і за його даними. Для отримання більш розширеної та детальної облікової інформації необхідно удосконалити аналітичний облік операцій з постачальниками та підрядниками. Пропонується відкривати аналітичні рахунки 1-го порядку :

6321 – Розрахунки в EUR;

6322 – Розрахунки в USD;

6323 – Розрахунки в іншій валюті.

Субрахунки 2-го порядку деталізувати за видами контрагентів:

6321.1 – Розрахунки з фізичними особами-нерезидентами;

6321.2 – Розрахунки з юридичними особами із застосуванням положень щодо уникнення подвійного оподаткування;

6321.3 – Розрахунки з іншими юридичними особами-нерезидентами.

Субрахунки 3-го порядку деталізувати за об'єктом заборгованості:

6321.11 – заборгованість за ТМЦ, що підлягає оплаті

6321.12 – заборгованість за роботи та послуги, що підлягає оплаті

6321.13 – заборгованість за ТМЦ, відстрочена

6321.14 – заборгованість за роботи і послуги, відстрочена

6321.15 – прострочена заборгованість за ТМЦ

6321.16 – прострочена заборгованість за роботи та послуги [14]

Запропоновані субрахунки 2-го порядку допоможуть бухгалтеру відразу аналізувати необхідність, як податкового агента, утримувати податки при погашенні заборгованості і вираховувати суму, що підлягає оплаті. В свою чергу, впровадження субрахунків 3-го порядку дасть змогу управлінському персоналу відслідковувати необхідність погашення або відстрочення заборгованості перед конкретним постачальником [11].

Для того, щоб було видно, яка заборгованість поточна – термін сплати якої ще не настав, а яка вже прострочена і потребує певних управлінських заходів зі сторони керівництва, також для відслідковування розміру заборгованості перед постачальниками та підрядниками та вчасного погашення необхідно вести Відомість обліку розрахунків за авансами виданими постачальникам та підрядникам (табл. 3).

**Відомість обліку розрахунків за авансами виданими
постачальникам та підрядникам**

№	Аванси, видані постачальникам							
	Через який термін очікується отримання				Отримання продукції, робіт чи послуг			
	Всього	До 3 м	3-6 м	6-12 м	Так	Ні	Причина	Заходи

Джерело: розроблено автором

Запропонована Відомість обліку розрахунків за авансами виданими постачальникам та підрядникам покликана стати дієвим інструментом управління розрахунками з постачальниками та підрядниками суб'єкта міжнародного бізнесу.

Висновки. Дослідження теоретико-методичних положень обліку операцій із постачальниками і підрядниками у суб'єкта міжнародного бізнесу дозволило зробити обґрунтовані висновки та пропозиції щодо удосконалення його практичних аспектів.

1. Розглядаючи розрахунки з постачальниками та підрядниками, так чи інакше, суб'єкт міжнародного бізнесу зіштовхується з поняттям дебіторської та кредиторської заборгованості. Оскільки дебіторська та кредиторська заборгованість виникає при незбігу в часі появи зобов'язань та виконання цих зобов'язань у відносинах підприємства з покупцями, постачальниками та підрядниками, тому потребує особливої уваги до визнання обсягу заборгованості та відображення її у фінансовій звітності підприємства.

2. Для відображення в обліку операцій з постачальниками та підрядниками використовують рахунок 63 «Розрахунки з постачальниками й підрядниками» та (у разі перерахування передоплати постачальникам та підрядникам) субрахунок 371 «Розрахунки за виданими авансами». Для отримання більш детальної облікової інформації запропоновано удосконалити аналітичний облік операцій з постачальниками та підрядниками шляхом введення субрахунків 2-го та 3-го порядку, що дозволить управлінському персоналу отримувати достовірну та своєчасну інформацію про необхідність погашення або відстрочення заборгованості перед постачальниками.

3. Для управління розрахунками з контрагентами та відслідковування поточної і простроченої заборгованості запропоновано використовувати Відомість обліку розрахунків за авансами виданими постачальникам та підрядникам. Даний документ сприятиме вчасному реагуванню менеджментом суб'єкта міжнародного бізнесу на відхилення у розрахунковій політиці підприємства та контролю за платоспроможністю та ефективністю діяльності.

Список використаних джерел

1. Кусик Н. Л. Управління кредиторською заборгованістю підприємства: обліково-аналітичний аспект / Н. Л. Кусик, М. С. Шатковська // Ринкова економіка: сучасна теорія і практика управління. – 2019. URL: file:///C:/Users/Admin/Downloads/177077-392127-2-PB%20(3).pdf
2. Зовнішня торгівля України товарами та послугами у 2020 році. – URL: <https://www.me.gov.ua/Documents/Detail?lang=uk-UA&id=76438c62-5e54-4931-ad98-7fe59d004a2a&title=ZovnishniaTorgivliaUkrainiTovaramiTaPoslugamiU2020-Rotsi&isSpecial=true>
3. Про зовнішньоекономічну діяльність: Закон України від 16.04.1991 № 959-XI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/959-12>

4. Про цінні папери та фондовий ринок: Закон України від 23.02.2006 № 3480-IV. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/3480-15>
5. Митний кодекс України від 13.03.2012 №4495-VI. URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/4495-17>
6. 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>
7. Національне Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 10 «Дебіторська заборгованість»: Наказ Міністерства фінансів України від 08.10.1999 № 237. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0751-99>
8. Національне Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 15 «Дохід»: Наказ Міністерства фінансів України від 08.10.1999 №290. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0860-99>
9. Національне Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати»: Наказ Міністерства фінансів України від 31.12.1999 №318. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0027-00>
10. Національне Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 21 «Вплив змін валютних курсів»: Наказ Міністерства фінансів України від 10.09.2000 № 193. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0515-00>
11. Скульбуденко Т.І. Управління кредиторською заборгованістю //Збірник статей студентів КНТЕУ: К.: КНТЕУ, 2020
12. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 1 «Подання фінансової звітності», затверджений IASB від 01.09.2009. URL: https://mof.gov.ua/storage/files/IAS-01_ukr_2016.pdf
13. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 37 «Забезпечення, умовні зобов'язання та умовні активи», затверджений IASB від 01.01.2012. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0085-00>
14. Лазарчук К. С. Визначення і класифікація дебіторської заборгованості у підрядних організаціях за П(С)БО та МСФЗ / К. С. Лазарчук, С. Я. Зубілевич // Актуальні проблеми обліково-аналітичного забезпечення суб'єктів господарювання в умовах сталого розвитку. – 2019. URL: https://dspace.udpu.edu.ua/bitstream/123456789/11111/1/Tend_rozv_BO.pdf

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

КОНЦЕПТУАЛЬНІ ЗАСАДИ ОБЛІКУ ВИПЛАТ ПРАЦІВНИКАМ ПІДПРИЄМСТВА

**МОСІН А. 2 курс ФФО КНТЕУ,
спеціальність «Облік і оподаткування»,
спеціалізація «Облік і податковий консалтинг»**

У статті розглянуто концептуальні засади обліку виплат працівникам підприємства. В сучасних умовах посилюється роль організації і нормування праці, виникає необхідність більш тісного зв'язку результатів праці з її матеріальними стимулами. За таких умов особливої актуальності набуває дослідження концептуальних засад обліку виплат працівникам підприємства.

The article considers the conceptual principles of accounting for payments to employees of the enterprise. In modern conditions, the role of organization and rationing of labor is growing, there is a need for a closer connection between the results of work and its material incentives. Under such conditions, the study of the conceptual principles of accounting for payments to employees of the enterprise becomes especially relevant.

Актуальність теми. Винагорода за працю працівникам формує іміджевий статус підприємства в суспільстві, а її недостатній рівень не забезпечує конкурентних переваг, призводить до зростання плинності кадрів, зниження продуктивності праці, і, в свою чергу, негативно впливає на показники ефективності діяльності.

Облік виплат працівникам підприємства займає одне з центральних місць в системі обліку на підприємстві. Крім того облік повинен забезпечити оперативний контроль за кількістю і якістю праці, за використанням коштів, що включаються до фонду заробітної плати і виплати соціального характеру.

Безперечно, що облік таких операцій викликає значну кількість питань і вони є актуальними в теоретичному та практичному аспектах.

Окремі теоретичні, методичні та практичні аспекти обліку виплат працівникам знайшли відображення у працях відомих вітчизняних та зарубіжних вчених А. Андерсона, Д. Брауна, О. Брадула, С. Голова, Р. Грачової, Т. Давидюк, І. Жиглей, С. Король, О. Нестеренко, Н. Овсяк, К. Романчук, І. Саух, Н. Ткаченко, К. Томаса, О. Шоляк, І. Щирби та інших.

Однак, поряд з існуючими науковими дослідженнями все ще залишається ряд невирішених питань, зокрема часткова низькі рівні заробітної плати, досить висока ставка соціального внеску, невиправдане зближення рівнів оплати праці фахівців та інших категорій працівників; слабка матеріальна зацікавленість у підвищенні кваліфікації через незначні розбіжності в рівнях окладів працівників різної кваліфікації; недостатня стимулююча роль премій, надбавок і всієї преміальної системи.

Об'єктом дослідження є процес обліку виплат працівникам підприємства.

Предметом дослідження теоретичні, організаційні питання обліку виплат працівникам підприємства.

Методи дослідження при написанні статті були використано метод порівняння для порівняння визнання виплат працівникам підприємства за МСФЗ та НП(С)БО, а також аналогії, діалектичний метод.

Інформаційні джерела: нормативна, правова, довідкова та наукова інформація.

Результат досліджень. У забезпеченні ефективної роботи підприємства важливе місце посідає організація обліку виплат працівникам підприємства, який забезпечується шляхом дотримання вимог чинного законодавства щодо оплати праці, організації мотивації праці персоналу та надання додаткових соціальних гарантій.

В сучасних умовах ведення бізнесу регулювання оплати праці закріплене Законами України «Про оплату праці», «Про державні соціальні стандарти та державні соціальні гарантії», «Про колективні договори і угоди», Кодексом законів про працю України, що дозволяє на рівні підприємства самостійно вирішувати питання:

- нормування і оплати праці;
- встановлення форм, систем, розмірів заробітної плати та інших трудових виплат;
- надання гарантій, компенсацій та пільг.

Дослідження показало, що під концептуальною основою обліку розуміють певні концепції обліку, на яких в подальшому ґрунтується складання та подання звітів зовнішнім користувачам

Згідно з цим метою концептуальної основи обліку виплат працівникам підприємства є: гармонізація регулюючих положень, тлумачення інформації користувачам та інше. Крім того концептуальна основа покликана виконувати роль теоретичної «платформи», яка дозволяє узаконити обрану точку зору і протистояти утиску, який би примушував розробляти несумісні з концептуальною основою норми формування інформації про об'єкти обліку.

В табл. 1. згруповано і представлено відповідність вітчизняних та міжнародних стандартів бухгалтерського обліку щодо обліку та оподаткування виплат працівникам підприємства.

Таблиця 1

Відповідність вітчизняних та міжнародних стандартів бухгалтерського обліку щодо виплат працівникам підприємства

Міжнародний рівень	Національний рівень		
<ul style="list-style-type: none"> - МСБО 19 «Виплати працівникам»; - МСФЗ 2 «Платіж на основі акцій»; - МСБО 26 «Облік та звітність щодо програм пенсійного забезпечення»; - МСФЗ 9 «Фінансові інструменти»; - МСБО 37 «Забезпечення, умовні зобов'язання та умовні активи» 	Закони України (Кодекси)	НП(С)БО	Інструктивні та методичні рекомендації
	<ul style="list-style-type: none"> - Кодекс законів про працю України; - Закон України «Про оплату праці»; - Закон України «Про відпустки»; - Закон України «Про охорону праці»; - Закон України «Про недержавне пенсійне забезпечення» 	<ul style="list-style-type: none"> - П(С)БО 26 «Виплати працівникам»; - П(С)БО 16 «Витрати»; - П(С)БО 34 «Платіж на основі акцій»; - П(С)БО 13 «Фінансові інструменти»; - ПСБО 11 «Зобов'язання» - ПСБО 10 «Дебіторська заборгованість» 	<ul style="list-style-type: none"> - Інструкція зі статистики заробітної плати; - План рахунків бухгалтерського обліку; - Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку

Джерело: узагальнено автором на основі [1, 3, 7]

Необхідно зазначити, що у відчизняних НП(С)БО стосовно винагород працівникам використовуються терміни «заробітна плата», «оплата праці», «витрати на оплату праці».

Вважаємо, що концептуальна основна має різні рівні впливу: (міжнародний, на рівні держави а також на рівні субекта господарювання) та регламентує трудові відносини, документування операцій за винагородами працівникам, оподаткування винагород та пенсійне забезпечення працівників.

Вважаємо, що концептуальна основна має різні рівні впливу: (міжнародний, на рівні держави а також на рівні субекта господарювання) та регламентує трудові відносини, документування операцій за винагородами працівникам, оподаткування винагород та пенсійне забезпечення працівників. Порівняльна характеристика НП(С)БО 26 «Виплати працівникам» та МСБО 19 «Виплати працівникам» представлена в табл. 2.

Дослідники до основних відмінностей НП(С)БО 26 та МСБО 19 у частині поточних виплат відносять:

- НМСБО 19 до короткострокових виплат працівникам разом із заробітною платою включає внески на соціальне забезпечення, а П(С)БО 26 – ні. На нашу думку відокремлення витрат на соціальні заходи від виплат персоналу не враховує сучасних тенденцій, умов господарювання за принципом господарського розрахунку;

- НП(С)БО 26, на відміну від МСБО 19, не деталізує виплати за невідпрацьований час, перелік яких наводиться в Інструкції зі статистики заробітної плати;

- НП(С)БО 26 не розглядає у складі поточних виплат участь у прибутку, але вводить поняття «інші заохочувальні виплати». Зобов'язання щодо виплат інструментами власного капіталу підприємства у П(С)БО 26 відносяться до інших довгострокових виплат. Разом з тим, Інструкція зі статистики заробітної плати відносить до інших заохочувальних і компенсаційних виплат вартість безкоштовно наданих працівникам акцій, тобто до складу довгострокових виплат можна віднести тільки виплати з використанням похідних фінансових інструментів, розрахунки за якими провадитимуться у майбутньому;

– деталізація умов визнання короткострокових виплат у МСБО 19, тоді як умови визнання поточних виплат у вітчизняному законодавстві визначені НП(С)БО 11 «Зобов’язання» [2].

Таблиця 2

**Порівняльна характеристика НП(С)БО 26 «Виплати працівникам»
та МСБО 19 «Виплати працівникам»**

НП(С)БО 26	МСБО 19
1. Поточні виплати працівникам: заробітна плата за окладами і тарифами, інші нарахування з оплати праці, виплати за невідпрацьований час (щорічні відпустки та інший оплачуваний невідпрацьований час), премії та інші заохочувальні виплати, що підлягають сплаті протягом дванадцяти місяців по закінченні періоду, у якому працівники виконують відповідну роботу	1. Короткострокові виплати працівникам: зарплата працівників, внески на соціальне забезпечення, оплачувана щорічна відпустка з поважних причин, виплата за участь у прибутку та премії, а також негрошові витрати на медичне обслуговування, надання житла, автомобілів та безкоштовних або субсидованих товарів чи послуг
2. Виплати по закінченні трудової діяльності: виплати працівнику (окрім виплат при звільненні та виплат інструментами власного капіталу підприємства), які підлягають сплаті по закінченні трудової діяльності працівника	2. Виплати по закінченню трудової діяльності: пенсії, інші виплати – страхування житла та медичне обслуговування тощо
3. Інші довгострокові виплати: виплати працівнику (окрім виплат по закінченні трудової діяльності, виплат при звільненні та виплат інструментами власного капіталу підприємства), які не підлягають сплаті в повному обсязі протягом дванадцяти місяців по закінченні місяця, у якому працівник виконував відповідну роботу	3. Інші довгострокові виплати: додаткова відпустка за вислугу років або оплачувана академічна відпустка; виплата винагороди до ювілеїв; виплати у зв’язку з тривалою непрацездатністю; виплати частки прибутку та премії тощо
4. Виплати при звільненні: виплати працівнику, які підлягають сплаті за рішенням підприємства про звільнення працівника до досягнення ним пенсійного віку або за рішенням працівника про звільнення за власним бажанням до досягнення ним пенсійного віку	4. Виплати при звільненні працівників: виплати працівникам, які підлягають сплаті в результаті рішення підприємства звільнити працівника до встановленої дати виходу на пенсію
5. Виплати інструментами капіталу підприємства: виплати працівнику, за якими йому надається право на отримання фінансових інструментів власного капіталу, емітованих підприємством (або його материнським підприємством), або сума зобов’язань підприємства працівнику залежить від майбутньої ціни фінансових інструментів власного капіталу, емітованих підприємством	5. Компенсаційні виплати інструментами капіталу підприємства: акції, опціони на акції, випущені для працівників підприємства за ціною, нижчою, ніж для інших осіб, виплати грошовими коштами, сума яких залежить від майбутньої ринкової ціни акції підприємства

Джерело: узагальнено автором на основі [2, 4]

Стосовно виплат при звільненні НП(С)БО 26 не деталізує, на яких підставах виникає невідмовне (доведене) зобов’язання, тільки за умови підтвердження якого підприємству слід визнавати виплати при звільненні як зобов’язання та витрати. Також у МСБО 19 визначено, що оскільки дані виплати не забезпечують підприємству майбутніх економічних вигід, то негайно визнаються як витрати.

Виплати по закінченні трудової діяльності, виплати інструментами власного капіталу на сьогодні вітчизняними підприємствами не використовуються в повному обсязі як елемент мотиваційного механізму, тому у НП(С)БО 26 не наведено їх детальний перелік, порядок визнання та оцінка.

Таким чином, можна відмітити, що перелік складових витрат на утримання персоналу у практиці інших країн значно ширший, ніж перелік складових витрат, що пов'язані з розрахунками з персоналом, в національній економіці, що на наш погляд являється однією з причин низької, порівняно із зарубіжними країнами, питомої ваги витрат на оплату праці у загальних витратах вітчизняних підприємств.

НП(С)БО 26 «Виплати працівникам» витрати підприємств, пов'язані з виплатами працівникам, класифікує за функціональним призначенням таких виплат та терміном їх погашення [6]. Інструкція зі статистики заробітної плати поділ таких витрат розглядає з точки зору належності їх до структурних компонентів фонду оплати праці (основна заробітна плата, додаткова заробітна плата, інші заохочувальні та компенсаційні виплати тощо) [3;6]. Тому, з метою забезпечення порівнянності вищезазначених нормативних документів, доцільно витрати, пов'язані з розрахунками з персоналом згрупувати наступним чином: поточні витрати на персонал; витрати на підвищення якісного рівня персоналу; інші витрати на персонал.

НП(С)БО 26 до поточних витрат на персонал відносить поточні виплати працівникам, а саме заробітну плату за окладами і тарифами, інші нарахування з оплати праці, виплати за невідпрацьований час (щорічні відпустки та інший оплачуваний невідпрацьований час), премії та інші заохочувальні виплати [6]. Відповідно до вимог зазначеного стандарту, зазначені виплати, списуються на витрати поточного періоду або відносяться до собівартості окремих активів (основні засоби, нематеріальні активи, запаси тощо) та не підлягають капіталізації [6].

Відповідно до закону «Про оплату праці» та Інструкції зі статистики заробітної плати, до поточних витрат на персонал, окрім заробітної плати, також можна віднести додаткову заробітну плату, інші заохочувальні та компенсаційні виплати.

На сьогодні витрати підприємств на персонал включають не лише компенсаційні виплати працівникам. Одним з напрямків передових, економічно-стабільних підприємств є здійснення інвестицій в розвиток якісних характеристик персоналу: навчання, підвищення кваліфікації, залучення високопрофесійних фахівців необхідної кваліфікації і т.ін., які також відносяться до соціальних витрат. Участь у різноманітних програмах, метою яких є навчання та підвищення кваліфікації персоналу, останнім часом є надзвичайно актуальним, що обумовлено загостренням конкурентної боротьби, для якої характерне безупинне впровадження новітніх технологій, звуження спеціалізації господарської діяльності підприємств та диференціації їх продукції (робіт, послуг).

Витрати на підвищення якісного рівня персоналу включають в себе витрати, пов'язані з навчанням та підвищенням кваліфікації персоналу і витрати, що пов'язані з залученням висококваліфікованих працівників. НП(С)БО 26 здійснення таких витрат не заперечує і швидше за все відносить до складу поточних виплат. Однак, окремо інформації про склад та порядок відображення витрат у зв'язку з навчанням та підвищенням кваліфікації персоналу у стандарті не наводиться [6]. Інструкція зі статистики заробітної плати класифікує ці витрати як: виплати працівникам у зв'язку з навчанням (заробітна плата, відпустки у зв'язку з навчанням тощо) та витрати, безпосередньо пов'язані з навчальним процесом (суми, що сплачуються підприємством за навчання працівників та ін.) [5].

Згідно з НП(С)БО 26 до складу інших витрат на персонал можемо віднести виплати при звільненні, виплати по закінченню трудової діяльності, інші виплати працівникам [6]. Відповідно до Інструкції зі статистики заробітної плати до інших витрат на персонал можемо віднести соціальні виплати працівникам, надбавки та компенсації за відповідні умови праці, винагороди за відкриття, винаходи та раціоналізаторські пропозиції та їхнє використання; витрати на відрядження; витрати на підготовку та перепідготовку кадрів; вартість спецодягу та засобів індивідуального захисту тощо.

Проведений аналіз нормативно-правового забезпечення щодо виплат працівникам підприємства дозволяє зробити наступні висновки. Нормативні документи, які регламентують соціальні витрати підприємства, в частині оплати праці, передбачені чинним законодавством України, але потребують вдосконалення. Зокрема, узгодження підходів до визначення поняття «заробітна плата», структури заробітної плати та виплат, які не належать до фонду оплати праці згідно із Законом України «Про оплату праці», Інструкцією зі статистики заробітної плати, Інструкцією по визначенню вартості робочої сили, НП(С)БО 26. НП(С)БО 16 «Витрати» потребує уточнення формулювання складу витрат на оплату праці, враховуючи формулювання фонду оплати праці, наведене в Інструкції зі статистики № 5.

Організація виплат працівникам безпосередньо впливає на правильний вибір системи оплати праці дозволяє розрахувати необхідну кількість працівників, розмір фонду оплати праці та дотримуватися розміру витрат на виплати працівникам на оптимальному для підприємства рівні; тощо. Тому в Наказі про облікову політику підприємства пропонуємо виділяти наступні елементи, які стосуються відображення витрат на оплату праці (табл. 3).

Таблиця 3

Елементи облікової політики щодо виплат працівникам

Елементи облікової політики	Склад елементи облікової політики
Виплати за рахунок фонду оплати праці	Фонд основної заробітної плати, фонд додаткової заробітної плати, інші заохочувальні та компенсаційні виплати. Даний елемент може бути відкоригований з врахуванням специфіки діяльності підприємства та фінансових можливостей на надання додаткових соціальних гарантій
Виплати, які не входять до фонду оплати праці	Інші виплати, що не входять до фонду оплати праці. Даний елемент може бути відкоригований з врахуванням специфіки діяльності підприємства та фінансових можливостей на надання додаткових соціальних гарантій
Форми, системи, розміри заробітної плати та інших виплат	Визначення системи та форми заробітної плати, адекватної для потреб підприємства. Визначення розміру заробітної плати та інших виплат відповідно до Штатного розпису підприємства
Створення резерву для виплати щорічної винагороди за вислугу років та за підсумками роботи за рік	Визначення джерел створення цього резерву. Порядок використання коштів цього резерву за звітний період
Порядок створення резерву на виплату відпускних працівникам	Визначення джерел створення цього резерву за умови прийняття рішення про його формування. Відмова від створення резерву на виплату відпускних працівникам
Форми внутрішньої звітності для відображення витрат на оплату праці і інших виплат	Форми внутрішньої звітності розробляються на кожному підприємстві самостійно, залежно від потреб управління та запитів внутрішніх та зовнішніх користувачів інформації

Джерело: узагальнено автором на основі [9, 11]

Важливим елементом облікової політики підприємства є визначення виплат за рахунок фонду оплати праці та виплат, які не відносяться до фонду оплати праці.

Висновки. Обґрунтовані концептуальні засади обліку виплат працівникам підприємства. Можна стверджувати, про неузгодженість в розкритті структури фонду оплати праці та визначенні виплат, які не відносяться до фонду оплати праці, що спричиняє

викривлення облікової інформації про них. Варто відмітити, що потребує удосконалення нормативно-правове забезпечення виплат, які надаються підприємством понад визначені законодавством норми і гарантії, що не відносяться до фонду оплати праці та здійснюються на розсуд підприємства, оскільки саме вони займають на сьогодні провідне місце у структурі виплат працівникам, як один із мотиваційних чинників, а також дозволяють забезпечити конкурентні переваги на міжнародному ринку праці.

Організація обліку виплат працівникам підприємства на підприємстві залежить від положень відображених у колективному договорі (трудовій угоді, контракті) та обліковій політиці підприємства. Тому методика обліку нарахування заробітної плати, повинна враховувати: системи і форми оплати праці, які застосовуються на виробничих підприємствах; системи компенсаційних і стимулюючих виплат; форми організації праці (індивідуальна, колективна); метод розподілу елементів додаткової заробітної плати.

Список використаних джерел

1. Грачова Р. Розрахунки з персоналом з оплати праці і не тільки URL: <http://www.dtk.com.ua>
2. Овсюк Н.В. Виплати працівникам за ПСБО 26 та МСФЗ (IAS) 19: порівняльний аспект / Н.В. Овсюк, О.Ю. Радченко // Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу. – URL: <http://eztuir.ztu.edu.ua/5957>
3. Хоменко Л.М. Основні види винагороди як найважливішого стимулу до підвищення інноваційної активності працівників підприємства – URL: ресурс] / Л.М. Хоменко // Маркетинг і менеджмент інновацій. – Режим доступу:http://mmi.fem.sumdu.edu.ua/sites/default/files/mmi2017_3_2_102_109.pdf
4. Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку // [Електронний ресурс]. – URL: <http://www.minfin.gov.ua/>
5. Облік розрахунків з оплати праці: [навчальний посібник: Лекції, завдання для виконання практичного заняття (ділова гра), підбір документів для виконання практичного завдання, завдання для самостійного виконання] / Г.О. Дарманська, Т.В. Рижа. – К.: КНТ, 2009. – 336 с.
6. Національне Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 26 «Виплати працівникам»: із змінами і доповненнями // <http://www.rada.gov.ua>
7. Орлов І.В. Проблемні питання обліку виплат працівникам: аналіз дисертаційних робіт – URL: http://nbuv.gov.ua/j-pdf/Npkntu_24.pdf.
8. Виплати працівникам: облік, аудит і автоматизація: [навчальний посібник] / І.М. Бурденко, О.В. Кравченко, О.В. Шипунова. – Суми: Університетська книга, 2009. – 283 с.
9. Штик Ю. В. Формування облікової політики щодо витрат на оплату праці в Україні / Ю.В. Штик // Економіка. Фінанси. Право. – 2018. – №1/1. – С. 28–34.
10. Ярмолюк О.Ф. Удосконалення облікового забезпечення управління виплатами працівникам підприємства / О.Ф. Ярмолюк // Ефективна економіка. URL: – <http://www.economy.nayka.com.ua/?op=1&z=2947>

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

ФОРМУВАННЯ ТА РОЗКРИТТЯ ІНФОРМАЦІЇ ПРО ВИПЛАТИ ПРАЦІВНИКАМ ЗА МСФЗ ТА НП(С)БО

ОСТРОЛУЦЬКИЙ О., 2 курс ФФО КНТЕУ,
спеціальність «Облік і оподаткування»,
спеціалізація «Облік і оподаткування в міжнародному бізнесі»

У зв'язку з переходом компаній України на використання міжнародних стандартів фінансової звітності (МСФЗ), ступінь розкриття інформації значно підвищується, що в свою чергу є ризиком, оскільки окремі питання національними стандартами бухгалтерського обліку не висвітлено або висвітлено не в повному обсязі.

Оплата праці становить вагомую частину в діяльності підприємства та є критичною складовою соціально-трудова відносин. Саме тому є надзвичайно важливе питання забезпечення повної, достовірної інформації про виплати працівникам в системі бухгалтерського обліку. У дослідженні було проаналізовано вимоги національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку (НП(С)БО) та міжнародних стандартів бухгалтерського обліку (МСБО) що до виплат працівникам, вказано проблеми розкриття інформації у звітності компаній та наведено шляхи їх вирішення.

In connection with the transition of the company of Ukraine to the test of International Financial Reporting Standards (IFRS), step-by-step disclosure is important to be in line, auditable, considered in accordance with the audit assessment is not subject to accounting.

Remuneration is an important part of the enterprise and is a critical component of social – labor relations. That is why there is an extremely important issue of providing complete, accurate information about payments to employees in the accounting system. The study analyzed the requirements of national regulations (standards) of accounting (NP (S) BU) and international accounting standards (IAS) regarding payments to employees, identified problems of information disclosure in the reporting of companies and provided solutions.

Постановка проблеми, актуальність теми дослідження. Оплата праці як складова соціально – трудових та економічних відносин є необхідною як для працівників, компаній так і для держави в цілому, оскільки регулює, купівельну спроможність, доходи населення, рівень безробіття, рівень зайнятості, середньомісячну номінальну заробітну плату працівників. Сучасний стан взаємозв'язків України, країн Європи та Америки відображає реальний рівень регулювання процесу трудових відносин, його переваг та недоліків, що прямо або опосередковано пов'язані з процесом взаєморозрахунків із працівниками.

Згідно з даними міністерства соціальної політики [1] в період 2018 року кількість трудових емігрантів, які працюють за кордоном на постійній основі становить 3,2 мільйони осіб, що становить приблизно 20% [2] всього працездатного населення України. Одною з основних причин масової еміграції населення є недосконала система виплат, відсутність соціального захисту працюючих та значно нижчий середній рівень заробітної плати в Україні ніж у країнах Європи. Саме тому питання формування та відображення в обліку інформації про виплати працівникам є актуальним і до тепер.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Значна увага приділена виплатам як на мікрорівнях так і на макрорівнях, неузгодженість нормативно – правового регулювання, облікового відображення викликає зацікавленість у дослідженні даного питання як зарубіжних так і вітчизняних науковців. Дане питання розглядали: Семенова С.М. [3], Денисюк Н.М. [4], К.В. Безверхий [5], Т.В. Бойчик, Т.П. Кучерова, В.В. Садиченко [6], С.Я. Зубілевич, Н.М. Веюк [7], Т.Мельник [8], В.С. Ніценко, О.Ю. Цуканов [9], Н.В. Овсюк [10], Н.М. Старченко [11], О.Ю. Шоляк [12], О.Ф. Ярмолук [13]. Однак із стрімким розвитком трудових та соціально – економічних відносин виникає питання що до подальшого вивчення та вдосконалення даної теми.

Мета статті є оцінка вимог національних та міжнародних стандартів бухгалтерського обліку, порядок розкриття інформації про оплату праці та висвітлення соціально – економічного значення виплат працівникам

Виклад основного матеріалу. Процес відображення в обліку та розкриття інформації про виплати працівникам регулює національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 26 «Виплати працівникам» [19] та міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 19 «Виплати працівникам». Відповідно до п. 4 МСБО 19 «Виплати працівникам» [14], під виплатами працівникам розуміють всі форми компенсації, що їх надає суб'єкт господарювання в обмін на послуги, надані працівниками, які містять такі складові:

- короткострокові виплати працівникам, такі як заробітна плата, внески на соціальне забезпечення, оплачені щорічні відпустки та тимчасова непрацездатність, участь у прибутку та премії (якщо вони підлягають сплаті протягом дванадцяти місяців після закінчення періоду), а також негрошові пільги теперішнім працівникам (такі як медичне обслуговування, надання житла, автомобілів, а також надання безкоштовних чи субсидованих товарів або послуг);

- виплати по закінченні трудової діяльності, такі як пенсії, інші види пенсійного забезпечення, страхування життя та медичне обслуговування по закінченні трудової діяльності);

- інші довгострокові виплати працівникам, включаючи додаткову відпустку за вислугу років або оплачувану академічну відпустку, виплати з нагоди ювілеїв чи інші виплати за вислугу років, виплати за тривалою непрацездатністю, а також отримання частки прибутку, премії та відстрочену компенсацію, якщо вони підлягають сплаті після завершення дванадцяти місяців після закінчення періоду або пізніше;

- виплати при звільненні [14].

На відміну від МСБО 19 «Виплати працівникам» НП(С)БО 26 «Виплати працівникам» не містить трактування поняттю «виплати працівникам» та поділяють їх на такі:

- виплати по закінченні трудової діяльності – виплати працівнику (окрім виплат при звільненні та виплат інструментами власного капіталу підприємства), які підлягають сплаті по закінченні трудової діяльності працівника;

- виплати при звільненні – виплати працівнику, які підлягають сплаті за рішенням підприємства про звільнення працівника до досягнення ним пенсійного віку або за рішенням працівника про звільнення за власним бажанням до досягнення ним пенсійного віку;

- інші довгострокові виплати працівнику – виплати працівнику (окрім виплат по закінченні трудової діяльності, виплат при звільненні та виплат інструментами власного капіталу підприємства), які не підлягають сплаті в повному обсязі протягом дванадцяти місяців по закінченні місяця, у якому працівник виконував відповідну роботу;

- виплати інструментами власного капіталу підприємства – виплати працівнику, за якими йому надається право на отримання фінансових інструментів власного капіталу, емітованих підприємством (або його материнським підприємством), або сума зобов'язань підприємства працівнику залежить від майбутньої ціни фінансових інструментів власного капіталу, емітованих підприємством;

- поточні виплати працівнику – 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.

Згідно з МСБО 19 «Виплати працівникам» наявний перелік виплат, які можна віднести до короткострокових, розглянемо їх на (рис. 1).

Згідно з даними державної служби статистики України [15] доходи населення за 2018 рік становлять 3248730 мільйонів гривень, з них заробітна плата становить 1529367 мільйонів гривень або 47% всіх доходів населення України, надбавки і доплати до тарифних ставок та посадових окладів становлять 14,8% у структурі заробітної плати, премії та винагороди, що носять систематичний характер – 17,4%.



Рис. 1. Умови для визначення виплат до короткострокових відповідно до п.8 МСБО 19 «Виплати працівникам»

Розкриття інформації про виплати працівникам у фінансовій звітності. Думка інвесторів, про виконання умов колективного договору, норм з трудового законодавства, стану розрахунків з працівниками в більшій мірі залежить від того, в якій мірі дана інформація розкрита у фінансовій звітності підприємства. Внутрішні користувачі інформації мають доступ як до зовнішньої інформації, у вигляді фінансових звітів, так і до внутрішньої звітності компанії з більш детальною інформацією про стан розрахунків з працівниками. Проте варто зазначити, що для зовнішніх користувачів більш корисною є фінансова звітність, яка дає користувач повне розуміння стану розрахунків з працівниками.

Розглянемо інформацію про виплати працівникам на прикладах кожної форми фінансових звітів за національним положенням (стандартом) бухгалтерського обліку.

1) баланс (Звіт про фінансовий стан):

- недостатня кількість уваги практиці формуванню забезпечень майбутніх витрат і платежів за виплатами працівникам;
- класифікація виплат працівникам не здійснюється з вимог НП(С)БО 26 «Виплати працівникам» та МСБО 19 «Виплати працівникам», а з вимог податкового законодавства.

Говорячи про перше питання проблема полягає у відсутності створення та використання майбутніх витрат і платежів за виплатами працівникам. У відповідності до МСБО 37 «Забезпечення, умовні зобов'язання та умовні активи» [16], забезпечення можна відокремити від інших зобов'язань, таких, як торговельна кредиторська заборгованість і нарахування, оскільки існує невизначеність щодо строку або суми майбутніх витрат, необхідних для погашення. Саме це зумовлює на практиці у бухгалтерського персоналу проблеми щодо визначення ймовірності та можливої суми майбутніх витрат, пов'язаних з виплатами працівникам. Зауважимо, що витрати, пов'язані з виплатами працівникам, під які варто створювати забезпечення майбутніх витрат і платежів, можна поділити на три категорії: забезпечення оплати відпусток (як одного з видів короткострокових компенсацій за відсутність), забезпечення оплати матеріального заохочення (в контексті здійснення виплат мотиваційного характеру) та забезпечення витрат, пов'язаних з реорганізацією (у їх сумі, як правило, є витрати, пов'язані з виплатами працівникам, що вивільняються, вихідної допомоги та інших виплат). Саме тому відповідні види забезпечень, порядок їх оцінки та виміру, та підстави та напрямки для використання є необхідним відображати в обліковій політиці підприємства.

2) Звіт про фінансовий стан (Звіт про сукупний дохід). Виплати працівникам є зобов'язанням підприємства, які мають прямий взаємозв'язок з окремими видами діяльності та функціями управління, обов'язкові відрахування та соціальне страхування та величина виплат відносяться до операційних витрат або виробничих, відповідно до того, чим саме займається співробітник.

Питання виникає про зарахування витрат що до надання додаткових благ та гарантій, які передбачені колективним договором компанії. Пацула О.І. для обліку соціальних витрат пропонує «відкривати аналітичний рахунок у межах субрахунка 443 «Прибуток, використаний у звітному періоді» для фінансування додаткових соціальних видатків з відповідною деталізацією за напрямками соціальної політики» [17]. Оскільки витрати на надання додаткових благ та гарантій несуть соціальний характер (у вигляді соціального пакету) вважаємо за необхідне обліковувати на рахунку 949 «інші витрати операційної діяльності» з виокремленням аналітичного рахунку.

3) Примітки до фінансової звітності. Складаючи фінансову звітність не кожна з форм має аналітичні дані щодо стану та структури виплати працівникам, саме тому питання розширення переліку показників, розкритих примітках до фінансової звітності є актуальним.

Що до виплат працівникам, то МСБО 19 не вимагає розкриття конкретної інформації що до короткострокових виплат працівникам, проте вказує, що інші стандарти можуть вимагати розкриття такої інформації. Так п. 17 МСБО 24 «Розкриття інформації про зв'язані сторони» передбачено, що «суб'єкт господарювання повинен розкривати інформацію щодо компенсації провідному управлінському персоналу, яка подається загальною сумою, а також окремо для кожної із наведених далі категорій:

- короткострокові виплати працівникам;
- виплати по закінченні трудової діяльності;
- інші довгострокові виплати працівникам;
- виплати при звільненні;
- платіж на основі акцій» [18].

Національні положення (стандарти) бухгалтерського обліку вимагає розкриття інформації у примітках до фінансової звітності про програми виплат персоналу з визначеним внеском, інформацію що до програм виплат персоналу інструментами власного капіталу.

Висновки. При проведенні дослідження було виявлено ряд проблем, які дає підстави стверджувати, що норми НП(С)БО 26 в частині короткострокових виплат мають формальний характер, та не відповідають сутності, що в свою чергу унеможливує застосування даного стандарту на практиці. Кризове становище у сфері соціально – трудових відносин, неналежне виконання норм колективних договорів, зосереджують особливу увагу інвесторів до соціального та економічного забезпечення працівників. Виходячи з цього розкриття інформації про стан виплат працівникам з дотриманням вимог національних або міжнародних стандартів вимагає не тільки чинні нормативні документи, а й інформаційно – облікове забезпечення для подальшого відображення у фінансовій звітності компанії. Виявлені проблеми також зумовлюються термінологічним неузгодженням що до назв рахунків, а також статей у звітності.

Все вище перелічене свідчить про необхідність здійснення заходів державного регулювання для створення сприятливих умов для здійснення виплат працівників, в тому числі короткострокових та довгострокових, як основу процесу соціально – економічного розвитку.

Список використаних джерел

1. До уваги ЗМІ : цифра про 12 мільйонів українських заробітчач за кордоном не відповідає дійсності [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <https://www.msp.gov.ua/news/16528.html>
2. Зайнятість населення за статтю, типом місцевості та віковими групами URL : http://www.ukrstat.gov.ua/operativ/operativ2017/rp/eans/eans_u/arch_znsmv_u.htm

3. Семенова С.М. Розкриття інформації про провідний управлінський персонал у консолідованій фінансовій звітності. Синергетичні драйвери розвитку обліку, податкового аудиту та бізнес-аналітики : збірник тез за матеріалами Міжнародної науково-практичної інтернет-конференції, 14-15 квітня 2021 р. м. Ірпінь, Університет ДФС України, 2021. С. 235–238.
4. 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.
5. Безверхий К. Виплати працівникам підприємства за МСФЗ в контексті соціальної складової фінансової звітності / К.Безверхий // Бухгалтерський облік і аудит. – 2015. – № 7. – С. 34–41.
6. Бойчик Т.В. Оцінка мотивації персоналу в процесі аудиту виплат працівникам / Т.В. Бойчик, Т.П. Кучерова, В.В. Садиченко [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://dspace.nbuv.gov.ua/bitstream/handle/123456789/59031/05-Boychuk.pdf?sequence=1>
7. Зубілевич С.Я. Удосконалення методики аналітичного обліку виплат працівникам на підприємствах України / С.Я. Зубілевич, Н.М. Веюк // Молодий вчений. – 2014. – № 6 (09). – С. 124–127.
8. Мельник Т. Облік та звітність поточних виплат працівникам в сучасних умовах / Т. Мельник // Віс. Київ. нац. ун-ту ім. Т. Шевченка / Серія : Економіка. – 08/2011. – Вип. 130. – С. 30–34.
9. Ніценко В.С. Поняття і зміст виплати працівникам в бухгалтерському обліку / В.С. Ніценко, О.Ю. Цуканов, О.П. Жеріт URL : <http://ic.faaf.org.ua/pdf/155-ponyattya-i-zmist-viplati-pracivnikamv-buhgalters-komu-obliku.pdf>
10. Овсюк Н.В. Виплати працівникам за ПСБО 26 та МСФЗ (IAS) 19: порівняльний аспект / Н.В. Овсюк, О.Ю. Радченко // Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу. – 2012. – 3 (24). – С. 360–368.
11. Старченко Н.М. Удосконалення методики обліку виплат працівникам в бюджетних установах / Н.М. Старченко // Економічні науки / Серія : Облік і фінанси. – 2012. – Вип. 9 (3). – С. 329–333. – Режим доступу : [http://nbuv.gov.ua/UJRN/ecnof_2012_9\(3\)_48](http://nbuv.gov.ua/UJRN/ecnof_2012_9(3)_48)
12. Шоляк О.Ю. Облік, аналіз і внутрішньогосподарський контроль виплат працівникам: організація і методика : автореф. дис. ... канд. екон. наук : 08.00.09 / О.Ю. Шоляк ; Нац. акад. статистики, обліку та аудиту. – К., 2011. – 20 с.
13. Ярмолюк О.Ф. Удосконалення облікового забезпечення управління виплатами працівникам підприємства / О.Ф. Ярмолюк // Електронне наукове фахове видання «Ефективна економіка», включене до переліку наукових фахових видань України з питань економіки. – 2014. – № 4 URL : <http://www.economy.nauka.com.ua/?op=1&z=2947>
14. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 19 «Виплати працівникам» URL : http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/929_011
15. Доходи та витрати населення України // Держстат України, 1998-2020 Дата останньої модифікації: 30.12.2020 URL : http://ukrstat.gov.ua/operativ/operativ2005/gdn/dvn_ric/dvn%20_u/dvn_u.htm
16. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 37 «Забезпечення, умовні зобов'язання та умовні активи» URL : http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/929_051
17. Офіційний курс гривні щодо іноземних валют (середній за період) URL : http://www.bank.gov.ua/files/Exchange_r.xls
18. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 24 «Розкриття інформації про зв'язані сторони» URL : http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/929_043
19. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 26 «Виплати працівникам» URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1025-03#Text>

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

ОБЛІК ВИПЛАТ ПРАЦІВНИКАМ ЗА НАЦІОНАЛЬНИМИ ТА МІЖНАРОДНИМИ СТАНДАРТАМИ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ

ПІРХ К., 2 курс ФФО КНТЕУ,
спеціальність «Облік і оподаткування»,
спеціалізація «Облік і оподаткування в міжнародному бізнесі»

У статті висвітлено та проаналізовано особливості обліку виплат працівникам за національними та міжнародними стандартами бухгалтерського обліку. Основна увага приділена суттєвим відмінностям та особливостям стандартів. Ретельно проведено їх аналіз у питанні розкриття принципів і методики обліку виплат працівникам на сучасному етапі функціонування міжнародних і національних стандартів.

The article presents and analyzes the features of accounting for employee benefits. This was done in accordance with national and international accounting standards. The main attention is paid to the main differences and features of the standards. Their analysis was carefully carried out in terms of disclosing the principles and methods of accounting for employee benefits at the present stage of functioning of international and national standards.

Актуальність теми полягає в тому, що на будь-якому підприємстві однією з найбільш суттєвих статей витрат вважається оплата праці працівникам. Тому важливим питанням є не лише правильне відображення всіх розрахунків по заробітній платі працівникам в обліку, а й безпосередньо точність визначення нарахувань та сум, що підлягають до виплати працівникам підприємства.

Облік виплат працівникам – це основна частина діяльності підприємства, саме тому, у системі бухгалтерського обліку, він займає одне з головних місць, так як виплати працівникам це є головне джерело доходів робітників, за їх допомогою здійснюється контроль за споживанням та оплатою праці, має великий вплив на розвиток і темпи росту економіки як у Європі, так і Україні. Тому є важливим питання розкриття спільних та відмінних ознак обліку виплат працівникам відповідно до міжнародних і національних положень бухгалтерського обліку.

Метою статті є дослідження та аналіз особливостей національної та міжнародної практики обліку виплат працівникам, проведення їх порівняльного аналізу щодо розкриття принципів і методики обліку виплат працівникам на сучасному етапі функціонування міжнародних і національних стандартів.

Питання обліку виплат працівникам відповідно до міжнародних стандартів бухгалтерського обліку розглядали у своїх роботах: М. П. Войнаренко, С. Ф. Голов, О. В. Замазій, С. В. Івахненко, В. М. Костюченко, М. В. Кужельний, Н. А. Пономарьов.

Аналіз нормативно-правової бази показав, що визначення поняття «виплати працівникам» наведене лише в МСБО 19. У нормативних документах України, у тому числі з питань бухгалтерського обліку, визначення поняття «виплати працівникам» відсутнє. Згідно із цим стандартом, виплати працівникам – це всі форми компенсації, що їх надає суб'єкт господарювання в обмін на послуги, надані працівниками [8].

У міжнародних стандартах бухгалтерського обліку та звітності питання обліку розрахунків з оплати праці регулюються МСБО 19 «Виплати працівникам». Цим стандартом користуються роботодавці при обліку всіх виплат працівникам. За змістом стандарт є структурованим документом, який чітко регламентує питання визнання, оцінки, облікового відображення і розкриття у фінансовій звітності всіх можливих виплат працівникам роботодавцем. У МСБО 19 виділені такі категорій виплат працівникам, як короткострокові виплати працівникам, винагороди по закінченню трудової діяльності, інші довгострокові виплати працівникам, виплати при звільненні.

У бухгалтерському обліку методологічні засади формування інформації про виплати за роботи, які виконані працівниками, та її розкриття у фінансовій звітності в Україні визначає Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 26 «Виплати працівникам». Підприємства застосовують норми цього стандарту незалежно від форм власності. НП(С)БО 26 визначає такі виплати працівникам: поточні виплати, виплати при звільненні, виплати по закінченні трудової діяльності, виплати інструментами капіталу підприємства, інші довгострокові виплати [2].

Якщо проводити порівняння змісту МСБО 19 «Виплати працівникам» з національним стандартом потрібно відзначити їх подібність, але разом з тим в НП(С)БО 26 «Виплати працівникам» відсутня деталізація, норми обліку не систематизовані і рекомендовані для застосування в системі бухгалтерського обліку оплати праці. Коротко та поверхнево продемонстровані правила визнання, оцінки та відображення в обліку всіх категорій виплат, розглянуті тільки загальні рекомендації обліку, основна ж нормативна база з чіткими інструкціями міститься в окремих документах.

Порівняльний аналіз положень НП(С)БО 26 «Виплати працівникам» та МСБО 19 «Виплати працівникам» дозволив виокремити такі відмінності:

1. Програми участі в прибутку та преміювання: у НП(С)БО – не регулюється, а у МСБО – навпаки, підставою для нарахування резерву премій (тобто признаються майбутні витрати) можуть бути, як і юридичні, так і конструктивні зобов'язання (тобто ті, які були в неофіційній практиці підприємства).

2. Внески на соціальне забезпечення: у НП(С)БО – вивчивши їх положення, інструкції із застосування Плану розрахунків можна побачити, що витрати на соціальні заходи не є винагородами для працівників підприємства. А у положенні МСБО є деякі підстави для протилежного висновку, їх включають у короткострокової винагороди працівникам.

3. Програми виплат по закінченні трудової діяльності (пенсійні плани): у НП(С)БО – вони майже не розкриті, а у МСБО наводиться детальний опис таких виплат.

4. Відшкодування (гарантовані суми, наприклад, від страхових компаній, що покривають частково або повністю витрати, необхідні для розрахунку за зобов'язаннями плану з установленими виплатами): у НП(С)БО – не регулюється, а у МСБО – визнаються як окремий актив у разі відповідності критеріям визнання.

5. Надійність оцінки зобов'язань за програмами участі в прибутку та преміювання: у НП(С)БО – не регулюється, а у МСБО – встановлено вимоги що офіційні умови програми містять формулу розрахунку суми виплати та підприємство розраховує суми до затвердження фінансової звітності або колишня практика чітко підтверджує суму конструктивного зобов'язання.

6. Зобов'язання за програмами участі в прибутку: у НП(С)БО – не регулюється, а у МСБО – не включається в розподіл прибутку, а відносять на витрати.

Отже, ми бачимо, що МСБО 19 «Виплати працівникам» та НП(С)БО 26 «Виплати працівникам» мають відмінності. Відповідно до національних та міжнародних стандартів бухгалтерського обліку і фінансової звітності необхідно завжди використовувати терміни «виплати працівникам».

Виплати працівникам – це виплати і компенсації, які суб'єкт господарювання виплачує своїм працівникам за послуги (тобто роботу, яку вони здійснюють). При цьому працівник має можливість надавати ці послуги, тобто виконувати свої обов'язки, які покладені на нього в режимі повного або неповного робочого дня. Це регулюється в договорі або розпорядженні про прийняття на роботу. Також він може мати постійну або періодичну зайнятість, або на тимчасовій основі. Такі підходи МСБО 19 не регулюються, а регулюються нормативно-правовими актами України.

Виплати працівникам містять в собі виплати які надаються працівникам або особам, які їх утримують. Вони можуть бути надані у різних формах: у грошовій виплаті – найчастіше, або у вигляді товарів чи послуг. Виплати надаються безпосередньо працівникам, їх дружинам або іншим членам сім'ї. Можливо також і іншим особам (наприклад, страховим компаніям).

Короткострокові виплати працівникам – це всі виплати працівникам (крім виплат, які здійснюються при звільненні з роботи працівників), які повинні бути виплачені в повному обсязі протягом 12 місяців після закінчення терміну в якому працівники надавали договорені послуги і об’єми роботи.

За НПСБО поточні виплати працівникам включають: заробітну плату за окладами та тарифами, інші нарахування з оплати праці; виплати за невідпрацьований час (щорічні відпустки та інший оплачуваний невідпрацьований час); премії та інші заохочувальні виплати, що підлягають сплаті протягом дванадцяти місяців по закінченні періоду, у якому працівники виконують відповідну роботу, тощо (табл.1) [5].

Таблиця 1

Порівняння короткострокових виплат працівникам за національними та міжнародними стандартами

НПС(С)БО 26	МСБО 19
Заробітна плата за окладами та тарифами	Зарплати робітникам та службовцям і внески на соціальне забезпечення
Інші нарахування з оплати праці	Короткострокові компенсації при відсутності працівника (оплачені щорічні та відпустки, лікарняні)
Виплати за невідпрацьований час (щорічні відпустки та інший оплачуваний невідпрацьований час)	Участь у прибутку та премії
Премії та інші заохочувальні виплати	Пільги, які відносяться до нефінансових (це надане для проживання житло, для використання – автомобілів, медичне обслуговування, але тільки для працівників, які працюють в даний час)

Проводячи порівняльний аналіз складу короткострокових виплат працівникам ми бачимо, що у МСБО 19 від НПС(С)БО 26, крім заробітної плати, виплат за невідпрацьований час та премій включає в себе також виплати, пов’язані з участю працівників у прибутках підприємства, різні винагороди в негрошовій формі та внески на соціальне забезпечення. Усі ці виплати визнаються поточними, якщо вони виплачуються на постійній основі або плануються до виплати не пізніше ніж закінчиться 12 місяців від періоду, в якому такі зобов’язання були нараховані, бо інакше їх слід відносити до довгострокових виплат [4;5].

Найбільш глобальним розділом у стандарті як міжнародному, так і національному є розділ присвячений виплатам, пов’язаним із закінченням трудової діяльності (табл. 2). Виплати по закінченні трудової діяльності – виплати працівнику (окрім виплат при звільненні та виплат інструментами власного капіталу підприємства), які мають бути сплачені по закінченні трудової діяльності працівника.

Таблиця 2

Порівняння виплат пов’язаним із закінченням трудової діяльності за національними та міжнародними стандартами

НПС(С)БО 26	МСБО 19
Всі види пенсійного забезпечення працівників (але окрім державного)	Пенсійне забезпечення
Інші виплати працівникам, які працювали в минулих періодах	Страховки звільненим працівникам Надання допомоги на медичне обслуговування після звільнення

Порядок і суми таких виплат визначаються умовами програм виплат по закінченні трудової діяльності. Як і у МСБО 19, так і у НП(С)БО 26 увесь ряд таких виплат, що здійснюються підприємством за різними договорами (у тому числі колективними), називають програмами виплат після закінчення трудової діяльності і поділяють на два види:

- програми зі визначеним внеском;
- програми зі визначеною виплатою [4; 5].

Програми зі визначеними внесками – це програма по виплаті працівникам після їх звільнення, відповідно до якої компанія, яка є працедавцем здійснює виплати до пенсійного фонду і надалі ніяких зобов'язань перед працівниками, яких вона застрахувала, не несе. У результаті розмір пенсії працівникам залежить від суми, яка накопичилася за весь стаж роботи до виходу на пенсію. Якщо коштів не вистачає за несприятливих результатів пенсійного фонду, то працедавець не зобов'язаний їх покривати.

Програми з визначеними виплатами – це розмір пенсії, який є гарантованим працедавцем, і тому сума зобов'язань, що виникли, не дорівнює витратам. Точніше буде сказати, що ці суми є рівними лише тоді, коли такі витрати і зобов'язання будуть визнані. Далі зобов'язання систематично коригуються згідно з тією ж оцінкою, яку дають розрахунки актуарних припущень за такими зобов'язаннями на цей момент [4].

Відповідно до НП(С)БО 26 Витрати за програмою з визначеною виплатою визнаються в сумі вартості поточних робіт, виконаних працівниками, витрат на відсотки за програмою, визнаних актуарних збитків, визнаної вартості раніше виконаних працівниками робіт, збитку (за вирахуванням прибутку) від скорочення програми з визначеною виплатою або остаточних розрахунків за нею, яка зменшується на суму очікуваного прибутку від активів цієї програми, на суму, яка підлягає відшкодуванню підприємству за програмою, і на суму визнаних актуарних прибутків. Якщо визначена в такому порядку величина має від'ємне значення, то вона визнається іншим операційним доходом [5].

Для визначення теперішньої вартості зобов'язання за програмами виплат по закінченні трудової діяльності ставка дисконту обчислюється із застосуванням ринкової ставки доходу за високоліквідними корпоративними облігаціями на дату балансу. У разі відсутності активного ринку корпоративних облігацій використовується відсоткова ставка доходу за довгостроковими державними облігаціями на дату балансу. При цьому обираються облігації, валюта та строк погашення яких відповідають валюті та прогнозованому строку погашення зобов'язання за кожною програмою [5].

До «інших довгострокових виплат» можна віднести всі види виплат, які включаються до заробітної плати. Але тільки у тому разі, якщо підприємство не планує їх здійснити протягом найближчих 12 місяців. Тобто, інші довгострокові виплати – це такі ж види виплат, що й поточні виплати, але різняться вони між собою тільки термінами виконання зобов'язань. І тому через їх довгостроковість вони підлягають дисконтуванню (табл.3).

Конкретне визначення терміну «інші виплати» в НП(С)БО не визначено, зазначено лише, що інші виплати – це виплати працівнику (окрім виплат при звільненні, виплат по закінченні трудової діяльності та виплат інструментами власного капіталу підприємства), які не підлягають сплаті в повному обсязі протягом дванадцяти місяців по закінченні місяця, у якому працівник виконував певну роботу [4; 5].

Таблиця 3

Порівняння інших довгострокових виплат працівникам за національними та міжнародними стандартами

НП(С)БО 26	МСБО 19
інші довгострокові виплати працівникам	додаткова відпустка за довгі роки
	оплачувана відпустка за період навчання
	виплата до святкових дат і за багаторічний стаж
	виплати пов'язані із тривалою хворобою
	виплати дивідендів з прибутків та премії
	відстрочені компенсації

Інші довгострокові виплати працівникам визнаються зобов'язанням через створення на дату балансу забезпечення в сумі теперішньої вартості цього зобов'язання на дату балансу за вирахуванням справедливої вартості на дату балансу активів програми, якими буде погашатися це зобов'язання [5].

Слід зауважити, що і в МСБО 19, і в НП(С)БО 26 виплати при звільненні це є як окремий вид виплат, тому, що на відміну від інших видів виплат, зобов'язання щодо їх виконання виникають через факт звільнення, а не через надання працівниками послуг підприємству. Звільнення визнається тоді, коли підприємство має невідомне зобов'язання звільнити працівника або кількох працівників до досягнення ними пенсійного віку або надавати виплати при звільненні за власним бажанням згідно із законодавством, договором чи іншою угодою. Виплати при звільненні визнаються витратами в тому періоді, в якому виникають зобов'язання за такими виплатами. Виплати при звільненні, які не підлягають сплаті в повному обсязі протягом 12 місяців після дати балансу, обчислюються за теперішньою вартістю з ставкою дисконту.

Якщо звільнення за власним бажанням відбуватиметься за пропозицією підприємства із зобов'язанням здійснити виплати при звільненні, то оцінка таких виплат здійснюється з урахуванням кількості працівників, які, як очікується, приймуть таку пропозицію.

Виплати при звільненні, якщо вони нараховуються одноразово, мають бути віднесені до витрат того періоду, після якого (або в якому) працівник був звільнений. Оскільки у цьому випадку економічних вигід у майбутньому не очікується, такі виплати дисконтуванню не підлягають. Якщо ж вихідна допомога нараховується як зобов'язання, що повинні погашатися поступово, протягом певного часу (або одноразово, але після більш ніж 12 місяців з дати звільнення), то вихідна допомога дисконтується, тобто їх оцінка постійно переглядається шляхом проведення актуарних розрахунків [6].

Отже в НП(С)БО 26 «Виплати працівникам» інформація викладена дуже стисло. Це допомагає набагато швидше вивчити дану інформацію по цьому стандарту, але це не є полегшенням роботи для бухгалтера. Він змушений більш заглиблюватися і шукати відповіді з інших джерел. І тому все що не розписане в цьому стандарті може розглядатися в різних варіантах і це може призвести до неправильних висновків по веденню обліку, а це суперечить Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність» [7].

Висновки. В результаті дослідження було виявлено спільні та відмінні риси обліку виплат працівникам за національними та міжнародними стандартами обліку. Покращення в національному стандарті методики обліку та відображення в звітності об'єктів, використання різних способів винагород працівникам, які використовуються у світовій практиці дозволить гармонізувати ведення обліку в Україні з міжнародними принципами.

Основною рекомендацією з удосконалення обліку виплат працівникам є покрокова детальна розробка внутрішніх інструкцій та рекомендацій. В їх основу мають бути покладені розроблені приклади різних типових ситуацій. Вони дають можливість бухгалтерським працівникам вникнути і зрозуміти особливості обліку розрахунків за виплатами працівникам. Тому, якщо порівняти положення МСБО 19 та НП(С)БО 26 «Виплати працівникам» можна зробити висновок, що дані нормативні документи мають відмінності в положеннях, але вони не суперечать один одному. Стандарти повинні надавати обліковому персоналу інформацію про розкриття інформації щодо виплат працівникам у фінансовій звітності на звітну дату.

Список використаних джерел

1. Очеретько Л.М., Хохлова І.А. Проблеми обліку та оподаткування розрахунків за виплатами працівникам і шляхи їх вирішення / Л.М. Очеретько, І.А. Хохлова // Ефективна економіка. – 2018. – Вип. 10. – С. 12–18.

2. 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.
3. Овсяк Н.В. Виплати працівникам за ПСБО 26 та МСБО 19: порівняльний аспект / Н.В. Овсяк // Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу. – 2012. – Вип. 3 (24). – С. 360–368.
4. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 19 «Виплати працівникам» / URL: http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/929_011
5. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 26 «Виплати працівникам» : Наказ Міністерства фінансів України від 28 жовтня 2003 р. № 601. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1025-03#Text>
6. Безверхий К. Виплати працівникам підприємства за МСФЗ в контексті соціальної складової фінансової звітності / К. Безверхий // Бухгалтерський облік і аудит. – 2015. – № 6. – С. 32–34
7. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні : станом на 16 липня 1999 р. / Верховна Рада України : Офіц. вид., 1999. 365 с.
8. Жидеєва Л.І. Облік виплат працівникам: проблеми теорії та практика використання ПСБО 26 та МСБО 19//Економіка і суспільство. – Випуск № 9. – 2017. – С. 112–1126.

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

УДОСКОНАЛЕННЯ ОБЛІКУ РОЗРАХУНКІВ З БЮДЖЕТОМ ЗА ПДВ

**ПЛАТОНОВА М., 2 курс ФФО КНТЕУ,
спеціальність «Облік та оподаткування»,
спеціалізація «Облік та податковий консалтинг»**

У статті обґрунтовано теоретичні положення та розроблено практичні рекомендації щодо обліку розрахунків за податком на додану вартість на підприємстві. Досліджено методику обліку розрахунків з бюджетом за ПДВ. Розглянута специфіка ведення обліку розрахунків за ПДВ в умовах фінансово-господарської діяльності підприємства як філії.

The article substantiates the theoretical provisions and develops practical recommendations for accounting for value added tax calculations at the enterprise. The method of accounting for calculations with the budget for VAT is studied. The specifics of accounting for VAT payments in terms of financial and economic activities of the enterprise as a branch are considered.

Актуальність дослідження. Вагому роль у системі державних фінансів у розвинених країнах світу відіграє податок на додану вартість (далі – ПДВ), який є формою непрямого оподаткування. При чому цей податок в країнах-членах Європейського Союзу а також в Україні, формує майже половину надходжень у доходах державних бюджетів країн. Так, в бюджет України у 2019 році цей податок приніс 374,5 млрд. грн. доходу, що складає 39,9 % загальних доходів державного бюджету. У 2020 році цей показник у відсотках дещо знизився і склав 38,2% [3].

В сучасних умовах значно посилилась роль бухгалтерського обліку розрахунків за ПДВ, що є складовою управління діяльністю та є необхідним для своєчасного запобігання негативних явищ у фінансово-господарській діяльності підприємств.

Часті зміни, що відбуваються в порядку адміністрування, обліку та звітності ПДВ, спонукають до створення прозорої системи його обліку, контролю та аналізу, шляхом забезпечення своєчасного визнання податкових зобов'язань та податкового кредиту, достовірності відображення в бухгалтерському обліку розрахунків з ПДВ. Відповідно виникає потреба у розвитку теоретико-методичних і організаційних засад обліку, контролю та аналізу з ПДВ, що сприятиме підвищенню достовірності фінансової, податкової звітності, контролю та аналізу якості в умовах автоматизації облікових процесів.

Аналіз останніх досліджень. Вагомий внесок у розвиток обліково-аналітичної науки, щодо обліку, контролю та аналізу ПДВ зробили такі вчені як: М.Т. Білуха, М.М. Бенько, С.Ф. Голов, В.Ю. Гордополов, Н.О. Гура, Є.В. Мних, В.В. Сопко, О. В. Фоміна та ін. Проблемами ПДВ займалися зарубіжні вчені-економісти, а саме: Дж. Вайт, Д. Вільям, М. Кін, П. Лассок, К. Макконел, А. Морріс, А. Тейт та інші.

Метою статті є обґрунтування теоретичних положень та розробка практичних рекомендацій щодо обліку розрахунків за податком на додану вартість на підприємстві.

Для досягнення мети поставлені наступні завдання:

Результати дослідження. За Податковим кодексом України (далі – ПКУ) ПДВ-непрямий податок, який нараховується та сплачується відповідно до норм розділу V «Податок на додану вартість» ПКУ [4]. Згідно ст. 180 ПКУ платником податку є:

- будь-яка особа, що провадить або планує провадити господарську діяльність і реєструється за своїм добровільним рішенням, зареєстрована або підлягає реєстрації як платник податку, ввозить товари на митну територію України. Згідно п. 181.1 ПКУ обов'язкова реєстрація платником ПДВ проводиться, якщо загальна сума від здійснення операцій з постачання товарів/послуг, що підлягають оподаткуванню згідно з р. V ПКУ, у т. ч. з використанням локальної або глобальної комп'ютерної мережі, нарахована (сплачена) такій особі протягом останніх 12 календарних місяців, сукупно перевищує 1 млн грн (без урахування ПДВ), така особа зобов'язана зареєструватися як платник ПДВ у контролюючому органі за своїм місцезнаходженням (місцем проживання) з дотриманням вимог, передбачених ст. 183 ПКУ, крім особи, яка є платником єдиного податку першої – третьої групи. Виняток – обов'язкова реєстрація без оглядки на ліміт 1 млн. грн., у разі проведення нею операції з постачання конфіскованого майна, знахідок, скарбів, майна, визнаного безхазяйним, майна, за яким не звернувся власник до кінця строку зберігання, та майна, що за правом успадкування чи на інших законних підставах переходить у власність держави, незалежно від того, чи досягає вона загальної суми операцій із постачання товарів/послуг, 1 млн. грн., а також незалежно від того, який режим оподаткування використовує така особа згідно із законодавством [4];
- особа, що веде облік результатів діяльності за договором про спільну діяльність без утворення юридичної особи;
- особа – управитель майна, яка веде окремий податковий облік із ПДВ щодо господарських операцій, пов'язаних із використанням майна, що отримане в управління за договорами управління майном;
- особа, що проводить операції з постачання конфіскованого майна, знахідок, скарбів, майна, визнаного безхазяйним, майна, за яким не звернувся власник до кінця строку зберігання, та майна, що за правом успадкування чи на інших законних підставах переходить у власність держави;
- особа, що уповноважена вносити податок з об'єктів оподаткування, що виникають унаслідок поставки послуг підприємствами залізничного транспорту з їх основної діяльності;
- особа – інвестор (оператор), який веде окремий податковий облік, пов'язаний із виконанням угоди про розподіл продукції [4].

Операції постачання, підлягають оподаткуванню за ставкою 20 %; за ставкою 7%; за ставкою 0%.

Згідно п. 183.3 ПКУ у разі добровільної реєстрації особи як платника податку або особи, яка відповідає вимогам, визначеним пп. 6 п. 180.1 ст. 180 цього Кодексу, реєстраційна заява подається згідно з п. 183.7 цієї статті не пізніше ніж за 10 календарних днів до початку податкового періоду, з якого такі особи вважатимуться платниками податку та матимуть право на податковий кредит і складання податкових накладних.

При здійсненні господарських операцій у підприємства-платника ПДВ виникають податкові зобов'язання щодо постачання товарів (послуг), податковий кредит щодо постачання товарів (послуг) та зобов'язання перед бюджетом з ПДВ (рис. 1).

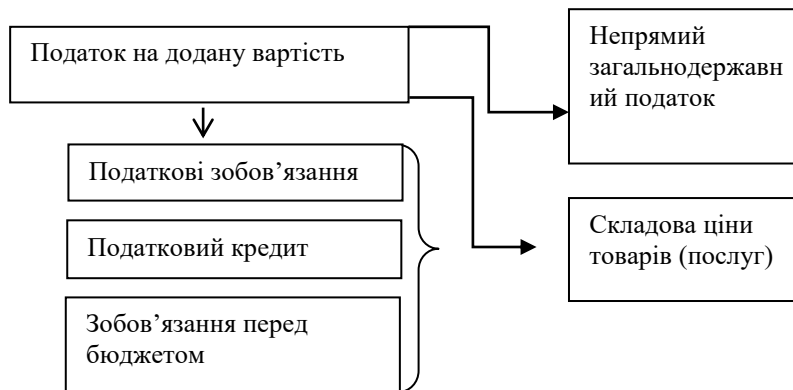


Рис. 1. Сутність податку на додану вартість

Джерело: складено автором на основі [4]

Існують чотири варіанти розрахунку зобов'язань з податку на додану вартість, зокрема: прямий адитивний (балансовий метод); прямий метод віднімання, непрямий адитивний метод, непрямий метод віднімання (кредитний) [2]. Саме непрямий (кредитний) метод «прижився» як основний не тільки у світовій практиці, а і в Україні. Відповідно до цього, суму ПДВ, що підлягає сплаті до бюджету, можна визначити як різниці між сумою податкових зобов'язань, що виникли в результаті реалізації товарів (робіт, послуг) та сумою податкового кредиту, сплаченого постачальникам матеріальних ресурсів, спожитих в процесі господарської діяльності. Головне при цьому відсутність потреби розрахунку доданої вартості при обчисленні податкового зобов'язання, що значно спрощує процедуру обчислення суми ПДВ, для перерахунку до бюджету. Разом із тим непрямий метод віднімання не позбавлений і недоліків. Зокрема, це пов'язано із розривом у часі між сплатою ПДВ в ціні придбаних товарно-матеріальних цінностей і відшкодуванням цієї суми після реалізації виготовленої продукції, що призводить до вимивання обігових коштів з підприємства. Крім того, недоліком є подвійне оподаткування доданої вартості всіх учасників процесу «виробництво-споживання».

Бази оподаткування ПДВ визначається виходячи із договірної вартості з урахуванням акцизного податку, ввізного мита, інших загальнодержавних податків і зборів (обов'язкових платежів), що включаються в ціну товару [4]. Схему бази оподаткування, складену на основі узагальнення автором джерел наведено на рис. 2.

Облік розрахунків з бюджетом за ПДВ передбачає достовірне, повне та своєчасне відображення даних на рахунках бухгалтерського обліку. Підставою для визнання на підприємстві податкового кредиту з ПДВ при придбанні товарів (робіт, послуг), та нарахування податкових зобов'язань з ПДВ при постачанні товарів (робіт, послуг) є належним чином оформлена податкова накладна.

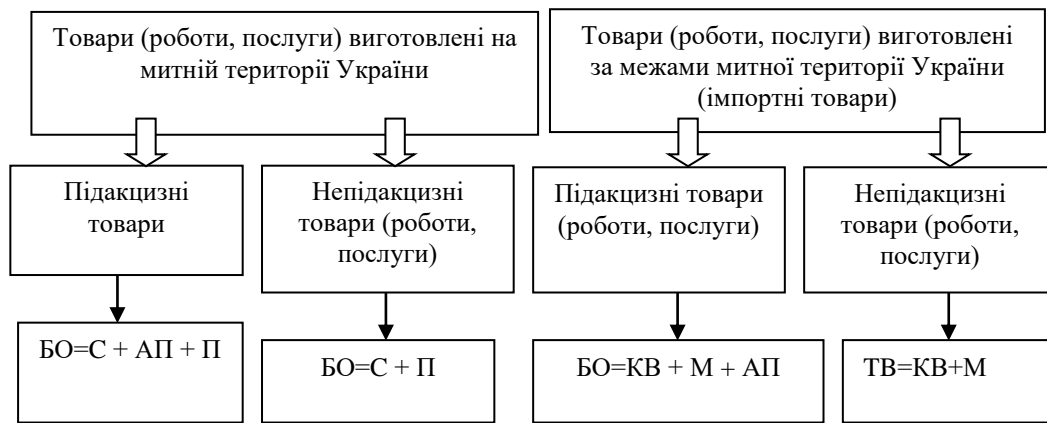


Рис. 2. Схема бази оподаткування ПДВ поставки товарів (робіт, послуг) на рівні звичайних цін [2,4]

де БО – база оподаткування; С – собівартість; АП – акцизний податок; П – прибуток; КВ – контрактна вартість; М – мито

Податкова накладна – це документ, який існує виключно в електронній формі та використовується платниками ПДВ для обліку податкового зобов'язання та податкового кредиту з ПДВ. Реєстрація податкової накладної у базі Державної податкової служби – Єдиному реєстрі податкових накладних (далі – ЄРПН) є необхідною умовою для отримання покупцем права на податковий кредит та обов'язком постачальника [4].

Граничні строки реєстрації податкових накладних/розрахунків коригування до таких податкових накладних (далі – ПН/РК) у ЄРПН наведені у 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, складених за операціями, визначеними п. 198.5 ст. 198 та п. 199.1 ст. 199 цього Кодексу, протягом 20 календарних днів, що настають за останнім календарним днем місяця, в якому вони складені

Джерело: складено автором на основі [4, 6]

Разом із тим 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.

«Замінниками» податкових накладних можуть бути: транспортний квиток, готельний рахунок або рахунок, який виставляється платнику податку за послуги зв'язку, інші послуги, вартість яких визначається за показниками приладів обліку, що містять загальну суму платежу, суму податку та податковий номер продавця, крім тих, форма яких встановлена міжнародними стандартами; касові чеки, які містять суму отриманих товарів/послуг,

загальну суму нарахованого податку (з визначенням фіскального номера та податкового номера постачальника). У разі використання платниками для розрахунків із споживачами реєстраторів розрахункових операцій касовий чек повинен містити дані про загальну суму коштів, що підлягає сплаті покупцем з урахуванням податку, та суму цього податку, що сплачується у складі загальної суми; бухгалтерська довідка, складена відповідно до п. 36 підрозділу 2 р. XX цього ПКУ [4].

Філії та структурні підрозділи юридичних осіб – платників ПДВ, можуть від свого імені постачати та придбавати товари, роботи, послуги. Відповідно і первинні документи складаються від імені таких філій або підрозділів.

Право на нарахування податкових зобов'язань з ПДВ та складання податкових накладних надається виключно особам, зареєстрованим як платники ПДВ, а такою особою може бути лише головне підприємство. Однак, головне підприємство на власний розсуд має право делегувати філії або структурному підрозділу право складання податкових накладних за умови, що вони провадять самостійну господарську діяльність:

- здійснюють постачання товарів (послуг);
- проводять розрахунки з постачальниками (споживачами) [1].

Зважаючи на це, філія чи відокремлений підрозділ повинні мати окремий рахунок у банку, що зазначено у положенні про філію.

Також з метою отримання ПН/РК, зареєстрованих в Реєстрі, покупець надсилає в електронному вигляді запит до Реєстрі, за яким отримує в електронному вигляді повідомлення про реєстрацію ПН/РК, коригування в Реєстрі та ПН/РК в електронному вигляді. Такі ПН/РК, вважаються зареєстрованими в Реєстрі та отриманими покупцем.

Таким же чином ПН, які не надаються покупцю, а також ПН, складені за операціями з постачання послуг, які звільнені від оподаткування, підлягають реєстрації в Реєстрі.

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 [1].

Безперечно, що 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.

Варто зазначити, що облік розрахунків з ПДВ в сучасних умовах регулюється Інструкцією про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій [5], так як Інструкція з бухгалтерського обліку податку на додану вартість № 141 втратила чинність у червні 2019 року.

Облікові рахунки ПДВ, в програмі не рекомендується коригувати або змінювати їх призначення. Дослідження показало, що у оперативних документах не слід вказувати рахунок 6412, цей рахунок призначений для обліку підтверженого ПДВ, проводки за цим рахунком мають формуватися лише податковими документами. Більше того рахунки, призначені для обліку коригувань, автоматично підставляються у відповідних спеціальних та регламентних документах, якими реєструються коригування ПДВ, тощо [5,1].

Як правило проводки за рахунками для підсистеми «Облік ПДВ» є вторинними, первинними ж є рухи у спеціалізованих регістрах накопичення, що забезпечує інформацією про значення податкових параметрів господарських операцій для обліку ПДВ (ставка ПДВ, чи господарська діяльність, вид діяльності ПДВ тощо). При чому процедура «Закриття регістрів податкового обліку документу» «Закриття місяця», списує з регістра закінчені бізнес-операції і оплата за однаковими аналітичними розрізами обліку.

Також пара реєстрів накопичення призначена для контролю очікуваного та підтвердженого ПДВ: очікуваний і підтверджений ПДВ придбань – для обліку ПК. Безсумнівно, що це аналог рахунку 6442 «Податковий кредит непідтверджений», але з більш детальною інформацією про податкові параметри операцій; очікуваний і підтверджений ПДВ продажів – для обліку ПЗ, що є аналогом рахунку 6432 «Податкові зобов'язання непідтвержені», але з більш деталізованою податковою інформацією [1].

Дані реєстрів використовуються для контролю правильності й повноти реєстрації сум ПДВ наприкінці періоду.

Висновки. Дослідження теоретичних, методичних, організаційних та практичних положень щодо обліку розрахунків за податком на додану вартість на підприємства дозволили сформулювати наступні висновки та пропозиції:

1. З'ясовано місце та роль, в організації облікового процесу на підприємстві, розрахунків за ПДВ. Підтверджено важливість системи обліку розрахунків з ПДВ.

2. Досліджено методику обліку розрахунків з бюджетом за ПДВ. 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 рахунків обліку; своєчасне формування реєстрів синтетичного та аналітичного обліку.

3. Виокремлена специфіка ведення обліку розрахунків за ПДВ в умовах фінансово-господарської діяльності підприємства як філії.

Список використаних джерел

1. Білобровенко Т.В. Бухгалтерський облік і контроль розрахунків з бюджетом за податком на додану вартість. дис. канд. екон. наук: 08.00.08 Київ, ДВНЗ «Київський національний економічний університет імені Вадима Гетьмана», 2018. – 280 с.
2. 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/>
3. Офіційний сайт Державної податкової служби України URL: <https://tax.gov.ua>
4. Податковий кодекс України зі змінами від 1.01.2018р. № 2755-VI. URL: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/2755-24>
5. План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій № 291 від 1.01.2018. URL: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/z1557-11>
6. Про затвердження форм та Порядку заповнення і подання податкової звітності з податку на додану вартість: наказ Міністерства фінансів України від 1.01.2020 № 159 URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0159-16#Text>

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

ОСОБЛИВОСТІ ОБЛІКУ ПОТОЧНИХ ЗОБОВ'ЯЗАНЬ ЗА МІЖНАРОДНИМИ СТАНДАРТАМИ

ПОНОМАРЕНКО А., 2 курс ФФО КНТЕУ,
спеціальність «Облік і оподаткування»,
спеціалізація «Облік і оподаткування в міжнародному бізнесі»

У статті проаналізовано особливості обліку поточних зобов'язань за міжнародними стандартами. Значна увага зосереджена на розкритті економічної сутності обліку поточних зобов'язань, проаналізовано їх роль та місце в бухгалтерському обліку. Розглянуто перспективи розвитку обліку поточних зобов'язань за міжнародними стандартами в Україні.

The article analyzes the features of accounting for current liabilities according to international standards. Much attention is focused on revealing the economic essence of accounting for current liabilities, analyzing their role and place in accounting. Prospects for the development of accounting for current liabilities under international standards in Ukraine are considered.

Актуальність теми. Розвиток господарських процесів та зв'язків між підприємствами викликає необхідність правильної класифікації та оцінки поточних зобов'язань для забезпечення фінансової стійкості суб'єкта господарювання. Для здійснення ефективного контролю за рухом фінансів та розрахунків з зовнішніми контрагентами, потрібна провірена в повному обсязі інформація. Приведення правової бази та понятійного апарату обліку поточних зобов'язань до міжнародних стандартів зумовлене швидкою інтеграцією української економіки в світове господарське товариство.

Метою статті є дослідження особливостей обліку поточних зобов'язань за міжнародними стандартами.

У своїх працях до проблеми розкриття суті та класифікації обліку поточних зобов'язань за міжнародними стандартами зверталися як українські так і закордонні вчені, серед них: Т.А. Бутинець, М.В. Кужельний, М.І. Должанський, Н.І. Чабанова, В.Г. Швець, П.В. Завгородній, Н.М. Ткаченко, С.І. Травінська, Н.С. Абалмасова, Х. Андерсон, Джон Дж. Уальд, Д. Колдуелл.

Об'єкт дослідження: процес обліку поточних зобов'язань за міжнародними стандартами.

Предмет дослідження: теоретико-методичні та організаційно-практичні аспекти обліку поточних зобов'язань за міжнародними стандартами в діяльності суб'єктів господарювання.

Виклад основного матеріалу. Різні країни світу використовують міжнародні стандарти фінансової звітності – (далі МСФЗ) як національні стандарти або приймають за основу для встановлення правил та положень МСФЗ щодо розвитку національних. Деякі країни ЄС використовують МСФЗ з певними обмеженнями, з врахуванням європейського законодавства та директив щодо обліку і звітності [1].

Верховною Радою України у 2017 році було внесено зміни до Закону «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні». Однією із змін було розширення сфери застосування МСФЗ та обов'язкового використання великими суб'єктами господарювання. Характеризуючи міжнародні стандарти, можемо сказати, що вони мають більше рекомендаційний характер, та не стоять вище положень національних, які регулюють ведення обліку та складання фінансової звітності у певній країні та є частиною нормативно-правового регулювання діяльності компаній. Можемо сказати, що національні П(С)БО охоплюють усі чинні МСФЗ (IAS), але не є їх копією. Певні національні стандарти об'єднують положення кількох МСФЗ (IAS), а також виникають такі ситуації, коли національні стандарти є основними. Тож зміст стандарту визначається перш за все обсягом питань, їх змістом, які ним розглядаються.

Міжнародний стандарт – це стандарт бухгалтерського обліку, застосування якого є звичайною практикою в міжнародному діловому обороті незалежно від конкретного найменування такого стандарту. Близько третини великих українських компаній вже провадять облік за Міжнародними стандартами. Тому зближення правил формування звітності для бухгалтерів не складе труднощів.

Відповідно до принципів МСФЗ про достовірне подання звітності компанія повинна:

- вибрати і застосувати облікову політику відповідно до МСФЗ;
- надавати інформацію, включаючи облікову політику, таким чином, який би представляв доречну, достовірну та порівнянну інформацію;
- наводити розкриття додаткової інформації.

МСФЗ визначає важливу роль фінансової звітності, яка полягає в відображенні результатів управління керівництвом компанії ресурсами, довіреними йому. Фінансова звітність компанії повинна висвітлювати інформацію про:

- активи;
- зобов'язання;
- капітал;
- доходи та витрати;
- інших змінах в капіталі;
- грошові потоки.

У разі якщо була використана неправомірна облікова політика, компанія не може виправити цей факт шляхом розкриття застосованої облікової політики або за допомогою приміток або при поясненні інформації.

Поточні зобов'язання – це статті пасиву, які ставлять суб'єкта господарювання у відповідні рамки, термін погашення зобов'язань при них може бути не більше року. Таким чином, до поточних зобов'язань відносять:

- заборгованість за короткостроковими кредитами;
- кредиторська заборгованість;
- аванси покупців та ін. (п. 4 НП(С)БО 11) [2].

Згідно з положеннями Концептуальної основи Міжнародних стандартів фінансової звітності (МСФЗ) зобов'язання – один з трьох базових елементів, що характеризують в бухгалтерському балансі фінансовий стан компанії.

Відповідно до НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», зобов'язання – заборгованість підприємства, яка виникла внаслідок минулих подій і погашення якої в майбутньому, як очікується, призведе до зменшення ресурсів підприємства, що втілюють у собі економічні вигоди. [4].

Характеризуючи зобов'язання, зазначимо, що їх можна класифікувати:

- монетарні й немонетарні;
- довготермінові та поточні;
- поточні і майбутні
- фактичні, оціночні й умовні [7, с.314].

Якщо говорити про зобов'язання в МСФЗ, то їх можна поділити на поточні зобов'язання та непоточні (п. 60, 61 МСБО (IAS) 1), що в українській практиці відповідає поняттям короткострокових та довгострокових зобов'язань. Слід зазначити, що за МСФЗ виділяють зобов'язання існуючі – зобов'язання, які з'явилися після того, як фірма фактично придбала активи, та майбутні зобов'язання, які виникають, коли укладається договір невідомого характеру, в якому йдеться про купівлю активів у майбутньому, зокрема може містити штрафні санкції за невиконання вказаних зобов'язань (п. 4.16 Концептуальної основи).

Варто сказати про те, що міжнародною практикою зобов'язання можуть бути оцінені лише однією з чотирьох видів вартості: історичною, поточною, вартістю реалізації та теперішньою. Важливим є той факт, що історичну собівартість беруть за основу оцінки.

Особливість даної оцінки в тому, що вона, зазвичай, поєднується з іншими видами оцінювання та складання звітності. Деякі дослідники роблять висновок про те, що поточна вартість формує облікові дані більш релевантними, придатними для прийняття управлінських рішень [6].

Зобов'язання включають сукупність конкретних видів заборгованостей підприємства (перед постачальниками, підрядниками, працівниками, податковими органами, позабюджетними фондами та т.п.). Досить часто при складанні фінансової звітності виникають питання щодо розкриття інформації про зобов'язання на звітну дату. Для більш точного розуміння питання, розглянемо підходи до обліку зобов'язань за національними та міжнародними стандартами обліку (табл. 1).

Таблиця 1

Розкриття інформації про довгострокові зобов'язання у вітчизняних та міжнародних стандартах бухгалтерського обліку

Національні положення (стандарти) бухгалтерського обліку		Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку	
НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності»	Зазначається, що суб'єкт господарювання має вести фінансову звітність та відображати у Формі №1 «Баланс» усі активи, зобов'язання та власний капітал підприємства	МСБО 1 «Подання фінансової звітності»	Надається інформація про те, що кожному суб'єкту господарської діяльності у фінансовій звітності слід розкривати детальну інформацію про економічну діяльність підприємства, а це не тільки інформація про прибуток чи збиток, а також про активи та зобов'язання
	Надається визначення «зобов'язання», що є дуже суттєвим, оскільки за допомогою нього визначаються важливі характеристики зобов'язань, наприклад, його визнання, при якому оцінка має бути достовірно визначеною та існує ймовірність зменшення економічних вигод у майбутньому внаслідок його погашення		Зазначається, що надання важливих деталей щодо зобов'язань у підприємства допомагає усім можливим користувачам фінансової звітності визначити які саме будуть грошові потоки у майбутньому, їхній час та вірогідність
НП(С)БО 13 «Фінансові інструменти»	Розкривається інформація про довгострокові фінансові зобов'язання, що виникають під час залучення позикових коштів, на які нараховуються відсотки (винятком буде отримання кредитів від банку). Прикладами таких зобов'язань виступають довгострокові облігації та векселі видані	МСБО 39 «Фінансові інструменти: визнання та оцінка»	Встановлюється порядок визнання, припинення визнання та оцінка фінансових зобов'язань, як поточних, так і непоточних. Під фінансовими зобов'язаннями слід розуміти, наприклад, контрактні зобов'язання та контракти, розрахунки за якими здійснюються за рахунок власних інструментів капіталу
		МСБО 32 «Фінансові інструменти: подання»	Надається розгорнуте поняття «справедливої вартості», що дуже важливе для надання оцінки зобов'язань. Зазначається, що справедливу вартість довгострокового зобов'язання (довгострокової позики), за яким не нараховуються відсотки, можна оцінювати як теперішню (дисконтвану) вартість усіх майбутніх надходжень
НП(С)БО 14 «Оренда»	Висвітлюються етапи відповідних розрахунків орендних платежів на довгострокову перспективу, а також	МСБО 17 «Оренда»	Прослідковується поява зобов'язань безпосередньо під час складання угоди про оренду, де зазначається за якою

Національні положення (стандарти) бухгалтерського обліку		Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку	
	визначається залишок зобов'язання на кінець періоду		сумою у звітах про фінансовий стан їх слід відображати: справедливою чи теперішньою. У цьому ж стандарті розглядається визначення ставки дисконту, що застосовується при обчисленні теперішньої вартості мінімальних орендних платежів
НП(С)БО 21 «Вплив змін валютних курсів»	Розкривається важлива інформація щодо можливих курсових різниць, які виникають під час появи довгострокових зобов'язань у суб'єкта господарювання	МСБО 21 «Вплив змін валютних курсів»	Висвітлюється інформація про те, що всі зобов'язання, включаючи непоточні (довгострокові) у звіті про фінансовий стан переводяться за відповідним курсом при закритті на дату цього звіту
НП(С)БО 26 «Виплати працівникам»	Довгострокові виплати працівникам висвітлюються у контексті довгострокових зобов'язань шляхом створення забезпечення в сумі теперішньої вартості на дату балансу. Простими словами, довгострокові виплати відрізняються від поточних тільки терміном виконання зобов'язань, він більший, ніж дванадцять місяців	МСБО 19 «Виплати працівникам»	Визначається інформація про зобов'язання, що виникають під час отримання послуги від працівника за рахунок виплати, що має здійснитися у майбутньому. До довгострокових виплат працівникам відносять: академічні відпустки, відпустки за вилугу років, виплати у зв'язку з тривалою непрацездатністю тощо

Джерело: складено автором на основі [8]

Облік окремого виду зобов'язань має свої особливості регламентації, які повинні спиратися на певні принципи, концептуальні основи обліку та відображатись у фінансовій звітності підприємства за статтю «зобов'язання». Ці концептуальні засади надають можливість управлінцям підприємства досліджувати категорію «зобов'язання» як важливу складову діяльності суб'єкта господарювання, і в подальшому впорядковувати види зобов'язань, використовувати їх класифікацію, визначати основні підходи до оцінки зобов'язань.

Згідно МСФЗ можна визначити основу оцінки зобов'язань, що полягають в методиках розрахунку тих чи інших базових оцінок. Так, наприклад, для визначення дисконтованої (приведеної) вартості зобов'язань звітного періоду з визначеними виплатами згідно МСФЗ (IAS) 19 «Виплати працівникам» використовується метод прогнозованої умовної одиниці, що сформований на базі проведених досліджень діяльності підприємств. Відповідно до МСФЗ (IFRS) 13 «Оцінка справедливої вартості» можливо виокремити методики визначення справедливої вартості. Оцінки деяких видів зобов'язань, наприклад оціночних і умовних, формуються за допомогою розрахунків. Такі розрахунки забезпечують надання інформації про фактичні витрати, які будуть необхідні для погашення зобов'язань.

При обліку фінансових зобов'язань, які визнаються відповідно до МСФЗ, використовуються: справедлива вартість при їх первісному визнанні (вартість, завдяки якій можна врегулювати зобов'язання при виконанні угоди між сторонами підприємницької діяльності, які бажають здійснити угоду); амортизована вартість (вартість, за якою фінансове зобов'язання оцінюється з урахуванням показника «накопиченої амортизації» і за допомогою методу ефективної ставки відсотка, а також сум часткового списання за рахунок знецінення або безнадійної заборгованості).

Характеризуючи проблематику досліджуваної теми варто зазначити, що окремі зобов'язання визначаються при використанні попередніх оцінок. Згідно з МСБО (IAS) 37, «Забезпечення, умовні зобов'язання та умовні активи» забезпечення визнаються зобов'язаннями із невизначеними строками або сумами. В цьому контексті зобов'язання можна класифікувати, як:

1) зобов'язання, що має конструктивний характер – виражається як наслідок дій суб'єкта господарювання і може виникати у результаті дій, що підтверджуються сформованою документацією, тобто суб'єкт господарювання повідомляє іншим сторонам, про можливість взяття на себе відповідальності і, як наслідок, такими діями він підтверджує власну позицію в очікуванні інших сторін щодо ефективного виконання даних зобов'язань.

2) зобов'язання, що має умовний характер і визначається як зобов'язання, що може з'явитися внаслідок подій, які трапилися в минулому періоді і наявність яких була підтверджена, проте, вони можуть бути не повністю контрольовані суб'єктом господарювання.

Важливо зазначити, що згідно з п. 14 МСБО (IAS) забезпечення варто визнавати, якщо: відповідний суб'єкт господарювання має одне з існуючих зобов'язань чи то юридичне, чи конструктивне, яке виникло внаслідок минулих подій; також чітко та правильно повинна бути визначена сума такого зобов'язання. Якщо ж умови, які були зазначені, не виконані, то таке зобов'язання не визнається.

Слід також знати, що є й інші важливі питання, якими має володіти бухгалтер, який розпочинає роботу із зобов'язаннями за міжнародними стандартами. Одним з таких є облік розрахунків із персоналом за МСБО (IAS) 19 «Виплати працівникам».

Зазначені виплати можуть бути класифіковані як поточні так і непоточні зобов'язання. Зауважимо, що відповідно до п 7 та 17 даного стандарту, в якому вміщенні основні види виплат працівникам (працівники надають певні послуги, а суб'єкт господарювання, виплачує компенсацію) є (п. 8 МСБО (IAS) 19):

1) короткострокові виплати працівникам відносять: заробітня плата працівникам та службовцям, певні внески на соціальне забезпечення; компенсації, які виплачуються робітникам, які були відсутні на роботі з поважної причини: хвороба, відпустка та інше; виплата премій за продуктивність праці; також практикуються винагороди у негрошових формах, таких, як надання житлового приміщення (квартира, будинок), медична страховка, авто та інші;

2) виплати по закінченню трудової діяльності: виплати, які отримає працівник підприємства після того, як його трудова діяльність завершена (такі виплати не отримує особа при звільненні). До них відносять: медичну страховку, страховку життя, пенсійні виплати;

3) довгострокові виплати, як премія (не стосується тих виплат, які отримує особа, після закінчення трудової діяльності в компанії), такі виплати не підлягають виплаті в повному обсязі по закінченню періоду 12 місяців, коли працівником був наданий пакет відповідних послуг, до яких належать: періоди, які оплачуються, коли працівник був відсутній на роботі (академічні відпустки надаються за вислугу років; виплати з нагоди ювілеїв).

4) виплати, які отримує працівник при звільненні. Призначаються у випадках коли: компанія приймає рішення звільнити працівника, який на даний час не досяг пенсійного віку; коли працівник сам приймає рішення про звільнення при скороченні штату, тощо.

Варто зауважити, що відповідно до п. 14 МСБО (IAS) 19 компенсацію за відсутність на робочому місці поділяють на таку, яка накопичується, та таку, що не може накопичуватися. Накопичувальні виплати за періоди, коли працівник був відсутній на роботі поділяються на: гарантовані (грошові виплати, що надають право працівнику отримати кошти за невикористане право при звільненні); негарантовані виплати (коли працівник не може отримати грошові виплати, навіть якщо не використав свої права при звільненні).

Слід враховувати, що на наступний період ненакопичувальні компенсації працівникам переноситися не будуть. Такі компенсації анулюються, якщо право на них не було повністю використане і працівники при цьому не отримували компенсацію за відсутні дні на робочому місці, коли були звільнені з підприємства. Також слід зазначити, що участь у прибутку та преміальні виплати нараховуються лише у звітному періоді, у якому з'явилося право на їх виплати. Якщо трапляється так, що премії були нараховані, але не виплачені

протягом одного року, створюється резерв таких виплат і їх відображають у складі зобов'язань довгострокових – «за іншими винагородами». Не дивлячись на те, що такі витрати мають таку назву як премії за участь у прибутку, вони відображаються, як витрати за звітній період, а не як прибуток, використання якого було не розподілено.

Висновки. Багато країн світу використовують міжнародні стандарти фінансової звітності як власні національні стандарти або приймають їх за основу для встановлення правил та положень МСФЗ, щодо розвитку національних положень обліку. Міжнародні стандарти мають рекомендаційний характер і не переважають над національними положеннями, які регулюють ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності. МСФЗ, на відміну від деяких національних правил складання звітності, засновані на принципах, а не на правилах, тобто головним є економічна суть процесу. Принципи, закладені в порядок формування звітності згідно з МСФЗ, роблять її здатною відобразити реальний фінансовий стан підприємства, зокрема, враховуючи наявність зобов'язань. Нормативна база з бухгалтерського обліку в Україні щодо оцінки суб'єктами зобов'язань при їх визнанні і відображенні в балансі загалом відповідають міжнародним стандартам фінансової звітності (МСФЗ) та міжнародним стандартам бухгалтерського обліку (МСБО).

Список використаних джерел

1. Господарський кодекс України № 436-IV від 16.01.2003 України [Електронний ресурс]. – URL: <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/436-15/page2/> (дата звернення 01.05.2021 р.).
2. Міжнародні стандарти фінансової звітності [Електронний ресурс]. – URL: www.minfin.gov.ua (дата звернення 11.04.2021 р.).
3. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 1 (МСБО 1) Подання фінансової звітності [Електронний ресурс]. – URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_013 (дата звернення 02.06.2021 р.).
4. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 11 «Зобов'язання», затверджене наказом Міністерства фінансів України від 31.01.2000 р. №20, зі змінами та доповненнями [Електронний ресурс]. – URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0085-00> (дата звернення 22.05.2021 р.).
5. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», затверджене наказом Міністерства фінансів України від 07.02.2013 р. №73 [Електронний ресурс]. – URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13> (дата звернення 18.05.2021 р.).
6. Миронова Ю. Ю., Бацман Ю. М., Яценко В. В Підходи щодо сутності, класифікації та оцінки поточних зобов'язань у системі бухгалтерського обліку підприємства. Вісник Одеського національного університету. Серія : Економіка. 2016. Т. 21, Вип. 5. С. 201–205.
7. Кириллов О. О. Методика бухгалтерського обліку і фінансової звітності зобов'язань підприємства. Молодий вчений. 2019. № 1(2). С. 465–468.
8. Асмолова Т. В., Сирцева С. В. Особливості обліку зобов'язань за національними та міжнародними стандартами бухгалтерського обліку: порівняльний аспект. Економічні науки. Серія : Облік і фінанси. 2015. Вип. 12(1). С. 15–22.

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

ТЕОРЕТИКО-МЕТОДОЛОГІЧНІ ПОЛОЖЕННЯ ОБЛІКУ РОЗРАХУНКІВ ІЗ ПЕРСОНАЛОМ ПІДПРИЄМСТВА

ПОСИСАЄВА Н., 2 курс ФФО КНТЕУ,
спеціальність 071 «Облік і оподаткування»,
спеціалізація «Облік і оподаткування у міжнародному бізнесі»

Дослідження присвячено розкриттю теоретико-методичних основ обліку розрахунків із персоналом підприємства. Обґрунтовано теоретичні положення розрахунків за виплатами з персоналом. Визначено особливості обліку розрахунків із персоналом підприємства. Узагальнено положення нормативного регулювання обліку розрахунків із персоналом підприємства.

This study is devoted to the disclosure of the theoretical and methodological foundations of accounting for settlements with the staff of the enterprise. Theoretical provisions of settlements on payments with personnel are substantiated. The peculiarities of accounting settlements with the personnel of the enterprise are determined. The provisions of normative regulation of accounting of settlements with the personnel of the enterprise are generalized.

Аналіз останніх досліджень. Облік розрахунків за виплатами працівникам є невід'ємною частиною господарської та фінансової діяльності кожного підприємства. Такі виплати є суттєвою складовою фінансових витрат суб'єкта господарювання, але у той же час вони є дієвим інструментом стимулювання працівників до збільшення продуктивності праці, зростання прибутку, а також важливим інструментом контролю за ефективністю залучення трудових ресурсів у процес здійснення господарської діяльності підприємства. Виплати працівникам є показником соціально-трудова відносин між роботодавцем та працівниками на підприємстві, а в глобальному значенні визначають рівень доходів та життя працівників і населення країни в цілому. Тому, вони є важливим елементом в складі бухгалтерського, фінансового та податкового обліку на підприємстві, і їм приділяється достатньо уваги у статтях і роботах вітчизняних науковців.

Облік розрахунків із персоналом являється одним із складних і найважливіших ділянок бухгалтерського обліку, що потребують перевірених і актуальних даних, які показують зміну категорії працівників і їх чисельності. Трудові доходи працівника визначаються його особистим трудовим внеском з урахуванням кінцевих підсумків діяльності підприємства. Вони регулюються податками і максимальними розмірами не обмежуються. Мінімальний розмір оплати праці встановлюється законодавством [9].

Обрана тема дослідження є актуальною, оскільки правильне розуміння поняття виплат працівникам, їх структури, класифікації та особливостей відображення у звітності підприємства є дуже важливим, а рівень виплат працівникам може впливати на поточні та майбутні показники діяльності підприємства. Належна організація бухгалтерського обліку розрахунків за виплатами працівникам сприяє ефективному управлінню та контролю за своєчасним здійсненням розрахунків, якістю та продуктивністю використання трудових ресурсів. Тому ефективність функціонування будь-якого суб'єкта господарювання тісно взаємопов'язана з системою організації та оплати праці, розрахунків та обліку виплат працівникам.

Метою дослідження є обґрунтування теоретико-методичних положень обліку розрахунків із персоналом підприємства.

Результати дослідження. Ефективність функціонування будь-якого суб'єкта господарювання тісно взаємопов'язана з системою організації та оплати праці, розрахунків та обліку виплат працівникам. Витрати на оплату праці та інші виплати працівникам є суттєвою складовою всіх витрат підприємства. А облік цього виду витрат вважається одним

із найскладніших та найважливіших напрямів роботи бухгалтерського обліку кожного суб'єкта господарювання. Належна організація бухгалтерського обліку розрахунків за виплатами працівникам сприяє ефективному управлінню та контролю за своєчасним здійсненням розрахунків, ефективністю використання трудових ресурсів [9].

На законодавчому рівні основні правові засади регулювання відносин у сфері оплати праці визначені Конституцією України, Законом України «Про оплату праці», Кодексом законів про працю України, галузевими угодами, інструкціями та іншими нормативно-правовими актами. На внутрішньому рівні питання організації та оплати праці, надання додаткових соціальних виплат мають бути визначені у внутрішніх нормативних актах підприємства, таких як колективний договір, положення про оплату праці, положення про преміювання працівників тощо.

Конституцією України кожному громадянину гарантовано право на працю, що включає можливість заробляти собі на життя працюю, яку він вільно обирає або на яку вільно погоджується [1]. У свою чергу Кодексом законів про працю України кожному гарантовано 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 [2].

З першого дня дії заключеного трудового договору виникають трудові відносини між працівником та роботодавцем. При цьому здійснення правильних розрахунків з оплати праці та інших виплат працівникам, що працюють за трудовим договором, потребує ведення постійного безперервного та достовірного документального відображення відпрацьованого працівниками часу, виконаних робіт, наданих послуг тощо.

Методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про виплати (у грошовій і не грошовій формах) за роботи, виконані працівниками, та її розкриття у фінансовій звітності визначається Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 26 «Виплати працівникам» [3] та Міжнародним стандартом бухгалтерського обліку 19 (МСБО 19) «Виплати працівникам» [4]. П(С)БО26 не надає конкретного визначення самого поняття «виплати працівникам», але опосередковано дає розуміння, що це є виплати за роботи, виконані працівниками суб'єкта господарювання. В свою чергу МСБО19 визначає виплати працівникам як «всі форми компенсації, що їх надає суб'єкт господарювання в обмін на послуги, надані працівниками».

Визначення даного поняття у вітчизняному та міжнародному стандартах є тотожними. Але структура виплат працівникам в розрізі підходів вітчизняного та міжнародного стандартів має свої відмінності (табл. 1).

Суттєвою частиною у складі всіх виплат працівникам є поточні (короткострокові) виплати, які у своїй більшості є витратами суб'єкта господарювання на заробітну плату працівникам. Закон України «Про оплату праці» визначає поняття заробітної плати як винагороду, обчислену, як правило, у грошовому вираженні, яку за трудовим договором власник або уповноважений ним орган виплачує працівникові за виконану їм роботу [5]. Усі витрати будь-якої організації, що йдуть на оплату праці працівників, формують фонд оплати праці, який в свою чергу складається з фонду основної заробітної плати, фонду додаткової заробітної плати, інших заохочувальних та компенсаційних виплат.

Інструкцією зі статистики заробітної плати, затвердженої наказом Держкомстату України від 13.01.2004 № 5 [6] визначено перелік виплат, які належать до фонду оплати праці, а також виплат, що не входять до його складу. Так до фонду основної заробітної плати включаються нарахування винагороди за виконану роботу відповідно до встановлених норм праці (норми часу, виробітку, обслуговування). Фонд додаткової заробітної плати включає в себе доплати, надбавки, гарантійні та компенсаційні виплати, передбачені законодавством, премії за виконання виробничих завдань і функцій. До інших заохочувальних та компенсаційних виплат належать винагороди та премії, які мають одноразовий характер, компенсаційні та інші грошові й матеріальні виплати, які не передбачені актами чинного

законодавства або які провадяться понад встановлені ними норми. Зазначені категорії виплат включаються до фонду заробітної плати. До четвертої категорії виплат працівникам належать виплати, які не включаються до фонду оплати праці.

Таблиця 1

Порівняння методологічних положень обліку розрахунків за виплатами працівникам за НП(С)БО26 та МСБО19

Види виплат працівникам		
	Згідно з НП(С)БО26 «Виплати працівникам»	Згідно з МСБО19 «Виплати працівникам»
1	Поточні виплати – виплати працівнику, які підлягають сплаті в повному обсязі протягом дванадцяти місяців по закінченні місяця, у якому працівник виконував відповідну роботу: - заробітна плата за окладами та тарифами, інші нарахування з оплати праці; - виплати за невідпрацьований час (щорічні відпустки та інший оплачуваний невідпрацьований час); - премії та інші заохочувальні виплати, що підлягають сплаті протягом дванадцяти місяців по закінченні періоду, у якому працівники виконують відповідну роботу, тощо.	Короткострокові виплати – це виплати працівникам (окрім виплат при звільненні працівників), які підлягають сплаті в повному обсязі протягом дванадцяти місяців після закінчення періоду, в якому працівники надають відповідні послуги: - заробітна плата, внески на соціальне забезпечення, оплачені щорічні відпустки та тимчасова непрацездатність, - участь у прибутку та премії (якщо вони підлягають сплаті протягом дванадцяти місяців після закінчення періоду), - установлені пільги теперішнім працівникам (такі як медичне обслуговування, надання житла, автомобілів, а також надання безкоштовних чи субсидованих товарів або послуг).
2	Виплати при звільненні – це: - виплати працівнику, які підлягають сплаті за рішенням підприємства про звільнення працівника до досягнення ним пенсійного віку; - виплати працівнику, які підлягають сплаті за рішенням працівника про звільнення за власним бажанням до досягнення ним пенсійного віку.	Виплати при звільненні – це виплати, які підлягають сплаті в результаті: - рішення суб'єкта господарювання звільнити працівника до встановленої дати виходу на пенсію; - рішення працівника погодитися на таке звільнення в обмін на такі виплати.
3	Виплати по закінченні трудової діяльності – виплати працівнику (окрім виплат при звільненні та виплат інструментами власного капіталу підприємства), які підлягають сплаті по закінченні трудової діяльності працівника.	Виплати по закінченні трудової діяльності – це виплати працівникам (окрім виплат при звільненні працівників), які підлягають сплаті після закінчення трудової діяльності: пенсії, інші види пенсійного забезпечення, страхування життя та медичне обслуговування по закінченні трудової діяльності.
4	Виплати інструментами власного капіталу – виплати працівнику, за якими йому надається право на отримання фінансових інструментів власного капіталу, емітованих підприємством	-
5	Інші довгострокові виплати – виплати працівнику, які не підлягають сплаті в повному обсязі протягом дванадцяти місяців по закінченні місяця, у якому працівник виконував відповідну роботу.	Інші довгострокові виплати працівникам: включаючи додаткову відпустку за вислугу років або оплачувану академічну відпустку, виплати з нагоди ювілеїв чи інші виплати за вислугу років, виплати за тривалою непрацездатністю, а також отримання частки прибутку, премії та відстрочену компенсацію, якщо вони підлягають сплаті після завершення дванадцяти місяців після закінчення періоду або пізніше.

Джерело: складено автором за [3, 4]

Зобов'язання щодо виплат працівникам обліковуються на субрахунках класу 6 «Поточні зобов'язання», у складі синтетичного рахунку 66 «Розрахунки за виплатами працівникам». Визнання цих зобов'язань здійснюється з одночасним їх віднесенням до

складу капітальних інвестицій чи виробництва (браку у виробництві), собівартості реалізації або до складу відповідних витрат: Дт 15, 23, 24, 81, 91, 92, 93 Кт 66.

Для майбутньої оплати відпусток працівників підприємство може створювати резерв відпусток та формувати відповідне забезпечення на рахунку 471 «Забезпечення виплат відпусток»: Дт 949, 814 Кт 471. Фактичне нарахування відпускних працівникам відображається проведенням Дт 471 Кт 66.

Бухгалтерський облік за виплатами працівникам здійснюється на підставі відповідних первинних документів. Основними видами первинних документів з обліку виплат працівникам є:

- наряд на відрядну роботу;
- маршрутний лист, подорожній лист;
- таблиць обліку робочого часу працівників (ф. П-5);
- розрахунково-платіжна відомість працівника (ф. П-6);
- розрахунково-платіжна відомість зведена (ф. П-7);
- видатковий касовий ордер, відомість на виплату готівки;
- платіжне доручення, відомість на виплату грошей [9].

Одночасно з нарахуванням виплат працівникам виникають зобов'язання за рахунками 64 «Розрахунки за податками і платежами» та 65 «Розрахунки за страхуванням»:

- за податком на доходи фізичних осіб (далі – ПДФО): Дт 66, Кт 641;
- за єдиним військовим збором: Дт 66, Кт 642;
- за єдиним внеском на загальнообов'язкове державне соціальне страхування за рахунок роботодавця: Дт 821, 949 Кт 651.

Податок на доходи фізичних осіб – це один із загальнодержавних податків, який сплачується безпосередньо платником податку або податковим агентом. Об'єктом оподаткування податком на доходи фізичних осіб для працівників є загальний місячний оподатковуваний дохід, до якого включається в тому числі, але не виключно:

- заробітна плата, нарахована платнику податку відповідно до умов трудового договору;
- суми винагород та інших виплат відповідно до умов цивільно-правового договору;
- дохід, отриманий працівником як додаткове благо тощо.

Базою оподаткування податком на доходи фізичних осіб є загальний місячний оподатковуваний дохід працівника. Ставка податку становить 18% бази оподаткування щодо доходів фізичних осіб, нарахованих у вигляді в тому числі, але не виключно: заробітної плати, інших заохочувальних та компенсаційних виплат або інших виплат і винагород, які нараховуються платнику у зв'язку з трудовими відносинами та за цивільно-правовими договорами. База оподаткування податком на доходи фізичних осіб працівника може бути зменшена на величину податкової соціальної пільги, якщо працівник має на неї право. Податкова соціальна пільга (далі – ПСП) може застосовуватись тільки за одним місцем роботи працівника. Граничний розмір доходу такого працівника не може перевищувати розміру місячного прожиткового мінімуму, діючого для працездатної особи на 1 січня звітного податкового року, помноженого на 1,4 та округленого до найближчих 10 гривень. Таким чином у 2020 році граничний розмір доходу для застосування податкової соціальної пільги становить 3180,00 грн. (2270,00x1,4). Загальний розмір ПСП становить 50% розміру прожиткового мінімуму для працездатної особи на 1 січня звітного податкового року. Але деякі категорії осіб можуть скористатися підвищеною ПСП, що становить 150% та 200% від загальної. База та об'єкт оподаткування доходів військовим збором є ідентичними базі та об'єкту оподаткування податком на доходи фізичних осіб, відповідно до підпункту 1.2 пункту 16 підрозділу 10 розділу ХХ Податкового кодексу України. Ставка військового збору становить 1,5% від об'єкта оподаткування [7].

Платниками єдиного соціального внеску є роботодавці, які використовують працю фізичних осіб на умовах трудового договору або за цивільно-правовими договорами. Базою

оподаткування єдиного внеску є сума нарахованої заробітної плати працівнику та сума винагороди фізичній особі за виконання робіт за цивільно-правовими договорами, а також суми грошового забезпечення кожної застрахованої особи, оплати перших п'яти днів тимчасової непрацездатності, що здійснюється за рахунок коштів роботодавця, допомоги по тимчасовій непрацездатності, допомоги у зв'язку з вагітністю та пологами, допомоги, надбавки або компенсації відповідно до законодавства. Відповідно до п. 5 ст. 8 Закону України «Про збір та облік єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування» в разі якщо база нарахування єдиного внеску не перевищує розміру мінімальної заробітної плати, встановленої законом на місяць, за який отримано дохід, сума єдиного внеску розраховується як добуток розміру мінімальної заробітної плати, встановленої законом на місяць, за який отримано дохід, та ставки єдиного внеску. Якщо заробітна плата нараховується працівнику, що працює за сумісництвом, ставка єдиного внеску, застосовується до визначеної бази нарахування незалежно від її розміру.

Не менш важливим етапом в обліковому процесі за виплатами працівникам є складання фінансової, податкової та статистичної звітності підприємства. Інформація про витрати на оплату праці відображається у складі фінансової звітності: Звіті про фінансовий стан підприємства (ф. № 1) та Звіті про фінансові результати (ф. № 2). Інформація про заробітну плату працівників та ЄСВ відображається у Звіті про суми нарахованої заробітної плати (доходу, грошового забезпечення, допомоги, надбавки, компенсації) застрахованих осіб та суми нарахованого єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування» (ф. Д4, Д5).

Перехід на Міжнародні стандарти фінансової звітності надасть українським підприємствам можливості для ефективного функціонування інформаційної системи підприємства. Крім того, застосування таких єдиних стандартів дозволить удосконалити організацію обліку оплати праці та забезпечить відкритість, прозорість звітної інформації, що сприятиме зростанню інвестиційної привабливості національних підприємств. Від правильності та повноти використання всього потенціалу, а також дотримання всіх правил і норм ведення обліку праці залежить і його продуктивність [9].

Висновки. Дослідження теоретико-методичних положень обліку розрахунків із персоналом підприємства дозволило зробити наступні висновки:

1. Облік виплат працівникам є суттєвим та важливим елементом в складі бухгалтерського, фінансового та податкового обліку на підприємстві. Разом з тим, це трудомісткий та складний процес, що потребує добре налагодженої організації та ефективного контролю. Дана тема була висвітлена багатьма вітчизняними науковцями, проте і на сьогоднішній день потребує досліджень у деяких питаннях.

2. Суттєву частину всіх виплат працівникам складають поточні (короткострокові) виплати, що підлягають сплаті впродовж дванадцяти місяців після закінчення періоду (місяця), в якому працівник виконував відповідну роботу. Одночасно з нарахуванням виплат працівникам має нараховуватись і зобов'язання зі сплати податків та єдиного внеску на обов'язкове соціальне страхування. Оподаткування виплат працівникам в загальному випадку не представляється складним процесом. Доходи працівників у вигляді заробітної плати та інших передбачених законодавством виплат оподатковуються податком на доходи фізичних осіб, ставка якого складає 18% від бази оподаткування, військовим збором за ставкою 1,5% та єдиним соціальним внеском у розмірі 22%. Розмір бази до оподаткування ПДФО та ставка ЄСВ можуть бути зменшені у випадках, якщо застосовуються для працівників, віднесених законодавством до категорій, що мають відповідні пільги при оподаткуванні. Таким чином законодавство надає відповідні соціальні гарантії для малозахищених категорій населення та мотивує роботодавців до їх працевлаштування.

У той же час, можна зазначити, що не дивлячись на неодноразові спроби держави реформувати податкову систему України в частині оподаткування виплат працівникам, остання досі залишається недосконалою та викликає чимало запитань. Оскільки державний бюджет регулярно відчуває дефіцит надходження коштів, а значна частина суб'єктів оподаткування (як найманих працівників, так і роботодавців) нарікає на неспіввідносне податкове навантаження.

Список використаних джерел

1. Конституція України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/254%D0%BA/96-%D0%B2%D1%80#Text>
2. Кодекс законів про працю України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/322-08>
3. Національне Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 26 «Виплати працівникам». URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1025-03>
4. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 19 (МСБО 19) «Виплати працівникам». URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_011
5. Закон України «Про оплату праці». URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/108/95-%D0%B2%D1%80#Text>
6. Інструкція зі статистики заробітної плати, затверджена наказом Держкомстату України від 13.01.2004 № 5. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0114-04>
7. Податковий кодекс України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>
8. Закон України «Про збір та облік єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування». URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2464-17#Text>
9. Машевська А. А. Теоретичне підґрунтя організації оплати праці суб'єктів господарювання. *Ефективна економіка*. 2019. № 11. – URL: <http://www.economy.nayka.com.ua/?op=1&z=7461>

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

ОСОБЛИВОСТІ ОБЛІКУ РОЗРАХУНКІВ З ПОСТАЧАЛЬНИКАМИ ТА ПІДРЯДНИКАМИ НА ПІДПРИЄМСТВАХ ОПТОВОЇ ТОРГІВЛІ

**ПРИХОДЬКО І., 2 курс ФФО КНТЕУ,
спеціальність «Облік і оподаткування»,
спеціалізація «Облік і податковий консалтинг»**

У статті досліджені особливості обліку і документування розрахунків з постачальниками та підрядниками на підприємствах оптової торгівлі з урахуванням їх галузевої специфіки. Запропоновано шляхи вдосконалення обліку розрахунків з постачальниками та підрядниками на підприємствах вищезазначеної галузі.

Ключові слова: облік, оподаткування, постачальник, кредитор, нормативно-правова база, кредиторська заборгованість, документування, підприємства оптової торгівлі.

In the article are explored the features of accounting and documentation of payments to suppliers and contractors with fixed as sets at wholesale business, taking into account their branch specificity. Ways to improve accounting of transactions with payments to suppliers and contractors wholesale business are proposed.

Key words: account, taxation, suppliers, documenting, accounts payable, documentation. wholesale business.

Постановка проблеми. У процесі господарської діяльності підприємств оптової торгівлі чіткий бухгалтерський облік кредиторської заборгованості має першочергове значення. Наявність достовірної інформації щодо стану розрахунків підприємства з постачальниками та підрядниками, а також передумови її виникнення є одним з ключових факторів аналізу діяльності при прийнятті управлінських рішень на підприємстві. Зростання

або зниження кредиторської заборгованості призводить до змін фінансового стану суб'єкту господарювання. Виходячи з вищезазначеного, необхідно постійно проводити моніторинг і аналіз стану розрахунків з постачальниками та підрядниками.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Питання обліку щодо обліку розрахунків з постачальниками та підрядниками приділяли увагу такі вітчизняні вчені: Ф.Ф. Бутинець, Л.М. Братчук, Ю.А. Верига, Г.В. Власюк, С.Ф. Голов, О.М. Петрук, П.Я. Хомин, Е.Ф. Югас та інші. Результати їх досліджень мають велике значення для розвитку бухгалтерського обліку. Проте проблеми обліку розрахунків з постачальниками та підрядниками, документального оформлення та автоматизації контролю за заборгованістю на підприємствах оптової торгівлі залишаються актуальними.

Метою статті є дослідження особливостей обліку розрахунків з постачальниками та підрядниками на підприємствах оптової торгівлі та визначення напрямів їх вдосконалення.

Виклад основного матеріалу. В даний період часу підвищується відповідальність і незалежність підприємств при виборі і прийнятті управлінських рішень, які призводять до підвищення ефективності обліку розрахунків з постачальниками та підрядниками. Фінансовий стан підприємства змінюється залежно від наявності та обсягу заборгованості перед постачальниками та підрядниками.

Аналіз динаміки обсягу кредиторської заборгованості на підприємствах оптової торгівлі в Україні демонструє стабільний приріст в гривневому еквіваленті, при цьому, слід зазначити, поточні зобов'язання за товари, роботи, послуги складають значну частину пасивів вітчизняних суб'єктів господарювання.

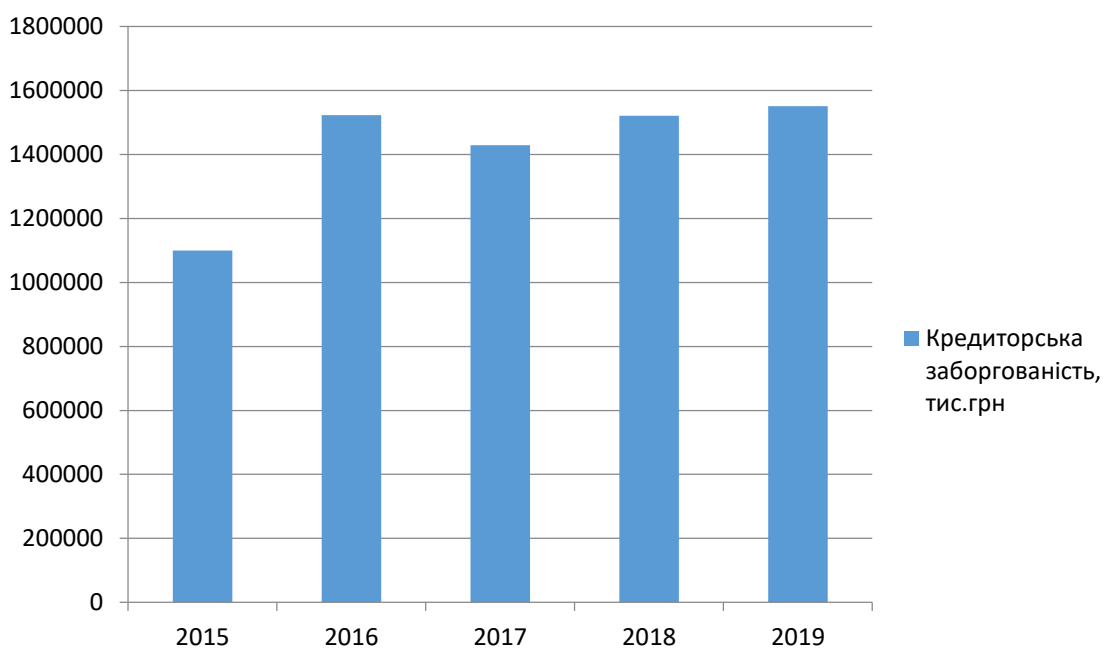


Рис. 1. Динаміка кредиторської заборгованості на підприємствах оптової торгівлі України за 2015–2019 рр.

Джерело: складено автором на основі [8]

Виходячи з статистичних даних у 2019 р. в порівнянні з 2015 кредиторська заборгованість зросла на 41%, а порівняно з 2018 на 2%.

Т.ч., слід наголосити на доцільності здійснення постійного контролю та аналізу розрахунків з постачальниками та підрядниками на підприємстві. Постійне зростання кредиторської заборгованості на підприємстві в результаті може стати однією з причин банкрутства. Причиною цього є значне зменшення грошових коштів в обороті, що призведе до несвоєчасного погашення заборгованості перед кредиторами. Крім вищезазначеного, контроль слід проводити з метою отримання інформації щодо сучасного стану підприємства

необхідно забезпечити своєчасність та повноту відображення господарських операцій на рахунках бухгалтерського обліку.

Облік розрахунків з постачальниками та підрядниками базується на зборі даних, які стосуються розрахунків, отриманих покупцем товарних ресурсів, отриманих послуг та виконаних робіт та регламентується на загальнодержавному рівні. Слід зазначити, що в НП(С)БО 11 «Зобов'язання», який є ключовим положенням з питання обліку кредиторської заборгованості, відсутнє визначення критеріїв визнання того чи іншого різновиду зобов'язань. Зобов'язання виникають на балансі підприємства та відображаються у фінансовій звітності в наступних випадках: при визнанні активу, придбаного в борг; при створенні забезпечення за рахунок витрат (резерв на оплату відпусток та інші забезпечення) звітного періоду, що супроводжується збільшенням витрат та збільшенням зобов'язань; при зменшенні забезпечення та збільшенні зобов'язання [7].

Бухгалтерський облік розрахунків з постачальниками та підрядниками складається зі збору первинних документів і їх відображенні в реєстрах бухгалтерської звітності і згрупуванні інформації щодо розрахунків з постачальниками і підрядниками [2].

Таблиця 1

Основні види первинних документів, що підтверджують факт господарської операції

Назва документу	Зміст документу
Видаткова накладна	Видаткова накладна фіксує факт отримання/передачі товарів або послуг
Товарно-транспортна накладна	Товарно-транспортна накладна використовується, якщо в процесі купівлі-продажу бере участь транспортна (експедиторська) компанія, що займається перевезенням товару від продавця до покупця
Акт приймання виконаних робіт (послуг)	Документ, який фіксує закінчення будь-яких робіт (послуг) та приймання їх замовником за кількістю та якістю

Джерело: складено автором на основі [2, 4]

В якості інформаційної бази для аналізу розрахунків з постачальниками та підрядниками слугує бухгалтерський облік, внаслідок того, що бухгалтерія фіксує фактичні господарські операції, проте бухгалтерська база не поглиблюється в аналіз стану розрахунків.

Аналіз, в свою чергу, є важливим елементом обліку розрахунків, адже за допомогою аналізу є можливість виявити основні причини збільшення або зменшення заборгованостей та дослідити проблеми розрахунків з постачальниками за допомогою управлінського обліку. Аналіз розрахунків на підприємстві оптової торгівлі має бути систематичним в розрізі контрагентів. Оскільки кредиторська заборгованість впливає на діяльність підприємства, його фінансову стійкість, платоспроможність та прибутковість, великою необхідністю є періодичний аналіз обсягу кредиторської заборгованості.

Для забезпечення своєчасного аналізу стану розрахунків з постачальниками та підрядниками, необхідно забезпечити ефективність та правильність відображення суми заборгованостей перед постачальниками на рахунках бухгалтерського обліку. Ефективний облік взаєморозрахунків з постачальниками та підрядниками на етапі виникнення заборгованості в результаті полегшує подальші процеси аналізу кредиторської заборгованості.

Одним з ключових елементів ефективного обліку на підприємстві є наявність робочого плану рахунків, що включає в себе створені аналітичні рахунки відповідно до потреб підприємства. Оскільки на підприємствах оптової торгівлі наявна значна кількість постачальників, логічним є створення аналітичних рахунків, з метою їх деталізації.

Створення таких аналітичних рахунків сприяє ефективній класифікації кредиторської заборгованості перед постачальниками та підрядниками на підприємстві, що в свою чергу, забезпечує своєчасне погашення заборгованості та попереджує виникнення штрафів та

неустойок, що відображаються на фінансовому стані підприємства. Також варто зазначити, що своєчасне погашення заборгованості значно підвищує позиції підприємства на ринку, в як надійного партнера.

Таблиця 2

Основні цілі обліку взаєморозрахунків з постачальниками і підрядниками

Основні цілі обліку взаєморозрахунків з постачальниками і підрядниками:
- формування повної і достовірної інформації щодо взаєморозрахунків з постачальниками і підрядниками за товарно-матеріальні ресурси, виконані роботи і надані послуги, що є важливою інформацією для користувачів управлінської звітності
- формування даних, що необхідні користувачам бухгалтерської звітності для моніторингу за своєчасним виконанням податкових виплат згідно законодавству України
- моніторинг дебіторської та кредиторської заборгованості
- моніторинг за виконанням розрахунків, що були затверджені договором з постачальником або підрядником
- своєчасна перевірка розрахунків з боржниками для запобігання виникнення безнадійної заборгованості

Джерело: складено автором на основі джерел [10]

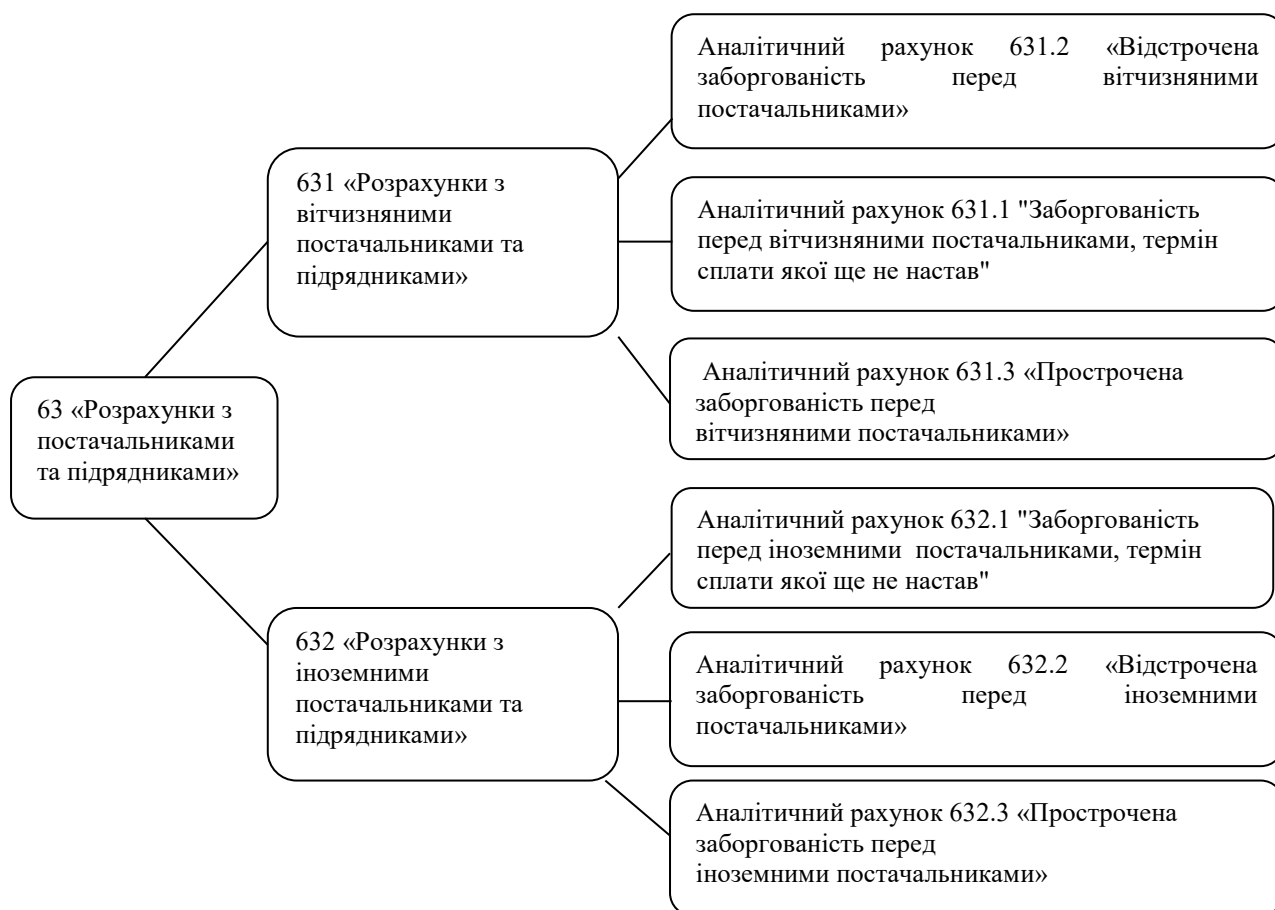


Рис.2 Аналітичні рахунки для обліку розрахунків з постачальниками та підрядниками

Джерело: складено автором на основі джерел [9]

Виходячи з вищезазначеного, доцільно зробити висновок, що однією з причин зростання показників кредиторської заборгованості на підприємствах оптової торгівлі є недосконалість обліку, що, насамперед призводить несвоечасності погашення заборгованості перед постачальниками. Величина кредиторської заборгованості істотним чином впливає на фінансову незалежність підприємства. Проте не менш важливим є її вплив на ресурсну стійкість підприємства, яка, зокрема, відображає рівень його співпраці з контрагентами матеріально-технічного забезпечення. Порушення платіжної дисципліни в розрахунках з постачальниками (наявність простроченої кредиторської заборгованості) може зумовити зрив поставок товару та зупинку господарської діяльності. Для покращення ситуації на підприємствах України доцільно приділяти більше уваги аналізу кредиторської заборгованості за терміном погашення.

Для підприємств оптової торгівлі є характерним значна кількість постачальників та підрядників. З метою уникнення постійного непогашення заборгованості перед дрібними постачальниками, яких на підприємстві багато, важливим є аналіз та контроль такої заборгованості, за необхідності можна скласти аналітичну таблицю, де будуть відображені терміни та умови погашення заборгованості.

Запропонована аналітична таблиця (табл.3) враховує основні критерії оцінки та аналізу кредиторської заборгованості на підприємствах оптової торгівлі. Таким чином, таблиця розкриває інформацію про заборгованість у розрізі постачальників відповідно до умов договору та фактичний термін погашення заборгованості. Її використання надає можливість визначити за кожною операцією, здійсненою з постачальниками і підрядниками, дотримання встановлених у договорах термінів постачання товарно-матеріальних цінностей і своєчасність розрахунків з ними. Крім того, в таблиці зазначена питома вага заборгованості перед кожним постачальником у відсотковому еквіваленті, що дозволить виявити постачальників, товари яких складають найбільшу частку в обсязі реалізації, що базується на перепродажі товарів, тому підприємства з високою питоною вагою є пріоритетними до погашення через зацікавленість у подальшій взаємодії.

Таблиця 3

Аналітична таблиця для підприємств оптової торгівлі*

№	Постачальник за ЄДРПОУ	Кредиторська заборгованість перед постачальниками та підрядниками												
		Всього	Питома вага, %	у т. ч. за термінами погашення, грн.			З неї прострочена				сума, грн.	причини виникнення	Вжиті заходи	
				До 3 місяців	від 3 до 6 місяців	від 6 до 12 місяців	Термін прострочення							
							до 3 місяців	Від 3 до 6 місяців	Більше 6 місяців					
1														
..														

Джерело: складено автором на основі джерел [1, 3, 6].

Висновки з проведеного дослідження. З наведеного вище можна зробити наступні висновки:

1. Кредиторська заборгованість має суттєвий вплив на показники ефективності господарської діяльності підприємства і потребує постійного аналізу та контролю, адже може стати однією з причин банкрутства в подальшому.

2. Завданням обліку кредиторської заборгованості на підприємстві є надання повної, правдивої та достовірної інформації щодо заборгованості підприємства перед постачальником, що забезпечить своєчасність прийняття управлінських рішень.

3. Суттєвим напрямом вдосконалення первинного обліку кредиторської заборгованості на підприємствах оптової торгівлі, є створення робочого плану рахунків з аналітичними рахунками, що задовольняють потреби підприємства.

4. Для своєчасності погашення боргу перед постачальниками та підрядниками, доцільно використовувати аналітичні таблиці, що відображають загальну суму боргу за кожним контрагентом та строки погашення, що надасть змогу підвищити показники фінансової стійкості підприємства.

Список використаних джерел

1. Біляк М. Д. Управління кредиторською заборгованістю підприємств / Фінанси України. 2008. № 12. С. 24–36.
2. Бутинець Ф.Ф. Бухгалтерський фінансовий облік : підручник. Житомир : Рута, 2006. 832 с.
3. Візіренко С.В Удосконалення аудиту розрахунків з постачальниками та підрядниками / Інноваційна економіка. 2014. № 3. с. 249–254.
4. Власюк Г.В. Шляхи вдосконалення бухгалтерського обліку розрахунків з постачальниками / Держава та регіони / Серія: Економіка та підприємництво. 2009. № 5. С. 40–44.
5. Закон України: Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні від 14.11.2020 р., №996-XIV, із змінами і доповненнями URL: <http://www.rada.gov.ua>.
6. Мушинський В. В. Внутрішньогосподарський контроль забезпечення виконання зобов'язань підприємства та фактів їх зміни: методичний підхід / Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу. 2012. № 1 (22). С. 263–279.
7. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 11 «Зобов'язання» URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/>
8. Поточні зобов'язання і забезпечення підприємств за видами економічної діяльності URL: <http://www.ukrstat.gov.ua/>
9. Ревизюк І.М., Калюга Є.В Удосконалення обліку розрахунків з постачальниками / Економічні науки. 2013. № 10 (4). С. 185–190.
10. Югас Е.Ф. Економічна сутність договірних відносин підприємства та форми розрахунків з постачальниками і підрядниками / Економічний вісник університету. 2011. № 17/2. С. 90–93.

Робота виконана під науковим керівництвом д-ра екон. наук,
професора МОШКОВСЬКОЇ О. А.

ОРГАНІЗАЦІЯ ПЕРВИННОГО ОБЛІКУ РОЗРАХУНКІВ ЗА ВИПЛАТАМИ ПРАЦІВНИКАМ

ПУСТОВІТ Н., 2 курс ФФО КНТЕУ,
спеціальність «Облік і оподаткування»,
спеціалізація «Облік і податковий консалтинг»

У статті проведено дослідження організації первинного обліку виплат працівникам виробничого підприємства (розкрито сутність документування розрахунків за виплатами працівникам, як елемента методу бухгалтерського обліку на підприємстві; розглянуто нормативно-правове регулювання первинного обліку; визначено основні проблеми організації первинного обліку виплат працівникам виробничого підприємства) та удосконалено існуючі форми первинної документації з обліку винагород працівникам за допомогою розробленої зведеної відомості розрахунку винагород працівникам.

The article examines the organization of primary accounting of payments to employees of the production enterprise (revealed the essence of documenting payments to employees as an element of the method of accounting at the enterprise; considered the legal regulation of primary accounting; identified the main problems of the organization of primary accounting of payments to employees of the production enterprise) and improves the existing forms of primary documentation for accounting of remuneration to employees with the help of the developed consolidated statement of calculation of remuneration to employees.

Актуальність теми. В сучасних умовах вітчизняної економіки зростає роль іміджевого статусу підприємства в суспільстві, що в значній мірі пов'язане із винагородою за працю його працівникам. Недостатній рівень заробітної плати на підприємствах, та інших заохочувальних чинників не забезпечує конкурентних переваг, призводить до зростання плинності кадрів, зниження продуктивності праці, що в кінцевому, негативно впливає на показники ефективності діяльності. Тому важливе значення набуває соціальна захищеність персоналу підприємства шляхом здійснення виплат працівникам.

В сучасних умовах посилюється роль організації і нормування праці особливо на виробничих підприємствах, тому виникає необхідність більш тісного зв'язку результатів праці з її матеріальними стимулами, зокрема, із оплатою праці. За таких умов особливої актуальності набуває дослідження теоретичних та прикладних аспектів первинного обліку виплат працівникам на виробничому підприємстві.

Дослідження первинного обліку виплат працівникам, в контексті розвитку методології й організації обліку, висвітлені у працях вітчизняних вчених С. Голова, Р. Грачової, Т. Давидюк, С. Король, Т. Мельник, Н. Овсяк, І. Саух, Т. Стрибулевич, Н. Ткаченко, О. Шоляк, Ю. Штик, І. Щирби та інших. Значний внесок у дослідження формування та класифікації виплат працівникам здійснили зарубіжні вчені, зокрема: Д. Браун, Д. Голд, Ф.Герцберг, Н. Райан, Л. Портер, та ін.

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

– *Мета статті* удосконалення організації первинного обліку виплат працівникам виробничого підприємства. розкрити сутність документування розрахунків за виплатами працівникам, як елемента методу бухгалтерського обліку на підприємстві;

– розглянути нормативно-правове регулювання первинного обліку;

– визначити основні проблеми організації первинного обліку виплат працівникам виробничого підприємства та його вдосконалення.

Виходячи з поставленої мети, необхідно розглянути такі завдання:

Об'єктом дослідження є процес організації первинного обліку виплат працівникам виробничого підприємства.

Предметом дослідження є комплекс теоретичних, організаційних та практичних положень щодо первинного обліку виплат працівникам виробничого підприємства.

Результати досліджень. Організація мотивації праці персоналу та надання додаткових соціальних гарантій шляхом дотримання вимог чинного законодавства щодо виплат працівникам є важливим питанням забезпечення ефективної роботи підприємства. Крім того правильний вибір системи оплати праці дозволяє розрахувати необхідну кількість працівників, розмір фонду оплати праці та дотримуватися розміру витрат на виплати працівникам на оптимальному для підприємства рівні, а правильно розроблений соціальний пакет дозволяє підвищити продуктивність праці, відіграючи роль мотиваційного чинника. Головним чином у теорії управління персоналом виплати працівникам розглядаються як компенсаційний пакет – система винагород, яка використовується підприємством і включає в себе основну заробітну плату (базову зарплату), додаткову оплату (заохочувальні виплати, премії, бонуси) та соціальні виплати або пільги (бенефіти) (соціальний пакет): медичне обслуговування, страхування, безкоштовне харчування, навчання за рахунок підприємства, надання туристичних путівок, відпочинок за рахунок підприємства, оплата проїзду в громадському транспорті, надання позик, залучення коштів працівників під %, оплата житла, цінні подарунки, додаткові відпустки, дольова участь персоналу у прибутках, продаж акцій компанії та ін. [1].

Як відомо інструментом бухгалтерського відображення інформації, що дозволяють розробити механізм організації процесу формування достатнього обсягу інформації в зручній для сприйняття формі є документування, що є специфічним методом бухгалтерського обліку та несе економічне та юридичне наповнення. Крім того за допомогою документів здійснюється контроль та аналіз господарських операцій, а також саме документ є письмовим доказом здійснення господарської операції і підтверджує її законність. Дослідник І.В Саух, виокремив чотири групи документів:

- ✓ обов'язкові постанови керівних органів;
- ✓ розпорядження керівника;
- ✓ взаємні угоди між керівником і сторонніми установами;
- ✓ інформація про операції, що відбулися [2].

Відповідно до Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» всі господарські операції суб'єкта господарювання повинні бути відображені у первинних документах, які повинні бути збережені протягом встановленого терміну, але не менше трьох років [3].

Для цілей оподаткування платники податків зобов'язані вести облік доходів, витрат та інших показників, пов'язаних з визначенням об'єктів оподаткування та/або податкових зобов'язань, на підставі первинних документів, реєстрів бухгалтерського обліку, фінансової звітності, інших документів, пов'язаних з обчисленням і сплатою податків і зборів відповідно до п. 44.1 ст. 44 Податкового кодексу України[4].

Відтак, підприємство самостійно розробляє систему і форми внутрішньогосподарського (управлінського) обліку, звітності і контролю господарських операцій, визначає права працівників на підписання бухгалтерських документів; форми первинних документів, облікових реєстрів і внутрішньої звітності для фінансового та управлінського обліку; правила документообороту і технологію обробки облікової інформації; порядок та правила внутрішнього контролю за господарськими операціями; посадові інструкції для облікових працівників та ін.[4].

В основному інформація про використовувані системи і форми розрахунків за виплатами працівникам, види преміювання та стимулювання працівників, особливості використання первинних документів на виробничому підприємстві, відображаються у таких регламентних документах, як:

- ✓ Тарифна угода підприємства (Коллективний договір);
- ✓ Наказ про облікову політику;
- ✓ Положення про преміювання;
- ✓ Штатний розпис;
- ✓ Графік документообігу по виплатам працівникам.

Основні питання тарифної угоди виробничого підприємства: форми та системи оплати праці, які використовуються для різних категорій робітників; мінімальний розмір заробітної плати із диференціацією за видами та типами виробництв (виходячи з фінансових можливостей підприємства); розміри тарифних ставок та окладів, що використовуються; види та розмір доплат, надбавок та інших виплат; умови оплати праці в понаднормовий час, святкові, вихідні дні, нічний час, час простою не з вини робітника і ін. (не нижче державних гарантій).

Разом з тим організаційні параметри облікової політики підприємства в частині виплат працівникам врегульовують основні питання щодо:

- ✓ встановлення відповідальних осіб з ведення обліку виплат працівникам та організації їх роботи;
- ✓ визначення порядку формування поточних і довгострокових виплат працівникам;
- ✓ визначення порядку формування виплат працівникам при звільненні.

Як елемент методу бухгалтерського обліку, документування це перша стадія інформаційної складової бухгалтерського обліку на підприємстві, яка включає:

- реєстрацію та фіксацію інформації про факти, операції, процеси, її обробку та узагальнення;
- процес праці працівників підприємства, пов'язаних з оформленням тієї чи іншої господарської операції відповідними документами [6].

Згідно Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» первинні документи, у тому числі з ведення обліку виплат працівникам, повинні бути складені у паперовій або в електронній формі та повинні мати такі обов'язкові реквізити як:

- ✓ назва документа (форми);
- ✓ дата складання;
- ✓ назва підприємства, від імені якого складено документ;
- ✓ зміст та обсяг господарської операції, одиниця виміру господарської операції;
- ✓ посади осіб, відповідальних за здійснення господарської операції та правильність її оформлення; особистий підпис або інші дані, що дають змогу ідентифікувати особу, яка брала участь у здійсненні господарської операції [3].

Для виробничого підприємства структуру, штати й посадові оклади працівників встановлюють Штатним розписом. Для складання якого використовують такі дані: фонд заробітної плати управлінського персоналу, розрахований на 1 грн. продукції; чисельність управлінського персоналу підприємства; штатний розклад підприємства за минулий рік; гарантовані посадові оклади і персональні надбавки робітників за контрактами. Результати здійсненого аналізу дозволяють зробити висновок, про те, що штатний розпис виробничого підприємства оформлюють на загальному бланку юридичної особи або на стандартних аркушах паперу формату А4.:

- ✓ датою цього документа є дата його затвердження;
- ✓ текст штатного розпису оформлюють у вигляді таблиці;
- ✓ підписує цей документ посадова особа, відповідальна за його підготовку;
- ✓ особисті підписи посадових осіб у грифі затвердження і грифі погодження скріплюють печаткою юридичної особи;
- ✓ кількість і періодичність змін протягом року не обмежуються.

Одним з важливих елементів організації обліку винагород працівникам є документування. Документообіг щодо винагород працівникам на підприємстві включає:

- ✓ первинні документи щодо винагород працівникам;
- ✓ систему рахунків щодо винагород працівникам;

- ✓ реєстри обліку;
- ✓ фінансову звітність;
- ✓ інтегровану звітність щодо винагород працівникам.

Слід враховувати, що на виробничих підприємствах діють самостійні преміальні системи, в залежності від показників, досягнення яких необхідно стимулювати. У цьому розумінні основними елементами преміювальної системи є: показники преміювання, умови преміювання, розміри та шкали преміювання, коло робітників, які преміюються. По суті умови преміювання впроваджуються з метою контролю за іншими сторонами діяльності конкретного робітника, що підтверджує право робітника (або підрозділу в цілому) на отримання премії при досягненні показників преміювання. Головним чином розмір премії визначається відповідно до розроблених розмірів та шкали преміювання. Крім того виплати із соціальних пакетів входять до складу інших заохочувальних та компенсаційних виплат, які включають грошові і матеріальні виплати, що не передбачені діючим законодавством або здійснюються понад встановлені норми.

Для контролю за правильністю відображення операцій, що стосуються розрахунків за виплатами працівникам, на виробничому підприємстві організовується система первинного обліку винагород, яка представлена в основному типовими формами первинної документації. В Україні існують певні типові форми первинної документації (табл. 1).

Таблиця 1

Типові форми первинного обліку виплат працівникам

№ п/п	Форма	Назва документу	Зміст документу
1	П-1	Наказ (розпорядження) про прийняття на роботу	П.І.Б., дата прийняття на роботу, табельний номер, назва структурного підрозділу, назва професії, кваліфікації, умови прийняття на роботу, умови роботи
2	П-2	Особова картка працівника	Дата заповнення, табельний номер, індивідуальний ідентифікаційний номер, стать, вид роботи, фотокартка I. Загальні відомості II. Професійна освіта на виробництві (за рахунок підприємства – роботодавця) III. Призначення і переведення IV. Відпустки
3	П-3	Наказ (розпорядження) про надання відпустки	Вид відпустки, період роботи та період відпустки
4	П-4	Наказ (розпорядження) про припинення трудового договору (контракту)	П.І.Б., назва підрозділу, назва посади, причина звільнення, підстави звільнення, вихідна допомога
5	П-5	Табель обліку використання робочого часу	Умовні позначення, відомості про кількість відпрацьованого часу, відпустки та неявки на роботу
6	П-6	Розрахунково-платіжна відомість працівника	Суми нарахованої заробітної плати за видами виплат, та утримання з заробітної плати за окремим працівником
7	П-7	Розрахунково-платіжна відомість (зведена)	Суми нарахованої заробітної плати за видами виплат, та утримання з заробітної плати за всіма працівниками

Джерело: сформовано автором на основі [6, 7, 8]

На виконання вимог КЗпП (глави IV – VII) [9] та інших законодавчих актів про працю на виробничих підприємствах, необхідно вести облік робочого часу. Так, наприклад, згідно ч. 2 ст. 30 Закону про оплату праці роботодавець зобов'язаний забезпечити достовірний облік виконуваної працівником роботи і бухгалтерський облік витрат на оплату праці у встановленому порядку. Взагалі кількість годин, відпрацьованих кожним працівником можна визначити за допомогою Табелю обліку використання робочого часу (П-5) (далі Табель).

Табель – це поіменний список працівників відділу, служби або іншого структурного підрозділу підприємства з відмітками про використання робочого часу протягом облікового періоду.

По суті Табель потрібен для нарахування зарплати. Разом із тим в нього є й інші цілі, які перераховано у листі Мінпраці від 01.06.2005 р № 36-211.

Так, зокрема, для суб'єкта господарювання (роботодавця) складати Табель необхідно для:

- ✓ обліку кількості відпрацьованого робочого часу всіх категорій працюючих, в тому числі для розрахунку зарплати працівникам, оплата праці яких залежить від відпрацьованого часу;
- ✓ контролю за виконанням працівниками встановленого режиму робочого часу;
- ✓ для отримання даних про відпрацьований час, необхідний для розрахунку
- ✓ виплат працівникам (наприклад, для розрахунку оплати днів хвороби, відпустки по вагітності та пологах, відпусток, днів відрядження тощо);
- ✓ для складання статистичної звітності з праці [7,8].

Табель зобов'язані вести всі роботодавці, у тому числі фізособи-підприємці незалежно від кількості працівників, навіть якщо працює лише один працівник. Якщо підприємство невелике і працівників небагато, то обов'язки щодо ведення Табелю покладають на бухгалтера або іншого працівника (офіс-адміністратора, керівнику структурного підрозділу, наприклад начальнику відділу, тощо). Головне при цьому у посадовій інструкції або у письмовому трудовому договорі такого працівника треба закріпити цей нюанс. На великих підприємствах Табель ведуть працівники кадрової служби (відділу), а за потреби може вводитися спеціальна посада «табельник». При чому класифікатор посад має таку посаду як «Табельник» (код 4190).

Процес руху документів з обліку виплат працівникам від моменту їх створення до моменту передачі в архів включає наступні етапи:

- ✓ створення, перевірку;
- ✓ затвердження, обробку;
- ✓ передачу до архіву.

Цей процес знаходить своє відображення у графіку документообороту, який затверджується наказом керівника підприємства. Він повинен відповідати положенням облікової політики, прийнятої на підприємстві.

Визначено, що значною проблемою ефективного управління винагородами працівникам суб'єктів господарювання є недосконале їх обліково-аналітичне забезпечення. Це унеможливує проведення аналізу ефективності прийнятих управлінських рішень щодо здійснення винагород працівникам та їх можливий вплив на стратегічний розвиток підприємства. Тому потребує уваги вдосконалення організації первинного обліку винагород працівникам шляхом розробки розпорядчих документів на мікроекономічному рівні відповідно до потреб управління, що має суттєвий вплив на фінансовий та податковий облік таких витрат. Також існує проблема удосконалення документального оформлення соціальних витрат, відсутності внутрішніх форм звітності, які б узагальнювали інформацію про соціальні витрати.

На нашу думку, необхідно удосконалити існуючі форми первинної документації з обліку винагород працівникам. Наприклад, для узагальнення інформації відкривати зведену відомість щодо винагород працівникам, яка має називатися «Відомість розрахунку

винагород працівникам (зведена)». Де в колонці нараховано винагороди, крім колонки «Поточні винагороди», виділити колонки: «Інші довгострокові винагороди»; «Винагороди при звільненні»; «Винагороди після закінчення трудової діяльності».

Висновки. Розкрита сутність документування розрахунків за виплатами працівникам, яка впливає із методології бухгалтерського обліку на виробничому підприємстві та є одним із елементів його методу і наповнює юридичну і економічну форму обліку. Відповідно до ЗУ Про БОФЗ та ПКУ всі господарські операції суб'єкта господарювання повинні бути відображені у первинних документах.

В основному інформація про використувані системи і форми розрахунків за виплатами працівникам, види преміювання та стимулювання працівників, відображаються у регламентних документах кожного підприємства, до яких є вимоги пов'язані із правовим забезпеченням договірною регулювання оплати праці, яке закріплене Законами України.

Основні питання організації первинного обліку на підприємстві повинні бути врегульовані через певні організаційні параметри облікової політики. Разом з тим первинні документи, щодо виплат працівникам, повинні бути складені у паперовій або в електронній формі та повинні мати обов'язкові реквізити, які прописані в законодавстві по бухгалтерському обліку. Також важливою складовою, яка впливає на якість та оперативність обліку є розроблення відомостей та оптимально складеного графіку документообороту, що дозволяє вчасно формувати інформацію про об'єкти обліку.

Список використаних джерел

1. Король С.Я. Роль управлінського обліку в досягненні соціальної відповідальності бізнесу / С.Я. Король // Вісник КНТЕУ. Київ, 2009. – № 1. – С. 80–87.
2. Саух І.В. Бухгалтерський облік і контроль затрат на оплату праці в умовах ресурсозбереження : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук: спец. 08.00.09 «Бухгалтерський облік, аналіз та аудит (за видами економічної діяльності)» / І.В. Саух; Житомир. держ. технол. ун-т. – Житомир, 2012. – 21 с.
3. Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 1.01.2018. URL: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/996-14>
4. Штик Ю. В. Винагороди працівникам як найважливіший стимул до підвищення їх професійної активності / Ю. В. Штик, Е. С. Гейер // Науковий вісник Полтавського університету економіки і торгівлі. Серія «Економічні науки». – Полтава : ПУЕТ, 2014. – №5 (67). – С. 81–87.
5. Податковий кодекс України зі змінами від 1.01.2018р. №2755-VI. – URL: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/2755-24>. URL: <https://buhgalter911.cjm/news-1022305.html>
6. Штик Ю. В. Удосконалення термінологічної номінації «винагороди працівникам» / Ю. В. Штик : матеріали міжвуз. науково-теоретич. семінару [«Актуальні проблеми сучасного економіко-гуманітарного дискурсу в Україні»], (Кривий Ріг, 15 травн. 2015 р.). – Кривий Ріг, ДонНУЕТ, 2015. – С. 46–49.
7. Овсюк Н.В. Виплати працівникам за ПСБО 26 та МСФЗ (IAS) 19: порівняльний аспект [Електронний ресурс] / Н.В. Овсюк, О.Ю. Радченко // Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу. – Режим доступу: <http://eztuir.ztu.edu.ua/5957>
8. Романчук К.В. Формування та розкриття інформації про виплати працівникам за МСФЗ та П(С)БО / К.В. Романчук, К.В. Шиманська // Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю та аналізу: Міжнародний збірник наукових праць. Серія: Бухгалтерський облік, контроль і аналіз. – Житомир: ЖДТУ, 2015. – Вип. 3. – С. 273–296.
9. Кодекс законів про працю України URL: Закон України від 10.12.1971 № 322-VIII. URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/322-08>
10. Закон України «Про електронний цифровий підпис» від 1.01.2018 [Електронний ресурс]. URL: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/852->

11. Закон України «Про електронні документи та електронний документообіг» від 1.01.2018 [Електронний ресурс]. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/851-15>
12. Криворотько І.О. Дослідження зарубіжного досвіду мотивації персоналу для використання в українських умовах / І.О. Криворотько // Серія: Економіка та підприємництво. URL: http://irbis-nbuv.gov.ua/cgi-bin/irbis_nbuv/cgiirbis_64.exe?C21COM=2&I21DBN=UJRN

Робота виконана під науковим керівництвом канд. екон. наук НАЙДЬОНОВОЇ Н. В.

ПРОБЛЕМИ ОБЛІКУ ПОТОЧНИХ ЗОБОВ'ЯЗАНЬ

**САКІВСЬКА О., 2 курс ФФО КНТЕУ,
спеціальність «Облік та оподаткування»,
спеціалізація «Облік та податковий консалтинг»**

У статті розглянуто сучасні підходи щодо визначення, визнання, оцінки та класифікації поточних зобов'язань підприємства. Проаналізовано методичні засади відображення поточних зобов'язань у системі бухгалтерського обліку та фінансовій звітності, виокремлено основні проблеми та розроблено практичні рекомендації щодо їх вирішення.

The article considers the modern approaches in relation to concerning and confession, estimation and classification of current liabilities of enterprise. The methodical principles of displaying current liabilities in the accounting and financial reporting system are analyzed. The main problems are highlighted and practical recommendations for their solution are developed.

Актуальність обраної теми полягає в тому, що в процесі господарської діяльності підприємств активізуються економічні взаємовідносини з іншими суб'єктами ринку, в тому числі фізичними особами та державними органами, які зумовлюють виникнення поточних зобов'язань. Будучи джерелом формування та фінансування активів, останні виконують важливу роль у господарській діяльності підприємств. Здійснюючи суттєвий вплив на фінансову стійкість і платоспроможність суб'єктів господарювання, поточні зобов'язання з огляду на динамічний характер потребують ефективного управління грошовими потоками, контролю за фактичним станом розрахунків особливо під час фінансової кризи. Це уможливлується на основі достовірної, якісної та адекватної інформації про поточну заборгованість, яка формується в системі бухгалтерського обліку.

Метою статті є дослідження теоретичних аспектів та методичних засад проблем обліку поточних зобов'язань в сучасних умовах господарювання і розробка практичних рекомендацій їх удосконалення.

Аналіз останніх досліджень і публікацій, у яких розглянуто проблеми обліку поточних зобов'язань. Останнім часом в Україні зосереджено особливу увагу на вдосконаленні обліку на підприємстві. Питання проблем обліку поточних зобов'язань знайшли своє відображення в працях вітчизняних та зарубіжних вчених-економістів: Вагомий внесок у їх вирішення зробили такі зарубіжні науковці, як А. Велш Глен, Б. Нідлз, Я. Соколов, А. Шеремет та ін. Серед вітчизняних учених цією проблемою займалися М.Т. Білуха, Ф.Ф. Бутинець, С.Ф. Голов, В.В. Сопко та ін. Але проблема обліку поточних зобов'язань на підприємстві проаналізована авторами не достатньо, тому потребує ґрунтовної теоретичної розробки.

Недостатність грошових коштів, неплатоспроможність великої кількості підприємств в Україні зумовлюють необхідність здійснення контролю за станом і рухом зобов'язань. Залучені джерела формування господарських засобів, іншими словами зобов'язання – важливий елемент балансу. Сукупна оцінка окремих видів зобов'язань використовується для визначення рівня платоспроможності підприємства, його загальної та швидкої ліквідності. Тому статті зобов'язань у балансі відіграють важливу роль в аналітичних процедурах, що здійснюються як зовнішніми, так і внутрішніми користувачами фінансової звітності, а отже, безпосередньо впливають на ефективність прийнятих управлінських рішень.

Зобов'язання, що відображаються в бухгалтерському обліку, мають юридичний та економічний зміст. Як юридична категорія господарське зобов'язання – це господарські відносини, що регулюються правом. В силу цих відносин одна сторона уповноважена вимагати від іншої здійснення господарських операцій: передачі майна, виконання робіт, надання послуг тощо, а інша сторона зобов'язана виконувати вимоги щодо предмету зобов'язання і має при цьому право вимагати відповідних винагород – сплату грошей, зустрічні послуги тощо [1, С. 18]. Тобто, зобов'язання – це заборгованість підприємства іншим підприємствам, організаціям та особам, яка виникає внаслідок здійснення фірмою різних угод. Заборгованість передбачає сплату в майбутньому грошима, товарами або іншими послугами. Юридичним джерелом договірних господарських зобов'язань є господарський договір. Цивільний кодекс України називає господарський договір однією з найпоширеніших підстав виникнення зобов'язань [2].

В бухгалтерському обліку поняття «зобов'язання» вужче, ніж в цивільному законодавстві: зобов'язання характеризуються як оформлені договором цивільно-правові відносини, в силу яких одна сторона зобов'язана здійснити на користь іншої сторони певні дії або утриматись від певних дій, та як сума коштів, яка повинна бути сплачена на певну дату в майбутньому, або існуючі (завдяки минулим операціям чи подіям) зобов'язання підприємства щодо передачі певних активів чи надання послуг іншому підприємству у майбутньому. Зобов'язання існує тільки тоді, коли йому відповідає нормативно-правовий документ [1, С. 19].

Відповідно до НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», зобов'язання – це заборгованість підприємства, що виникла внаслідок минулих подій і погашення якої в майбутньому, як очікується, призведе до зменшення ресурсів підприємства, що втілюють в собі економічні вигоди [3]. Подібне визначення наведене в Законі України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» та П(С)БО 11 «Зобов'язання» [4; 5].

Методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про зобов'язання та її розкриття у фінансовій звітності визначає П(С)БО 11 «Зобов'язання» [5]. Відповідно до П(С)БО 11 зобов'язання визнається, якщо його оцінка може бути достовірно визначена та існує ймовірність зменшення економічних вигоди у майбутньому внаслідок його погашення. Якщо на дату балансу раніше визнане зобов'язання не підлягає погашенню, то його сума включається до складу доходу звітного періоду.

С. Голов та М. Пушкар розширюють умови визнання зобов'язань, ґрунтуючись на визначених у П(С)БО 11. М. Пушкар до таких умов зараховує: зобов'язання, відображені в теперішньому часі, які вони є наслідком минулих фактів господарського життя (отримані запаси, послуги, завдана 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 має бути виконано незаперечно, але майбутні платежі мають імовірний характер, оскільки підприємство може мати ускладнення з платежами; терміни виконання зобов'язань можуть бути визначені, але точна дата невідома; суб'єкт, стосовно якого виникли боргові зобов'язання, має бути ідентифікований як особа чи група осіб, хоча в момент реєстрації зобов'язання суб'єкт міг бути неідентифікованим [6. С. 54]. Таким чином, враховуючи сутність та специфіку зобов'язань, доцільно розширити умови їх визнання в обліку.

Для повного висвітлення інформації про поточні зобов'язання в бухгалтерському обліку важливою умовою є правильна їх класифікація. У міжнародних та національних стандартах бухгалтерського обліку поняття зобов'язань трактуються ідентично, а от класифікація має свої розбіжності, як в законодавчих актах, так і у поглядах вчених.

Відповідно до вимог основного нормативного документа, який регламентує порядок обліку та класифікації зобов'язань в Україні, – П(С)БО 11 «Зобов'язання» [5], правильний підбір класифікаційних ознак забезпечує повне висвітлення інформації про заборгованість для цілей управління та аналізу. Проте однозначність у критеріях розподілу зобов'язань відсутня, оскільки на більшості підприємств їх класифікують тільки з метою відображення у звітності, а відтак залишається не врахованою специфіка заборгованості. У результаті управлінський персонал не отримує необхідної аналітичної інформації. Саме тому на рис. 1 подано угруповання основних характеристик зобов'язання як об'єкта бухгалтерського обліку та фінансової звітності.

НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» визначає поточні зобов'язання як зобов'язання, що будуть погашені протягом операційного циклу підприємства або повинні бути погашені протягом 12 місяців, починаючи з дати балансу [3].

Переважна більшість науковців класифікують зобов'язання за терміном та фактом їх погашення, що базується на вітчизняних стандартах бухгалтерського обліку України. Проте, цей підхід не передбачає чіткого визначення класифікаційних ознак заборгованості. Для вирішення зазначеної проблеми виникає необхідність у розробці комплексного підходу до класифікації зобов'язань, що буде враховувати специфіку окремих видів заборгованості.

Наприклад, для забезпечення надання єдиної загальної класифікації зобов'язань як у науковій бухгалтерській літературі, так і у нормативно-правовій С.І. Травінська пропонує поділ поточних зобов'язань за відповідними критеріями, зокрема: умовами виникнення, співвідношенням прав і обов'язків суб'єктів, визначеністю предмета виконання зобов'язання, за характером взаємозв'язку, за складністю погашення, за часом виникнення, за способом погашення, за можливістю оцінки, за строком погашення, за вартістю, за об'єктом зобов'язання, за формою залучення, за видом діяльності [7].

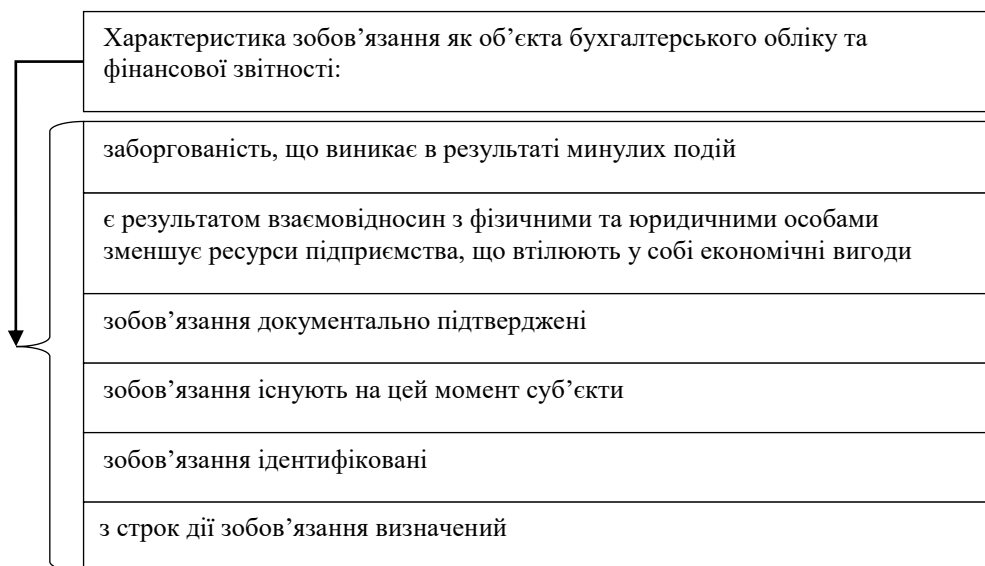


Рис. 1. Характеристика зобов'язання як об'єкта бухгалтерського обліку та фінансової звітності

Оскільки основну частину у структурі поточних зобов'язань становить поточна кредиторська заборгованість за товари, роботи, послуги, для раціонального та своєчасного контролю і управління нею доцільно вести аналітичний облік за певними групами. При цьому варто брати до уваги такі ознаки, як термін погашення та виконання умов погашення.

За терміном погашення заборгованість підприємства доцільно поділити на три групи: заборгованість, термін погашення якої не настав;

- відстрочена заборгованість;
- прострочена заборгованість.

Ще одним з дискусійних питань обліку зобов'язань підприємств є достовірність та об'єктивність їх оцінки. Оцінка суттєво впливає на загальний обліковий процес, оскільки завдяки їй можна отримати достовірні дані про наявні ресурси підприємства, достовірну звітність і, як результат, ефективно управляти господарською діяльністю.

Функціями оцінки як складової методу бухгалтерського обліку є: вимірювання вартості об'єктів бухгалтерського обліку; визначення критеріїв визнання активів, капіталу, зобов'язань, доходів і витрат; створення якісних характеристик облікової інформації; інформаційне забезпечення оцінки менеджменту, фінансового стану та фінансового результату діяльності суб'єктів господарювання [8]. Поняття «оцінка» у Законі України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» використовується в тлумаченнях принципу бухгалтерського обліку, суті активів, зобов'язань, доходів і витрат, змісту облікової політики, а також фігурує у формулюванні принципів бухгалтерського обліку [4]. Оцінка зобов'язань необхідна в процесі господарювання під час надходження та вибуття активів, а також виникнення прав. Правила оцінки зобов'язань визначаються головним чином ПСБО 11 та за окремими видами зобов'язань: П(С)БО 14 «Оренда» – у зв'язку з орендою; П(С)БО 17 «Податок на прибуток» – відстрочені у зв'язку з податком на прибуток; П(С)БО 19 «Об'єднання підприємств», П(С)БО 20 «Консолідована фінансова звітність», П(С)БО 23 «Розкриття інформації щодо пов'язаних сторін» – за операціями з пов'язаними сторонами; П(С)БО 21 «Вплив змін валютних курсів» – за операціями в іноземній валюті. Наявність зобов'язань вважається нормальним станом будь якого діючого підприємства, тому що вони є основою взаємозв'язків між суб'єктами господарювання. Раціональна організація обліку зобов'язань сприяє зміцненню договірної та розрахункової дисципліни, прискоренню оборотності обігових коштів, а отже, поліпшенню фінансового стану підприємства, а правильно розроблена стратегія управління зобов'язаннями – формуванню надійної та відповідальної репутації підприємства. Під час відображення поточних зобов'язань у системі бухгалтерського обліку та здійснення їх аналізу повинен ураховуватися вплив їх трансформації на реалізацію принципів обліку, які реалізуються на відповідних етапах життєвого циклу зобов'язань в процесі їх визнання, оцінювання, зміни та припинення. Необхідно зазначити, що дуже важливим у конкурентному просторі кризових явищ в економіці є питання визначення вартості зобов'язань, за якою вони відображаються в балансі, оскільки реальна величина зобов'язань постійно змінюється. Разом з тим, саме економічне трактування зобов'язань підприємства відіграє ключову роль в оцінюванні його фінансового стану та вимагає застосування принципу обачності під час оцінювання зобов'язань підприємства. Пропонуємо за стадіями життєвого циклу поточних зобов'язань формувати їх відповідну оцінку (рис. 2).

Згідно з П(С)БО 11 «Зобов'язання» у Балансі (Звіті про фінансовий стан) всі поточні зобов'язання відображаються за сумою погашення, тобто у фінансовій звітності в розділі поточних зобов'язань відображається сума, яка буде фактично сплачена під час погашення такого зобов'язання [5]. Визначення теперішньої вартості залежить від умов і виду зобов'язання. За теперішньою вартістю відображаються довгострокові зобов'язання, на які нараховуються відсотки: суми довгострокових кредитів; облігаційних позик; довгострокових відсоткових векселів. Оцінка зобов'язань відіграє важливу роль під час формування облікової політики підприємства. Застосування принципу обачності, що передбачає використання в бухгалтерському обліку методів оцінювання, які повинні запобігати заниженню сум визнаних зобов'язань, є важливим під час оцінювання зобов'язань. Відповідно до концептуальної основи складання та подання фінансових звітів окремі зобов'язання можуть значною мірою вимірюватися тільки із застосуванням попередніх

оцінок [9]. Для визначення балансової вартості зобов'язань існують такі види оцінок (рис. 3).

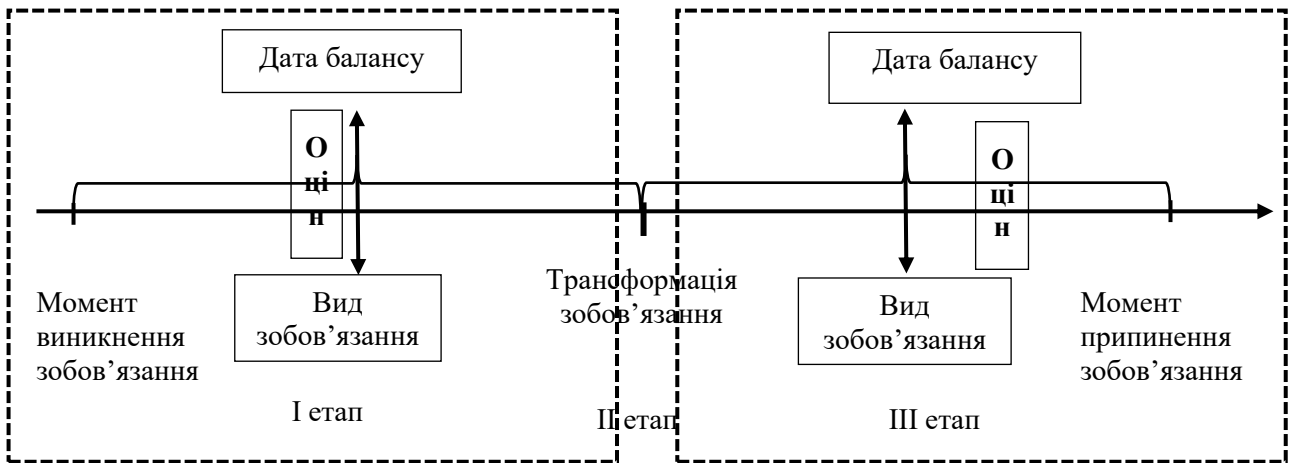


Рис. 2. Оцінка поточних зобов'язань за стадіями життєвого циклу

Крім того, слід звернути увагу на порядок оцінювання поточних зобов'язань, виражених в іноземній валюті, які подано в П(С)БО 21 «Вплив змін валютних курсів». Такі зобов'язання під час первісного визнання відображають у валюті звітності перерахунком суми в іноземній валюті із застосуванням курсу НБУ на дату здійснення операції. У подальшому зобов'язання, які є монетарними статтями перераховують за курсом НБУ, що діє на дату погашення зобов'язань та/або на дату балансу. Курсову різницю, яка виникає при цьому, відображають у складі відповідних доходів або витрат підприємства. Немонетарні зобов'язання перерахунку не підлягають, їх відображають за вартістю, визначеною під час їх визнання.

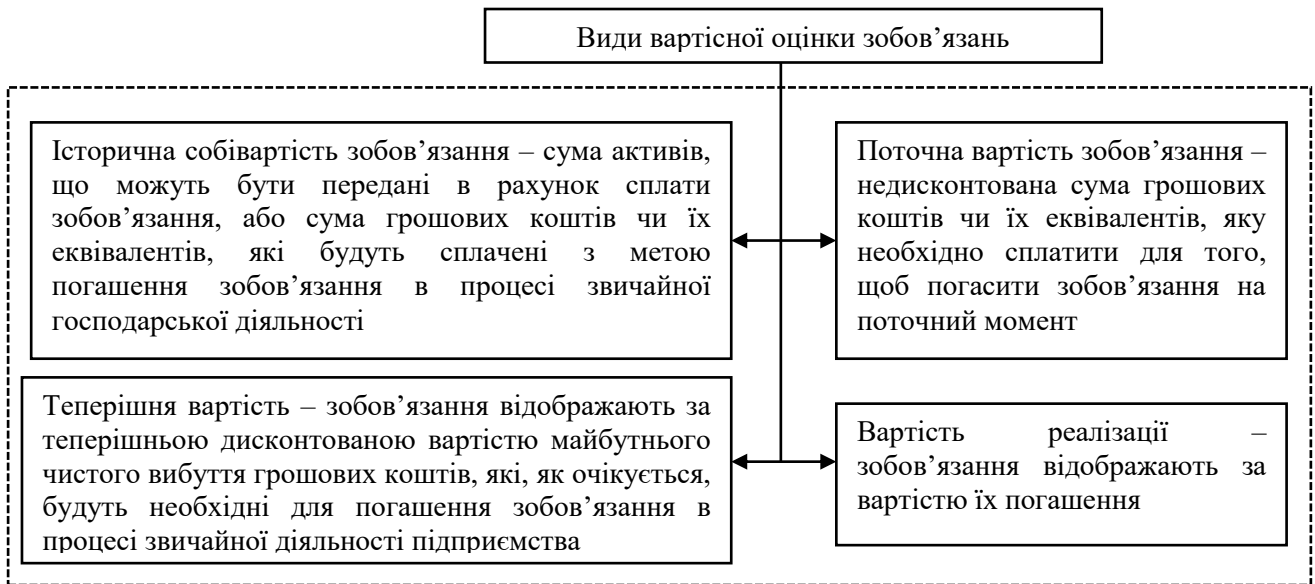


Рис. 3. Види вартісної оцінки зобов'язань

Висновки. На сьогодні гостро постає питання своєчасності проведення розрахунків між суб'єктами господарської діяльності, тобто погашення поточних зобов'язань. Порушення строків погашення поточних зобов'язань призводить до їх накопичення та знецінення грошових коштів для кредиторів, що негативно впливає на фінансовий стан підприємств. Вирішення даної проблеми можливе за умов ефективного управління поточними зобов'язаннями на підставі облікової інформації. У зв'язку з цим виникає необхідність

вдосконалення теоретичних і методичних аспектів визнання, класифікації, документування, оцінки та відображення поточних зобов'язань у системі бухгалтерського обліку. Зокрема, залишаються не до кінця вирішеними питання визначення і визнання зобов'язань у вітчизняній практиці. Класифікація зобов'язань відповідно до національних стандартів свідчить про необхідність розробки комплексного підходу, що буде враховувати специфіку окремих видів заборгованості. Остаточо не досліджене та потребує подальшого вивчення питання оцінки зобов'язань та її відображення в бухгалтерському обліку. Розв'язання цих проблем дасть можливість знизити негативний вплив різноманітних факторів та покращити майбутній фінансовий стан підприємства.

Список використаних джерел

1. Шевчук С. Визнання та оцінка зобов'язань у бухгалтерському обліку і фінансовій звітності Світлана Шевчук // Бухгалтерський облік і аудит. – 2016. – № 6. – С. 18–23.
2. Цивільний кодекс України від 16.01.2003 № 435-IV. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/435-15>
3. Про затвердження Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності». URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13>
4. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні. Закон України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/996-14#Text>
5. Про затвердження Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку 11 «Зобов'язання». URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0085-00#Text>
6. Самохвал Н. П. Місце поточних зобов'язань в системі бухгалтерського обліку підприємства. URL: http://www.economv.in.ua/pdf/9_2011_17.pdf
7. Травінська С. І. Класифікація поточних зобов'язань в законодавстві та бухгалтерському обліку. URL: http://zbirnik.bukuniver.edu.ua/issue_articles/31.pdf
8. Кругляк І. О. Суть поточних зобов'язань підприємства в ринкових умовах господарювання / І. О. Кругляк // Вісник студентського наукового товариства «ВАТРА» Вінницького торговельно-економічного інституту КНТЕУ. – Вінниця : ВТЕІ КНТЕУ, 2017. – Вип. 44. – С. 228–235.
9. Лаганін В. О. Аналіз прихильностей споживачів і оцінка корисності мультиатрибутивного товару. URL: http://www.nbu.gov.ua/old_jrn/natural/Vnulp/Logistyka/2007_594/17.pdf

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

ОБЛІК І ЗВІТНІСТЬ В УМОВАХ ГЛОБАЛІЗАЦІЇ ДІЯЛЬНОСТІ ПІДПРИЄМСТВА

ТРАНСФОРМАЦІЯ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ СУБ'ЄКТА МАЛОГО ПІДПРИЄМНИЦТВА У ЗВІТНІСТЬ ЗА МІЖНАРОДНИМИ СТАНДАРТАМИ

**БЕРЕЗОВСЬКА Д., 2 курс ФФО КНТЕУ,
спеціальність «Облік і оподаткування»,
спеціалізація «Облік і оподаткування в міжнародному бізнесі»**

У статті обґрунтовано трансформацію як спосіб складання фінансової звітності за МСФЗ. Охарактеризовано основні етапи здійснення трансформації фінансової звітності. Досліджено нормативно-правову базу щодо складання фінансової звітності суб'єктами малого підприємництва та її відповідність міжнародним нормам. Розглянуто механізми ведення бухгалтерського обліку після переходу на МСФЗ. Розроблено методичні рекомендації щодо застосування МСФЗ для суб'єктів малого підприємництва.

The article substantiates the transformation as a way of preparing financial statements in accordance with IFRS. The main stages of financial reporting transformation are described. The legal framework for the preparation of financial statements by small businesses and its compliance with international standards has been studied. The mechanisms of accounting after the transition to IFRS are considered. Guidelines for the application of IFRS for small businesses have been developed.

Актуальність теми. Успішне функціонування суб'єктів малого підприємництва залежить від правильного вибору напрямів державної політики у цій сфері, зокрема встановлення менш складної процедури ведення обліку та складання звітності. Саме тому реформування системи бухгалтерського обліку та фінансової звітності, зміна відповідної нормативно-правової бази та її адаптація до міжнародних стандартів мають враховувати потреби малого бізнесу для зменшення навантаження на останній.

Перехід українських суб'єктів малого підприємництва на складання звітності за Міжнародними стандартами фінансової звітності створює певні проблеми, які пов'язані з трансформацією фінансової звітності, складеної за Національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку України, в МСФЗ-формат. Наявність зазначених проблем обумовлена відсутністю єдиної методики трансформації, яка не може бути уніфікована повною мірою, оскільки вимагає широкого застосування професійного судження і не є предметом регулювання МСФЗ.

Актуальність цієї теми не викликає сумнівів, адже малий бізнес складають найчисленнішу групу суб'єктів господарювання, є рушійною силою економіки, яка створює робочі місця та забезпечує надходження значної частини бюджетоформуючих податків.

Аналіз останніх досліджень чи публікацій. Проблема трансформації фінансової звітності привертає увагу широкого кола науковців, які досліджують окремі її аспекти. Найбільш значимі наукові результати щодо трансформації фінансової звітності висвітлено у роботах О.М. Харламова [1], Д. Долбнев [6], І. Панченко [9], М. Городинський [9], С.М. Семенова [10,11], С.М. Шуляренко [11], В.П. Карєв [11], О.І. Малишкін [11], К.В. Безверхний [11], І.С. Ковова [11] та інших. Аналізуючи науковий внесок вчених, необхідно відзначити, що деякі питання трансформації фінансової звітності потребують більш детального вивчення, а саме розгляд особливостей використання МСФЗ суб'єктами малого бізнесу в Україні. Отже, питання трансформації фінансової звітності у звітність за МСФЗ саме суб'єктами малого підприємництва є актуальним для подальшого дослідження.

Метою статті є дослідження теоретичних і методологічних положень, пов'язаних з трансформацією фінансової звітності суб'єктами малого підприємництва у звітність за міжнародними стандартами та розробка пропозицій щодо її удосконалення.

Результати досліджень. Трансформація – це комплекс обліково-аналітичних процедур, які здійснюються з метою складання фінансової звітності за МСФЗ. Вони включають коригування, необхідні для деталізації і перегрупування облікових даних, які підготовлено за національним стандартом обліку, для цілей формування фінансової звітності, що відповідає вимогам МСФЗ (у частині визнання, оцінки, подання й розкриття інформації) [1, с. 216].

Говорячи про трансформацію, дуже важливо розуміти, що єдиної методики для неї не існує. Безумовно, основні підходи та принципи трансформації є єдиними, але послідовність коригувань, подання їх результатів, використання рахунків тощо можуть відрізнятися.

Перехід на МСФЗ охоплює як мінімум два річних звітних періоди і, відповідно, три звітних дати, а саме:

- дату переходу;
- дату закінчення звітного періоду, що передує періоду, за який подають першу МСФЗ-звітність;
- першу звітну дату за МСФЗ.

Серед проблемних питань, які виникають в процесі трансформації фінансової звітності, складеної за НП(С)БО, в МСФЗ-формат, одне з першочергових місць займає проблема періодичності проведення трансформації, тобто скільки разів можна проводити трансформацію фінансової звітності. Суб'єкти господарювання, у т.ч. і малого підприємництва, що прийняли МСФЗ як концептуальну основу фінансової звітності (в обов'язковому порядку чи добровільно), не можуть використовувати будь-які інші стандарти, у т.ч. і НП(С)БО. Тому трансформація як спосіб підготовки фінансової звітності за МСФЗ може застосовуватися тільки на дві річні звітні дати: на дату переходу і дату закінчення звітного періоду, що передує першому звітному періоду за МСФЗ, а також на три проміжні (квартальні) дати в межах між датою переходу та датою закінчення звітного періоду, що передує періоду, за який подають першу МСФЗ-звітність.

Підходи до складання МСФЗ-звітності традиційно включають трансформацію, паралельний облік і трансляцію. Трансформація передбачає виконання трансформаційних коригувань по відношенню до фінансової звітності, складеної за НП(С)БО, з метою її доведення до відповідності МСФЗ. Як правило, трансформація – це періодична процедура. Паралельний облік передбачає одночасне ведення обліку господарських операцій в двох різних системах стандартів з формування відповідної звітності за НП(С)БО і МСФЗ. Трансляція передбачає побудову таблиці відповідності синтетичних і аналітичних рахунків і регістрів обліку НП(С)БО і МСФЗ, в якій здійснюється трансляція кореспонденцій рахунків і оборотно-сальдової відомості (пробного балансу), за даними якої формується звітність за МСФЗ [1, с. 216].

З точки зору автоматизації найбільш прийнятним є паралельний облік або трансляція, проте процес автоматизації знижує можливості якісного застосування професійного судження, яке є вкрай важливим для складання МСФЗ-звітності. Відтак, на мою думку, найбільш прийнятним підходом до складання звітності за МСФЗ в перехідному (підготовчому) періоді є трансформація.

В процесі трансформації фінансової звітності, складеної за НП(С)БО, в МСФЗ-формат виділяють три періоди: підготовчий; перехідний; перший звітний. Якщо перехідний та перший звітні періоди регулюються МСФЗ 1 «Перше застосування МСФЗ» [2], то підготовчий етап не регламентований жодним стандартом або законодавчим документом, тому його планування, організація і практична реалізація викликають труднощі серед укладачів фінансової звітності. На підготовчому етапі трансформації доцільно паралельно організувати інвентаризацію всіх наявних активів та зобов'язань; провести аналіз звітності, складеної за НП(С)БО; розробити методичну (обліково-аналітичну) базу.

Щодо трансформації фінансової звітності у звітність за МСФЗ саме суб'єктами малого підприємництва, то одними з провідних завдань Стратегії застосування Міжнародних стандартів фінансової звітності є:

- спрощення порядку складання фінансової звітності суб'єктами малого підприємництва;
- вдосконалення системи підготовки та перепідготовки кадрів щодо бухгалтерського обліку та фінансової звітності;
- вдосконалення методології бухгалтерського обліку для суб'єктів малого підприємництва шляхом максимального спрощення процедури ведення бухгалтерського обліку та форм фінансової звітності для окремої категорії суб'єктів малого підприємництва, зокрема щодо надання права таким суб'єктам використовувати форму обліку, яка не передбачає застосування подвійного запису;
- адаптація національної нормативно-правової бази щодо бухгалтерського обліку для суб'єктів малого підприємництва до міжнародних стандартів шляхом затвердження відповідних НП(С)БО зі спрощеним порядком ведення обліку активів, зобов'язань, власного капіталу та розрахунку фінансових результатів [3].

На сьогодні в Україні діє прийнятий Радою з МСФЗ Міжнародний стандарт фінансової звітності для малих та середніх підприємств (далі – МСФЗ для МСП). Він є спрощеною версією МСФЗ, що виключає питання, які не є актуальними для малих підприємств, зокрема питання прибутку на акції, проміжної фінансової звітності, операційних сегментів, припиненої діяльності [4].

Задля зближення з європейськими стандартами та спрощення ведення бізнесу, 01.07.2018 року уряд затвердив нову редакцію Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» [5], яка зокрема передбачала зміни щодо введення класифікації підприємств за розміром (мікропідприємства, малі, середні та великі); обов'язковість утворення бухгалтерської служби підприємствами, що становлять суспільний інтерес, а всі інші компанії можуть користуватись аутсорсинговими послугами аудиторських фірм; встановлення вимоги складання фінансової звітності на підставі таксономії (тобто з огляду на склад статей та показники фінансової звітності, які підлягають оприлюдненню).

Отже, на законодавчому рівні простежується позитивна тенденція до зближення з європейськими стандартами, проте практичне застосування МСФЗ для МСП в Україні показало, що існує низка суперечливих питань, які потребують остаточного вирішення.

Першим, на що треба звернути увагу, є дотримання принципу, який слугує фундаментом під час застосування МСФЗ, а саме відображення операцій відповідно до їх економічної сутності, а не юридичної форми. Цей принцип передбачає застосування власних професійних суджень та суб'єктивної думки бухгалтера під час ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності, тобто МСФЗ мають рекомендаційний характер і аж ніяк не обмежують дії бухгалтера чіткими рамками. Щодо України, то принцип превалювання сутності над формою закріплений у ст. 4 Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», проте на практиці господарські операції відображаються в обліку саме тоді й саме так, як вони зафіксовані в первинних документах [5].

Наступне суперечливе питання стосується кількісного критерія оцінювання компанії та віднесення її до суб'єкта малого підприємництва. Так, в Україні МСФЗ для МСП мають право застосовувати мікропідприємства, малі та середні підприємства, критерії визнання яких наведені в новій редакції Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» [5].

У МСФЗ для МСП таких кількісних критеріїв не наведено, проте зазначено, що малими та середніми є суб'єкти господарювання, які:

- оприлюднюють фінансові звіти загального призначення для зовнішніх користувачів;
- не є підзвітними громадськості (згідно з МСФЗ для МСП підприємство є підзвітним громадськості, якщо його боргові зобов'язання чи інструменти капіталу перебувають в обігу

на публічному ринку (або воно перебуває в процесі випуску таких інструментів для обігу на публічному ринку) та якщо на відповідальному зберіганні у нього знаходяться активи великої групи сторонніх осіб, а таке зберігання є одним з основних видів його діяльності) [6, с. 224].

На практиці виникають ситуації, коли підприємства, які, відповідно до вітчизняного законодавства, зобов'язані застосовувати МСФЗ (ПАТ, банки, кредитні установи, страхові компанії, брокери/дилери цінних паперів, інвестиційні фонди та банки), належать до малих підприємств та є підзвітними громадськості, тому не можуть застосовувати МСФЗ для МСП.

Щодо складу фінансової звітності, то МСФЗ для МСП затверджують фінансову звітність у складі:

- звіту про фінансовий стан;
- звіту про сукупний дохід або окремого звіту про прибутки та збитки та окремого звіту про сукупний дохід;
- звіту про зміни у власному капіталі;
- звіту про рух грошових коштів;
- приміток.

Особливістю використання МСФЗ для МСП є те, що в ньому не передбачено скороченої форми складання фінансової звітності, як під час застосування НП(С)БО 25 «Спрощена фінансова звітність» [7].

Водночас в НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» [8] прописано, що підприємства, які для складання фінансової звітності застосовують МСФЗ для МСП, використовують форми звітів, затверджені цим НП(С)БО, у складі балансу та звіту про фінансовий результат, тобто суб'єкти малого бізнесу заповнюють уніфіковані форми фінансової звітності, що позбавляє їх можливості самостійно виділяти або об'єднувати балансові статті з огляду на їх суттєвість. Це знову ж таки вказує на невідповідність МСФЗ для МСП національним стандартам.

На мій погляд, доречніше було б використовувати довільну форму складання фінансової звітності, що передбачено МСФЗ для МСП, адже мале підприємство змогло б розробити та застосувати такі форми звітності, які будуть зручні саме для нього з огляду на специфіку його діяльності. До того ж галузеві міністерства та відомства могли б розробити рекомендації з методологічного забезпечення бухгалтерського обліку, які б враховували галузеві особливості діяльності компаній.

Наступна проблема є актуальною не лише для суб'єктів малого бізнесу, але й для всіх суб'єктів господарювання, які перейшли на застосування МСФЗ. Вона полягає в тому, що значна кількість підприємств, що складають фінансову звітність за МСФЗ, на практиці продовжують вести бухгалтерський облік з дотриманням вимог національних стандартів. Звісно, національні стандарти складаються на основі МСФЗ, проте вони є лише наближеними до них. Це призводить до невідповідності концептуальних основ ведення бухгалтерського обліку складанню фінансової звітності, що впливає на якість облікової інформації та виникнення інформаційних ризиків.

Таким чином, після переходу на МСФЗ перед підприємствами постає проблема вибору подальшого механізму ведення бухгалтерського обліку. Міжнародний досвід показує, що є декілька можливих варіантів дій суб'єкта господарювання у сфері організації та ведення бухгалтерського обліку після переходу на МСФЗ:

- ведення бухгалтерського обліку за НП(С) БО з подальшою трансформацією показників в кінці звітного періоду для складання фінансової звітності відповідно до вимог МСФЗ;
- паралельне ведення бухгалтерського обліку з урахуванням положень НП(С)БО та МСФЗ;
- перебудова облікової політики та налаштування системи бухгалтерського обліку згідно з вимогами МСФЗ.

Метод трансформації охоплює виключно статті фінансової звітності та пов'язаний з необхідністю ведення кумулятивного обліку трансформаційних коригувань минулих звітних періодів і включення результативних показників такого обліку під час здійснення трансформацій в такому звітному періоді, що викликано невідповідністю вхідних залишків активів, капіталу та зобов'язань, в розрізі їх видів під час складання звітності за НП(С)БО та трансформованих залишків [9, с. 212].

Щодо достовірності фінансової звітності такий метод має потенційно високий інформаційний ризик, адже він передбачає обов'язкову присутність суб'єктивних суджень під час здійснення коригувань. До того ж в умовах плінності кадрів бухгалтерії існує ймовірність втрати інформації про проведені раніше трансформаційні коригування, причини та особливості їх здійснення. Щодо переваг цього методу, то він не вимагає від компанії суттєвих фінансових затрат, спеціального програмного забезпечення та має нетривалий період складання звітності.

Неабиякої уваги потребує питання підготовки кваліфікованих фахівців у галузі використання МСФЗ. Внаслідок відсутності знань та досвіду під час переходу на складання звітності за МСФЗ більшість підприємств змушена звертатись до консалтингових чи аудиторських фірм. Для суб'єктів малого бізнесу ситуація ускладнюється ще й внаслідок обмежених фінансових можливостей, адже перепідготовка фінансових директорів та головних бухгалтерів тягне чималі витрати.

Отже, процес впровадження МСФЗ для МСП в Україні супроводжується труднощами організаційного, фінансового та кадрового характеру. Проте перехід на МСФЗ – це питання часу, він є об'єктивно неминучим процесом.

Враховуючи все вищесказане, вважаю, що подальша робота має проводитися в напрямках: розроблення методичних рекомендацій щодо застосування МСФЗ для МСП з роз'ясненням основних проблемних питань; зміни НП(С)БО відповідно до МСБО для забезпечення єдності концептуальної основи ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності за МСФЗ; зміцнення кадрового потенціалу, зокрема пропонуємо при Міністерстві економічного розвитку та торгівлі, що реалізує державну політику з питань розвитку підприємництва, створити Комітет із поширення та впровадження МСФЗ; головними завданнями цього Комітету буде впровадження системи професійної підготовки кадрів із застосування МСФЗ, проведення відкритих семінарів, курсів з підвищення кваліфікації на рівні професійних організацій бухгалтерів, переклад та обговорення останніх версій МСФЗ тощо; це дало б змогу скоротити час та гроші суб'єктів господарювання на адаптацію до нових стандартів фінансової звітності.

Висновки. Проведене дослідження дозволило зробити наступні висновки. Трансформація є найбільш прийнятним способом складання першої фінансової МСФЗ-звітності і має застосовуватися виключно на дві річні звітні дати: на дату переходу і дату закінчення звітного періоду, що передує першому звітному періоду за МСФЗ, а також на три проміжні (квартальні) дати в межах між датою переходу та датою закінчення звітного періоду, що передує періоду, за який подають першу МСФЗ-звітність. В процесі переходу на складання МСФЗ-звітності виділяють три періоди: підготовчий, перехідний та перший звітний. На підготовчому етапі трансформації доцільно паралельно організувати інвентаризацію всіх наявних активів та зобов'язань; провести аналіз звітності, складеної за НП(С)БО; розробити методичну (обліково-аналітичну) базу.

Щодо трансформації фінансової звітності у звітність за МСФЗ саме суб'єктами малого підприємництва, то на законодавчому рівні простежується позитивна тенденція до зближення з європейськими стандартами, проте практичне застосування МСФЗ для МСП в Україні показало, що існує низка суперечливих питань, які потребують остаточного вирішення. Особливістю використання МСФЗ для МСП є те, що в ньому не передбачено скороченої форми складання фінансової звітності. На мій погляд, доречніше було б використовувати довільну форму складання фінансової звітності, що передбачено МСФЗ для МСП, адже мале підприємство змогло б розробити та застосувати такі форми звітності, які

будуть зручні саме для нього з огляду на специфіку його діяльності. До того ж галузеві міністерства та відомства могли б розробити рекомендації з методологічного забезпечення бухгалтерського обліку, які б враховували галузеві особливості діяльності компаній. Після переходу на МСФЗ перед підприємствами також постає проблема вибору подальшого механізму ведення бухгалтерського обліку. Саме метод трансформації охоплює виключно статті фінансової звітності та пов'язаний з необхідністю ведення кумулятивного обліку трансформаційних коригувань минулих звітних періодів і включення результативних показників такого обліку під час здійснення трансформацій в такому звітному періоді, що викликано невідповідністю вхідних залишків активів, капіталу та зобов'язань, в розрізі їх видів під час складання звітності за НП(С)БО та трансформованих залишків. Неабиякої уваги потребує питання підготовки кваліфікованих фахівців у галузі використання МСФЗ. Отже, процес впровадження МСФЗ для МСП в Україні супроводжується труднощами організаційного, фінансового та кадрового характеру. Враховуючи це, вважаю, що подальша робота має проводитися в напрямках: розроблення методичних рекомендацій щодо застосування МСФЗ для МСП з роз'ясненням основних проблемних питань; зміни НП(С)БО відповідно до МСБО для забезпечення єдності концептуальної основи ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності за МСФЗ; зміцнення кадрового потенціалу, зокрема пропонуємо при Міністерстві економічного розвитку та торгівлі, що реалізує державну політику з питань розвитку підприємництва, створити Комітет із поширення та впровадження МСФЗ; головними завданнями цього Комітету буде впровадження системи професійної підготовки кадрів із застосування МСФЗ, проведення відкритих семінарів, курсів з підвищення кваліфікації на рівні професійних організацій бухгалтерів, переклад та обговорення останніх версій МСФЗ тощо; це дало б змогу скоротити час та гроші суб'єктів господарювання на адаптацію до нових стандартів фінансової звітності.

Список використаних джерел

1. Харламова О.В. Трансформація як спосіб підготовки фінансової звітності за МСФЗ. Науковий вісник Херсонського державного університету. 2015. Вип 12. Ч. 3. С.215-218
2. 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: 19.04.2021).
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: 19.04.2021).
4. Міжнародний стандарт фінансової звітності для малих та середніх підприємств, міжнародний документ від 01.01.2013 року № 929_063. Дата оновлення 01.01.2013. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/> (дата звернення: 19.04.2021).
5. 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 19.04.2021).
6. Долбнєва Д. Фінансова звітність за МСФЗ: переваги та недоліки для вітчизняних малих та середніх підприємств. Бухгалтерський облік, аналіз і аудит. 2018. № 2 (54). С. 219–227.
7. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 25 «Спрощена фінансова звітність»: затв. наказом Міністерства фінансів України від 25.02.2000 року № 39. Дата оновлення 03.11.2020. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/> (дата звернення: 19.04.2021).
8. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку¹ «Загальні вимоги до фінансової звітності»: затв. наказом Міністерства фінансів України від 07.02.2013 року № 73. Дата оновлення 23.07.2019. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/> (дата звернення: 19.04.2021).

9. 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.
10. Семенова С.М. Порівняння фінансової звітності суб'єктів малого та мікропідприємництва України та країн ЄС відповідно до МСФЗ для МСП та Директиви 34/2013/ЄС. Бухгалтерський облік і аудит. 2017. № 2. С. 26–40.
11. Гармонізація бухгалтерського обліку та оподаткування на підприємствах України в контексті нормативів ЄС : монографія / [О.І. Малишкін, К.В. Безверхий, І.С. Ковова, С.М. Семенова, С.М. Шуляренко, В.П. Карєв]; за наук. ред. О.І. Малишкіна; Державний університет інфраструктури та технологій. Київ: ВД «АртЕк», ДУІТ, 2018. 418 с.

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

БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК ТОВАРНИХ ОПЕРАЦІЙ У СУБ'ЄКТА МІЖНАРОДНОГО БІЗНЕСУ

**БОРИСЕНКО А., 2 курс ФФО КНТЕУ,
спеціальність «Облік і оподаткування»,
спеціалізація «Облік і оподаткування в міжнародному бізнесі»**

Статтю присвячено особливостям здійснення товарних операцій суб'єктами міжнародного бізнесу. Розглянуто особливості документального оформлення та відображення інформації про товарні операції в обліку підприємства з урахуванням вітчизняного досвіду. Значну увагу приділено оцінці експортно-імпортних операцій.

The article is devoted to the peculiarities of commodity transactions by international business entities. Features of documentation and display of information on commodity operations in the account of the enterprise taking into account domestic experience are considered. Considerable attention is paid to the assessment of export-import operations.

Здійснення економічних реформ у системі національної економіки України з метою укріплення та підвищення ефективності ринкових засад господарювання докорінно змінило окремі аспекти діяльності торгівельних підприємств, надаючи їм право самостійно визначати параметри економічної поведінки і покладаючи повну відповідальність за прийняті ними рішення. Впровадження ринкових механізмів господарювання, реформування економічних відносин, різноманітність форм власності, трансформаційні процеси в торгівельній діяльності зумовили формування нових інституційних одиниць, що беруть участь в господарському процесі, а відтак і використовують інформацію бухгалтерського обліку. Економічні перетворення, пов'язані з глобалізацією економіки, вимагають постійного удосконалення управлінських функцій, виконання яких передусім залежить від ефективності використання достовірної та якісної облікової інформації. Особливо гостро постала проблема її якості та достовірності в сучасних умовах ведення бухгалтерського обліку товарних операцій за національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку та міжнародними стандартами бухгалтерського обліку.

Вагомий внесок у розкриття сутності та класифікації товарних операцій, дослідження методів їх оцінки та обліку, а також вирішення проблеми гармонізації за національними та міжнародними стандартами зробили зарубіжні та вітчизняні науковці, зокрема Ф.Ф. Бутинець, І. Броунлі, Ю.А. Верига, С.Ф. Голов, Д. Едвард, Д. Колдуелл, М.Р. Лучко, Л.В. Нападовська, В.Ф. Палій, Н.В. Хоменко, Ю.А. Верига, В.Ю. Гордополов, О.О. Нестеренко, П.Й. Атамас, Г.О. Крамаренко, М.В. Мних, І.Г. Волошан та інші.

Враховуючи вагомий внесок вітчизняних та зарубіжних науковців не до кінця опрацьованими залишаються теоретичні проблеми, методика та організація обліку товарних операцій суб'єкта міжнародного бізнесу, це, своєю чергою, впливає на якість інформаційного забезпечення управління діяльністю підприємств торгівлі.

Мета статті – обґрунтування теоретичних основ й методичних підходів щодо обліку товарних операцій у суб'єкта міжнародного бізнесу.

Об'єктом дослідження є процес формування інформації щодо товарних операцій у суб'єкта міжнародного бізнесу.

Предмет дослідження – сукупність теоретичних й методичних положень обліку товарних операцій у суб'єкта міжнародного бізнесу.

Товарні операції – це процес руху (купівлі та продажу) товарних запасів на споживчому, професійному або державному ринку, що має документальне підтвердження та призводить до зміни права власності на об'єкт. Основним об'єктом товарних операцій є товар. З економічної точки зору під категорією «товар» розуміють будь-які матеріальні цінності в складі оборотних матеріальних активів підприємства, які здатні задовольняти потреби та приносити певні економічні вигоди від їх використання. Товари як товарну масу розглядають А.А. Мазаракі, Б.В.Скребник, Є.І. Свідерській. Зазвичай товари надходять на підприємство для подальшої їх реалізації (С.Фішер, Р.Дорнбуш, В.С. Лень, М.Р. Лучко): активи, які утримуються для подальшого продажу за умов звичайної господарської діяльності. Отже, товари – це товарна маса, що знаходиться на ринку та перебуває у сфері обігу від виробника до споживача, при цьому не потребує подальшої доробки та переробки, призначена для наступного продажу за умов звичайної господарської діяльності та є важливим активом підприємства, реалізація яких є основним джерелом його прибутку.

В обліку товари належать до запасів. Відповідно до Національній положення (стандарте) бухгалтерського обліку 9 «Запаси» запаси – це активи, які:

- ✓ утримуються для подальшого продажу (розподілу, передачі) за умов звичайної господарської діяльності;
- ✓ перебувають у процесі виробництва з метою подальшого продажу продукту виробництва;
- ✓ утримуються для споживання під час виробництва продукції, виконання робіт та надання послуг, а також управління підприємством [6].

Таким чином, товари можна розглядати з двох основних підходів: економічний вимір та обліковий. Така подвійна природа товарів, потребує детального осмислення та відповідно правильно їх відображення в системі бухгалтерського обліку. З метою правильного відображення на рахунках операцій з рухом товарів виділимо основні критерії визнання товару (табл. 1).

Таблиця 1

Відмінності між МСБО 2 «Запаси» та НП(С)БО 9 «Запаси» в оцінці

Ознака	НП(С)БО 9 «Запаси»	МСБО 2 «Запаси»
Оцінка запасів при надходженні	<p>1. При придбанні у постачальника. Суми, що сплачуються згідно з договором постачальнику (продавцю) за вирахуванням непрямих податків; суми ввізного мита; суми непрямих податків у зв'язку з придбанням запасів, які не відшкодовуються підприємству; транспортно-заготівельні витрати; інші витрати.</p> <p>2. При виготовлені власними силами. Витрати, що утворюють виробничу собівартість, визначену за НП(С)БО 16 «Витрати».</p> <p>3. При внесенні до статутного капіталу</p>	<p>Собівартість формується з таких витрат: 1. Витрати на придбання. Ціни придбання; мита, та інших податків; витрати на транспортування; вартості робіт із навантаження та розвантаження й інших витрат.</p> <p>2. Витрати на переробку. Витрати, безпосередньо пов'язані з одиницею виробництва.</p> <p>3. Інші витрати. Інші витрати, якщо вони відбулися при доставці до їх теперішнього місця розпакування та приведення до теперішнього стану</p>

Ознака	НП(С)БО 9 «Запаси»	МСБО 2 «Запаси»
	Справедливої вартості, погоджена із засновниками підприємства з урахуванням витрат, що включаються до первісної вартості запасів, придбаних у постачальника. 4. При безоплатному отриманні. Справедливої вартості. 5. При отриманні в результаті обміну на подібні активи. Балансової вартості переданих запасів. 6. При отриманні в результаті обміну на неподібні активи. Справедливої вартості отриманих запасів	Справедливої вартості, погоджена із засновниками підприємства з урахуванням витрат, що включаються до первісної вартості запасів, придбаних у постачальника. 4. При безоплатному отриманні. Справедливої вартості. 5. При отриманні у результаті обміну на подібні активи. Балансової вартості переданих запасів. 6. При отриманні в результаті обміну на неподібні активи. Справедливої вартості отриманих запасів
	До собівартості не включаються витрати: понаднормові витрати і нестачі запасів; проценти за користування позиками; витрати на збут; загальногосподарські та інші витрати	До собівартості не включаються: понаднормативні 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 запасів до їх теперішнього місця розташування та приведення у теперішній стан; витрати на продаж
Оцінка запасів при витрачанні	Собівартість перших за часом надходження запасів (ФІФО), ідентифікована собівартість, середньозважена собівартість. Нормативні затрати; ціни продаж	Допускається метод ЛІФО, собівартість останнього за часом надходження запасів
	Таке положення відсутнє	Підприємство має можливість створення резерву знецінення запасів (особливо для тих, які реалізуються за твердим контрактом)
	Раніше визнані витрати не сторнуються, а визнається дохід, що є більш доцільним.	Передбачається сторнування збитків від знецінення у разі, коли обставини, що спричинили списання запасів, більше немає.
Оцінка запасів на дату балансу	Найменша з двох оцінок: первісна вартість або чиста вартість реалізації	Чиста вартість реалізації

Джерело: розроблено автором на основі НП(С)БО 9 «Запаси» [6], МСБО 2 «Запаси» [2]

При здійсненні торговельних операцій необхідно чітко розуміти правову сторону питання, адже від цього залежить правильність та доцільність їх відображення в бухгалтерському обліку. Зовнішньоекономічний договір (контракт) відповідно до ЗУ «Про ЗЕД» – домовленість двох або більше суб'єктів зовнішньоекономічної діяльності та їх іноземних контрагентів, спрямована на встановлення, зміну або припинення їх взаємних прав та обов'язків у зовнішньоекономічній діяльності [9]. Основні ознаки зовнішньоекономічного договору:

- ✓ контрагенти знаходяться в різних країнах;
- ✓ товар перетинає кордон, якщо це матеріальний об'єкт;
- ✓ розрахунки в іноземній валюті, за винятком товарообмінних операцій;
- ✓ комерційний характер.

Основними функціями зовнішньоекономічного договору є: юридичне закріплення відносини між партнерами, надаючи їм характер обов'язків, виконання яких захищено законом; визначення порядку, способів і послідовності здійснення дій партнерами; способи забезпечення обов'язків.

Порядок укладання контрактів охоплює процедури підготовки до укладання договору (контракту) (маркетингове дослідження зовнішнього ринку; пошук, вибір та встановлення контакту із потенційним партнером; розрахунок експортних/імпортних цін; опрацювання базисних умов контракту; опрацювання валютно-фінансових умов контракту; техніко-економічне обґрунтування зовнішньо-торгівельних операцій; підготовка проекту контракту), укладання договору (контракту) (проведення попередніх переговорів; складання протоколу

про наміри та попереднього контракту; складання та підписання контракту) та організацію контролю, виконання та припинення договору (контракту) (виконання контрактних зобов'язань: з боку продавця – поставка покупцеві товару (надання послуг), що є предметом контракту, з боку покупця – сплата встановленої ціни; контроль за виконанням контрактних зобов'язань; розгляд можливих претензій; способи та порядок припинення контракту).

Зовнішньоекономічний договір (контракт) укладається суб'єктом зовнішньоекономічної діяльності або його представником у простій письмовій або в електронній формі, якщо інше не передбачено міжнародним договором України чи законом. Склад та зміст зовнішньоекономічного договору, як підстави виникнення товарних правовідносин мають безпосередньо прямий вплив при відображенні торговельних операцій на рахунках бухгалтерського обліку. Водночас, потрібно розуміти, що сам по собі зовнішньоекономічний договір не є підставою відображати господарські операції на рахунках обліку. Він не є первинним документом та не затверджує здійснення господарських операцій, тобто дій чи подій, що зумовлюють зміни в структурі майнового потенціалу та фінансового стану підприємств торгівлі. Документування обліку товарних операцій (експорту / імпорту) у суб'єкта міжнародного бізнесу є індивідуально сформованою економічною системою, побудованою з використанням методів системного підходу:

- ✓ митні документи;
- ✓ транспортні (перевізні) документи;
- ✓ комерційні документи;
- ✓ ліцензії, дозволи, сертифікати що підтверджують дотримання обмежень при переміщенні товарів через митний кордон України;
- ✓ документи, які використовуються для проведення попереднього документального контролю;
- ✓ документи, що підтверджують країну походження;
- ✓ інші документи.

Для поміщення товарів у митний режим експорту декларант повинний: подати митному органу, що здійснює випуск товарів документи на товари; сплатити митні платежі; виконати вимоги щодо застосування передбачених законом заходів нетарифного регулювання зовнішньоекономічної діяльності; у випадках, встановлених законодавством, подати митному органу дозвіл на проведення зовнішньоекономічної операції з вивезення товарів у третю країну (реекспорт) [11].

Основними завданнями обліку експорту товарно-матеріальних цінностей є:

- ✓ визначення дати врахування доходів, зобов'язань, розрахунок їх розміру;
- ✓ розрахунок собівартості експортованих цінностей;
- ✓ розрахунок митної вартості товарно-матеріальних цінностей;
- ✓ врахування обов'язкових податків та платежів при експорті;
- ✓ узагальнення інформації в регістрах обліку та звітності.

Відповідно до Закону України «Про зовнішньоекономічну діяльність» момент здійснення експорту (імпорту) – момент перетину товаром митного кордону України або переходу права власності на зазначений товар, що експортується чи імпортується, від продавця до покупця [9]. Митним кодексом встановлено перехід права власності в момент перетину митного кордону України. Відповідно до норм Податкового кодексу України [10] товари вважаються експортованими платником податку в разі, якщо їх експорт засвідчений належно оформленою митною декларацією. Після підписання митної декларації представником митниці процедура стає завершеною і тоді митна декларація перетворюється у первинний документ, який підтверджує: суму митних платежів (мити, ПДВ); фактурну та миту вартість товару; факт перетину товаром митного кордону; замість податкової накладної підтверджує факт виникнення податкового кредиту з ПДВ при імпорті (п. 201.12 ПКУ) [10].

При експорті товарів дохід визнають при дотриманні умов, перерахованих у п. 8 НП(С)БО 15 «Дохід» [4]:

- 1) покупцеві передані ризики й вигоди, пов'язані з правом власності на продукцію (товар, інший актив);
- 2) підприємство не здійснює надалі управління та контроль за реалізованою продукцією (товарами, іншими активами);

- 3) сума доходу (виручка) може бути достовірно визначена;
 4) є впевненість, що в результаті операції відбудеться збільшення економічних вигод підприємства, а витрати, пов'язані з цією операцією, можуть бути достовірно визначені).

Перша умова визначається відповідно до базису постачання за правилами ІНКОТЕРМС 2020 [8], встановленими договором. Друга передбачена умовами договору. Це момент передачі товару покупцеві чи його представникові. Третя і четверта умови виконуються, як правило, в момент підписання зовнішньоекономічного договору.

Модель відображення операцій із експорту товарно-матеріальних цінностей на рахунках бухгалтерського обліку залежить від умов оплати (табл. 2.).

Система рахунків обліку операцій щодо експорту товарно-матеріальних цінностей включає:

- облік товарів (28 «Товари»);
- облік розрахунків (681 – Розрахунки за авансами отриманими; 362 – Розрахунки з іноземними покупцями; 641/642 – Розрахунки за обов'язковими платежами; 377 – Розрахунки з іншими дебіторами (при перерахуванні коштів митним органам);
- облік доходів і витрат:
 - 70 «Доходи від реалізації»;
 - 90 «Собівартість реалізації»;
- курсові різниці:
 - 945 – Втрати від операційної курсової різниці;
 - 714 – Доходи від операційної курсової різниці;
 - 974 – Втрати від неопераційної курсової різниці;
 - 744 – Доходи від неопераційної курсової різниці.

Таблиця 2

Відображення операцій із експорту товарно-матеріальних цінностей в обліку постачальника

№ п/п	Умови договору	Курс перерахунку	Курсові різниці
1	Перша подія - передплата *	Суму, що включається в доходи, обчислюють за курсом НБУ на дату надходження передоплати** за товари на розподільчий рахунок (п. 6 НП(С)БО 21)	Заборгованість перед нерезидентом є немонетарною, тобто курсові різниці за нею не розраховують (п. 7 НП(С)БО 21)
2	Перша подія - відвантаження товарів	Суму, що включається в доходи, обчислюють за курсом НБУ на дату визнання доходу (п. 5 НП(С)БО 21)	Заборгованість нерезидента є монетарною***, і за нею розраховують курсові різниці (пп. 7 і 8 НП(С)БО 21)
3	Відвантаження товарів на умовах часткової передоплати*	У частині отриманої передоплати суму доходів визначають як у варіанті 1, а в неоплаченій частині – як у варіанті 2	

* При надходженні декількох авансів дохід визначаємо із застосуванням валютного курсу, що діяв на дату отримання кожного з них.

** Датою отримання передоплати вважаємо дату надходження коштів на розподільчий рахунок у банку, адже такі кошти визнаються активом підприємства і для їх обліку використовується субрахунок 316 «Спеціальні рахунки в іноземній валюті».

*** Монетарні статті – статті балансу про грошові кошти, а також про такі активи і зобов'язання, які будуть отримані або оплачені у фіксованій (або визначеній) сумі грошей або їх еквівалентів (п. 4 П(С)БО 21)

Джерело: розроблено автором на основі НП(С)БО 21 «Вплив змін валютних курсів» [5]

Облік експорту товарно-матеріальних цінностей на умовах наступної оплати наведено в табл. 3.

Відповідно до Закону України про «Зовнішньоекономічну діяльність» імпорту товарів – купівля (у тому числі з оплатою в негрошовій формі) українськими суб'єктами ЗЕД в іноземних суб'єктів господарської діяльності 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 [9].

Ввезення товарів на митну територію України в режимі імпорту передбачає:

- подання митному органу документів, що засвідчують підстави та умови ввезення товарів;
- сплату податків і зборів, якими обкладаються товари під час ввезення;
- дотримання вимог, передбачених законом, щодо заходів нетарифного регулювання та інших обмежень.

Основними завданнями обліку імпорту товарно-матеріальних цінностей є: визначення дати врахування активів, зобов'язань, витрат; нарахування і сплата митних платежів; врахування податкового кредиту; оцінка об'єктів в іноземній валюті; розрахунок первинної вартості майна що імпортоване; узагальнення інформації в регістрах обліку та звітності.

Таблиця 3

Облік експорту товарно-матеріальних цінностей на умовах наступної оплати

№ з/п	Зміст операцій	Кореспонденція	
		Дт	Кт
1	Перераховано аванс за митне оформлення	377	311
2	Оформлена митна декларація та передано право власності на об'єкт:		
	- врахований дохід від реалізації	362	702
	- відображено експортне ПДВ за ставкою 0 %	702	641
	- врахована собівартість реалізованого товару	902	28
	- у складі витрат враховано затрати по миту	93	642
3	Проведено взаємозалік з митницею:		
	- мито	642	377
	- ПДВ	641	
4	Зарахована на розподільчий рахунок іноземна валюта від покупця товарів	316	362
5	Зараховано на поточний рахунок іноземна валюта з розподільчого рахунку	312	316
6	Відображено курсові різниці по монетарним рахункам: 312; 316; 362	945	312, 316, 362
		312, 316, 362	714

Джерело: розроблено автором на основі [1, 7]

Відповідно до Закону України «Про зовнішньоекономічну діяльність» момент здійснення імпортової операції: або момент перетину митного кордону, або момент переходу права власності від продавця до покупця. У бухгалтерському обліку імпорту товарно-матеріальних цінностей відображаються на дату їх визнання активами, контрольованими підприємством у результаті минулих подій, використання яких, як очікується, приведе до отримання економічних вигод у майбутньому (ст. 1 Закону України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність», п. 3 НП(С)БО 1) [3].

Модель відображення операцій із імпорту товарно-матеріальних цінностей на рахунках бухгалтерського обліку залежить від умов оплати (табл. 4).

Відображення операцій із імпорту товарно-матеріальних цінностей в обліку покупця

№ п/п	Подія	Курс перерахунку	Курсові різниці
1	Перша подія – оприбуткування товару	Вартість товару визначають за курсом НБУ на дату визнання його активом (п. 5 П(С)БО 21)	Заборгованість перед нерезидентом є монетарною, і за нею розраховують курсові різниці* (пп. 7, 8 П(С)БО 21)
2	Перша подія – перерахування плати за товар	Суму авансу відображають за курсом НБУ, що діяв на дату його перерахування. Вартість товару визначають за курсом НБУ на дату сплати авансу (п. 6 П(С)БО 21)	Товарна заборгованість нерезидента є немонетарною, тому курсові різниці за нею не розраховують (п. 7 П(С)БО 21)
3	Оприбуткування товарів на умовах часткової передоплати*	У частині отриманої передоплати вартість товарів визначають як у варіанті 2, а в неоплаченій частині – як у варіанті 1	

Джерело: розроблено автором на основі НПСБО 21 «Вплив змін валютних курсів» [5]

Система рахунків обліку операцій щодо імпорту товарно-матеріальних цінностей включає: облік товарів (28 «Товари»); облік розрахунків (371 – Розрахунки за виданими авансами; 632 – Розрахунки з іноземними постачальниками; 641/642 – Розрахунки за обов'язковими платежами; 377 – Розрахунки з іншими дебіторами (при перерахуванні коштів митним органам)); курсові різниці.

Облік імпорту товарно-матеріальних цінностей на умовах наступної оплати наведено в табл. 5.

Таблиця 5

Облік імпорту товарно-матеріальних цінностей на умовах попередньої оплати

Зміст операцій	Кореспонденція	
	Дт	Кт
Перераховано аванс постачальнику-нерезиденту	371	312
Перераховано аванс за митне оформлення	377	311
Подана митна декларація, враховані зобов'язання:		
-мито	28	642
-акциз	28	641
Проведено взаємозалік з митницею:		
-мито	642	377
-ПДВ/акциз	641	
Визнано право власності на товар за курсом на дату передоплати	28	632
Проведено взаємозалік з постачальником-нерезидентом	632	371

Джерело: розроблено автором на основі [1, 7]

В роботі досліджено методичну складову розкриття інформації щодо первісної оцінки та облікової одиниці імпортованих та експортованих товарів, документального оформлення товарних операцій у суб'єкта міжнародного бізнесу, порядку проведення переоцінки, встановлення моменту здійснення експортно-імпортних операцій та їх відображення на рахунках обліку.

Список використаних джерел

1. Інструкція про застосування Плану рахунків фінансового обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій: Наказ Міністерства фінансів України від 30.11.99 №291. URL: <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/z0893-99>
2. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 2 (МСБО 2). Запаси. Редакція від 01.01.2012. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_021
3. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності»: Затв. наказом Міністерства фінансів України від 07.02.2013 № 73. URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13>
4. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 15 «Дохід»: Затв. наказом Мінфіну від 29.11.99 р. №290. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0860-99>
5. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 21 «Вплив змін валютних курсів»: Затв. наказом Мінфіну від 10.08.00 р. №193. URL: <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/ru/z0515-00>
6. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 9 «Запаси»: Затв. наказом Мінфіну від 20.10.99 р. №246. URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0751-99>
7. План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій: Наказ Міністерства фінансів України від 30.11.99 №291. URL: <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/z1557-11>
8. Правила INCOTERMS 2020: з коментарем. URL: <https://incoterms2020.com.ua/terms> Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні: Закон України від 16.07.1999 р. № 996 – XIV. URL: <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=996-14>
9. Про зовнішньоекономічну діяльність: Закон України від 16.04.1991 р. № 959 – XII. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/959-12>
10. Податковий кодекс України від 02.12.2010 р. № 2755-VI. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>
11. Митний кодекс України від 13.02.2012 р. № 4495 – VI. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/4495-17>

Робота виконана під науковим керівництвом канд .екон.наук НАЙДЬОНОВОЇ Н. В.

МЕТОДИКА СКЛАДАННЯ ЗВІТНОСТІ СУБ'ЄКТОМ МІЖНАРОДНОГО БІЗНЕСУ

**ВАЛКОВА А., 2 курс ФФО КНТЕУ,
спеціальність «Облік і оподаткування»,
спеціалізація «Облік і оподаткування в міжнародному бізнесі»**

Стаття присвячена дослідженню діючої методики складання звітності суб'єктом міжнародного бізнесу. Наведено коротку характеристику видів звітності підприємств. Обґрунтовано поняття фінансової звітності, її мету та користувачів. Розглянуто особливості складання фінансової звітності на підставі таксономії фінансової звітності за міжнародними стандартами у форматі XBRL. Розкрито методичні аспекти підготовки управлінської звітності та Звіту про корпоративне управління.

The article is devoted to the study of the current methodology of reporting by an international business entity. A brief description of the types of reporting of enterprises. The concepts of financial reporting, purpose and users are substantiated. The peculiarities of compiling financial statements on the basis of taxonomy of financial statements according to international standards in XBRL format are considered. Methodical aspects of preparation of the administrative reporting and the Report on corporate management are opened.

Актуальність дослідження. Міжнародний бізнес передбачає здійснення зовнішньоекономічної діяльності, що є на сьогодні перспективним варіантом господарювання, надає можливість гармонійно поєднувати інтереси держави в досягненні політичної й економічної незалежності з інтересами підприємств у максимізації прибутку й у відповідному його перерозподілу. Вихід на зовнішній ринок суб'єкта міжнародного бізнесу сприяв приєднанню економіки України до системи міжнародних відносин, що є найважливішим джерелом поповнення державного бюджету [1].

Експорт товарів з України за січень 2021 року становив 3,93 млрд дол., що на 5,5% менше, ніж за аналогічний період 2020 року. Імпорт товарів в Україну за вказаний період становив 3,90 млрд дол., на 5,2% менше проти січня 2020 року. Відповідно, сальдо зовнішньої торгівлі України було позитивним і становило 25,5 млн дол. (за січень 2020 року цей показник також був позитивним і становив 39,5 млн дол.). Зовнішньоторговельні операції у 2020 році проводились із партнерами зі 192 країн [2,3]. Відтак вдосконалення формування релевантної та транспарентної звітності сприятиме покращенню зовнішньоекономічного статусу через оптимізацію головних характеристик суб'єктів міжнародного бізнесу, що підвищуватиме для усіх зацікавлених користувачів довіру до таких суб'єктів господарювання, а через це – і довіру до держави як надійного бізнес-партнера.

Необхідність глибокого розуміння та обґрунтування теоретичних, організаційно-методичних та практичних аспектів облікового забезпечення складання та подання фінансової звітності суб'єктом міжнародного бізнесу обумовили вибір теми, мету та завдання випускної кваліфікаційної роботи.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Дослідженню питань фінансової звітності, в тому числі і суб'єкта міжнародного бізнесу, приділяло увагу досить багато вчених: М.Т. Білуха, М.М. Бенько, Ф.Ф. Бутинець, С.Ф. Голов, В.М. Костюченко, С.Я. Король, Я.Д. Крупка, М.В. Кужельний, С.Ф. Легенчука, Н.М. Мальяга, М.С. Пушкар, О.В. Фоміна, М.Г. Чумаченко, а також зарубіжних: С.А. Дипіази, К. Друрі, Р. Еклза, Е. С. Хендріксен та інших. Наукові дослідження науковців склали теоретичну основу методичних положень фінансової звітності суб'єкта міжнародного бізнесу, однак не достатньо вивченими проте, багато питань, пов'язаних із євроінтеграційними процесами в Україні, залишаються актуальними.

Мета дослідження – аналіз змісту та корисності фінансової звітності, визначення основних користувачів фінансової звітності та їхньої зацікавленості, а також обґрунтування важливості створення та використання управлінських звітів для суб'єктів міжнародного бізнесу.

Результати дослідження. Міжнародний бізнес базується на можливості отримання вигод саме з переваг міждержавних ділових операцій, тобто з того факту, що продаж даного товару в іншій країні або налагодження фірмою однієї країни виробництва в іншій країні, або надання послуг спільно фірмами двох країн третій, забезпечують залученим у бізнес сторонам більше переваг, ніж вони б мали, якби вели справу у своїх країнах. Це ключовий момент не лише в розумінні природи і специфіки міжнародного бізнесу, але й поясненні взаємовідносин між суб'єктами міжнародного бізнесу. Зовнішньоекономічна діяльність здійснюється суб'єктами міжнародного бізнесу, тобто суб'єктами зовнішньоекономічної діяльності. Прозорість та розкриття інформації – сутність ефективного корпоративного управління будь-якої організації. Основним інструментом є саме звітність суб'єкта міжнародного бізнесу.

Мета бухгалтерського обліку та фінансової звітності визначається у ст. 3 Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» та п. 4 НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» [4,5].

Фінансова звітність – це бухгалтерська звітність, що містить інформацію про фінансовий стан підприємства, рух грошових коштів та результати діяльності цього підприємства за звітний період [5].

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 [4].

Окрім фінансової є також і інші види звітності. Коротка характеристика видів звітності підприємств наведена в табл. 1.

Фінансова звітність підприємств являє собою систему узагальнених показників, в комплексі, вони відображають підсумки фінансово-господарської діяльності підприємства за минулий період (місяць, квартал, рік). Вона складається шляхом групування, підрахунку та спеціальної обробки даних поточного бухгалтерського обліку і є завершальною його стадією. У звітності потрібно дотримуватися єдності усіх показників, які відображаються в ній.

Користувачі фінансової звітності приймають рішення стосовно підприємства, опираючись на звітність підприємства. Так, власники та менеджери використовують фінансові звіти для прийняття важливих довгострокових ділових рішень. Наприклад: чи слід продовжувати або припинити частину своєї діяльності, виробляти самостійно чи закуповувати певні матеріали у постачальника, придбати або орендувати/здавати в оренду певне обладнання для виробництва своїх товарів.

Інші фізичні та юридичні особи також використовують фінансові звіти. Наприклад:

- перспективні інвестори використовують фінансові звіти для проведення фінансового аналізу, що є ключовим компонентом при прийнятті інвестиційних рішень;
- кредитна установа розгляне фінансовий звіт організації, щоб вирішити, чи позичати їй кошти;
- філантропія може використовувати фінансові звіти некомерційних організацій як компонент для визначення того, куди робити пожертвування коштів;
- державні органи (податкові органи) потребують фінансових звітів, щоб з'ясувати правильність та точність податків, та інших обов'язків, оголошених та сплачених компанією;
- банки, які надають кредити, можуть використовувати фінансові звіти для оцінки кредитоспроможності бізнесу;
- працівники також можуть використовувати звіти для укладання колективних договорів [7, 8].

Таблиця 1

Коротка характеристика видів звітності підприємств

Вид звітності	Характеристика звітності
Бухгалтерська звітність	Єдина система даних про майновий і фінансовий стан організації та про результати господарської діяльності, що складається на основі даних бухгалтерського обліку за встановленими формам
Фінансова звітність	Бухгалтерська звітність, яка містить інформацію про фінансове становище, результати діяльності та рух грошових коштів підприємства за звітний період
Податкова звітність	Звітність, що стосується обчислення й сплати податків та зборів
Статистична звітність	Сукупність звітів компаній, підприємств, організацій, які складають за затвердженими формами та зобов'язані у встановлені терміни подаватись у регіональні статистичні органи
Оперативна звітність	Звітний оперативний документ, в якому викладаються дані про зміни в роботі підприємства, об'єднання, а також необхідні відомості про виконання планів і графіків випуску продукції, виробництва будівельних і сільськогосподарських робіт, руху транспорту, енергопостачання та обслуговування в народному господарстві
Внутрішньогосподарська звітність	Звітність внутрішньогосподарських підрозділів підприємств містить короткі відомості про діяльність підрозділів підприємства за встановленими для них показниками

Джерело: [6]

Відповідно до Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» фінансова звітність та консолідована фінансова звітність за міжнародними стандартами складаються на підставі таксономії фінансової звітності за міжнародними стандартами. Підприємства, що становлять суспільний інтерес, публічні акціонерні товариства, суб'єкти господарювання, які здійснюють діяльність у видобувних галузях, а також підприємства, які провадять господарську діяльність за видами, перелік яких визначається Кабінетом Міністрів України, складають фінансову звітність та консолідовану фінансову звітність за міжнародними стандартами.

Фінансова звітність, складена на підставі таксономії фінансової звітності за міжнародними стандартами, подається не до НКЦПФР, а до центру збору. Тобто НКЦПФР в даному випадку не грає роль регулятора всіх визначених суб'єктів, а лише тих, хто відноситься до їх сфери нагляду. Рішенням НКЦПФР від 28.08.2018 р. № 591 Державну установу «Агентство з розвитку інфраструктури фондового ринку України» уповноважено здійснювати організаційне, технічне, ресурсне забезпечення впровадження та роботи центру збору фінансової звітності та консолідованої фінансової звітності, складеної на основі таксономії фінансової звітності за міжнародними стандартами.

Система фінансової звітності – це інтегрована система, що дозволяє отримувати, обробляти, перевіряти та розкривати фінансову звітність суб'єктів звітування та їх аудиторських звітів на основі використання документів у форматі Inline XBRL (iXBRL), що розроблені на основі таксономії фінансової звітності за міжнародними стандартами. Відповідно, XBRL (eXtensible Business Reporting Language) є міжнародним стандартом для подання фінансової звітності за МСФЗ в електронному вигляді. Цей формат так широко поширений в світі, тому що дозволяє опрацьовувати великі обсяги якісних та кількісних показників. Він базується на метаданих, викладених в таксономіях, і описаних взаємозв'язках між поняттями [7].

Отже, фінансова звітність є фундаментом для прийняття управлінських рішень. Але фінансова звітність складається раз на квартал, натомість управлінські рішення приймаються щоденно, і навіть щогодинно в сучасних екстремальних ринкових умовах. На відміну від фінансової звітності від управлінських звітів не вимагається створення їх відповідно до принципів національних чи міжнародних стандартів, а розроблятися і подаватися інструментами і методами зручними для користувача.

Можна погодитися, що структура управлінської звітності включає звіти відповідно до наступної класифікації.

1. Комплексні звіти (надаються щомісяця). У них можуть відображатися такі показники як: рентабельність, структура доходів і витрат, показники дебіторської заборгованості, сума запасів і рух грошових коштів.

2. Звіти за ключовими показниками (надаються на конкретну дату в будь-який момент), а саме: кількість отриманих замовлень і недопоставки по них; обсяг випущеної і проданої продукції; відсоток несправностей; заплановані результати діяльності та ефективність використання ресурсів.

3. Аналітичні звіти. Готуються за запитом керівництва і відображають окремі аспекти діяльності: причини зростання рівня запасів, їх знецінення та втрат; зміна питомої ваги організації у відповідному ринковому сегменті тощо. Вони також відображають взаємозв'язок зовнішніх і внутрішніх факторів розвитку компанії, розкривають бізнес-ризики та сприятливі фактори розвитку підприємства [6].

Можуть включати в себе наступне:

- Звіт про прибутки та збитки про підрозділ чи продукт;
- Звіти менеджера з питань витрат;
- Звіти про фактичні відхилення від бюджету;
- Звіти про прибутковість товарів чи послуг;
- Звітність обраних показників ефективності і т.д.

Звіти великих корпорацій часто є складними і можуть включати в себе великий набір приміток до фінансової звітності та пояснення фінансової політики, обговорення та аналізу управління, що ускладнює швидкість їх розуміння. Тому керівникам необхідні поточні управлінські звіти, як «міні фінансові звіти», які будуть розроблятися щотижнево/щомісячно для прийняття більш зважених рішень [8].

З 2018 року відбулися чергові зміни нормативного регулювання складання та подання фінансової звітності – це запровадження Звіту про корпоративне управління. Звіт про корпоративне управління – це документ, який містить фінансову та нефінансову інформацію, що характеризує стан і перспективи розвитку підприємства та розкриває основні ризики і невизначеності його діяльності.

Звіт про корпоративне управління повинен містити інформацію про:

- мету діяльності підприємства;
- дотримання/недотримання принципів чи кодексу корпоративного управління, з відхиленнями та їх причинами протягом року;
- власників істотної участі (в тому числі осіб, що здійснюють контроль за підприємством), перелік їх відповідності встановленої законодавчими вимогам та зміну їх складу за рік;
- склад наглядової ради підприємства та його зміну за рік, у тому числі утворені нею комітети;
- склад виконавчого органу підприємства та його зміну за рік;
- факти порушення членами наглядової ради та виконавчого органу підприємства внутрішніх правил, що призвели до заподіяння шкоди підприємства або споживачам фінансових послуг;
- заходи впливу, застосовані протягом року органами державної влади до підприємства, в тому числі до членів її наглядової ради та виконавчого органу;
- розмір винагороди за рік членів наглядової ради та виконавчого органу підприємства;
- значні фактори ризику, що впливали на діяльність підприємства протягом року;
- наявність у підприємства системи управління ризиками та її ключові характеристики;
- результати функціонування протягом року системи внутрішнього аудиту (контролю), а також дані, зазначені в примітках до фінансової та консолідованої фінансової звітності відповідно до положень (стандартів) бухгалтерського обліку;
- факти відчуження протягом року активів в обсязі, що перевищує встановлений у статуті фінансової установи розмір;
- результати оцінки активів у разі їх купівлі-продажу протягом року в обсязі, що перевищує встановлений у статуті фінансової установи розмір;
- операції з пов'язаними особами, в тому числі в межах однієї промислово-фінансової групи чи іншого об'єднання, проведені протягом року. Така інформація не є комерційною таємницею;
- використані рекомендації органів, які здійснюють державне регулювання ринків фінансових послуг, щодо аудиторського висновку;
- зовнішнього аудитора наглядової ради фінансової установи, призначеного протягом року;
- діяльність зовнішнього аудитора;
- захист фінансовою установою прав споживачів фінансових послуг;
- корпоративне управління на підприємстві, подання якої передбачено законами з питань регулювання окремих ринків фінансових послуг та/або прийнятими згідно з такими законами нормативно-правовими актами органів, які здійснюють державне регулювання ринків фінансових послуг [9].

Враховуючи загальні строки подання річної фінансової звітності, підприємства, що становлять суспільний інтерес, зобов'язані подати Звіт про управління до:

- органів Державної податкової служби – до 28 лютого року, що слідує за звітним роком (у строки подання річної декларації про прибуток);
- органів статистики – до 28 лютого року, що слідує за звітним роком;

– Національний комітет фінансових послуг – до 28 лютого року, що слідує за звітним роком [4].

Разом з цим, підприємства, що підзвітні НБУ та НКЦПФР, подають звіт про управління не пізніше 30 квітня року, що слідує за звітним роком.

Отже, Звіт про управління являється певним бізнес-планом підприємства, який, зокрема, містить опис бізнес процесів майбутніх періодів, а тому може додатково вирішувати ряд важливих питань: розкрити поточну бізнес-модель підприємства та його перспективи його; підтверджувати прозорість діяльності перед контролюючими та регуляторними органами; бути додатковим засобом підтвердження власної фінансової стійкості та інвестиційної привабливості для потенційних інвесторів [9].

Дослідження показало, що позитивними сторонами застосування МСФЗ як для підприємств, які складають фінансову звітність, так і для зовнішніх користувачів є:

- можливість отримання необхідної інформації для прийняття управлінських рішень;
- забезпечення порівнянності звітності з іншими організаціями, незалежно від того, резидентом якої країни вони є і на якій території здійснюють господарську діяльність;
- можливість залучення іноземних інвестицій і позик, а також виходу на зарубіжні ринки;
- престижність, забезпечення більшої довіри з боку потенційних партнерів;
- у багатьох випадках велика надійність інформації;
- прозорість інформації, що забезпечується шляхом дотримання правил її складання, а також численними поясненнями до звітності.

Висновки. Дослідження теоретичних, організаційно-методичних та практичних аспектів складання та подання фінансової звітності суб'єктом міжнародного бізнесу дозволило обґрунтувати основні положення та сформулювати ряд висновків, зокрема:

1) аналіз змісту та користі фінансової звітності, визначення основних користувачів фінансової звітності та їхня зацікавленість у деталізованих даних про діяльність компанії сприяв обґрунтуванню важливості створення та використання управлінських звітів. Визначено, що структура управлінської звітності включає звіти відповідно до класифікаційних груп: комплексні звіти, звіти за ключовими показниками, аналітичні звіти;

2) розкрито вимоги до Звіту про управління, який являється певним бізнес-планом підприємства, який, зокрема, містить опис бізнес процесів майбутніх періодів, а тому може забезпечувати вирішення важливих управлінських завдань;

3) дослідження питань формування фінансової звітності на підставі таксономії фінансової звітності за міжнародними стандартами в єдиному електронному форматі дозволяє стверджувати, що це є досить складний та трудомісткий процес. Це потребує дослідження програмного забезпечення, Системи фінансової звітності, самої Таксономії МСФЗ.

Саме такі тенденції у складанні та поданні фінансової звітності спонукають до поглибленого вивчення Міжнародних стандартів фінансової звітності підприємства усіма суб'єктами міжнародного бізнесу: і тих, що становлять суспільний інтерес і зобов'язаний складати за міжнародними стандартами, і тих, які складають фінансову звітність за МСФЗ добровільно, і тих суб'єктів, що тільки планують переходити на МСФЗ.

Список використаних джерел

1. Облік зовнішньоекономічної діяльності : навчальний посібник / за заг. ред. С. О. Кузнецова, – Х. : Видавництво Іванченко І. С., 2019. – 221 с.
2. За січень імпорт товарів в Україну скоротився на 5% – Держстат. Укрінформ. – URL: <https://www.ukrinform.ua/rubric-economy/3210020-za-sicen-import-tovariv-v-ukrainu-skorotivsa-na-5-derzstat.html>
3. Экспорт, импорт, торговый баланс прогнозы на 2021 год . – URL: <https://zet.in.ua/statistika-2/eksport-import/eksport-import-torgovyj-balans-prognozy-na-2021-god/>

4. Національне положення (стандарту) бухгалтерського обліку 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 996-XIV. -URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/996-14#Text>
6. Дисциплінарна матриця управлінської звітності : монографія / В.В. Сопко, М.М. Бенько, О.М. Гончаренко та ін. ; за заг. ред. В.В. Сопко. – Київ : Київ. нац. торг.-екон. ун-т, 2016. – 456 с.
7. Що являють собою нові вимоги у світі фінансової звітності (iXBRL)?. -URL: <https://www.bdo.ua/uk-ua/blog-2/consulting/april-2020/what-are-the-new-requirements-in-the-world-of-financial-reporting>
8. Тарасова Г.О., Стоцька Н.М. Фінансова звітність в управлінні підприємством // Міжнародний науковий журнал «Інтернаука» // № 6(46), 2 т., 2018. с. 42-44.
9. Малишкін О. І. Призначення і зміст звіту про управління // Фінансова система України в умовах економічної та фінансової глобалізації світу: зб. матер. всеукр. наук.-практ. конф. Том 1. Київ, 15 грудня 2017 року / За ред. проф. В. М. Фурмана. Київський інститут банківської справи, 2017. С. 215–219.

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

ШЛЯХ МІЖНАРОДНИХ СТАНДАРТІВ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ У СВІТІ ТА УКРАЇНІ

**ДІДЕНКО А., 2 курс ФФО КНТЕУ,
спеціальність «Облік і оподаткування»,
спеціалізація «Облік і оподаткування в міжнародному бізнесі»**

У статті проведено дослідження передумов і розвитку міжнародних стандартів фінансової звітності у світовій практиці та в Україні. Обґрунтовано доцільність використання міжнародних стандартів у системі управління підприємством.

The article examines the preconditions and development of international financial reporting standards in world practice and in Ukraine. The expediency of using international standards in the enterprise management system is substantiated.

Актуальність теми. Будь-який підприємець повинен вміло використовувати дані фінансової звітності, оскільки на їх основі можна дізнатись всю необхідну інформацію для прийняття певних управлінських рішень. Саме бухгалтерська фінансова звітність, відображаючи всі суттєві зміни в структурі господарських засобів і їх джерел, а також результати фінансово-господарської діяльності, яка є також необхідною для зовнішніх і внутрішніх користувачів, забезпечуючи їх повною, правдивою та неупередженою інформацією.

З розвиток технологій і комунікацій співпраця із закордонними компаніями набуває все більших обертів. Але через відмінності в законодавствах різних країн виникає багато труднощів, в тому числі і з фінансовою звітністю. Адже підходи та методи її складання мають бути однаковими, а сама звітність залишатися зрозумілою для всіх. Саме для цього були створені Міжнародні стандарти фінансової звітності, які впроваджують єдиний підхід до складання фінансової звітності та висвітлення господарських операцій. Для розкриття особливостей МСФЗ важливо розглянути становлення і їх розвиток з історичного боку.

Мета статті дослідити шлях розвитку міжнародних стандартів фінансової звітності у інших країнах світу та Україні.

Дослідженням передумов і розвитку міжнародних стандартів фінансової звітності, висвітлені у працях вітчизняних і зарубіжних вчених, таких як: Арбузов С. Г., Колобов Ю. В., Міщенко В. І., Науменкова С. В. [2], Ромашко О.М. [3], Жадько К.С. [4], Жолнер І. В. [5], Жук В.М. [6], Лучко, І.Д. [11], Семенова С.М. [12], Ткаченко Н. М. [16], Штурміна О.С. [17] та інших.

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

Виклад основного матеріалу. Міжнародні стандарти фінансової звітності (International Financial Reporting Standards) – набір прийнятих Радою з міжнародних стандартів фінансової звітності (IASB) документів (стандартів і коментарів), що визначають стандарти, які регламентують правила складання фінансової звітності, необхідної зовнішнім користувачам для прийняття ними економічних рішень стосовно підприємства. МСФЗ (IFRS) є інструментом реалізації економічної політики, основна мета використання якого полягає у забезпеченні прозорості та зрозумілості інформації щодо діяльності суб'єктів господарювання.

Метою розробки та запровадження МСФЗ є створення достовірної бази для визначення доходів і витрат, оцінки активів і зобов'язань, розкриття існуючих фінансових ризиків, порівняння результатів діяльності [16].

МСФЗ засновані на принципах, а не на правилах, тобто головним є економічна суть процесу. Основними принципами складання та використання МСФЗ є: принцип нарахування, принцип безперервності діяльності, принцип обережності, принцип доцільності та ін. Принципи, закладені в порядок формування звітності згідно з МСФЗ, роблять її здатною відобразити реальний фінансовий стан організації.

МСФЗ розробляються за участю бухгалтерів, фінансових аналітиків і інших користувачів фінансової звітності, представників ділового співтовариства, фондових бірж, регулятивних і юридичних органів і інших зацікавлених фізичних осіб і організацій з усього світу. У вступі до МСФЗ вказано, що зазвичай розробка передбачає наступні етапи:

1. Визначення проблем, що відносяться до запропонованої теми, аналіз можливості їх рішення на базі «Принципів складання і представлення фінансової звітності».

2. Вивчення вимог національних облікових стандартів і практики обліку, а також обмін думками з органами, що встановлюють ці стандарти.

3. Консультації з Консультативною радою з включення даної теми в план роботи IASB.

4. Створення консультативної групи по проекту.

5. Публікація «Дискусійного документа» (discussion document, DD) для відкритого обговорення.

6. Публікація для відкритого обговорення «Проекту стандарту» (exposure draft, ED), схваленого IASB, а також особливих думок членів IASB.

7. Публікація «Підстав для висновків» (у складі «Проекту стандарту»).

8. Аналіз всіх відгуків, що прийшли у встановлений термін на «Дискусійний документ» і «Проект стандарту».

9. Розгляд необхідності проведення публічного слухання та тестування і, при встановленні такої необхідності, проведення вказаних заходів.

Таким чином, можна підкреслити, що МСФЗ є кроком в розвитку теорії і практики бухгалтерського обліку [4].

Згідно Жолнера І. В., становлення Міжнародних стандартів фінансової звітності можна поділити на такі етапи:

1. Виникнення (1959 – 1978 рр.): винесення питань регулювання бухгалтерського обліку на міжнародний загальний рівень. Створено спеціальну групу з питань бухгалтерського обліку, Об'єднану канадську міжнародну групу, Комітет з міжнародних стандартів бухгалтерського обліку, експертну групу при ООН, Міжнародну федерацію бухгалтерів.

2. Становлення (1979–1989 рр.): налагодження зв'язків між міжнародними організаціями, що займаються розробкою та тлумаченням нагальних питань щодо обліку та виокремлення двох домінуючих систем бухгалтерського обліку – МСФЗ та GAAP.

3. Розквіт (1990 – н. ч.): Поступове визнання МСФЗ урядами країн ЄС, Китаю, Австралії та міжнародними організаціями, а саме: Світовою організацією торгівлі, Міжнародним валютним фондом, Міжнародною організацією комісій з цінних паперів, Організацією економічного співробітництва та розвитку [5].

Важливим моментом, який сприяв створенню МСФЗ, на думку Палія В.Ф., був крах на світових фондових ринках у 1929 р., який породив багаторічну економічну кризу в розвинених країнах, виявив недоліки чинної системи бухгалтерського обліку та фінансової звітності. Принципи звітності в різних країнах занадто відрізнялися. Звітність різних компаній не завжди правильно могли сприймати користувачі. Вона виявлялася непридатною, призводила до помилкових висновків про результати діяльності та фінансовий стан компаній, що представляли звітність [13].

Ідея розробки міжнародних стандартів бухгалтерського обліку започаткована в 60-і роки під егідою Центру ООН по транснаціональних корпораціях. Виступаючи на генеральній асамблеї ООН, американський президент Джон Кеннеді звернув увагу на розвиток глобальних економічних відносин, що виникають на основі транснаціональних корпорацій (ТНК). Для нормального функціонування нових відносин необхідна універсальна мова спілкування бізнесу. Такою мовою він назвав бухгалтерський облік і фінансову звітність, доступні і зрозумілі всім зацікавленим особам. Штурміна О.С. вважає, що саме фінансова криза підштовхнула до розробки в США системи загально визнаних стандартів бухгалтерського обліку та фінансової звітності [17].

Натомість, у відповідь на зростаючу потребу в розробці та узгодженні стандартів, у 1973 році в Європі (МСФЗ – Лондонський офіс) був створений Комітет з міжнародних стандартів бухгалтерського обліку. Комітет був заснований на базі угоди між професійними організаціями бухгалтерів Австралії, Великобританії, Ірландії, Канади, Нідерландів, Німеччини, Мексики, США, Франції, Японії [6].

В основу даних стандартів покладено принцип довіри до професійної самостійності бухгалтерів, службовому сумлінню та особистим професійним судженням.

В наступні роки розвиток міжнародної системи обліку характеризується розробкою і поступовим поширенням МСБО, визнанням діяльності КМСБО та МФБ та їх активною співпрацею з різноманітними міжнародними та міжурядовими організаціями. Все більша кількість великих світових компаній долучались до їх використання.

В 1981 р. сформували Консультативну групу КМСБО, яка складалася з представників Світового банку, ООН, Організації економічного співробітництва і розвитку та інших учасників світового ринку.

У 1987 р. до цієї групи приєдналася Міжнародна організація комісій з цінних паперів, а в 1990 р. долучилися Європейська комісія та Рада зі стандартів фінансового обліку (США).

До 2000 року до складу КМСБО входили вже 143 професійних бухгалтерські організації зі 104 країн світу, а МФБ збільшилась з 63 засновників із 51 країни в 1977 р. до 173 дійсних і асоційованих членів зі 129 країн і юрисдикцій усього світу [1].

КМСБО у 2000 р. прийняв рішення про зміну назви на Раду з міжнародних стандартів бухгалтерського обліку (РМСБО) (International Accounting Standards Board (IASB)), а стандарти, які розробляли після 2001 року, отримали назву – Міжнародні стандарти фінансової звітності (International Financial Reporting Standards (IFRS)). Від гармонізації РМСБО переходить до зближення національних стандартів бухгалтерського обліку з міжнародними стандартами фінансової звітності.

Сьогодні МСФЗ обов'язкові для всіх суб'єктів господарської діяльності в 91 країні світу, для частини суб'єктів – в 6 країнах, дозволені до застосування поряд з національними стандартами – у 25 країнах. При цьому, в більшості країн звітність відповідно до МСФЗ зобов'язані готувати публічні компанії, цінні папери яких обертаються на відкритих торгах [24].

Регулювання питань методології бухгалтерського обліку та фінансової звітності в Україні здійснюється Міністерством фінансів, яке затверджує положення (стандарт) бухгалтерського обліку, інші нормативно-правові акти щодо ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності.

Перехід на МСФЗ – складний процес, що включає багато етапів таких як: кардинальна зміна облікової політики компанії, аналіз всіх господарських операцій, широке використання професійного судження в бухгалтерському обліку, процес трансформації звітності тощо [11].

Наближення української системи обліку до МСФЗ розпочалося в 1998 році з прийняттям урядом Програми реформування системи бухгалтерського обліку із застосуванням МСБО (рішення від 29.10.1998 р. № 1706) [14].

В 1999 році було прийнято Закон «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», в статті першій якого міститься наступне положення: «Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку – нормативно-правовий акт, затверджений Міністерством фінансів України, який визначає принципи та методи ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності, що не суперечать міжнародним стандартам» [7].

У 2007 році Кабінетом міністрів було затверджено стратегію застосування міжнародних стандартів фінансової звітності в Україні (розпорядження от 24.10.07 № 911-р). Одним з головних напрямків було визначено «законодавче регулювання порядку застосування міжнародних стандартів, зокрема з 2010 року обов'язкове складення фінансової звітності та консолідованої фінансової звітності згідно з міжнародними стандартами підприємствами-емітентами, цінні папери яких перебувають у лістингу організаторів торгівлі на фондовому ринку, банками і страховиками, за власним рішенням іншими емітентами цінних паперів і фінансовими установами» [15].

З метою удосконалення системи бухгалтерського обліку в Україні з врахуванням вимог міжнародних стандартів в 2011 р. був укладений Меморандум про взаємодію, співробітництво та координацію дій щодо запровадження в Україні МСФЗ [9].

З 2013 р. застосування міжнародних стандартів фінансової звітності стало обов'язковим для підприємств, що здійснюють господарську діяльність у сферах надання фінансових послуг, недержавного пенсійного забезпечення, а в 2014 році до ряду цих підприємств приєднуються кредитні спілки.

5 жовтня 2017 року Верховна Рада України внесла зміни до Закону «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», які зробили обов'язковим складення звітності за МСФЗ українськими компаніями, які підпадають під такі критерії:

1. Що становлять суспільний інтерес:

– емітенти цінних паперів, цінні папери яких допущені до торгів на фондових біржах або за цінними паперами яких здійснено публічну пропозицію;

– банки;

– страховики;

– недержавні пенсійні фонди;

– інші фінансові установи (крім інших фінансових установ та недержавних пенсійних фондів, що належать до мікропідприємств і малих підприємства);

– великі підприємства (балансова вартість активів – понад 20 млн євро, чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) – понад 40 млн євро, середня кількість працівників – понад 250 чоловік).

2. Публічні акціонерні товариства.

3. Підприємства, що здійснюють діяльність у видобувних галузях.

4. Підприємства, які здійснюють господарську діяльність за видами, перелік яких визначається Кабінетом Міністрів України.

Добровільно складають звітність за МСФЗ інші підприємства (суб'єкти господарювання, крім бюджетних установ), які самостійно визначили доцільність застосування МСФЗ.

Відповідно до Листа Мінфіну України від 29.12.17 р. № 35210-06-5/37175 «Про застосування міжнародних стандартів фінансової звітності»: Законом України від 05.10.2017 № 2164-VIII «Про внесення змін до Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» щодо удосконалення деяких положень» внесені зміни до Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» [8].

Відповідно до підпункту 2 пункту 10 Закону сферу застосування міжнародних стандартів фінансової звітності (далі – МСФЗ) поширено на великі підприємства (підприємства, які відповідають критеріям, встановленим підпунктом 2 пункту 2 розділу I Закону, та належать до підприємств, що становлять суспільний інтерес відповідно до підпункту 1 пункту 1 розділу I Закону) та підприємства, які здійснюють діяльність з видобутку корисних копалин загальнодержавного значення.

Особливості складання фінансової звітності та консолідованої фінансової звітності за МСФЗ у перші звітні періоди визначає МСФЗ 1 «Перше застосування Міжнародних стандартів фінансової звітності». МСФЗ 1 застосовують всі підприємства, які вперше складають фінансову звітність та консолідовану фінансову звітність за МСФЗ. Підприємство розкриває інформацію про вплив переходу на МСФЗ на його фінансовий стан, фінансовий результат (сукупні доходи) і грошові потоки, як того вимагає МСФЗ 1 [10].

Різниці, які виникають внаслідок застосування вимог МСФЗ до операцій та подій при складанні балансу на дату переходу на МСФЗ, відображаються у складі нерозподіленого прибутку (збитку) або інших складових власного капіталу [2].

Нині в Україні залишився попередній підхід до визначення суттєвості, де компанії самостійно визначають її, виходячи з норм ПСБО, специфіки діяльності та прописують власній обліковій політиці, при цьому чинним залишаються рекомендації МФУ щодо обчислення порогу суттєвості [18].

ПСБО суттєво не суперечать міжнародним стандартам, однак не повністю охоплюють усі вимоги МСФЗ щодо подання та розкриття інформації у фінансовій звітності. Головна відмінність міжнародних стандартів від національних полягає в увазі до деталей. Форми фінансової звітності згідно з МСФЗ є майже ідентичними, при цьому міжнародні норми передбачають велику кількість уточнень і приміток, що деталізують операції, та мають більш жорсткі вимоги до розкриття і прозорості інформації. МСФЗ прагнуть відображати об'єктивну інформацію про поточний стан компанії [3].

Українські компанії, які за власним виробом або в обов'язковому порядку відповідно до вимог чинного законодавства ведуть облік і складають звітність за міжнародними стандартами, мають своєчасно реагувати на зміни та поправки до них [12].

Висновки. Провівши дослідження становлення і розвитку міжнародних стандартів фінансової звітності у країнах світу, ми можемо виділити три основні етапи їх становлення:

1. Виникнення (1959 – 1978 рр.).
2. Становлення (1979 – 1989 рр.).
3. Розквіт (1990 – н. ч.).

Ми визначили, що передумовою створення міжнародних стандартів фінансової звітності була багаторічна економічна криза в розвинених країнах, яка виявила недосконалість системи бухгалтерського обліку та фінансової звітності того часу. Проаналізувавши весь шлях розвитку МСФЗ, ми можемо сказати, що хоча країни світу мають відмінне законодавство і різні погляди на ведення бізнесу, більшість мали мету знайти «спільну мову», якою і стали міжнародні стандарти бухгалтерського обліку і фінансової звітності. Великі компанії активно долучалися до нової системи і були прикладом для малих підприємств, що стимулювало розповсюдження і розвиток бухгалтерського обліку і фінансової звітності.

Для визначення єдиних підходів у світовому економічному середовищі та забезпечення шляхів виходу вітчизняних суб'єктів господарювання на міжнародні арени в Україні в 2007 році прийнято Стратегію застосування Міжнародних стандартів фінансової звітності. Фінансова звітність базується на складанні і поданні фінансових звітів зовнішнім

користувачам, до складу МСФЗ не включається. Викладені положення не можуть замінювати вимоги окремого стандарту. Але на їх основі розробляються нові й удосконалюються вже існуючі. Суб'єкти господарювання поділяються на тих, хто обов'язково застосовує МСФЗ, і тих, хто самостійно визначає доцільність застосування цих стандартів. Проте підходи до формування фінансової звітності в Україні потребують подальшого вдосконалення.

Список використаних джерел

1. IFAC History [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.ifac.org/about-ifac/organization-overview/history>
2. Арбузов С. Г., Колобов Ю. В., Міщенко В. І., Науменкова С. В. Міжнародні стандарти фінансової звітності // Банківська енциклопедія. – Київ : Центр наукових досліджень Національного банку України : Знання, 2011.
3. Аспекти процесу переходу на складання фінансової звітності за міжнародними стандартами. / О.М. Ромашко / Вчені записки університету КРОК. Серія: Економіка № 37.
4. Жадько К.С. Сутність і методика застосування міжнародних стандартів фінансової звітності. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: Сутність і методика застосування Міжнародних стандартів фінансової звітності – Облік і фінанси АПК: бухгалтерський портал (faaf.org.ua).
5. Жолнер І. В. Фінансовий облік за міжнародними та національними стандартами/ І. В. Жолнер // навч. посіб. – К.: Центр учбової літератури, 2012. – 368 с. – С. 15.
6. Жук В.М. До проблем стратегії запровадження МСФЗ в Україні. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: До проблем стратегії запровадження МСФЗ в Україні – Облік і фінанси АПК: бухгалтерський портал (faaf.org.ua)
7. Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» [Електронний ресурс]. Режим доступу: Про бухгалтерський облік та ... | від 16.07.1999 № 996-XIV (rada.gov.ua)
8. Лист Мінфіну «Про застосування міжнародних стандартів фінансової звітності» від 29.12.17 р. № 35210-06-5/37175.
9. Меморандум про взаємодію, співробітництво та координацію дій щодо запровадження в Україні МСФЗ [Електронний ресурс]. Режим доступу: Меморандум про взаємодію, співробітництво... від 10.06.2011 (rada.gov.ua).
10. Міжнародний стандарт фінансової звітності 1 (МСФЗ 1). Перше застосування Міжнародних стандартів фінансової звітності [Електронний ресурс]. Режим доступу: Міжнародний стандарт фінансової звітності... від 01.01.2012 (rada.gov.ua).
11. Облік і фінансова звітність за міжнародними стандартами.// М.Р. Лучко, І.Д. Бенько. – Тернопіль: ТНЕУ, 2016;
12. Оновлення міжнародних стандартів фінансової звітності та їх вплив на облік українських компаній./ Семенова С.М., 25-27 березня 2020 р. К.: ДУІТ, С. 318-320., 2020;
13. Палій В.Ф. Міжнародні стандарти обліку і фінансової звітності: посібник / Палій В.Ф. – М. :ИНФРА-М, 2008.
14. Постанова Про затвердження Програми реформування системи бухгалтерського обліку із застосуванням міжнародних стандартів [Електронний ресурс]. Режим доступу: Про затвердження Програми рефор... | від 28.10.1998 № 1706 (rada.gov.ua)
15. Розпорядження «Про схвалення Стратегії застосування міжнародних стандартів фінансової звітності в Україні» [Електронний ресурс]. Режим доступу: Про схвалення Стратегії застос... | від 24.10.2007 № 911-р (rada.gov.ua)
16. Ткаченко Н. М. Бухгалтерський (фінансовий) облік, оподаткування і звітність: Підручник. – 7-ме вид. допов. і перероб. – К.: Алерта, 2016.

17. Штурміна О.С . Міжнародні стандарти обліку і фінансової звітності: посібник / Штурміна О.С. Ульяновск УлГТУ, 2010.
18. Щодо суттєвості у бухгалтерському обліку і звітності: лист МФУ від 29.07.2003. № 04230-04108 [Електронний ресурс]. Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v4108201-03?lang=uk>

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

ОСОБЛИВОСТІ ОБЛІКУ МИТНИХ ПЛАТЕЖІВ НА ПІДПРИЄМСТВІ МІЖНАРОДНОГО БІЗНЕСУ

**КОЗЛЕНКО І., 2 курс ФФО КНТЕУ,
спеціальність «Облік і оподаткування»,
спеціалізація «Облік і оподаткування в міжнародному бізнесі»**

У статті описується процес обліку митних платежів підприємств міжнародного бізнесу. Основна увага приділяється характеристиці основних способів платежу. Здійснено аналіз видів та форм міжнародних розрахунків. Міжнародними розрахунками визначається система організації, регулювання і проведення іноземних платежів, або платежів в національній валюті України.

The article describes the process of accounting for customs payments of international business enterprises. The main attention is paid to the characteristics of the main methods of payment. The analysis of types and forms of international settlements is carried out. International settlements determine the system of organization, regulation and conduct of foreign payments, or payments in the national currency of Ukraine.

Актуальність обраної теми. Економіка України відкрита для проведення міжнародного бізнесу. Протягом року підприємства міжнародного бізнесу здійснюють різні операції з економічними суб'єктами в інших країнах. Згодом накопичуються великі запаси активів і пасивів в інших частинах світу, як і нерезиденти в Україні. Міжнародні рахунки відстежують фінансові активи і обов'язки поєднані з нерезидентами.

Міжнародні рахунки є основною складовою для аналізу відмінностей проведення обліку митних платежів підприємства міжнародного бізнесу.

Продаж товарів чи послуг за кордоном – вигідний спосіб збільшити товарообіг; скоротити собівартість одиниці, що стимулюватиме функціонування життєвого циклу продукції. Грамотне ведення обліку митних платежів підприємств міжнародного бізнесу є значущим процесом в економічній сфері. Як відомо, існує ризик. Збільшити його може пошук нових клієнтів на міжнародному рівні. Тим не менш, торгівля за кордоном може викликати складність, особливо для тих, хто не дослідив ринок до кінця. Але широкий спектр рішень може розв'язати більшість проблем

Аналіз останніх досліджень та публікацій. Особливості проведення обліку митних платежів підприємства міжнародного бізнесу висвітлили вчені: О.М. Вакальчук, О. А. Гончарук, Л. О. Копцева, Л. О. Ліханіна, І. С. Губіна, Ю. В. Дубко та інші.

Мета статті полягає у визначенні особливостей проведення обліку митних платежів підприємства міжнародного бізнесу.

Об'єктом дослідження є процес проведення обліку митних платежів підприємства міжнародного бізнесу.

Предмет дослідження – теоретичні та методичні засади процесу обліку митних платежів підприємства міжнародного бізнесу.

Виклад основного матеріалу. Міжнародні розрахунки України поєднані із різними принципами як економічних так і неекономічних відносин України із закордонними країнами. З цього випливає головне завдання: правильно обрати форму здійснення таких розрахунків. За допомогою правильно обраної форми можна обійти економічні, податкові, політичні та інші ризики. Міжнародні розрахунки – це визначена система організації, регулювання і проведення іноземних платежів, або платежів в національній валюті. До умов платежу відносять порядок і спосіб фінансових розрахунків. Необхідно пам'ятати про використання 3 відомих способів 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. Порядок здійснення розрахунків такого виду зазначено в окремих міжурядових та платіжних угодах, що є клірингового типу, та в яких зазначається: система розрахунків; перелік товарів та обсяг клірингу; валюта клірингу та валюта застереження; порядок надання та обсяг кредиту за клірингом. Відома банківська система Свіфт більш дорожча, адже дає можливість провести міжнародні підрахунки за короткий термін. Це допускає швидке отримання і втягування в оборот валютного виторгу. Кількість переданих повідомлень досягає 1 млн. на день, а швидкість таких повідомлень становить: звичайних – 15 хв; термінових – 5 хв. В багатьох випадках у міжнародній торгівлі відомий принцип дотримання гарантії [8].

У процесі операцій з гарантією беруть участь такі юридичні особи: головний боржник; його кредитор; гарант. Розрізняють види гарантій за вимогою (де гарант повинен здійснити платіж з першої вимоги бенефіціара) та умовні (платіж здійснюється на заделегідь визначених умовах, що передбачають різні варіації щодо строку оплати боргу).

При умові неможливості здійснити розрахунки з іноземним партнером у конкретний строк, керівництво підприємства має звернутися за індивідуальним дозволом (може варіюватися до 90 днів, в інших випадках дозвіл може бути пролонгований ще на 90 днів.) на продовження законодавчо встановлених термінів. Загальний термін не може перевищувати 270 днів. Після закінчення встановлених термінів нараховується пеня у розмірі 0,3% від суми недоотриманого виторгу в іноземній валюті або від вартості недоотриманої продукції, переліченої за курсом НБУ на день нарахування пені. Загальний розмір пені не повинен бути вище розміру заборгованості [2].

У Законі України «Про ЗЕД» (далі Закон) у статті 37 передбачено, що до суб'єктів можуть бути застосовані такі спеціальні санкції: штраф; індивідуальний режим ліцензування; тимчасова призупинка зовнішньоекономічної діяльності у разі порушення Закону, проведення дій, які можуть нашкодити інтересам національної економічної безпеки.

Основні форми безготівкових сплат вітчизняних суб'єктів підприємницької діяльності з фірмами і організаціями західних країн схематично представлені на рис. 1.

В міжнародному обороті чек, як засіб платежу, використовується в здійсненні розрахунків за товар, або надані послуги, в урегулюванні реклаमाцій і штрафних санкцій, під час здійснення погашення боргу, і при неторгових операціях. Згідно Женевської конвенції, строки використання чеків у платіжному обороті між країнами дорівнюють 20 дням. У міжконтинентальному платіжному обороті такий термін становить 70 днів. Дата початку розрахунку вказана в чеку датою виставлення чека [2].

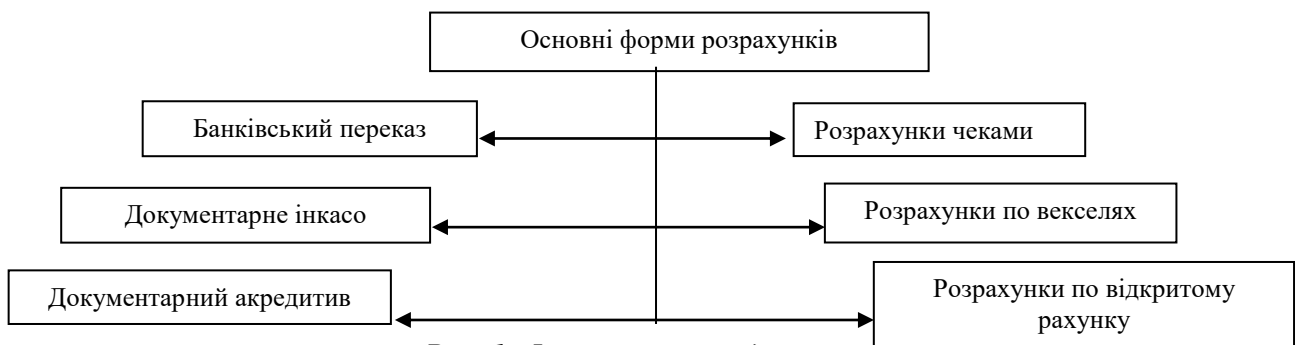


Рис. 1. Форми міжнародних розрахунків

Джерело: складено автором на основі [9]

Світова банківська практика розрізняє такі види чеків (рис. 2).

Іменний чек – документ; не передається індосаментом. Передача здійснюється лише цесією.

Чек пред’явницький – це чек, видається на ім’я пред’явника для зняття готівки в банку. Допускається передача іншій особі як з індосаментом, так і без нього. Після того як чекодавець надсилає чек іноземному партнеру, партнер виставляє його банку для здійснення розрахунку кредитування. Плюсом є швидкість переказу.

Ордерний чек – це чек, даний певній особі або за її наказом та має популярність в міжнародному платіжному обороті. Передається індосаментом із застереженням «наказу» чи без нього.

Банківський чек – це чек, виписується банком на свій банк-кореспондент (банк боржника виступає чекодавцем). Оплата за таким видом чеку здійснюється з рахунків чекодавця на рахунки банку-кореспондента за кордоном.

Фірмовий чек – виписується фірмою на отримувача в національній або іноземній валюті і виставляються фірмою на свій банк. Оплата здійснюється коштами чекодавця.

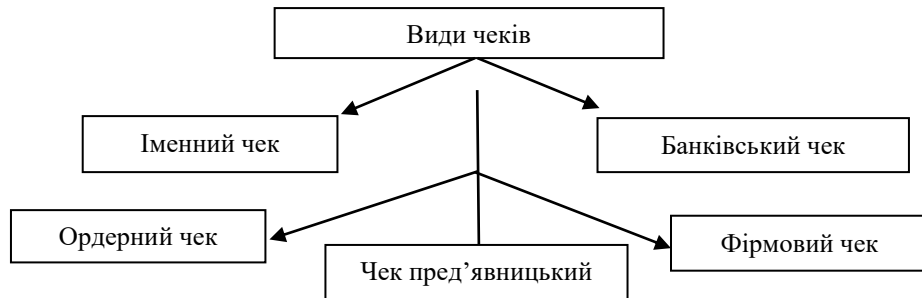


Рис. 2. Види чеків в світовій банківській практиці

Джерело: складено автором на основі [2]

Механізм розрахунку чеками представлений на рис. 3.

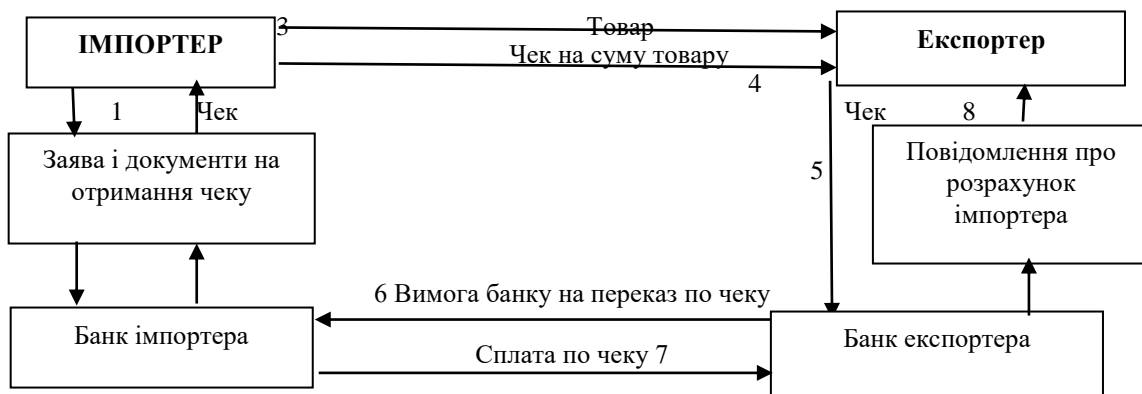


Рис. 3. Механізм розрахунку чеками

Джерело: складено автором на основі [4]

У міжнародній торгівлі оплата боргів за чеками може бути не цікавою для використання з наступних причин: експортер звертається до свого банку, при цьому маючи при собі розпорядження про інкасування платежів, та за що буде стягнуто певну суму; чек може бути суперечливим відповідно до внутрішнього валютного законодавства та положенню про валютне регулювання у країні покупця, а через це розрахунки можуть затримуватися для отримання відповідного дозволу влади для проведення платежу; чек має здатність губитися при пересиланні поштою; чек може бути без покриття, а тому може бути не оплачений після пред'явлення.

Українські підприємства, що розплачуються з іноземними контрагентами за куплені товари шляхом банківського переказу, складають заяву на переказ у якій містяться інструкції для банку щодо умов виплати грошей переказоотримувачу. У цьому документі указується: повне найменування платника; назва банку платника; номер банківського рахунку, що дебетується; код валюти і суму платежу; повне найменування бенефіціара, його адресу; найменування банку бенефіціара і номер його рахунку; найменування, номер і дату документа (контракту) тощо; особу, яка несе витрати за здійснення переводу (банківська комісія і поштові чи телеграфні витрати); ціль і призначення переказу (найменування товару і послуг, за які здійснюється оплата).

Заява на переказ скріплюється підписами і печаткою підприємства-переказника.

Найчастіше переказом користуються при сплаті боргів по позиках та кредитах, наданні авансів, поверненні помилково отриманих сум та інших операцій. Система розрахунків не несе відповідальність за оплату покупцями продукції. Тому продавці вимагають надання фінансових гарантій платежів. Такими гарантіями можуть бути гарантії банків. З метою забезпечення надійності надходження товарів від іноземного постачальника в разі здійснення авансових платежів покупець може виплачувати цю суму лише після отримання так званої гарантії авансу, що передбачає повернення авансу у випадку невиконання продавцем договірних зобов'язань щодо поставки. Сума гарантії автоматично знижується пропорційно до суми часткових поставок. В гарантії авансу необхідно передбачати його погашення із закінченням поставок за договором. Гарантія авансу, як правило, виставляється перед отриманням авансу, але вступає в силу лише після його надходження. Відповідне застереження необхідно включати в текст гарантії [4].

Щоб бути успішними на глобальному ринку і виграти продаж у закордонних конкурентів, експортери повинні пропонувати клієнтам привабливі умови продажу, підкріплені відповідними методами оплати. Кінцевою метою кожного експортного продажу є отримання повної і своєчасної оплати. Тож, необхідно врахувати спосіб оплати, щоб мінімізувати платіжний ризик, а також задовольнити потреби покупця. Як відомо існує п'ять основних способів оплати міжнародних транзакцій. Під час або до переговорів за контрактом необхідно вибрати, який із методів є навігіднішим для всіх сторін.

Міжнародна торгівля являє собою спектр ризиків, який викликає невизначеність щодо термінів платежів між продавцем та іноземним покупцем.

Для експортерів будь-який продаж – це процес отримання оплати.

Тому експортери мають на меті отримати своєчасну оплату, бажано швидке встановленого строку. Наприклад: після розміщення замовлення або до відправки товарів імпортеру.

Для імпортерів будь-який платіж є ризиком до моменту отримання товару.

Отже, імпортери мають бажання отримати швидше товари або відкласти оплату, бажано поки товари не будуть перепродані, щоб отримати достатній дохід для виплати експортеру.

Використовуючи передоплату готівкою, експортер може уникнути кредитного ризику, оскільки оплата надходить до переходу права власності на товари. Для міжнародних продажів попитом користуються такі варіантами передоплати: банківські перекази і кредитні карти. З розвитком Інтернету для невеликих експортних операцій пристосовують послуги умовного депонування. Однак передоплата – менш прийнятний варіант для покупця, оскільки

створює несприятливий грошовий потік. Іноземних покупців турбує те, що товар може не бути відправлений при передоплаті. Таким чином, експортери, які не підлаштовуються під вимогу ринку та менш гнучкі, програють конкурентам, що пропонують більш привабливі умови оплати [5].

Акредитиви один з найбезпечніших інструментів, доступних для міжнародних трейдерів. Акредитив – це зобов'язання банку від імені покупця про те, що платіж буде проведений експортеру за умови дотримання умов, викладених в акредитиві, що підтверджується поданням всіх необхідних документів. Покупець оформляє кредит і платить своєму банку за надання цієї послуги. Акредитив потрібен, коли важко отримати надійну кредитну інформацію про іноземне покупця, але експортер задоволений кредитоспроможністю іноземного банку покупця. Акредитив також захищає покупця, оскільки ніяких платіжних зобов'язань не виникає до тих пір, поки товар не буде відправлений у відповідності з обіцянками [5].

Акредитиви – один з найбільш безпечних доступних платіжних інструментів, але вони можуть бути трудомісткими і відносно дорогими через банківських комісій. Їх рекомендується використовувати в ситуаціях підвищеного ризику, коли кредит імпортера неприйнятний або недоступний, при роботі з новими або менш сформованими торговими відносинами або коли запитуються продовжені умови платежу.

Необхідні документи докладні і схильні до помилок і неточностей. Щоб уникнути затримок платежів і додаткових зборів, документи, необхідні для акредитива, повинні бути підготовлені навченими професіоналами.

Крім того, експортер повинен проконсультуватися зі своїм банком, перш ніж імпортер подасть заявку на акредитив.

Як подати заявку на акредитив [6]:

1. Експортер і його банк повинні бути задоволені кредитоспроможністю банку імпортера. Після укладення договору купівлі-продажу імпортер звертається до свого банку з проханням відкрити акредитив на користь експортера.

2. Банк Імпортера оформляє акредитив на умовах Договору купівлі-продажу і передає його в банк експортера. Банк експортера розглядає і затверджує акредитив і відправляє його експортеру.

3. Експортер відвантажує товар в порядку, передбаченому акредитивом, і представляє необхідні документи в свій банк. Для надання допомоги в цьому процесі може бути використаний експедитор.

4. Банк експортера перевіряє документи на відповідність умовам акредитиву. Будь-які помилки і невідповідності в документі повинні бути виправлені і представлені повторно. Після затвердження банк експортера подає відповідні документи в банк імпортера.

5. Банк імпортера передає платіж банку експортера. Рахунок імпортера є, і його банк видає документи імпортеру для запитання товарів і проходження митниці.

Документарний інкасо – це транзакція, при якій експортер доручає збір платежу за продаж свого банку (банку-відправнику), який відправляє документи, необхідні його покупцеві, в банк імпортера (банк-інкасатор) з інструкціями. передати документи покупцеві для оплати. Кошти надходять від імпортера і переводяться експортеру через банки, які беруть участь в зборі, в обмін на ці документи.

У транзакції документарного інкасо банки продавця і покупця полегшують експортний продаж, обмінюючи відвантажувальні документи для оплати. Однак банки не перевіряють документи на хибність і не гарантують оплату, як це робиться з акредитивами. В результаті документальні колекції рекомендуються тільки для встановлених торгових відносин на економічно і політично стабільних ринках.

Незважаючи на те, що метод оплати «Документарний інкасо» дає кілька переваг, кожна експортна операція унікальна. Тож рекомендується спершу проконсультуватися з банком.

Як працює метод оплати документарного інкасо [7]:

1. І експортер, і імпортер погоджуються на документальне стягнення оплати в договорі купівлі-продажу.

2. Експортер підготував переказний вексель і відправляє його в свої банки для пересилки в банк імпортера.

3. Переказний вексель – також відомий як проект – містить інструкції для банку про необхідні документи, суму платежу, умови платежу і про перехід права власності на товари.

4. Банк імпортера випускає документи відповідно до одним з двох варіантів, зазначених у переказному векселі, зазначених нижче.

5. Імпортер використовує документи для митного очищення товарів через іноземне митне агентство.

6. Банк імпортера направляє платіж імпортера назад на банківський рахунок експортера.

Транзакція по відкритому рахунку – це продаж товарів до настання терміну оплати, що при займає 30, 60 або 90 днів. Очевидно, що це один з найбільш вигідних варіантів для імпортера з точки зору грошових потоків і витрат, але це один з варіантів з найбільшим ризиком для експортера. Через інтенсивність конкуренції на експортних ринках іноземні покупці часто вимагають від експортерів умов відкриття рахунку, оскільки надання кредиту продавцем покупцеві більш поширене за кордоном. Отже, експортери, які не хочуть надавати кредит, можуть втратити обсяги продажів. Експортери можуть пропонувати конкурентоспроможні умови відкритого рахунку, в той же час істотно знижуючи ризик невиклат, використовуючи один або декілька відповідних методів торгового фінансування.

Висновок. Отже, метою здійснення обліку митних платежів на підприємстві є економічні відносини із іншими країнами, що потребують точного ведення при здійсненні цих розрахунків. Міжнародні розрахунки виникають між державами, юридичними особами та громадянами різних країн на основі економічних, політичних, науково-технічних, культурних та інших відносин. Умови платежу визначають спосіб і порядок фінансових розрахунків, а також гарантії виконання сторонами взаємних платіжних зобов'язань. У сучасних умовах ЗЕД застосовується три поширені способи платежу – платіж готівкою, авансовий платіж та платіж в кредит.

Список використаних джерел

1. Вакульчик О. М. Використання досвіду ЄС в побудові системи законодавчого та методичного забезпечення митного постаудиту в Україні / О. М. Вакульчик, Т. С. Єдинак, О. О. Книшек // Вісник Академії митної служби України. Серія: «Економіка». – 2013. – № 2 (50). – С. 11–23.
2. Губіна І. С. Митний пост-аудит у системі митного контролю: проблеми нормативно-правового регулювання [Електронний ресурс] / І. С. Губіна // Вісник Академії митної служби України. Сер.: Економіка. – 2012. – № 1. – С. 38–43. – Режим доступу: http://nbuv.gov.ua/j-pdf/vamsue_2012_1_8.pdf
3. Короп О. В. Сутність та призначення митного контролю після пропуску товарів через митний кордон / О. В. Короп // Бюлетень Міністерства юстиції України. – 2012. – № 12. – С. 132–138.
4. Крисоватий А. І., Герчаківський С. Д., Дем'янюк О. Б. Митна справа: підручник. Тернопіль: ВПЦ «Економічна думка ТНЕУ», 2014. 540 с.
5. Луніна О. Проблеми і перспективи розвитку системи державних фінансів в Україні. Фінанси України. 2018. № 2. С. 3–12.
6. Максимова В.Ф. Бухгалтерський облік: Підручник для студентів вищих навчальних закладів спеціальності 6.050100 «Облік і аудит» – Одеса: ОНЕУ, 2012. – 670 с.
7. Митний кодекс України від 13 березня 2012 р. № 4495-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/4495-17>

8. Сидор Г. В., Мороз І. М. Митні платежі: сучасна інтерпретація. Актуальні проблеми соціально-економічних систем в умовах трансформаційної економіки: зб. наук. статей за матер. V Всеукр. наук.-практ. конф. Дніпро, НМетАУ, 2019. Ч. 1. С. 397–400.
9. Сидор Г. В. Оцінка фіскальної ефективності митних платежів. Основні напрями удосконалення бухгалтерського обліку, аудиту та оподаткування в умовах євроінтеграції: матер. Всеукр. наук.-практ. конф. Харків, 2019. С. 275–278.

Робота виконана під науковим керівництвом д-ра екон. наук, доцента КОСТЮЧЕНКО В. М.

НОРМАТИВНО-ПРАВОВЕ РЕГУЛЮВАННЯ ОБЛІКУ ОПЕРАЦІЙ З ІМПОРТУ

**КОНДРАТОВЕЦЬ С., 2 курс ФФО КНТЕУ,
спеціальність «Облік і оподаткування»,
спеціалізація «Облік і оподаткування в міжнародному бізнесі»**

У даній статті проведено дослідження нормативно-правового забезпечення обліку операцій з імпорту. Розглянуто особливості застосування законодавчих та нормативних актів що регулюють зовнішньоекономічну діяльність, зокрема імпорт.

In this article the research of normative-legal maintenance of the account of operations on import is carried out. Peculiarities of application of legislative and normative acts regulating foreign economic activity, in particular import, are considered.

Постановка проблеми. В Україні відбувається стрімке зростання обсягів імпортних операцій. Відповідно суб'єкти господарювання потребують чіткого регламенту щодо обліку таких операцій від держави. Аналіз наявної нормативно-правової бази, що регулює зовнішньоекономічну діяльність має ряд складнощів щодо застосування в бухгалтерському обліку. Проблеми з трактуванням нормативно-правових актів нерідко призводять до порушень митного та податкового законодавства. Зважаючи на вищесказане, виникає потреба у вдосконаленні та спрощенні методів митного контролю.

Аналіз останніх досліджень. Провівши дослідження наукових джерел, було виявлено, що стан нормативно-правового забезпечення зовнішньоекономічної діяльності у свої працях аналізували такі вчені: Ф.Ф. Бутинець, Т.І. Войтенко, І.О. Лукашова, О.О.Непочатенко, І.В.Жиглей, С.М.Домбровська, П.М. Грицюк, Ю.М. Лисенко, Я.Д. Крупка. Проаналізовані наукові праці висвітлюють проблеми з документальним оформленням, прозорістю та автоматизованим декларуванням імпортних операцій.

Мета статті. Метою статті є розгляд нормативно-правового забезпечення, яке регламентує облік операцій з імпорту в Україні.

Результати дослідження. Облікове забезпечення операцій з імпорту перш за все повинно відповідати та не порушувати вимоги законодавства України. Оскільки порушення може призвести до адміністративної відповідальності як суб'єкта господарювання так і відповідальних за ведення господарських операцій осіб.

Закон України «Про зовнішньоекономічну діяльність» є основним нормативно-правовим актом що регулює здійснення зовнішньоекономічних операцій вітчизняними суб'єктами господарювання. Закон визначає принципи зовнішньоекономічної діяльності, суб'єктів та види такої діяльності, порядок укладання договорів, відповідальність у ЗЕД та правові режими, порядок розгляду спорів що виникають у проведенні ЗЕД.

Згідно з Законом України «Про зовнішньоекономічну діяльність» імпорт – це купівля (у тому числі в негрошовій формі) українськими суб'єктами зовнішньоекономічної діяльності в іноземних суб'єктів господарської діяльності 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. Цей же Закон визначає термін «товари» як будь-які продукти, послуги, роботи, права інтелектуальної власності та інші немайнові права, призначені для продажу [5].

Регулювання імпорتنих операцій в Україні здійснюється на основі:

- міжнародних норм та стандартів;
- нормативно-правової бази України;
- тарифного та нетарифного регулювання;
- валютного, фінансового та кредитного регулювання;
- укладених угод між суб'єктами зовнішньоекономічної діяльності.

До нормативно-правових документів відносять:

- Митний кодекс України [1], Господарський кодекс України [4], Податковий кодекс України [2];
- Закон України «Про зовнішньоекономічну діяльність» від 16.04.1991 р. № 959-XII [5];
- Закон України «Про валюту і валютні операції» від 21.06.2018 р. № 2473-VIII [6];
- НП(С)БО 9 «Запаси» від 20.10.1999 р. № 246 [3].

Для підтримки інтересів вітчизняних товаровиробників були прийняті такі закони:

- Закон України «Про захист національного товаровиробника від субсидованого імпорту» [7];
- Закон України «Про застосування спеціальних заходів щодо імпорту в Україну» [8].

Відповідно до ст.74 Митного кодексу України, імпорт (випуск для вільного обігу) – це митний режим, відповідно до якого іноземні товари після сплати всіх митних платежів, встановлених законами України на імпорт цих товарів, та виконання усіх необхідних митних формальностей випускаються для вільного обігу на митній території України [1].

Митний режим імпорту може бути застосований до товарів, що надходять на митну територію України, та до товарів, що зберігаються під митним контролем або поміщені в інший митний режим, а також до продуктів переробки товарів, поміщених у митний режим переробки на митній території [1].

Під час ввезення товарів на митну територію України, митне оформлення є основним для визначення здійснено імпорт чи ні.

Відповідно до ст.53 Митного кодексу України, для підтвердження митної вартості товарів і обраного методу її визначення суб'єкт господарювання повинен надати наступні документи:

- декларація митної вартості та документи, що підтверджують числові значення складових митної вартості, на підставі яких проводився розрахунок митної вартості;
- зовнішньоекономічний договір (контракт) або документ, який його замінює, та додатки до нього у разі їх наявності;
- рахунок-фактура (інвойс) або рахунок-проформа (якщо товар не є об'єктом купівлі-продажу);
- якщо рахунок сплачено, – банківські платіжні документи, що стосуються оцінюваного товару;
- за наявності – інші платіжні та/або бухгалтерські документи, що підтверджують вартість товару та містять реквізити, необхідні для ідентифікації ввезеного товару;
- транспортні (перевізні) документи, якщо за умовами поставки витрати на транспортування не включені у вартість товару, а також документи, що містять відомості про вартість перевезення оцінюваних товарів;
- ліцензія на імпорт товару, якщо імпорт товару підлягає ліцензуванню;

– якщо здійснювалося страхування, – страхові документи, а також документи, що містять відомості про вартість страхування [1].

Задля спрощення митних операцій було б доцільно скоротити перелік документів, необхідних для митного оформлення операцій з імпорту та максимально автоматизувати всі процеси, і тим самим запобігти помилок та зловживань у зв'язку з «людським фактором».

Митна вартість розраховується з метою подальшого нарахування та сплати таких податків та зборів:

- мито;
- акцизний податок;
- податок на додану вартість.

Правила оподаткування митними платежами встановлюються Митним кодексом України. Нарухування та сплата акцизного податку та податку на додану вартість регулюється Податковим кодексом України.

Згідно з ст.190.1 Податкового кодексу України, базою оподаткування для товарів, що ввозяться на митну територію України, є договірна (контрактна) вартість, але не нижче митної вартості цих товарів, визначеної відповідно до розділу III Митного кодексу України, з урахуванням мита та акцизного податку, що підлягають сплаті і включаються до ціни товарів [2].

Розрахунок митної вартості залежить від митного режиму за яким здійснюється імпортна операція. Закон України «Про зовнішньоекономічну діяльність» встановлює спеціальні режими, процедури, ліцензування та квотування стосовно окремих груп товарів та задля захисту вітчизняних товаровиробників в Україні.

Митна вартість пов'язана з первісною вартістю товарів, за якою суб'єкт господарювання оприбутковує їх на склад. Відповідно до НП(С)БО 9 «Запаси» первісною вартістю запасів, що придбані за плату, є собівартість запасів, яка складається з таких фактичних витрат:

- суми, що сплачуються згідно з договором постачальнику (продавцю) за вирахуванням непрямих податків;
- суми ввізного мита;
- суми непрямих податків у зв'язку з придбанням запасів, які не відшкодовуються підприємству;
- транспортно-заготівельні витрати;
- інші витрати, які безпосередньо пов'язані з придбанням запасів і доведенням їх до стану, в якому вони придатні для використання у запланованих цілях [3].

Відповідно, виникає спірне питання – яку базу оподаткування ПДВ при подальшій реалізації імпортованого товару потрібно застосовувати, адже Податковий кодекс України передбачає використання контрактної вартості товару без додаткових витрат, що в свою чергу суперечить НП(С)БО 9 «Запаси».

Згідно з Законом України «Про зовнішньоекономічну діяльність» правове регулювання операцій з імпорту здійснюється шляхом застосування різних заходів та методів, що діляться на дві групи:

- тарифні – на основі використання митного тарифу;
- нетарифні – адміністративне регулювання, яке не пов'язане з використанням митного тарифу (квоти, ліцензії, субсидії, антидемпінгові заходи, торгові угоди тощо) [5].

Митний тариф – це систематизований перелік ставок мита, якими обкладаються товари, що перетинають кордон України. Він є важливим механізмом у формуванні зовнішньоекономічної політики України та виконує фіскальну функцію, поповнюючи державний бюджет.

Функціонування митних тарифів здійснюється на двох рівнях:

1) міжнародний рівень – регулювання операцій згідно рішень міжнародних організацій, таких як: ЮНКТАД, ЮнСІТРАЛ, СОТ, комісія ООН з питань торгівлі у Європі та інших;

2) національний рівень – застосування Закону України «Про митний тариф України» [9].

Митний тариф України є невід'ємною частиною цього Закону та містить перелік ставок загальнодержавного податку – ввізного мита на товари, що ввозяться на митну територію України і систематизовані згідно з Українською класифікацією товарів зовнішньоекономічної діяльності (УКТ ЗЕД), складеною на основі Гармонізованої системи опису та кодування товарів [9].

Гармонізована система переглядається Всесвітньою митною організацією кожні п'ять років. Відповідно до міжнародних зобов'язань, Держмитслужба повинна через кожні п'ять років розробляти та впроваджувати нову версію УКТ ЗЕД.

Існує два типи митних тарифів: простий і складний.

Простий тариф передбачає застосування однієї ставки мита для кожного товару незалежно від країни походження [9].

Складний тариф встановлює дві або більше ставок мита для кожного товару. Найвища ставка складного тарифу називається максимальною або генеральною та застосовується до товарів які імпортуються з тих країн, з якими немає торговельних угод [9].

Більшість розвинутих країн використовують складний тариф та встановлюють пільгові та преференційні ставки мита. Відповідно утворюючи між собою замкнені економічні угруповання та режими асоціації.

Ставки ввізного мита можуть встановлюватися або змінюватися виключно законами про внесення змін до Митного тарифу України [9].

В Україні застосовують такі види мит:

- ввізні – застосовуються до всіх товарів, при їх завезенні на митну територію України;
- транзитні – застосовуються до товарів, що переміщуються в режимі транзиту через митну територію України;
- вивізні – застосовуються до товарів при їх вивезенні за межі митної території України.

Нетарифне регулювання здійснюється відповідно до Податкового кодексу України.

До таких заходів відносять:

- заборону імпорту, яка в свою чергу ділиться на відкриту та закриту. Відкрита заборона може бути безумовною та застосовується до імпорту що завдає шкоди безпосередньо державі та умовною, у тому випадку якщо імпортер порушує встановлені правила;
- кількісні обмеження імпорту, до них відносять ліцензування і квотування зовнішньоекономічних операцій, застосування спеціальних заходів щодо імпорту товарів в Україну, процедура реєстрації зовнішньоекономічних контрактів, процедура видачі ліцензій на право імпорту алкогольних напоїв та тютюнових виробів, сертифікація товарів що ввозяться в Україну, дозвільна система органів державної влади що здійснюють різні види контролю.

Практичне застосування нетарифного регулювання доводиться прийнятою постановою Кабінету Міністрів України від 28 грудня 2020р. № 1329 «Про затвердження переліків товарів, експорт та імпорт яких підлягає ліцензуванню, та квот на 2021 р.» [10].

Квотування – це обмеження імпорту з допомогою квот.

Квота – це встановлення у вартісному або фізичному вираженні певного обсягу імпорту на визначений період (рік, квартал тощо). Квотування проводиться з метою усунення торгового та платіжного дисбалансу з окремими країнами; регулювання попиту та пропозиції на внутрішньому ринку; виконання міжнародних зобов'язань та досягнення взаємовигідних домовленостей [11].

Види квот, що діють на території України відображено на рис. 1.

Щодо ліцензування – в Україні встановлюється лише один вид ліцензії на окремий вид товару. Ліцензії видають центральні органи виконавчої влади з питань економічної політики на підставі заявок суб'єктів зовнішньоекономічної діяльності.

Існує декілька видів ліцензій, що застосовуються в ЗЕД:

- спеціальна – право на імпорт в Україну протягом визначеного строку певного товару, який є об'єктом розслідування;
- відкрита або індивідуальна – дозвіл на імпорт товару протягом визначеного строку із точним зазначенням його обсягу;
- імпортна – право на імпорт протягом визначеного строку певного товару або валютних коштів з метою інвестування і кредитування;
- разова – видається для здійснення однієї окремої операції конкретним суб'єктом ЗЕД лише на період здійснення такої операції.

Також до нетарифного регулювання відносять антидемпінгові заходи. До них відносять судові позови та претензії, які пред'являють вітчизняні товаровиробники в сторону імпортерів у зв'язку з умисним заниженням цін на продукцію останніми.

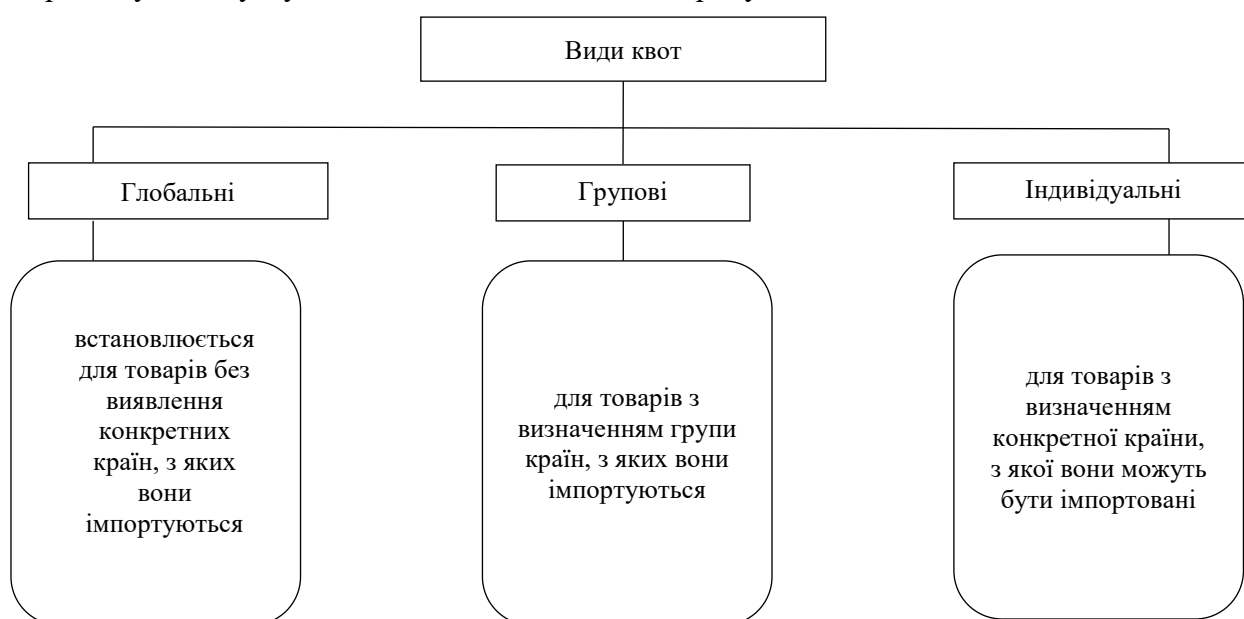


Рис. 1. Види квот

Джерело: сформовано автором на основі [18]

В більшості випадків суб'єкт господарювання що здійснює зовнішньоекономічну діяльність, самостійно встановлює ціни на імпортовані товари. Проте існують випадки регулювання цін законодавством, згідно нормативно-правових актів встановлюються індикативні, фіксовані або граничні рівні цін.

На територію України дозволено ввозити лише ті товари, які за своїми технічними, фармакологічними, санітарними, фітосанітарними, ветеринарними та екологічними характеристиками не порушують умов стандартів, сертифікатів та інших вимог, що діють на території України.

При ввезенні групи товарів, норми якої відсутні в національних стандартах та вимогах України, застосовуються відповідно Міжнародні або стандарти країни-експортера.

Висновки. Провівши дослідження нормативно-правового забезпечення обліку операцій з імпорту можна зробити наступні висновки. Чинне законодавство України містить ряд суперечностей, у зв'язку з чим платники податків по різному його трактують, що в свою чергу призводить до порушень та притягнення до відповідальності, сплати штрафів. На думку авторів доцільно було б зробити наступне:

- для спрощення процедур митного оформлення операцій з імпорту та заощаження часу бухгалтера необхідне скорочення переліку документів, що в свою чергу стане запорукою зміцнення зв'язків з країнами ЄС;
- удосконалення потребує Митний та Податковий кодекс України для уникнення розбіжностей з НП(С)БО 9 «Запаси» в процесі формування митної вартості товару;
- для вдосконалення наявної системи регулювання зовнішньоекономічних операцій необхідне вивчення досвіду передових країн світу.

Список використаних джерел

1. Митний кодекс України: Закон України від 13.03.2012 р. № 4495-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/4495-17#Text>
2. Податковий кодекс України: Закон України від 02.12.2010 р. № 2755-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>
3. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 9 «Запаси»: Наказ Міністерства фінансів України від 20.10.1999 р. № 246. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0751-99>.
4. Господарський кодекс України від 16.01.2003 № 436-IV. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/436-15#Text>
5. Закон України «Про зовнішньоекономічну діяльність» від 16.04.1991 № 959-XII URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/959-12/page>
6. Закон України «Про валюту і валютні операції» від 21.06.2018 № 2473-VIII. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2473-19#Text>
7. Закон України «Про захист національного товаровиробника від субсидованого імпорту» від 22.12.1998 № 331-XIV. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/331-14#Text>
8. Закон України «Про застосування спеціальних заходів щодо імпорту в Україну» від 22.12.1998 № 332-XIV. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/332-14#Text>
9. Закону України «Про митний тариф України» від від 04.06.2020 № 674-IX. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/674-20#Text>
10. Постанова Кабінету Міністрів України від 28 грудня 2020р. №1329 «Про затвердження переліків товарів, експорт та імпорт яких підлягає ліцензуванню, та квот на 2021р.». URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1329-2020-%D0%BF#Text>
11. Тюріна Н. М. Зовнішньоекономічна діяльність підприємства: навчальний посібник / Н. М. Тюріна, Н. С. Карвацка. – К.: «Центр учбової літератури», 2013. – 408 с.

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

ОБЛІК І ОПОДАТКУВАННЯ ЕКСПОРТНИХ ОПЕРАЦІЙ НА ПІДПРИЄМСТВІ

**КОСТЕНКО А., 2 курс ФФО КНТЕУ,
спеціальність «Облік і оподаткування»,
спеціалізація «Облік і оподаткування в міжнародному бізнесі»**

У статті досліджено теоретичні та методичні основи обліку експортних операцій підприємств. Розглянуто порядок бухгалтерського обліку операцій з експорту, визначено його основні завдання та наведено відображення експортних операцій у податковому обліку, правильність їх оподаткування та відповідність чинному законодавству.

The article investigates the theoretical and methodological bases of accounting for export operations of enterprises. The order of accounting of export operations is considered, its main tasks are defined and the reflection of export operations in tax accounting, correctness of their taxation and conformity to the current legislation is given.

Актуальність обраної теми полягає в тому, що світова економіка поступово перетворюється в єдиний ринок товарів, послуг, капіталів, робочої сили і знань. Це, зважаючи на євроінтеграційний вибір України, сприяє підвищенню вимог до обліку міжнародних операцій українських товаровиробників, серед яких важливе місце належить експортній діяльності. Головним завданням підприємств-експортерів є вміння успішно господарювати в конкурентному середовищі, пристосування до нових торговельних стратегій. Рівень успішності виконання цього завдання визначається ефективністю здійснення експортної діяльності, тому своєчасну, достовірну й об'єктивну інформацію про експортні операції надає бухгалтерський облік.

Ще одним актуальним питанням, що формує мету дослідження є забезпечення спрощеної системи обліку і оподаткування експортних операцій для підприємств. Характеризуючи міжнародний досвід, зазначимо, що цифровізація, та перехід обліку і оподаткування різноманітних процедур вже давно доступна за рахунок лише одного смартфона. Проте на вітчизняному ринку існує безліч бюрократичних процесів і присутня недосконалість єдиного алгоритму обліку і оподаткування експортних операцій для підприємств, що ускладнює даний процес і призводить до помилкових дій, які відображаються на результатах діяльності підприємств. Неузгодженість бухгалтерського і податкового законодавства з питань зовнішньоекономічної діяльності викликає багато проблем із відображенням експортних операцій у бухгалтерського і податкового обліку, що й обумовило актуальність і науково-практичне значення проведеного дослідження.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Висвітленням проблемних питань з обліку експортних операцій займалися як вітчизняні так і закордонні дослідники. Основні положення та методики обліку експортних операцій підприємств відображено в наукових роботах вітчизняних науковців, зокрема : Ф.Ф.Бутинця, Г.М. Дроздова, В.М. Костюченко, С.Ф. Голова, В.М. Пархоменко, В.В. Сопка, В.Г. Федоренка, М.Г. Чумаченка, С.Є. Шутка та інші. Результати їх досліджень, теоретичні та практичні розробки щодо обліку експортних операцій зводиться до вивчення питань теорії обліку експортних операцій підприємства здебільшого висвітлюють загально-методичні засади обліку фінансової звітності згідно національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку (НП(С)БО) і досить часто носить дискусійний характер.

На сьогоднішній день методичні і практичні аспекти обліку експортних операцій є недостатньо сформованими і дослідженими, тому потребують подальших наукових розробок з аналізом функціонування сучасного бізнесу, проблематика полягає як у недостатності нормативно – законодавчої бази, у документальному оформленні і відсутності покращеного алгоритму обліку експортних операцій.

Мета статті є визначення існуючих проблем і напрямків їх підвищення достовірності, прозорості та аналітичної спрямованості облікової інформації про експортні операції з урахуванням міжнародної практики та національних особливостей їх здійснення. Висвітлення теоретичних і практичних питань з бухгалтерського та податкового обліку експортних операцій підприємства, запропонування основних напрямків їх удосконалення , відображення експортних операцій у зв'язку зі змінами податкового законодавства.

Вклад основного матеріалу дослідження. Під впливом інтеграційних та глобалізаційних процесів міжнародні зв'язки України з кожним роком розширюються і поглиблюються. Експортна діяльність підприємств, які функціонують в умовах вільного ринку і займаються зовнішньою торгівлею, має свою специфіку і набуває нових характерних рис, а експортні операції як одне з основних джерел іноземних інвестицій підприємства досліджуються й аналізуються за допомогою даних бухгалтерського обліку зовнішньоекономічної діяльності підприємства.

Зовнішньоекономічна діяльність є одним із важливих чинників стабільного розвитку національного господарства країн світу. Зовнішньоекономічна діяльність – це процес розвитку господарських зв'язків між національними суб'єктами суспільного виробництва та їх зарубіжними партнерами як на території України, так і за її межами[1].

Розвиток зовнішньоекономічної діяльності – суттєвий чинник підвищення ефективності господарської діяльності як на рівні окремих підприємств, так і в масштабах усієї країни [3]. Зовнішньоекономічні зв'язки відіграють важливу роль у національній економіці, забезпечують економічне зростання та створюють конкурентне ринкове середовище.

Основними завданнями обліку експортних операцій є: формування і надання достовірної інформації про господарські операції, пов'язані з експортом товарів для прийняття ефективних управлінських рішень; контроль за правильним оформленням документації; визначення фінансового результату від здійснення експортних операцій; визначення сум курсових різниць та їх вплив на фінансові результати підприємства; формування достовірної інформації про стан розрахунків з іноземними покупцями та посередниками тощо[2].

Вимогами для здійснення експортних операцій є: здійснення експортних операцій повинно бути передбачене статутними документами; контракт на експорт товарів (робіт, послуг) має бути укладено у письмовій формі і відповідати всім вимогам, встановленим Положенням про форму зовнішньоекономічних договорів (контрактів); під час визначення предмета експортного контракту повинні бути враховані такі обмеження, як квотування та ліцензування експорту, визначені законодавством України [5].

Експорт відіграє значну роль у підвищенні рівня економічного добробуту держави, тому облік експортних операцій є невід'ємною частиною діяльності суб'єктів зовнішньоекономічної діяльності.

Для бухгалтерського обліку зовнішньоекономічних операцій суб'єкти зовнішньоекономічної діяльності користуються планом рахунків та інструкцією про його використання, що діють на території України, та відповідними змінами і доповненнями, які відображають специфіку зовнішньоекономічної діяльності [5].

Суб'єкти зовнішньоекономічної діяльності самостійно визначають порядок аналітичного обліку зовнішньоекономічної діяльності, запроваджують відповідні субрахунки. Під час відображення в обліку експортних операцій суб'єкти зовнішньоекономічної діяльності використовують різні субрахунки (табл. 1) [4].

Таблиця 1

Субрахунки в забезпеченні обліку експортних операцій

№	Назва субрахунка	Його характеристика
1	312 – «Поточні рахунки в іноземній валюті»	Призначені для узагальнення інформації про наявність та рух грошових коштів в іноземній валюті.
2	314 – «Інші рахунки в банку в іноземній валюті»	
3	316 – «Спеціальні рахунки в іноземній валюті»	Призначений для обліку коштів в іноземній валюті, що підлягають розподілу або додатковому попередньому контролю, у тому числі сум коштів в іноземній валюті, що підлягають обов'язковому продажу відповідно до законодавства.
4	362 – «Розрахунки з іноземними покупцями»	Ведеться облік розрахунків з іноземними покупцями та замовниками. Аналітичний облік ведеться в гривнях та валюті, обумовленій договором.
5	632 – «Розрахунки з іноземними постачальниками»	Ведеться облік розрахунків з іноземними постачальниками та підрядниками за одержані товарно-матеріальні цінності, виконані роботи, надані послуги.
6	681 – «Розрахунки за авансами одержаними»	Ведеться облік одержаних авансів під поставку матеріальних цінностей або під виконання робіт, а також суми попередньої оплати покупцями і замовниками рахунків постачальника за продукцію і виконані роботи.

№	Назва субрахунка	Його характеристика
7	702 – «Дохід від реалізації товарів»	Підприємства торгівлі та інші організації узагальнюють інформацію про доходи від реалізації товарів.
8	714 – «Дохід від операційної курсової різниці»	Узагальнюється інформація про доходи від курсових різниць за активами й зобов'язаннями підприємства – пов'язаними з операційною діяльністю підприємства.
9	945 – «Втрати від операційної курсової різниці»	Ведеться облік втрат за активами й зобов'язаннями операційної діяльності підприємства від зміни курсу гривні до іноземної валюти.
10	744 – «Дохід від неопераційної курсової різниці»	Узагальнюється інформація про курсові різниці за активами та зобов'язаннями в іноземній валюті, які пов'язані з фінансовою та інвестиційною діяльністю підприємства.
11	974 – «Втрати від не операційної курсової різниці»	Відображаються втрати по активах і різноманітних зобов'язаннях, щодо неопераційної діяльності підприємств в залежності від зміни курсу гривні до інших валют, також може трактуватись як від'ємна курсова різниця.

Джерело: складено автором на основі [4]

У Законі України «Про зовнішньоекономічну діяльність» експорт товарів трактується як продаж товарів українськими суб'єктами зовнішньоекономічна діяльність іноземним суб'єктам господарської діяльності (у т.ч. з оплатою не в грошовій формі) з вивезенням чи без вивезення через митний кордон України, включаючи реекспорт. При цьому термін реекспорт означає продаж іноземними суб'єктам господарської діяльності та вивезення за межі України товарів, що були раніше імпортовані на територію України [1]. Законодавством України не передбачено митне оформлення товарів, що продаються іноземним контрагентам, але фактично не перетинають митного кордону України. Зарахування виручки резидентів у іноземній валюті на їх валютні рахунки в уповноважених банках обов'язково повинно здійснюватися у терміни виплати заборгованостей, але не пізніше 90 календарних днів з дати митного оформлення (вивізної вантажної митної декларації) продукції, що експортуються, а при експорті робіт (послуг) – з моменту підписання акту або іншого документа, що засвідчує виконання робіт, надання послуг [5].

Слід зазначити, згідно Постанови НБУ №78, від 18.06.2019 року норма, щодо продажу встановленого % валютних надходжень на міжбанківському валютному ринку перестала діяти з 20 червня 2019 року [6].

Згідно зі ст. 1 Закону № 185 (з урахуванням п. 1 постанови № 342) реалізація експортних товарів відображається в обліку за контрактною вартістю на підставі вантажної митної декларації. Одночасно з реалізацією в обліку відображається списання реалізованих експортних товарів. Списання здійснюється за обліковою вартістю (для підприємств торгівлі) або за фактичною собівартістю (для підприємств-виробників). В залежності від базисних умов доставки згідно з міжнародними правилами додатковими елементами контрактної вартості експортних товарів є транспортні витрати, зберігання товару, митні платежі [7].

Згідно з Податковим Кодексом України ставка ПДВ при експорті складає 0%, якщо експорт підтверджений митною декларацією, яка оформлена відповідно до вимог митного законодавства. Це означає, що податкові зобов'язання при експорті товарів та послуг виникають, але за 0% ставкою до бази оподаткування. При цьому за платником податку зберігається право на податковий кредит, а, отже і право на бюджетне відшкодування. Залежно від того, за яким напрямом здійснюються експортні операції, визнається або кредиторська (немонетарна стаття), або дебіторська (монетарна стаття) заборгованість. В свою чергу монетарні статті – це такі статті балансу про грошові кошти, активи і зобов'язання, що будуть отримані або оплачені в фіксованій сумі коштів, та їх еквівалентів, а немонетарні статті, це такі що не належать до вищезазначених монетарних.

Однією із особливостей операцій з експорту, яка обумовлює методику бухгалтерського обліку, є те, що розрахунки за надані послуги з нерезидентами здійснюються в іноземній валюті [7].

Разом з тим валютою звітності, відповідно до П(С)БО 21, є грошова одиниця України, тобто гривня. Отже, при отриманні коштів в іноземній валюті здійснюється перерахунок грошових коштів в гривні за курсом НБУ на дату їх отримання. При цьому в обліку виникають негативні або позитивні курсові різниці. При цьому під датою здійснення операції розуміють дату визнання активів, зобов'язань, власного капіталу, доходів і витрат[8].

При відображенні обліку експортних операцій слід враховувати порядок розрахунків з іноземним покупцем та замовником, це може бути [8]:

1.оплата товарів, які експортуються, тоді коли оплата була проведена до відвантаження (здійснений експорт товарів на умовах передоплати);

2.спочатку було відвантажено товари, а оплата надійшла лише після їх відвантаження (тобто було проведено експорт товарів з відстроченням платежу).

Якщо перша подія – отримання плати, а друга подія – відвантаження товарів: виникає кредиторська заборгованість, яка виникла перед покупцем-нерезидентом за оплаченими, але не відвантаженими товарами. Отримання авансу відображається за кредитом субрахунку 681 «Розрахунки за авансами одержаними». Оскільки ця операція в іноземній валюті, її суму необхідно перераховувати в національну валюту за курсом НБУ на дату здійснення операції, тобто на дату отримання коштів на рахунок в банку.

Слід зазначити, що [7]:

– у разі передачі нерезиденту всіх вигод і ризиків, пов'язаних із правом власності на товари, визнається дохід від реалізації. Дохід від експорту обліковують за принципом нарахування незалежно від надходження оплати. Його визнають під час збільшення активу або зменшення зобов'язання, що зумовлює зростання власного капіталу, та за дотримання таких критеріїв:

– покупцеві передані ризики й вигоди, пов'язані з правом власності на продукцію;

– підприємство не здійснює надалі управління та контроль реалізованої продукції;

– сума доходу (виручка) може бути достовірно визначена;

– є впевненість, що в результаті операції відбудеться збільшення економічних вигід підприємства, а витрати, пов'язані з цією операцією, можуть бути достовірно визначені.

Якщо перша подія – відвантаження товарів на експорт, друга подія це отримання оплати за відвантажені товари:

– у разі передачі нерезиденту всіх вигод і ризиків, пов'язаних із правом власності на товари, визнається дохід від реалізації товарів;

– щодо питання застосування курсу для визначення доходу під час експорту товарів із розрахунками в іноземній валюті, відповідно до П(С)БО 21, під час первісного визнання такі операції відображають у бухгалтерському обліку перерахуванням суми в іноземній валюті із застосуванням курсу НБУ на початок дня дати здійснення операції.

– дебіторська заборгованість нерезидента перед підприємством вважається монетарною статтею балансу, тому вона підлягає перерахуванню на дату балансу та дату її погашення. У разі якщо валютний курс НБУ на дату виникнення дебіторської заборгованості відрізняється від валютного курсу НБУ на дату балансу, виникає курсова різниця;

– курсові різниці, які виникають при цьому, в обліку залежно від результату відображають Дт 714 «Дохід від операційної курсової різниці» або за Кт 945 «Втрати від операційної курсової різниці»;

– граничний термін проведення розрахунків за операціями експорту товарів складає 90 календарних днів.

Найчастіше експортери відображали в обліку надходження коштів за Дт 312 «Поточні рахунки в іноземній валюті» та за Кт 681 «Розрахунки за авансами одержаними» на всю суму авансу у валюті, що надійшла на поточний рахунок. Також варто зазначити, що синтетичний облік експортних операцій в Журналі, згідно якого записи проводяться на підставі відомості – аналітичного обліку по рахунку 36 «Розрахунки з покупцями і замовниками».

Для обліку розрахунків з іноземними постачальниками і підрядниками за одержану від них продукцію призначається субрахунок 632 «Розрахунки з іноземними постачальниками». Слід зазначити, що при оплаті імпорتنих поставок грошовими коштами визначають курсову різницю згідно дати балансу і дати здійснення операції. Згідно умов росту курсу іноземної валют така курсова різниця відображається на рахунках 945 «Втрати від операційної курсової різниці», а згідно умов зменшення курсу іноземної валют, в якій обліковується заборгованість на рахунках 714 «Дохід від операційної курсової різниці» з подальшим відображенням у складі фінансового результату на рахунках 791 «Результат від операційної діяльності». Також слід зазначити, що надходження товарів за імпортними контрактами може здійснюватись на умовах попередньої оплати, з певною відстрочкою платежу, або ж безоплатно. В свою чергу оприбуткування запасів, продукції, товарів від іноземних постачальників на склад здійснюються за рахунок вантажних митних декларацій [8].

Висновки. Отже, розглянувши відображення в обліку експортних операцій можна зробити такі висновки:

– зовнішньоекономічна діяльність підприємств, невід’ємною складовою частиною якої є експортні операції, є пріоритетом формування і розвитку міжнародного бізнесу, тому потребує правильного і достовірного бухгалтерського обліку;

– при відображенні експортних операцій в обліку слід враховувати, яка з подій відбулася раніше: відвантаження продукції чи отримання передоплати.

Характеризуючи отримання авансової частини оплати, за здійснену експортну операцію, зазначимо, що продавець не відображає дохід від такої операції. Адже, заборгованість перед контрагентом – нерезидентом не перераховується на дату балансу, так як вона є немонетарною статтею, що було розглянуто вище.

Підсумовуючи, зазначимо, що при виході підприємств на зовнішній ринок власної діяльності і здійсненні експортних операцій варто дотримуватись політики, що забезпечувала б отримання прибутку від реалізації товарів на зовнішньому ринку і могла задовольняти власні потреби підприємства у товарах і послугах.

Слід зазначити, що питання ефективності експортної діяльності підприємств варто розглядати у комплексі із визначенням головних стратегічних передумов суб’єкта господарювання і оцінкою його можливостей під час реалізації обраної експортної стратегії.

Список використаних джерел

1. Господарський кодекс України від 16.01.2003 р. № 436-IV. URL : <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/436-15>
2. Зовнішня торгівля України : стат. зб. URL.: http://ukrstat.org/uk/druk/publicat/Arhiv_u/10/Arch_ztu_zb.htm
3. Згурський О., Ковальчик О., // Каса і касові операції. Облік іноземної валюти в касі підприємства. URL: <https://dtk.com.ua/school/ukr/2002/11/11sc4.html#:~:text=97>
4. Ірха Л.І. Облік безготівкових розрахунків експортно-імпорتنих операцій. /Л.І.Ірха // Актуальні проблеми економіки. НАУ. – Київ – 2004. – № 5. – С. 97–104.
5. Оляднічук Н.В, Підлубна О.Д., // Уманський національний університет // Стаття // Облік експортно-імпорتنих операцій // 2017. URL: https://www.google.com/search?q=verstka_1-2017_fin186
6. Національне положення (стандарту) бухгалтерського обліку 21 «Вплив змін валютних курсів» URL :<https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0515-00#>
7. Про внесення зміни до Положення про заходи захисту та визначення порядку здійснення окремих операцій в іноземній валюті . Постанова Правління Національного банку №78 від 18 червня 2019 року. URL: <https://bank.gov.ua/ua/news/all/obovyazkoviy-prodaj-valyutnih-nahodjen-biznesom-skasovano>
8. Федькевич, Н. В. Облік імпорتنих операцій / Н. В. Федькевич // Вісник Житомирського державного технологічного університету. Серія : Економічні науки. – Житомир : ЖДТУ. – 2005. – № 3(33). – С. 223–234.

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

ОБЛІКОВЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ФОРМУВАННЯ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ ПІДПРИЄМСТВА

КУЗЬМЕНКО Л., 2 курс ФФО КНТЕУ,
спеціальність «Облік та оподаткування»,
спеціалізація «Облік та податковий консалтинг»

Здійснено аналіз нормативно-правової бази щодо складання фінансової звітності підприємствами. Розкрито сутність облікової політики та етапи її формування. Розглянуто інформаційну базу формування окремих форм фінансової звітності: балансу, звіту про фінансові результати, звіту про рух грошових коштів та звіту про власний капітал. Удосконалено організацію та методику складання фінансової звітності підприємствами.

An analysis of the regulatory framework for the preparation of financial statements by enterprises. The essence of accounting policy and stages of its formation are revealed. The information base for the formation of certain forms of financial reporting: balance sheet, statement of financial performance, statement of cash flows and statement of equity. The organization and methods of compiling financial statements by enterprises have been improved.

Облікова інформація є основою для прийняття управлінських рішень з організації, планування й регулювання господарської діяльності підприємства. Облікові дані відображають фактичний стан виробничо-господарської діяльності підприємства та є інформаційною моделлю виробництва. Крім відображення дійсного стану об'єкта, на облікову інформацію покладається й ретроспективна функція, що потребує тривалого зберігання цієї інформації у вигляді форм фінансової звітності.

Фінансова, податкова, статистична та інші види звітності, що використовують грошовий вимірник, ґрунтуються на даних бухгалтерського обліку, який є обов'язковим видом обліку для підприємств.

Організація бухгалтерського обліку на підприємстві, перш за все, починається з розробки облікової політики, це передбачає вибір комплексу методичних прийомів, які використовуються для ведення поточного обліку і сприяє поданню достовірної інформації при складанні фінансової звітності.

Дослідження проблеми ведення суб'єктами підприємництва обліку з метою формування показників фінансової звітності актуальне й важливе в сучасних умовах господарювання, оскільки належне ведення обліку та єдиний порядок підготовки та формування показників звітності сприятимуть уніфікації звітної інформації, єдиному розумінню цих показників зовнішніми, в тому числі зарубіжними користувачами.

Метою статті є оцінка теоретичних засад облікового забезпечення формування фінансової звітності підприємства.

Об'єктом дослідження є процес бухгалтерського обліку для забезпечення формування фінансової звітності підприємства.

Предметом дослідження є сукупність теоретичних та методичних, організаційних та практичних аспектів облікового забезпечення формування фінансової звітності підприємства.

Облікове забезпечення формування показників фінансової звітності детально описано в навчальних посібниках, підручниках і наукових публікаціях українських вчених, як Л.Б. Гнатишиної, Г.М. Давидова, І. Панченко, та інші. В періодичних виданнях даній темі також приділяється багато уваги.

Разом з тим, на сьогоднішній день залишається ряд не вирішених питань наукового та прикладного характеру, а саме: удосконалення облікового забезпечення формування показників фінансової звітності з метою надання користувачам повної, правдивої та неупередженої інформації про фінансовий стан, результати діяльності та рух коштів підприємства.

Обліковий цикл бухгалтерського опрацювання даних завершується складанням фінансової звітності про господарську діяльність підприємства. Дані отримані для прийняття управлінських рішень отримуються шляхом виявлення, вимірювання, реєстрації, накопичення, узагальнення і передачі інформації про діяльність підприємства, тобто в процесі бухгалтерського обліку. Правові основи з питань ведення обліку та складання фінансової звітності регламентуються Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» [9], Методичними рекомендаціями щодо заповнення форм фінансової звітності (за ПСБО) [4], ПСБО та МСФЗ, що залежить від характеру суб'єкта звітності, зокрема Національним положенням (стандартом) бухгалтерського обліку НП (С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» [6]. Прийняття відповідних документів здійснюється з метою створення єдиних правил ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності, які є обов'язковими для всіх підприємств [9].

Фінансова звітність визначена НП(С)БО 1 як бухгалтерська звітність, що містить інформацію про фінансове становище, результати діяльності та рух грошових коштів підприємства за звітний період [6]. Фінансова звітність (за ПСБО) включає в себе: Баланс (Звіт про фінансовий стан); Звіт про фінансові результати підприємства (звіт про сукупний дохід); Звіт про рух грошових коштів (за прямим або непрямим методом); Звіт про власний капітал; Примітки до фінансової звітності.

З метою єдиних підходів до формування фінансової звітності у світовому економічному просторі та для можливості виходу вітчизняних суб'єктів господарювання на світові ринки в Україні в 2007 році прийнято Стратегію застосування Міжнародних стандартів фінансової звітності. Порядок застосування Міжнародних стандартів фінансової звітності врегульоване НП (С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» [6], і їх застосовують за умови, що вони не суперечать Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні».

Загальні принципи подання інформації установлені П(С)БО та МСФЗ представлені в табл. 1.

Таблиця 1

Загальні принципи подання інформації установлені П(С)БО та МСФЗ

Критерій порівняння	Вимоги за П(С)БО	Вимоги за МСФЗ
Зміст стандартів	Визначають принципи і методи ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності в Україні	Регламентують принципи подання у фінансовій звітності інформації про активи, зобов'язання, капітал, доходи та витрати підприємства
Можливість відхилення від стандартів	Не передбачена	Існує за умови, якщо дотримання вимог стандарту призведе до протиріччя і введе в оману її користувачів. Умови відступу від стандартів обов'язково розкриваються у примітках до звітності.
Дії керівництва в разі відсутності стандарту, який регулює обліковий підхід до певного об'єкта	Не передбачена	Керівництву слід спиратися на власне професійне судження, яке б забезпечувало доречність та достовірність звітності
Відображення у звітності несуттєвих статей	Стаття наводиться у звітності за умови, що інформація є суттєвою й оцінка статті може бути достовірно визначена Стаття, інформація за якою є несуттєвою, у фінансовій звітності окремо не відображається, а об'єднується з іншими статтями, подібними за характером і функціями	
Формат звітності*	Стандартизований	Нестандартизований, окреслено мінімальний перелік статей, які повинні бути відображені у звітності
*На сьогодні вітчизняні суб'єкти господарювання, які звітують за МСФЗ, використовують стандартизований формат звітності, затверджений НП(С)БО 1, з проставлянням помітки, що звітність складена за МСФЗ		
Проміжна звітність та її склад	Проміжна звітність складається щоквартально наростаючим підсумком із початку року і включає Баланс та Звіт про фінансові результати	Надання проміжної звітності заохочується. До складу такої звітності входять повний пакет звітності або комплект стислих звітів за період, менший за звітний

Джерело: складено автором на основі [5, 6, 8]

Фінансова звітність повинна містити дані про: підприємство; дату звітності або звітного періоду (причини і наслідки відхилень повинні бути розкриті у примітках до фінансової звітності); валюту звітності й одиницю виміру; облікову політику підприємства і її зміни; іншу інформацію, розкриття якої передбачено відповідними положеннями (стандартами). Ці дані потрібні для зрозумілості фінансової звітності користувачам.

Згідно Закону України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні» облікова політика це сукупність принципів, методів і процедур, що використовується підприємством для складання та подання фінансової звітності [9]. У МСБО 8 «Облікові політики, зміни в облікових оцінках та помилки» наводиться визначення подібне до того, що надано у Законі: «облікова політика – конкретні принципи, основи, домовленості, правила та практика, застосовані суб'єктом господарювання при складанні та поданні фінансової звітності» [5]. Досліджуючи визначення поняття «облікова політика» Козак О.О. відмічає, що воно здійснюється законодавчо у багатьох країнах, і спільним у визначеннях облікової політики є те, що її трактують як сукупність принципів, методів, прийомів і процедур, які застосовуються суб'єктом господарювання для ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності [3].

Можливість вибору принципів, методів та прийомів ведення бухгалтерського обліку при формуванні показників бухгалтерської фінансової звітності дозволяє забезпечити відповідність звітних даних умовам, задачам та функціональній структурі кожного окремого суб'єкта господарювання, що підвищує інформативність звітності. Вибір принципів, методів та прийомів бухгалтерського обліку безпосередньо впливає на формування показників бухгалтерської фінансової звітності. З метою удосконалення методології складання бухгалтерської фінансової звітності наведемо поетапне формування облікової політики підприємства (рис. 1).

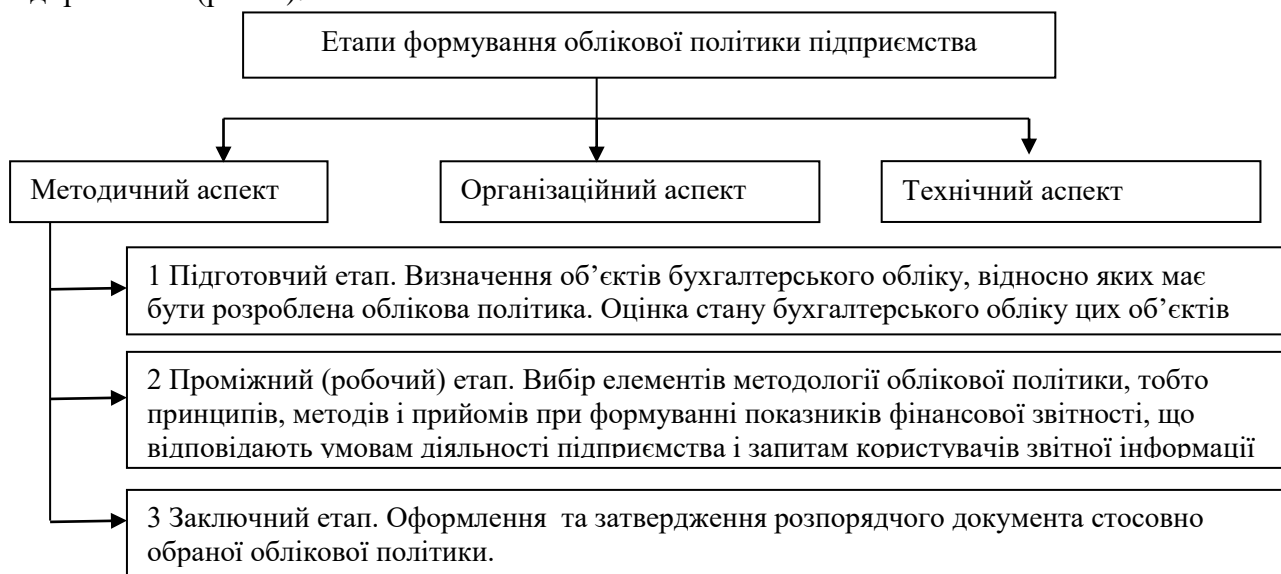


Рис. 1. Етапи формування облікової політики підприємства

Джерело: укладено автором на основі опрацювання літературних джерел[1]

Положення (стандарт) бухгалтерського обліку, які затверджуються Міністерством фінансів України є методологічною основою облікової політики в Україні.

Організаційні аспекти облікової політики, тобто перелік і детальна характеристика процедур бухгалтерського обліку, визначаються виключно підприємством.

Формування облікової політики підприємства тісно пов'язане з визначенням облікових оцінок. З метою складання фінансової звітності та безпосередньо організації бухгалтерського обліку підприємства використовують методи обліку, які базуються на відповідних оцінках. Необхідно уточнити, що не всі статті фінансової звітності можуть мати точний вимір, а тільки попередньо оцінений (це в більшій мірі стосується витрат підприємства).

Облікова оцінка (попередня оцінка) яка використовується підприємством з метою розподілу витрат і доходів між відповідними звітними періодами, що важливо для визначення фінансового результату за звітний період. Отже, в обліковій політиці підприємства висвітлюється: принципи оцінки статей звітності; методи обліку окремих статей звітності [6].

Давидов Г.М. та ін. автори методи ведення бухгалтерського обліку, що визначаються в межах облікової політики поділяють на дві групи. До першої групи вони віднесли методи, що визначають оцінку окремих статей фінансової звітності, це: методи амортизації основних засобів, методи амортизації нематеріальних активів, інших необоротних матеріальних активів, методи оцінки вибуття запасів, методи оцінки активів чи зобов'язань в операціях пов'язаних сторін, методи визначення величини резерву сумнівних боргів, тощо. До другої групи відносяться методи, що сприяють визнанню окремих елементів фінансової звітності і забезпечують порядок визнання активів і зобов'язань, це: визначення межі суттєвості, тривалості операційного циклу, строку корисного використання основних засобів і нематеріальних активів, способу розрахунку коефіцієнта сумнівності, суттєвого часу, кваліфікаційних активів, тощо[7].

Для того щоб зрозуміти, які статті підлягають висвітленню в обліковій політиці, необхідно вивчити зміст окремих ПСБО, що регламентують порядок розкриття в Примітках до фінансової звітності і склад інформації, які впливають на облікову політику підприємства (табл. 2). При складанні наказу про облікову політику підприємства потрібно враховувати вимоги як ПСБО, так і Методичних рекомендацій № 635[10].

Таблиця 2

Регламентування окремих методичних аспектів облікової політики національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку

Методи ведення бухгалтерського обліку, що визначаються в межах облікової політики	№ і Назва НП(С)БО, П(С)БО	Пункт П(С)БО
1. методи, що визначають оцінку окремих статей фінансової звітності		
методи нарахування амортизації основних засобів	7 «Основні засоби»	26,28
методи нарахування амортизації нематеріальних активів	8 «Нематеріальні активи»	27
методи оцінки вибуття запасів	9 Запаси»	16
методи визначення величини резерву сумнівних боргів	10 «Дебіторська заборгованість»	8
2. методи, що сприяють визнанню окремих елементів фінансової звітності і забезпечують порядок визнання активів і зобов'язань		
визначення межі суттєвості	1 «Загальні вимоги до фінансової звітності»	Розділ 1, Абз. 36 п. 3
тривалості операційного циклу (П(С)БО не регламентована, самостійно встановлюється підприємством)	1 «Загальні вимоги до фінансової звітності»	Розділ 1, Абз. 27 п. 3
строку корисного використання основних засобів	7 «Основні засоби»	24,25
строку корисного використання нематеріальних активів	8 «Нематеріальні активи»	25
способу розрахунку коефіцієнта сумнівності	10 «Дебіторська заборгованість»	8

Джерело: складено автором на основі [6]

Деякі елементи обліку, наприклад ведення окремого субрахунку обліку транспортною заготівельних витрат, застосування рахунків класу 8 та/або рахунків класу 9 Плану рахунків тощо, не мають прямого відношення до облікової політики, а належать до організаційних аспектів системи бухгалтерського обліку, які, по суті, доцільно відображати у наказі про організацію бухгалтерського обліку на підприємстві.

Розкриваючи інформаційне забезпечення формування фінансової звітності доцільно розглядати всі форми звітності окремо.

Вихідні дані для складання звітної форми «Баланс (Звіт про фінансовий стан)» – це залишки за рахунками синтетичного обліку. Залишки наводяться в балансі на початок року та кінець звітного періоду (року, кварталу). Перед складанням балансу дані бухгалтерського обліку узагальнюються в оборотно-сальдова відомість. Оборотно-сальдові відомості є за синтетичними і аналітичними рахунками, що зручно для складання звітних форм. Баланс містить дані про активи (господарські засоби) та пасиви (джерела утворення господарських засобів) підприємства. Структурною одиницею кожного розділу балансу є стаття, вона є неподільним показником в Балансі та характеризує окремий вид або групу активів або вид зобов'язань чи капіталу. Зміст кожної статті Балансу розкрито у Методичних рекомендаціях щодо заповнення форм фінансової звітності [4]. Статті балансу формують на підставі даних бухгалтерських рахунків класів 1 – 6. Для складання окремого розділу балансу є відповідний клас рахунків.

Необхідність заповнення форми № 2 «Звіт про фінансові результати (Звіту про сукупний дохід)» викликана тим, що інформація, потрібна користувачам для оцінки результативності діяльності підприємства. Визначення рівня розвитку підприємства базується на основі оцінки ділової активності, що в свою чергу, потребує відомостей про доходи та витрати підприємства. У Звіті про фінансові результати наводиться інформація про отримані доходи та понесені витрати. Для складання звіту потрібні дебетові та кредитові обороти відповідних рахунків бухгалтерського обліку 9-го і 7-го класів.

При складанні Звіту про фінансові результати необхідно дотримуватися принципу нарахування та відповідності доходів і витрат. Цей принцип базується на тому, що для визначення фінансового результату звітного періоду необхідно зіставити доходи звітного періоду з витратами, які були здійснені для отримання цих доходів.

У складі форм річної звітності великих підприємств є форма № 3 «Звіт про рух грошових коштів», яка відображає вплив операційної, фінансової та інвестиційної діяльності підприємств на стан його грошових коштів та їх еквівалентів за визначений період часу і дає змогу пояснити зміни грошових коштів за цей період. В цьому звіті узагальнюється вся інформація про діяльність, яка впливає на грошові кошти та потоки.

При складанні Звіту про рух грошових коштів бухгалтеру необхідно розгорнуто наводити суми надходження і вибуття грошових коштів за видами діяльності.

Відповідно до міжнародних стандартів бухгалтерського обліку та нових вимог НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» для складання Звіту про рух грошових коштів можуть застосовуватись два методи: прямий; непрямий [6].

Інформаційним забезпеченням для складання Звіту про рух грошових коштів, є: Баланс (Звіт про фінансовий стан), Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід), Примітки до фінансової звітності, аналітичні дані – інформація про обороти за рахунками, Головна книга та інші регістри бухгалтерського обліку.

Для здійснення успішної виробничої (комерційної) фінансово-господарської діяльності кожне підприємство має в своєму розпорядженні необхідні власні господарські ресурси, вартість яких втілена і у власному капіталі.

Інформаційною базою для складання Звіту про власний капітал є дані по рахунках 4 класу Плану рахунків «Власний капітал та забезпечення зобов'язань».

Звіт про власний капітал має певний зв'язок з даними інших форм річної звітності, зокрема Балансом, Звітом про фінансові результати. Тому для складання Звіту про власний капітал необхідно мати підготовані дані бухгалтерського обліку, складені Баланс та Звіт про фінансові результати.

В примітках (пояснювальній записці) викладаються основні фактори, що вплинули в звітному році на підсумки діяльності підприємства, і висвітлюють фінансовий і майновий стан та перспектива розвитку підприємства.

Отже, можна зробити висновок, що основою для будь-яких управлінських рішень служать дані фінансової звітності підприємства, складеної за даними бухгалтерського обліку.

Фінансова звітність, відображаючи всі суттєві зміни в структурі господарських засобів і їх джерел, а також результати фінансово-господарської діяльності, надає значний обсяг інформації необхідної зовнішнім і внутрішнім користувачам.

Організацію бухгалтерського обліку на підприємстві необхідно починати з розробки облікової політики, в якій наведено комплекс методичних прийомів, які використовуються для ведення поточного обліку на основі якого складається фінансова звітність.

З метою удосконалення методології складання бухгалтерської фінансової звітності на підприємствах рекомендовано поетапну розробку облікової політики, обґрунтовано сукупність принципів, методів, прийомів ведення бухгалтерського обліку. Виявлено якісний склад інформації, що представляється в фінансовій звітності на основі розглянутих методологічних основ формування звітних показників.

Список використаних джерел

1. Гнатишин Л. Б. Організація обліку : [навч. посібник] / Л. Б. Гнатишин, О. С. Прокопишин. – ПП «Магнолія 2006», 2014. – 432 с.
2. Казанова М. Облікова політика vs новий 2021 // Бухгалтерія 911. – 2021. – №4. – URL: <https://buhgalter911.com/uk/journals/buh911/2021/january/issue-4/article-113040.html>
3. Козак О.О. Теоретичні засади формування облікової політики сучасних підприємств // Ефективна економіка. – 2019. – №9. – URL: <http://www.economy.nayka.com.ua/?op=1&z=7696>
4. Методичні рекомендації щодо заповнення форм фінансової звітності, затверджені наказом Мінфіну від 28.03.2013 р. № 433. – URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0433201-13#Text>
5. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 8 «Облікові політики, зміни в облікових оцінках та помилки». Міжнародний стандарт від 30.06.2017. – URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_020#Text
6. Національні положення (стандарти) бухгалтерського обліку // Інтерактивна бухгалтерія . – URL: <https://interbuh.com.ua/ua/documents/onemanuals/35131>
7. Облікова політика: навч. посіб. / Г.М. Давидов, В.М. Савченко, О.В. Пальчук, та ін.; за заг. ред. Г.М. Давидова. 2-ге вид., перероб. і доп. – Кропивницький: ПП «Ексклюзив-Систем», 2017. – 362 с.
8. Панченко І. МСФЗ: зміст і необхідність застосування. – 2018. – URL: <https://uteka.ua/ua/publication/commerce-12-msfo-28-msfo-soderzhanie-i-neobxodimost-primeneniya>
9. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні: Закон України від 16.07.1999 р., №996-XIV – URL: <http://zakon.rada.gov.ua>
10. Про затвердження Методичних рекомендацій щодо облікової політики підприємства та внесення змін до деяких наказів Міністерства фінансів України. Наказ Міністерства фінансів України від 27.06.2013 №635. – URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0635201-13?lang=ru#Text>

Робота виконана під науковим керівництвом д-ра екон. наук, професора БЕНЬКА М. М.

ОСОБЛИВОСТІ ОБЛІКУ ЕКСПОРТНИХ ОПЕРАЦІЙ В УКРАЇНІ

ЛАЗОРЕНКО А., 2 курс ФФО КНТЕУ,
спеціальність «Облік і оподаткування»,
спеціалізація «Облік і оподаткування в міжнародному бізнесі»

У статті проаналізовано сутність і завдання обліку експортних операцій. Розроблено загальну схему обліку експортних операцій та алгоритм формування інформації аналітичного і синтетичного обліку експортних операцій. Досліджені практичні аспекти обліку експортних операцій в Україні.

The article analyzes the essence and objectives of accounting for export transactions. The general scheme of accounting of export operations and algorithm of formation of information of analytical and synthetic accounting of export operations are developed. The practical aspects of accounting for export transactions in Ukraine are studied.

Актуальність теми. Активне залучення України до процесів інтеграції, інтернаціоналізації та глобалізації на сучасному етапі зумовлює зростаючу необхідність вдосконалення системи бухгалтерського обліку в цілому. Особливу увагу в даному випадку слід приділити безпосередньо обліку експортних операцій, оскільки значну частину доходів до бюджету країна отримує саме за рахунок експорту продукції. В умовах податкового сприяння експортерам відповідна діяльність є привабливою для інвесторів і дозволяє припустити, що обсяги експортних поставок в майбутньому не тільки не скоротяться, але і стануть значно вище. Отже, наявність помилок при формуванні звітності та при відображенні даних у ній можуть привести до серйозних наслідків.

Незважаючи на той факт, що експорт є основним напрямком зовнішньоекономічної діяльності країни, методологія відображення в обліку операцій з експорту до цих пір залишається недосконалою і характеризується відсутністю структурованості, а багато аспектів теорії і практики вимагають більш детального аналізу. Виходячи з перерахованого вище, метою даного дослідження є виявлення особливостей обліку експортних операцій та розробка рекомендацій щодо його удосконалення.

Аналіз останніх досліджень та публікацій. В сучасних умовах об'єктивною необхідністю розвитку бухгалтерського обліку в Україні вимагає стандартизації вітчизняних та міжнародних стандартів бухгалтерського обліку, уніфікацію та гармонізацію бухгалтерського обліку. Окремі аспекти обліку експортних операцій в Україні розглянуто багатьма науковцями, серед яких С.Я. Ковальчук, Н.І.Колінько, А.В. Колісник, С.М. Монт-ашевич, М.М. Турчик, С.Є. Шутка [1;2;7] та ін. Не дивлячись на їх здобутки, існує потреба в поглибленні дослідження особливостей обліку експортних операцій в Україні.

Метою написання статті є дослідження особливостей обліку експортних операцій в Україні.

Результати дослідження. Процедура проведення бухгалтерського обліку експортних операцій головним чином залежить від умов, у відповідності з якими укладаються зовнішньоекономічні контракти, форм оплати товарів, що застосовуються зарубіжними контрагентами, і наявності або відсутності посередника при здійсненні угод. Тобто ідеальна модель обліку повинна бути одночасно і гнучкою, і в той же час універсальною (міжнародною), уніфікованою для країн, між якими є торговельні зв'язки.

Згідно Закону України «Про зовнішньоекономічну діяльність» під експортом товарів слід розуміти продаж товарів українськими суб'єктами зовнішньоекономічної діяльності іноземним суб'єктам господарської діяльності (у тому числі з оплатою в не грошовій формі) з вивезенням або без вивезення цих товарів через митний кордон України, включаючи реекспорт товарів [6]. Регулювання експортної діяльності здійснюється цілим рядом нормативно-правових актів, серед яких Закон України «Про зовнішньоекономічну

діяльність» [6], Митний кодекс України, Податковий кодекс України [4], Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 21 «Вплив змін валютних курсів» [3] тощо.

Основними завданнями обліку експортних операцій є: формування і надання достовірної інформації про господарські операції, пов'язані з експортом товарів для прийняття ефективних управлінських рішень; контроль за правильним оформленням документації; визначення фінансового результату від здійснення експортних операцій; визначення сум курсових різниць та їх вплив на фінансові результати підприємства; формування достовірної інформації про стан розрахунків з іноземними покупцями та посередниками тощо [1, с.136].

Перш ніж переходити безпосередньо до виявлення особливостей обліку експортних операцій в цілому, слід ознайомитися з загальною схемою обліку експортних операцій, що виглядає наступним чином (рис. 1).

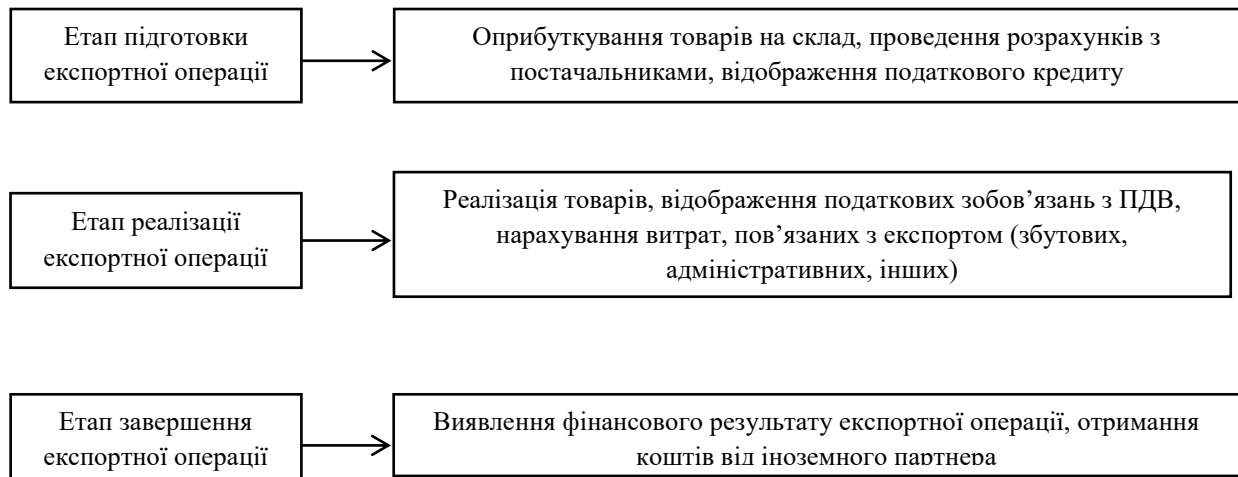


Рис. 1. Загальна схема обліку експортних операцій

Джерело: розроблено автором

Зв'язок між елементами методу бухгалтерського обліку та етапами здійснення експортної діяльності наведено на рис.2.

Можна побачити, що на всіх етапах реалізації експортних операцій проводиться їх документування, що зумовлено необхідністю забезпечувати достовірність даних, які відображаються в бухгалтерському обліку та отримуються шляхом перетворення інформації із первинних документів. На етапах підготовки та реалізації експортних операцій відбувається оцінка та калькулювання, що включає достовірне калькулювання собівартості товарів або послуг, що експортуються. Слід зазначити, що якість оцінки здійснює вплив на достовірність відображення експортних доходів підприємства. Рахунки на основі використання подвійного запису відображають операції, які проводяться на етапах підготовки й реалізації експортних операцій. На заключному етапі завершення експортних операцій зібрана та систематизована в бухгалтерському обліку інформація про експортні операції виступає передумовою для відображення в звітності.

Методологія обліку експортних операцій визначається принципами ведення бухгалтерського обліку, що встановлені у Законі України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність» та НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до складання фінансової звітності». Доцільно зазначити, що нарахування доходів та витрат від експортних операцій здійснюється за принципом нарахування та відповідності доходів та витрат, тобто шляхом порівняння отриманих доходів із понесеними в процесі експортної діяльності витратами [2, с. 153]. Визнання доходів та витрат звітного періоду здійснюється в момент їх здійснення, без прив'язки до дати безпосереднього отримання грошових коштів.

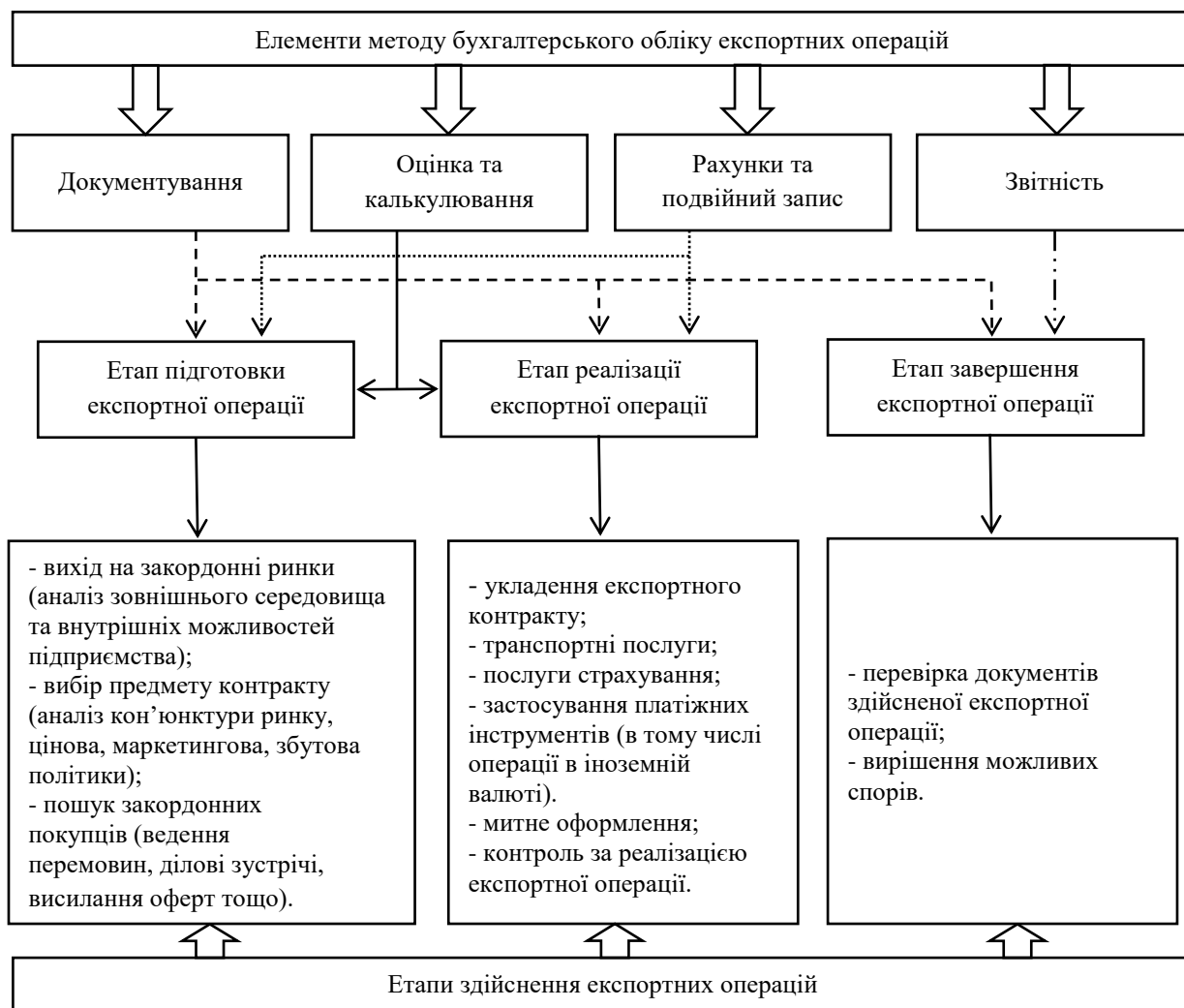


Рис. 2. Зв'язок елементів методу бухгалтерського обліку та етапів здійснення експортних операцій на підприємстві

Джерело: розроблено автором.

Основними первинними документами, що супроводжують експортні операції на підприємстві та виступають передумовою організації обліку, є: контракт ЗЕД; інвойс (рахунок-фактура), складений для закордонного покупця; накладні, за якими було здійснене попереднє придбання експортованого товару; калькуляції собівартості (в разі самостійного виготовлення товару підприємством); вантажна митна декларація (ВМД); товаротранспортні документи (автомобільна CMR, авіанакладна Air Waybill, коносамент Bill of Lading, залізнична накладна Rail Waybill тощо); акт приймання-передачі товару (послуг); книжка міжнародних дорожніх перевезень (Carnet TIR).

Відображення в обліку операцій з поставки товарів закордонному покупцеві відбувається залежно від умов оплати: попередньої або післяплати. Тому виникає необхідність на етапі аналітичного і синтетичного обліку експортних операцій систематизувати їх відповідно до умов оплати. Алгоритм формування інформації аналітичного і синтетичного обліку експортних операцій наведено на рис. 3.



Рис. 3. Алгоритм формування інформації аналітичного і синтетичного обліку експортних операцій

Джерело: розроблено автором

Слід зазначити про особливості визнання доходу від експорту. Оскільки дата оформлення митної декларації або дата рахунку-інвойсу можуть не відповідати подіям передання ризиків та контролю над товарами, відповідно визнання доходу має здійснюватися на дату дотримання всіх умов визнання доходу за п.8 НП(С)БО 15 «Дохід» [5]. При цьому втрата контролю підприємства-експортера залежить від базисних умов поставки ІНКОТЕРМС, прописаних в експортному контракті. Натомість дата визнання доходу від реалізації експортних послуг визначається за актом наданих послуг.

Відображення експортних операцій на підприємстві обумовлює також потребу в достовірній оцінці, складність якої виражається в тому, що розрахунки по експортним операціям здійснюються як правило в іноземній валюті. При цьому виникають курсові різниці, під якими розуміють різниці між оцінками однакової кількості одиниць іноземної валюти за різних валютних курсів [7, с.257]. Для того щоб визначити, за яким курсом здійснюється відображення операції, у валюті звітності застосовується П(С)БО 21 «Вплив змін валютних курсів» або МСБО 21 «Вплив зміни валютних курсів». Згідно з П(С)БО 21, операції в іноземній валюті відображаються у валюті звітності шляхом переведення суми в іноземній валюті за курсом НБУ, діючим на дату здійснення операції [3].

З метою перерахунку іноземної валюти у вітчизняну підприємства мають застосовувати курс НБУ на момент першої події (відвантаження експортного товару або отримання попередньої оплати на рахунок в банку). Порядок відображення в обліку курсових різниць при експортних операціях наведено на рис. 4.

Відображення експортних операцій здійснюється на тих самих рахунках, що використовують підприємства при реалізації товарів або послуг всередині країни, однак є й деякі відмінності:

- при післяплаті використовується субрахунок 362 «Розрахунки з іноземними покупцями» у кореспонденції з дохідним рахунком 70 «Доходи від реалізації»;
- при попередній оплаті застосовуються рахунки обліку грошових коштів, а саме: 316 «Спеціальні рахунки в іноземній валюті» в кореспонденції з 681 «Розрахунки за авансами одержаними». А вже після настання дати визнання доходу по експортній операції застосовуються ті самі рахунки, що і при післяплаті.

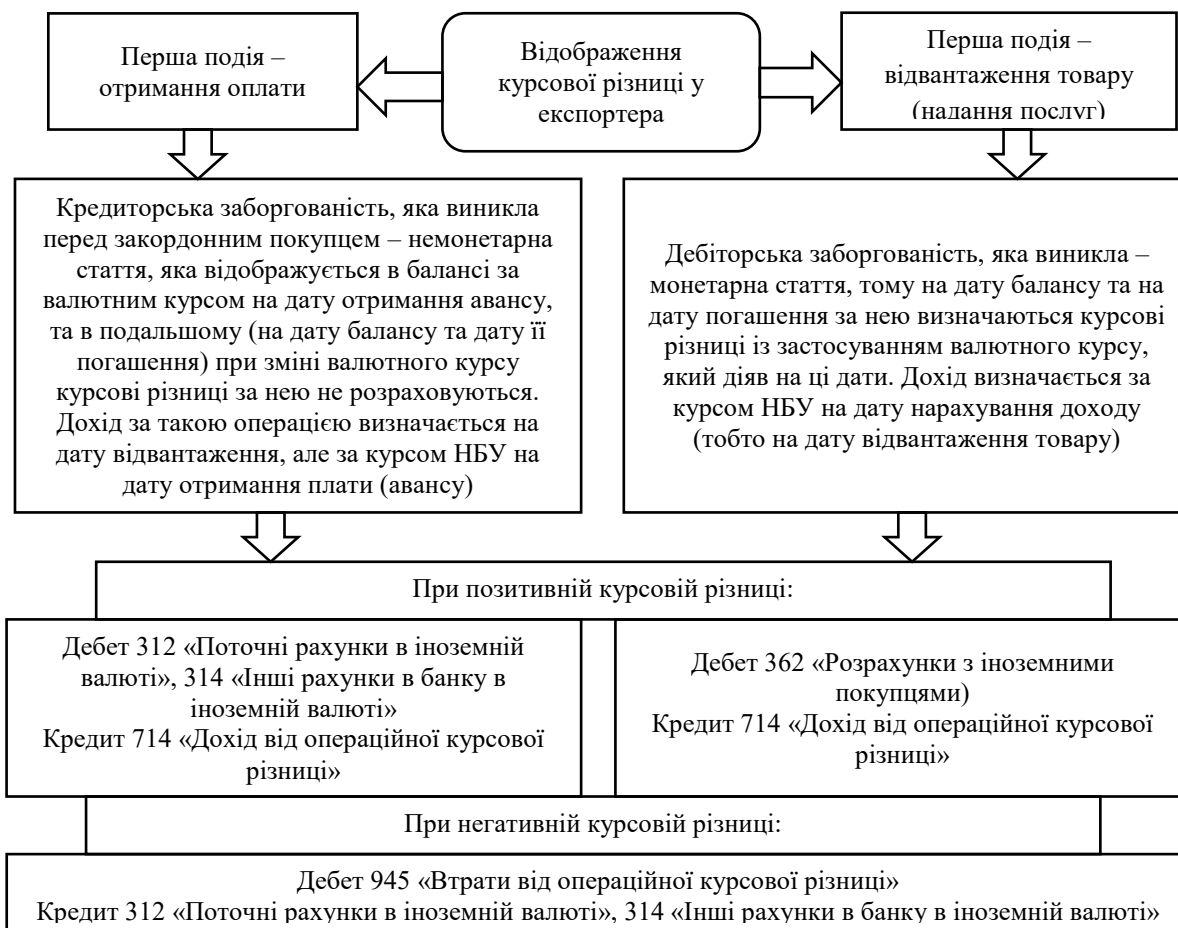


Рис. 4. Порядок відображення в обліку курсових різниць при експортних операціях

Джерело: розроблено автором

Аналітичний облік експортних операцій організовується на підприємствах за такими напрямками: за кожним платежем; за кожним покупцем; за кожним видом валют.

У відповідності до Податкового кодексу України експорт товарів та послуг є об'єктом оподаткування ПДВ. Найчастіше при експорті товарів або послуг використовується ставка ПДВ 0%.

Датою виникнення податкових зобов'язань з ПДВ при експортних операціях є дата оформлення митної декларації, якою посвідчується факт перетинання митного кордону України. На цю дату підприємство-експортер повинне виписати та зареєструвати податкову накладну, складання якої має певні особливості.

Податкова накладна складається на експортні операції з урахуванням офіційного курсу гривні до іноземних валют, що встановлено Національним банком України у попередній робочий день.

Для визначення бази оподаткування ПДВ при здійсненні експортних операцій враховують норми п. 188.1 Податкового кодексу України, згідно із якими базою оподаткування виступає договірна (контрактна) вартість. При цьому вона не може бути нижчою за звичайні ціни (для товарів, що самостійно вироблені підприємством-експортером), ціни придбання (для посередницьких операцій) й бухгалтерської балансової (залишкової) вартості (для необоротних активів) [4].

Висновки. Дослідивши сутність експортних операцій, які виступають важливою складовою діяльності вітчизняних підприємств, виявлено, що ця ділянка обліку регулюється низкою нормативно-правових актів. В ході обліку експортних операцій на всіх етапах здійснюється документальне оформлення.

Визнання доходу має здійснюватися на дату дотримання всіх умов визнання доходу за п.8 НП(С)БО 15 «Дохід». Важливу роль відіграє врахування базисних умов поставки ІНКОТЕРМС. Також необхідно враховувати, що при першоподії відвантаженні експортного товару операції в іноземній валюті відображаються у валюті звітності шляхом перерахунку суми в іноземній валюті із застосуванням валютного курсу, що діє на дату здійснення операції. Натомість при першоподії отриманні передоплати сума авансу перераховується у валюту звітності із застосуванням валютного курсу на дату надходження авансу.

Список використаних джерел

1. Ковальчук С.Я. Особливості обліку експортних операцій суб'єктів зовнішньоекономічної діяльності / С. Я. Ковальчук, А. В. Колісник, М. М. Турчик // Науковий вісник Херсонського державного університету. Сер. : Економічні науки. – 2017. – Вип. 23(3). – С. 135–139. – URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/Nvkhdu_en_2017_23%283%29__34
2. Монташевич С.М. Законодавче регулювання ведення обліку експортно-імпортних операцій в Україні / С. М. Монташевич, С. Є. Шутка // Держава та регіони. Серія : Економіка та підприємництво. – 2019. – № 1. – С. 149-155. – Режим доступу: http://nbuv.gov.ua/UJRN/drep_2019_1_24
3. Національне положення стандарт (положення) бухгалтерського обліку 21 «Вплив змін валютних курсів» № 193 від 10.08.2000// Міністерство фінансів України // URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13>
4. Податковий кодекс України від 02.12.2010 № 2755 (зі змінами). URL : <http://www.rada.gov.ua/>
5. Про затвердження Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 15 «Дохід» виданий Наказом Міністерства фінансів України 29.11.99 № 290 // URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0027-00#Text>
6. Про зовнішньоекономічну діяльність: Закон України № 959-12 від 16.04.1991 р. – URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/959-12>
7. Шутка С.Є. Основні аспекти обліку експортних операцій суб'єктів зовнішньоекономічної діяльності / С. Є. Шутка, Н. І.Колінько // Науковий вісник НЛТУ України. – 2016. – Вип. 26.2. – С. 253-260. – URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/nvnlту_2016_26

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

ОСОБЛИВОСТІ ОБЛІКУ ЕКСПОРТНИХ ОПЕРАЦІЙ

**МОНЕЦЬ Н., 2 курс ФФО КНТЕУ,
спеціальність «Облік і оподаткування»,
спеціалізація «Облік і оподаткування в міжнародному бізнесі»**

У статті розкрито методологічні та практичні засади формування в обліку інформації щодо експортних операцій, а також їх документального оформлення. Досліджено вплив курсових різниць на операційну діяльність підприємства в процесі здійснення експортних операцій. Наведено статистичні дані експорту товарів.

The article provides a methodological and practical framework for the compilation of information on export transactions as well as their documentation. The influence of exchange differences on the operational activities of the enterprise in the process of carrying out export operations is investigated. Export statistics are provided.

Актуальність теми. Пріоритетним напрямом розвитку національної економіки залишається встановлення зовнішньоекономічних відносин з іноземними партнерами, пов'язаних з виробничою кооперацією, інвестиційною взаємодією, валютними фінансовими операціями, а також науково-виробничою співпрацею з іноземними суб'єктами господарювання тощо. На сьогодні для вітчизняних підприємств надзвичайно значимим є освоєння нових міжнародних ринків, розширення експортного спрямування виробництва, адже саме за допомогою експорту, підприємства мають змогу реалізувати надлишок продукції, що не був використаний на внутрішньому ринку. Тому актуалізується питання правильності відображення в обліку експортних операцій.

Мета дослідження полягає в розгляді методологічних та практичних аспектів бухгалтерського обліку експортних операцій у сучасних умовах господарювання.

Аналіз останніх досліджень чи публікацій. Дослідження проблемних питань з обліку експортних операцій входить до кола наукових інтересів великої кількості вчених. Зокрема, Владичин М. Б. [1], Гордополов В. Ю. [2], Карпенко Н. Г. [5], Оляднічук Н. В., Підлубна О. Д. [9], Ковальчук С.Я., Колісник А. В., Турчик М. М. [6], Шутка С. Є., Колінько С. І. [11] тощо. Проте, дана тема є недостатньо дослідженою, оскільки питання теорії та практики обліку експортних операцій потребують подальших наукових доробок з урахуванням сучасних умов господарювання.

Результати досліджень. Під впливом глобалізаційних та інтеграційних процесів провадження зовнішньоекономічної діяльності є одним із найважливіших чинників розвитку господарської діяльності як на рівні окремих підприємств так і на рівні всієї країни. 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 [10]. 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.

Актуальність обраної теми підтверджують наступні статистичні дані: експорт українських товарів за січень-лютий 2021 року збільшився на 4,5% порівняно з аналогічним періодом 2020 року і становить 8,47 млрд. дол. Імпорт товарів в Україні за вказаний період збільшився на 0,5% до 8,73 млрд. дол. Відповідно, сальдо зовнішньої торгівлі України було від'ємним і становило 256,5 млн. дол. (за січень-лютий 2020 року цей показник також був негативним і становив 573,2 млн. дол.). Зовнішньоторговельні операції у 2020 році проводились із партнерами із 201 країни світу. Найбільше товарів за січень-лютий 2021 року Україна експортувала до Китаю на 1,09 млрд. дол., що на 43,8% більше, ніж за січень-лютий 2020 року, а також Польщі (на 647,6 млн. дол.; на 20,0% більше) та Туреччини (на 552,1 млн. дол.; на 18,1% більше). Найбільше у січні-лютому 2021 року Україні експортувала чорних

металів, зернових, жирів та олій тваринного або рослинного походження. Наприклад, Україна продала на зовнішніх ринках чорних металів на 1,51 млрд. дол., що на 8,2% більше, ніж за січень-лютий 2020 року [3].

В процесі відображення інформації про зовнішньоекономічні операції в бухгалтерському обліку суб'єкти зовнішньоекономічної діяльності використовують План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій та Інструкцію про його застосування [4]. Проте суб'єкти міжнародних економічних відносин з метою відображення специфіки зовнішньоекономічної діяльності самостійно визначають порядок ведення аналітичного обліку на підприємстві, впроваджуючи при цьому відповідні субрахунки. В момент здійснення експортної діяльності підприємства використовують наступні рахунки бухгалтерського обліку (рис. 1).



Рис. 1. Рахунки бухгалтерського обліку, що використовуються при обліку зовнішньоекономічної діяльності

Джерело: складено автором на основі [4]

В процесі ведення бухгалтерського обліку, підприємствам, які експортують товари та отримують виручку в іноземній валюті варто керуватися нормами НП(С)БО 21 «Вплив змін валютних курсів» та НП(С)БО 15 «Дохід» [7-8]. Відповідно до пункту 5 НП(С)БО 21 «Вплив змін валютних курсів», операції в іноземній валюті під час первісного визнання відображаються у валюті звітності шляхом перерахунку суми в іноземній валюті із застосуванням валютного курсу на початок дня дати здійснення операції – дати визнання активів, зобов'язань, власного капіталу, доходів і витрат [8]. Варто наголосити на тому, що протягом одного дня використовується лише один валютний курс, встановлений Національним банком України. Тому за умови, що першою подією є відвантаження товарів іноземному покупцю та визнання доходу від реалізації, підприємство при визначенні доходу від реалізації в гривнях, виручку в іноземній валюті перераховує із застосуванням валютного курсу, що був встановлений на початок дня.

На сьогодні існує два варіанти здійснення експортних операцій: перший – експорт на умовах передоплати, тобто спочатку зарахування авансу від покупця, а лише потім відвантаження товарів і визнання доходу від реалізації та другий – експорт на умовах після оплати: ситуація, коли підприємство спочатку відвантажує товари покупцеві і визнає дохід від реалізації, а лише потім отримує оплату в іноземній валюті за експортований товар. Розглянемо детальніше обидва варіанти.

Якщо перша подія – попередня оплата за товари. За таких умов, отримання авансу відображають за кредитом субрахунку 681 «Розрахунки за авансами одержаними» в кореспонденції із субрахунком 312 «Поточні рахунки в іноземній валюті». Варто сказати, що відповідно до пункту 6 НП(С)БО 21 «Вплив змін валютних коштів» сума авансу (попередньої оплати) в іноземній валюті, одержана від інших осіб у рахунок платежів для постачання готової продукції, інших активів, виконання робіт і послуг, при включенні до складу доходу звітного періоду перераховується у валюту звітності із застосуванням валютного курсу на початок дня дати одержання авансу [8]. Отже, якщо першою у часі є операція отримання авансу, то у підприємства виникає кредиторська заборгованість перед контрагентом-нерезидентом за ще не відвантажений товар. Такий вид заборгованості вважають немонетарною статтею балансу, за якою не відображають курсові різниці. Алгоритм відображення в бухгалтерському обліку експортних операцій на умовах отримання попередньої оплати за товари відображено в табл. 1.

Таблиця 1

Порядок відображення в бухгалтерському обліку експортних операцій за умови отримання попередньої оплати

№ п/п	Зміст господарської операції	Бухгалтерське проведення	
		Дт	Кт
1	Зараховано на розподільчий рахунок в іноземній валюті передоплата від іноземного контрагента	316	681
2	Зараховано кошти на поточний рахунок в іноземній валюті	312	316
3	Перераховано аванс за митне оформлення	377	311
4	Визнано дохід від реалізації товару іноземному контрагенту	362	702
5	Визнано податкові зобов'язання	702	641
6	Списано собівартість відвантажених товарів	902	28
7	Проведено взаємозалік заборгованостей	681	362
8	Враховані зобов'язання по миту	93	642
9	Проведено взаємозалік по зобов'язаннях з мита	642	377

Джерело: складено на основі [4]

Якщо перша подія – відвантаження товару та визнання доходу, то при визначенні суми доходу від реалізації у гривнях, суми в іноземній валюті перераховуються із застосуванням валютного курсу на початок дня дати визнання доходів. В такій ситуації виникає дебіторська заборгованість, що є монетарною статтею, оскільки підприємство очікує надходження від покупця іноземної валюти як оплати за вже відвантажені товари. Тому за такою статтею розраховуються курсові різниці як на дату балансу так і на дату погашення заборгованості. Реалізація товарів іноземному суб'єкту господарювання відображається за субрахунком 362 «Розрахунки з іноземними покупцями» по дебету та 702 «Дохід від реалізації товарів» по кредиту [4]. Процес відображення в бухгалтерському обліку експортних операцій, коли перша подія – відвантаження товару іноземному контрагенту наведено у табл. 2.

Варто зауважити, що собівартість експортованого товару формується на субрахунку 902 «Собівартість реалізованих товарів» за дебетом в кореспонденції з рахунком 28 «Товари» по кредиту. Витрати, що були понесені під час митного оформлення експортованого товару, зокрема мито, митні платежі відображаються за дебетом рахунка 93 «Витрати на збут».

Відповідно до умов ЗЕД-контрактів експортні операції повинні супроводжуватися певними первинними документами, зокрема інвойс, тобто рахунок-фактура, що наданий покупцем-нерезидентом, накладна, що підтверджує попереднє придбання товару, товаро-транспортні документи такі як залізнична накладна, авіа накладна, коносамент, акт приймання-передачі товару тощо. Проте, основним документом, який містить інформацію про товари, що переміщуються через митний кордон, а також порядок митного оформлення, нарахування та сплати податків, зборів та інших платежів є митна декларація [2].

Таблиця 2

**Порядок відображення в бухгалтерському обліку експортних операцій,
якщо перша подія – відвантаження товару**

№ п/п	Зміст господарської операції	Бухгалтерське проведення	
		Дт	Кт
1	Перераховано аванс за митне оформлення	377	311
2	Визнано дохід від реалізації товару іноземному контрагенту	362	702
3	Визнано податкові зобов'язання *Відповідно Податкового кодексу України, операції з вивезення товарів за межі митної території України є об'єктом оподаткування ПДВ. Такі операції оподатковуються ПДВ за нульовою ставкою.	702	641*
4	Списано собівартість відвантажених товарів	902	28
5	Враховані зобов'язання по миту	93	642
6	Проведено взаємозалік по зобов'язаннях з мита	642	377
7	Визнано курсову різницю -негативна -позитивна	945 362	362 714
8	Зараховано на розподільчий рахунок в іноземній валюті оплату від іноземного контрагента	316	362
9	Зараховано кошти на поточний рахунок в іноземній валюті	312	316

Джерело: складено на основі [4]

Митна декларація охоплює митні режими вивезення, а саме: експорт, реекспорт, тимчасове вивезення, митний склад. Протягом десяти днів з дати поставки товарів до митного органу необхідно подати митну декларацію. Проте, якщо товар не надходить до митного режиму або на склад тимчасового зберігання протягом тридцяти днів, то він стає власністю Державної митної служби.

Визнання доходу від експорту настає в момент дотримання усіх вимог, що зазначені в пункті 8 НП(С)БО 15 «Дохід», а саме:

- покупцеві передаються усі ризики та вигоди, які пов'язані з правом власності на продукцію (товари) покупцеві передані ризики й вигоди, пов'язані з правом власності на продукцію;
- підприємство не здійснює надалі управління та контроль реалізованої продукції;
- сума доходу (виручка) може бути достовірно визначена;
- є впевненість, що в результаті операції відбудеться збільшення економічних вигід підприємства, а витрати, пов'язані з цією операцією, можуть бути достовірно визначені [7].

Проаналізуємо вищезазначені умови визнання доходу від експортних операцій. Момент передачі усіх ризиків та вигід визначається відповідно до умов постачання за правилами Інкотермс 2020 у контракті. Проте, правилами Інкотермс регулюється лише

момент переходу ризиків поставки товару, а не момент переходу права власності. Також варто сказати, що підприємство припиняє контроль та управління над товарами, що експортуються в момент переходу права власності, що настає, як правило, коли товар було фізично передано перевізнику або покупцю-нерезиденту безпосередньо. Що ж до останніх двох вимог, то вони виконуються саме в момент підписання договору.

Підприємства, що здійснюють експортні операції та визнають їх як операційну діяльність повинні належним чином відображати курсові різниці.

Курсова різниця – це різниця між оцінками однакової кількості одиниць іноземної валюти за різних валютних курсів [8]. Об'єктом обліку під час визначення суми курсових різниць є: наявні грошові кошти, ресурси в установах банків, ресурси в дорозі, грошові і платіжні документи, цінні папери, ресурси в розрахунках з юридичними і фізичними особами, залишок цільового фінансування з бюджету, заборгованість в інвалюті.

Курсові різниці від перерахунку грошових коштів в іноземній валюті та інших монетарних статей про операційну діяльність відображаються у складі інших операційних доходів (витрат). Інформація про доходи та витрати (втрати) від таких різниць узагальнюється відповідно на субрахунках 714 «Дохід від операційної курсової різниці» та 945 «Втрати від операційної курсової різниці» [4]. Облік курсових різниць регулюється нормами НП(С)БО 21 «Вплив змін валютних курсів» [8]. При цьому застосовуються правила, що наведені на рис. 2.

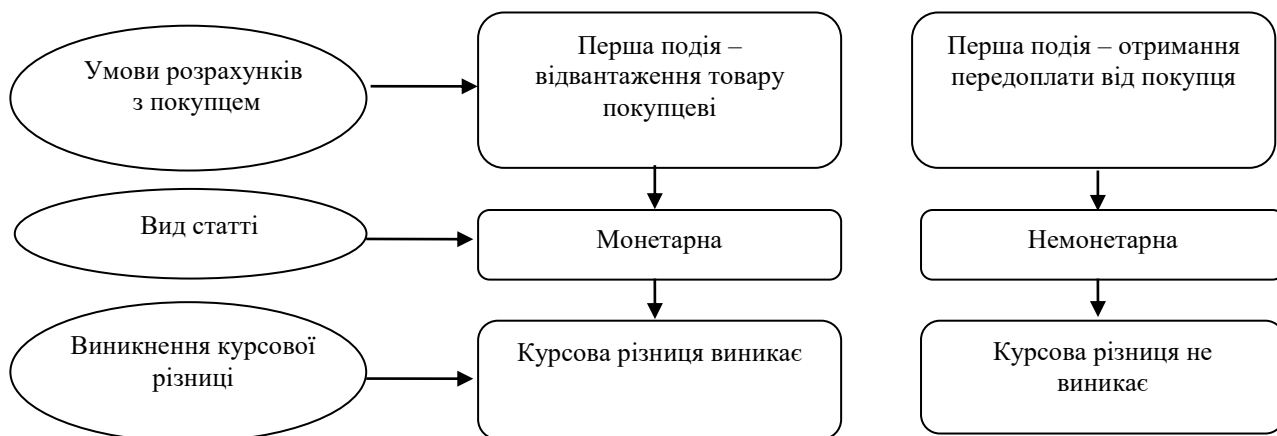


Рис. 2. Умови виникнення курсових різниць

Джерело: складено автором

Висновок. Підсумовуючи вищесказане, зауважимо, що однією з форм здійснення зовнішньоекономічної діяльності є експорт. Він відіграє значну роль в економічному процвітанні країни, зміцнення позицій держави на світовій арені, адже є важливим джерелом надходжень для національної економіки.

Підприємство, що здійснює зовнішньоекономічну діяльність повинне відобразитися в бухгалтерському обліку експортні операції. Проте, таке відображення може бути можливим лише на підставі документа, який підтверджує факт здійснення господарської операції, наприклад інвойса, авіанакладної тощо.

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.

Список використаних джерел

1. Владичин М.Б. Організація обліку зовні шньоекономічної діяльності торговельних підприємств: стан і перспективи покращення / М.Б. Владичин, Н.С. Струк // Бізнес Інформ. – 2015. – № 7. – С. 35–41.
2. Гордополов В. Ю. Методологічні положення бухгалтерського обліку експортно-імпортних операцій підприємств / В. Ю. Гордополов // Агросвіт. – 2018. – № 13. – С. 15–27.
3. Державна служба статистики. URL: <http://www.ukrstat.gov.ua/>
4. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій : Наказ Міністерства фінансів України від 30 лист. 1999р. № 291. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0893-99#Text>
5. Карпенко Н.Г. Особливості обліку екс порту товарів / Н. Г. Карпенко // Бухгалтерський облік, аналіз та аудит.– 2017. .– № 9. – С. 1134–1138.
6. Ковальчук С.Я., Колісник А. В., Турчик М. М. Особливості обліку експортних операцій суб'єктів зовнішньоекономічної діяльності / С.Я. Ковальчук, А. В. Колісник, М. М. Турчик // Науковий вісник Херсонського державного університету. – 2017. – № 23 (ч. 3). – С. 135–139.
7. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 15 «Дохід» : Наказ Міністерства фінансів України від 29 лист. 1999р. № 290. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0860-99#Text>
8. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 21 «Вплив змін валютних курсів» : Наказ Міністерства фінансів України від 10 серп. 2000 р. № 193. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0515-00#Text>
9. Оляднічук Н. В., Підлубна О. Д. Облік експортно-імпортних операцій / Н. В. Оляднічук, О. Д. Підлубна // Облік і фінанси. – 2017. – № 1 (75). – С. 48-56.
10. Про зовнішньоекономічну діяльність : Закон України від 16 квіт. 1991р. № 959-ХІІ. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/959-12#Text>.
11. Шутка С. Є., Колінько С. І. Основні аспекти обліку експортних операцій суб'єктів зовнішньоекономічної діяльності / С. Є. Шутка, С. І. Колінько // Науковий вісник НЛТУ України. – 2016. – № 26.2. – С. 253-260.

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

ОБЛІК РОЗРАХУНКІВ ЗА ПОДАТКАМИ І ПЛАТЕЖАМИ У СУБ'ЄКТА МІЖНАРОДНОГО БІЗНЕСУ

**МОСТОВА М., 2 курс (ОС магістр) ФФО КНТЕУ,
спеціальність «Облік і оподаткування»,
спеціалізація «Облік і оподаткування в міжнародному бізнесі»**

У статті розглянуто існуючі напрями удосконалення обліку розрахунків за податками і платежами у суб'єкта міжнародного бізнесу. Підтверджений прямиий вплив податкового планування та податкової оптимізації на покращення розрахунків за податками і платежами. Досліджено роль облікової політики як одного з можливих напрямів удосконалення обліку.

The article considers the existing areas of improvement of accounting for taxes and payments to the international business entity. The direct impact of tax planning and tax optimization on the improvement of tax and payment calculations has been confirmed. The role of accounting policy as one of the possible directions of accounting improvement is investigated.

Актуальність обраної теми полягає в тому, що в ринкових умовах господарювання зростає потреба в зменшенні податкового навантаження. Підприємства міжнародного бізнесу, в умовах постійної трансформації механізму нарахування і сплати податків, прагнуть знайти нові та ефективні шляхи удосконалення обліку розрахунків за податками та платежами. Раціонально організоване ведення обліку розрахунків за податками і платежами дозволяє оптимізувати податкове навантаження на суб'єкт міжнародного бізнесу та уникнути надалі застосування штрафних санкцій.

Предметом дослідження є напрями удосконалення обліку розрахунків за податками і платежами у суб'єкта міжнародного бізнесу.

Гіпотеза дослідження полягає у передбаченні того, що вдосконалений облік розрахунків за податками і платежами в суб'єкта міжнародного бізнесу може забезпечити ефективне управління податковими ризиками підприємства та зменшити податкове навантаження.

Постановка завдання. Основними завданнями в процесі написання даної статті є дослідження існуючих напрямів удосконалення обліку розрахунків за податками і платежами у суб'єкта міжнародного бізнесу.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Висновки й результати дослідження проблем оподаткування підприємств висвітлюються у працях І. С. Волохової [5], О. Ю. Дубовик [5], О. Ю. Слатвінської [5], В. М. Адамта [7], М. С. Долинської [7] та ін. Проблеми розрахунків за податками висвітлюються у працях Л. П. Рибаківа [8], М. І. Симочко [8], Л. М. Шелемон [8], О. С. Дубинська [3], О. О. Костюченко [3] та інших. Проблема формування та реалізації облікової політики підприємств знайшла відображення в працях українських науковців: О. А. Варчук [1], О. А., Грабовенко [1], В. С. Зубенко [1] та інших. Однак, не зменшуючи цінності одержаних результатів науковців при вивченні теоретичних аспектів організації обліку, особливості обліку розрахунків за податками й платежами, зокрема напрями їх удосконалення, потребують подальшого вивчення, узагальнення й імплементації у практику діяльності суб'єкта міжнародного бізнесу.

Виклад основного матеріалу. Протягом всього існування людства відпрацьовується механізм нарахування і сплати податків. Керівництво країни завжди шукає нові рішення щодо податкових реформ, а платники податків прагнуть зменшити податкове навантаження. Ці терези урівноважує межа між податковою оптимізацією та ухиленням від сплати податків.

Податкова оптимізація – це податкове планування платників податків, при якому податкові платежі зводяться до мінімуму на законних підставах, без порушення норм податкового та кримінального законодавства [5]. Економічний ефект повинен досягатися шляхом професійної організації робочого процесу, при якій знижується нічим не підкріплена переплата податків, не застосовуються штрафні санкції і пеня.

Основні способи оптимізації податків та податкового планування суб'єктом міжнародного бізнесу в Україні:

- правильне формування облікової політики платника податків;
- застосування відповідних форм договірних відношень з контрагентами;
- зміна строку сплати податків, розстрочка та відстрочка сплати платежів до бюджету.

Згідно норм ПКУ (ст. 44.1), платники податків зобов'язані вести облік показників, що пов'язані із визначенням об'єктів оподаткування [6]. Вони це здійснюють задля цілей оподаткування на підставі первинних документів, реєстрів бухгалтерського обліку, фінансової звітності. Від рівня організації, специфіки форм власності, економічних зв'язків, методології та методики залежить стан ведення бухгалтерського обліку на підприємстві.

Усвідомлення менеджментом сутності інформації для управління господарською діяльністю також має вплив, зокрема на розробку облікової політики, яку підприємство в особі керівника з головним бухгалтером та економістом визначає самостійно. Формування облікової політики є невід'ємною складовою організації бухгалтерського обліку на підприємстві [4]. Взаємозв'язок ключових понять організації бухгалтерського обліку розрахунків за податками зображено на рис. 1.

Якісно складена облікова політика ефективна для оперативного отримання достовірної інформації, складання та подання фінансової звітності, потреб контролю й управління. У даному документі затверджуються правила обліку у тих ситуаціях, коли законом допускаються декілька шляхів вирішення. При відсутності такого документа збільшується ризик допущення помилок. З метою скорочення витрат на оподаткування, підприємству, зокрема суб'єкту міжнародного бізнесу необхідно детально розробити методичку обліку розрахунків за сплачуваними податками. Необхідно оптимально розподілити обов'язки між бухгалтерами з обліку для складання звітності та порядку сплати податків.

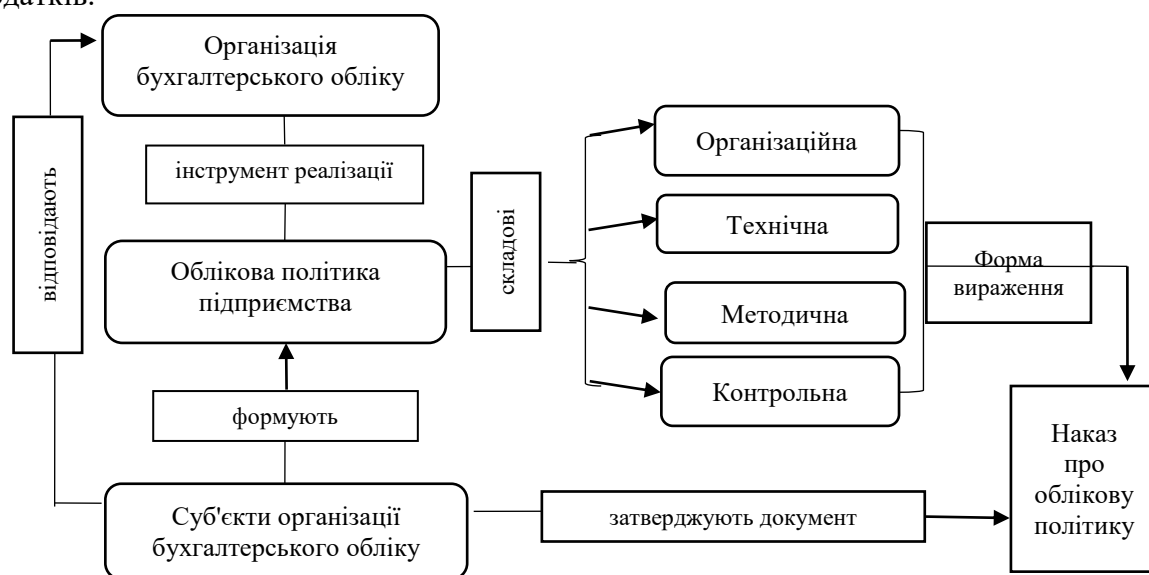


Рис. 1. Взаємозв'язок ключових понять організації бухгалтерського обліку розрахунків за податками

Джерело: складено автором

Добре організована облікова політика зводить до мінімуму кількість спірних питань. У випадку можливого отримання штрафів, можна зробити посилання на відповідний пункт з документу і якщо він повністю або частково аргументує правоту у даному питанні, використати його на користь підприємства.

Формування облікової політики за податками та платежами має здійснюватися з урахуванням загальних принципів організації обліку в оподаткуванні та фінансовому обліку, його завдань й критеріїв оцінки якості, процедур коригування даних бухгалтерського обліку з метою ефективного оподаткування та дієвих способів визначення та сплати податків і платежів до бюджету й позабюджетних фондів.

При формуванні облікової політики підприємства щодо обліку розрахунків за податками необхідно розкрити методичку обліку розрахунків за тим чи іншим податком в залежності від характеру та специфіки діяльності підприємства, його галузевих особливостей, визначених відповідно до положень Податкового кодексу України. Від методів нарахування амортизації, вибуття виробничих запасів, способів формування резерву

сумнівної заборгованості, можна впливати на обсяги оподаткованого прибутку через один із елементів податку на прибуток – витрати.

Також необхідно враховувати аспекти облікової політики, пов'язані з оптимізацією податкових платежів, податковим плануванням. Відповідно на рівні суб'єкта міжнародного бізнесу є необхідним розробити регламент з облікової політики, який задовольнить цілі оподаткування. Це такий документ, у якому відповідальні особи прописують всі ті правила і методи, якими в подальшому будуть керуватися працівники з обліку при розрахунку і сплаті податків та зборів.

Регламент з облікової податкової політики може складатися за одним з декількох варіантів, який обирається підприємством самостійно:

1) скласти для кожного податку свою окрему облікову політику;

2) відобразити окремі питання по кожному податку, який сплачується підприємством.

В першому випадку необхідно затвердити їх перелік як додатки до наказу про облікову політику для цілей оподаткування, у другому у відповідних розділах єдиного наказу про облікову податкову політику.

У процесі подальшої взаємодії суб'єкта міжнародного бізнесу з фіскальними органами досить важливим є вирішення наступних завдань, що зображені на рис. 1.2.

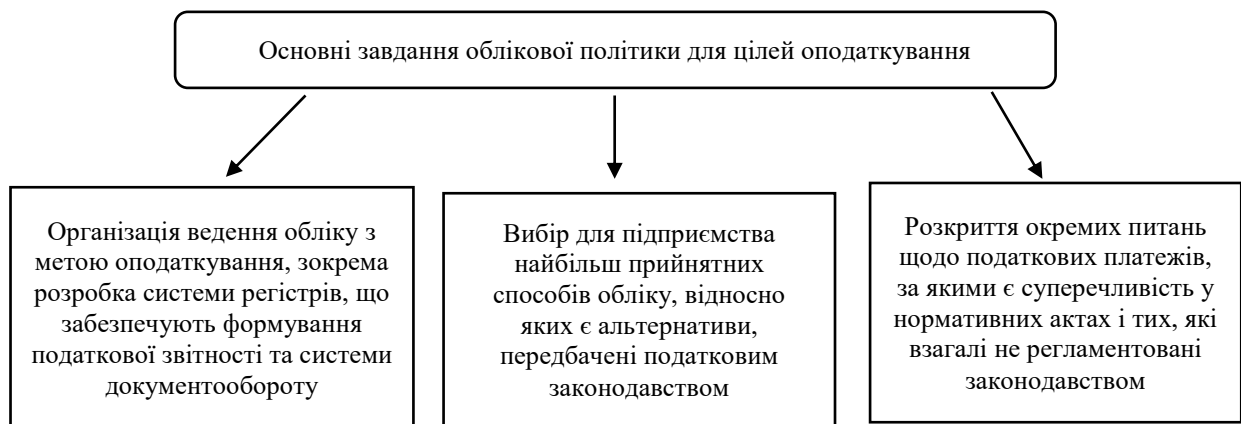


Рис. 2. Основні завдання облікової політики для цілей оподаткування [1]

Ведення обліку розрахунків за податками згідно ПКУ суб'єктами господарювання, які сплачують податки на різних засадах, дає результат, який спрощує завдання інтерпретації податкової звітності зовнішніми користувачами та аудиторами.

Обрані способи обліку встановлюються для підприємства в цілому. Вони затверджуються на тривалий час, як правило, на один рік і закріплюються відповідним організаційно-розпорядчим документом.

Таким чином сукупність обраних суб'єктом міжнародного бізнесу способів ведення податкового обліку та порядку обчислення податкових платежів, дозволить знизити рівень податкового навантаження на підприємство, запобігти отримання штрафів та інших податкових ризиків.

Найбільшу питому вагу в розрахунках з фінансовою системою має величина платежів до бюджету. Розмір відрахувань в першу чергу залежить від операцій з продажу товарів та величини прибутку, який одержує суб'єкт міжнародної діяльності. На підприємстві потрібно періодично проводити аналітичні розрахунки, задля виявлення резервів зростання прибутку, адже зобов'язання, які постійно знаходяться в динаміці залежать від рівня використання активів і капіталу.

Отже, облік розрахунків за податками і платежами є важливим інструментом управління діяльністю підприємства в ринкових умовах. Кожен суб'єкт міжнародного бізнесу повинен працювати над отриманням більшого прибутку і розвитку своєї діяльності, а

для цього не менш важливим є вибір надійних контрагентів, яких треба ретельно перевірити на благонадійність задля мінімізації ризиків при подальшій діяльності.

Розглянемо застосування відповідних форм договірних відносин з контрагентами. Договірні відносини на підприємствах можуть затверджуватися в різних формах, наприклад у формі договору між підприємством і певним контрагентом [7]. Скоротити зазначені витрати можливо і за рахунок укладання з особою, що надає послуги підприємству, не трудового, а договору ЦПХ. В документі зазвичай прописуються зобов'язання, які покладаються на ту чи іншу сторону зазначених відносин і прописуються шляхи відступу (що буде зі сторонами в разі невиконання однією покладених на неї зобов'язань). За безпідставне ухилення від виконання зобов'язань відшкодовуються завдані збитки у визначеному законом порядку.

Такі методи, в принципі, є правомірними. Єдиною метою їх проведення є зниження податкового навантаження на фонд оплати праці. Умова, яка повинна завжди дотримуватися лише одна – реальною метою платника податків повинне бути ведення підприємницької діяльності з метою отримання доходу, незалежно від обраних методів її діяльності.

Суб'єкт міжнародної діяльності не повинен зловживати своїм правом оформлювати відносини з працівниками за ЦПХ чи заключаючи договір про надання послуг з фізичною особою підприємцем. В Україні напрацьована низка пропозицій щодо регулювання деяких питань трудових відносин. Зазначається, якщо в певному випадку ризиків більше ніж вигід і доречніше оформити працівника за трудовим договором, це не повинно стати перешкодою для ведення підприємницької діяльності. Оскільки, як тільки суб'єкт перетинає межу від оптимізації своїх платежів до мінімізації сплати податків до бюджету, він припиняє діяти відповідно до закону. Якщо дії, спрямовані на зниження податкового навантаження не виправдані з погляду бізнесу, суперечать діловим відносинам, діловому обороту, то такі дії можуть розцінюватися як ухилення від сплати податків.

Поширеним є метод заміни операції, що має обтяжливе оподаткування на операцію з такою ж метою, але більш пільговим порядком оподаткування. Так, часто операція з дарування матеріальних цінностей замінюється на операцію з надання благодійної допомоги фізичній особі. Сума нецільової благодійної допомоги, у тому числі матеріальної, не включається до отриманого доходу в тому випадку, коли вона не перевищує суми граничного розміру доходу, визначеного згідно з п. 1 ст. 169.4.1 ПКУ, встановленого на 1 січня такого року [6].

Період, за який платник податків подає звітність, сплачує платежі називається звітним періодом. Податкові періоди поділяються на календарні рік, квартал, місяць, день. З моменту виникнення податкового обов'язку і до останнього дня, протягом якого податок чи збір повинен бути сплаченим визнається період, який вважають строком сплати податків [8].

Зміна строку сплати податків має найбільш розповсюджене вираження в застосуванні можливих пільг для підприємства.

Податкова пільга – це передбачене податковим та митним законодавством звільнення платника податків від обов'язку щодо нарахування та сплати податку та збору, сплата ним податку та збору в меншому розмірі за наявності визначених підстав [6].

Податкова пільга надається шляхом [6]:

- податкового вирахування (знижки), що зменшує базу оподаткування до нарахування податку та збору;
- зменшення податкового зобов'язання після нарахування податку та збору;
- встановлення зниженої ставки податку та збору;
- звільнення від сплати податку та збору.

Необхідною умовою уникнення порушення в процесі розрахунків з бюджетом по сплаті податків і платежів є розробка суб'єктом міжнародного бізнесу такої схеми обліку, яка б задовольнила вимоги податкового і фінансового обліку.

Ми пропонуємо розробити на підприємстві таку систему обліку податкових зобов'язань, що давала б більше можливості інформації для податкового обліку і полегшила розрахунки. Так, для деталізації обліку розрахунків за податками та зборами необхідно сформулювати робочий план рахунків для ведення аналітичного обліку та відкрити субрахунки та аналітичні рахунки до синтетичного рахунку 64 «Розрахунки за податками й платежами».

Введення детального аналітичного обліку дозволить уникнути плутанини при обліку податків.

На думку Дубинської О. С. і Костюченко О. О., більш раціональним буде визнання дати виникнення податкових зобов'язань та кредиту з ПДВ у момент фактичного отримання або відвантаження товарно-матеріальних цінностей, а не за датою «першої події» [3].

Автори Шот А, та Платонова Ю. зазначають, що у разі якщо відбудуться зміни на законодавчому рівні і залишиться в ПКУ тільки одна дата виникнення податкових зобов'язань із ПДВ, то суттєво зменшиться навантаження на бухгалтерів у звітний період у період передплат. Оскільки це дасть змогу на субрахунках 643, 644 зменшити записи, виключаються помилки під час врахування цих рахунків під час відвантаження [9].

Посилення контролю за належною сплатою податків і платежів можна здійснити лише за умови скорочення часу на складання облікових документів. Треба уникати розширення дублювання первинного, аналітичного, синтетичного обліку.

Висновки. Сьогодні суб'єкти міжнародного бізнесу під час обліку розрахунків за податками і платежами мають можливість обирати найбільш оптимальне для них формування облікової політики, відповідні форми договірних відношень з контрагентами, застосовувати розстрочку та відтермінування сплати платежів до бюджету.

Перспективним для здійснення подальших наукових досліджень з обліку розрахунків за податками і платежами в суб'єкта міжнародного бізнесу є пошук нових напрямів їх удосконалення. Шляхи зниження податкового навантаження за допомогою податкової оптимізації і податкового планування актуальні в наш час.

Список використаних джерел

1. Варчук О. А., Грабовенко О. А., Зубенко В.С. Особливості формування облікової політики підприємства для мети оподаткування. *VII Міжнародна науково-практична конференція «Проблеми ринку та розвитку регіонів України в XXI столітті»*. Одеса, 2016, ст. 9–11.
2. Воськало Н.М., Воськало В.І. Теоретичні та методологічні основи розрахунків за виплатами працівникам. *Бухгалтерський облік, аналіз та аудит*. Львів, 2018, Випуск 2 (13) Східна Європа: економіка, бізнес, управління.
3. Дубинська О. С., Костюченко О. О. Проблеми і напрями вдосконалення обліку розрахунків із податку на додану вартість на підприємствах України. *Науковий вісник Ужгородського національного університету*. 2019, вип. 24 част. 2, ст. 5–8.
4. Наказ МФУ «Про затвердження Методичних рекомендацій щодо облікової політики підприємства та внесення змін до деяких наказів Міністерства фінансів України» від 27.06.2013 р. № 635. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0635201-13#Text>
5. Податкова система: Навчальний посібник / [Волохова І. С., Дубовик О. Ю., Слатвінська М. О. та ін.]; за заг. ред. І. С. Волохової, О. Ю. Дубовик. – Харків: Видавництво «Діса плюс», 2019. – 402 с.
6. Податковий кодекс України URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#Text>
7. Проблеми правового регулювання договірних відносин суб'єктів господарювання: монографія / В.М. Адамта ін.; за заг. ред. М.С. Долинської. – Львів: ТОВ «Галицька видавнича спілка», 2019. – 247с.
8. Рибаківа Л. П. Облік податкових платежів як складової доданої вартості підприємства / Л. П. Рибаківа, М. І. Симочко, Л. М. Шелемон // Формування ринкових відносин в Україні. – 2018. – № 10. – С. 120-124. – URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/frvu_2018_10_20
9. Шот А., Платонова Ю. Проблеми та напрями вдосконалення обліку розрахунків за податком на додану вартість на підприємствах України. *Економічний часопис Східноєвропейського національного університету імені Лесі Українки*. Львів, 2018, № 2 (14): Бухгалтерський облік, аналіз, статистика та математичні методи й інформаційні технології в економіці. ст. 151–160.

СУТНІСТЬ ТА ПРИНЦИПИ ТРАНСФОРМАЦІЇ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ ПІДПРИЄМСТВ У ЗВІТНІСТЬ ЗА МСФЗ

**МЯГКОХОД Ю., 2 курс ФФО КНТЕУ,
спеціальність «Облік і оподаткування»,
спеціалізація «Облік і оподаткування в міжнародному бізнесі»**

У статті визначено особливості застосування трансформації як одного із найбільш прийнятних способів складання фінансової звітності відповідно до вимог МСФЗ. Досліджено основні принципи та етапи її здійснення.

The article identifies the features of the transformation as one of the most acceptable ways of preparing financial statements in accordance with the requirements of IFRS. The basic principles and stages of its implementation are studied.

Актуальність обраної теми. На сьогоднішній день все більше уваги світової спільноти приділяється введенню міжнародних стандартів фінансової звітності до облікової практики підприємств. В Україні процес переходу на міжнародні стандарти супроводжується дискусіями та різними підходами до вирішення цього питання. З введенням МСФЗ на правовому полі України виникне не одна проблемна ситуація технічного характеру. По-перше, підприємства, які повинні скласти звітність відповідно до вимог МСФЗ, мають вкласти значні кошти на впровадження нових стандартів та покриття відповідних витрат; по-друге, постає питання контролю якості бухгалтерської звітності, складеної за МСФЗ, з боку державних органів і професійних об'єднань бухгалтерів та аудиторів. Важливою також є швидка адаптація інших нормативних актів України.

Радою з МСФЗ на протязі 2001-2004 років були введені в дію нові стандарти та ряд змін до вже існуючих, поставлено основні та загальні для всіх діючих стандартів завдання з їх удосконалення, які полягають у скороченні або повній відміні альтернативних методів обліку та оцінки, зменшенні та усуненні протиріччя у положеннях окремих стандартів, а також вирішенні проблеми конвергенції між національними та міжнародними стандартами. Одним з полемічних питань на сьогодні залишається питання стосовно того, які саме суб'єкти господарської діяльності повинні перейти на звітність за МСФЗ. Перш за все, потрібно зазначити, що існуючі міжнародні стандарти не призначені для використання підприємствами малого та середнього бізнесу. Це звужує сферу їх розповсюдження.

Аналіз останніх досліджень та публікацій. Науковими дослідженнями сутності та принципів трансформації фінансової звітності підприємств у звітність за МСФЗ займалися такі зарубіжні та вітчизняні вчені, як: Ф.Ф. Бутинець, В.Г. Гетьман, С.Ф. Голов, В.М. Костюченко, О.М. Кулага, Д.А. Панков, Я.В. Соколов. Практичні рекомендації щодо порядку застосування МСФЗ, а також окремі аспекти стосовно способів складання фінансової звітності за МСФЗ висвітлені в публікаціях багатьох дослідників, таких як: С. Модерова, А.В. Мешкова, В.О. Терехової, Н.М. Хахонової, Л.З. Шнейдмана.

Метою даної статті є з'ясування особливостей трансформації фінансової звітності підприємств, складеної за національними стандартами, у звітність за МСФЗ.

Об'єктом дослідження виступає процес трансформації фінансової звітності підприємств у звітність за МСФЗ.

Виклад основного матеріалу. Загальний підхід до трансформації ґрунтується на принципах, встановлених МСФЗ 1 «Перше застосування Міжнародних стандартів фінансової звітності», але слід зауважити, що не існує загального алгоритму трансформації. Як правило, у кожному випадку потрібний індивідуальний підхід.

Серед підприємств, які сьогодні користуються послугами аудиторських фірм або самостійно складають звітність за МСФЗ, можна відзначити: спільні підприємства, банківські установи, підприємства з іноземними інвестиціями, а також підприємства, які

активно працюють над залученням закордонних інвестицій.

Існують такі способи складання підприємствами фінансової звітності, які відповідають МСФЗ:

- 1) за нормами та принципами МСФЗ;
- 2) відповідно до вимог П(С)БО та паралельно за МСФЗ;
- 3) за вимогами П(С)БО, застосовуючи процедуру трансформації вітчизняної звітності та формування її за принципами МСФЗ [5, с. 8].

Перехід на МСФЗ та відмова від національних стандартів передбачає ведення обліку з метою складання звітності за МСФЗ та повну відмову від ведення обліку за національними стандартами.

Слід зазначити, що МСФЗ не є стандартами, за якими можна вести бухгалтерський облік. Вони містять лише загальні правила щодо оцінки та розкриття інформації про окремі статті у фінансовій звітності підприємства.

Паралельний облік для підприємства передбачає ведення двох баз даних для складання фінансової звітності, як за національними, так і за міжнародними стандартами. Даний варіант формує за його використання найбільш повний та достовірний обсяг інформації, необхідної для складання звітності відповідно до вимог МСФЗ. В той же час він є досить трудомістким, і для українських підприємств ведення ще одного виду обліку (поряд з фінансовим, управлінським та податковим) є не вигідним.

Трансформація – це періодичний процес підготовки звітності за МСФЗ на визначену дату, який передбачає рекласифікацію статей звітності за П(С)БО та внесення відповідних коригувань до цих статей.

Кожен з наведених способів має свої переваги та недоліки, як і прихильників серед науковців і практиків. Враховуючи тенденції світового розвитку бухгалтерської професії в сфері глобалізації та конвергенції основних облікових систем світу та загальний напрям з реформування системи бухгалтерського обліку, окреме ведення бухгалтерського обліку за МСФЗ є більш привабливим [5, с. 9].

Для порівняння та аналізу зазначених способів наведено їх основні характеристики за обраними критеріями (табл. 1).

Таблиця 1

Порівняльний аналіз способів підготовки звітності за МСФЗ [6, с. 110]

Критерії порівняння	Трансформація звітності за П(С)БО в звітність за МСФЗ	Паралельне ведення обліку операцій підприємства за П(С)БО та за МСФЗ	Перехід на МСФЗ та відмова від національних стандартів
Сутність підготовки звітності за МСФЗ	Адаптація та кон-версія звітності за правилами П(С)БО шляхом пере-класифікації рахунків та операцій, а також коригування даних відповідно до вимог МСФЗ	Всі операції відображаються в бухгалтерському обліку як за П(С)БО, так і за МСФЗ. Паралельно ведуть-ся дві Головні книги. Можливе автоматичне рознесення проводок за Головними книгами при одноразовому їх введенні за допомогою спеціального програмного забезпечення, наприклад, ERP-систем	Облік за національ-ними стандартами не ведеться з моменту переходу на МСФЗ. Засто-совується МСФЗ (IFRS) 1 «Перше застосування МСФЗ»
Трудомісткість технології підготовки звітності за МСФЗ	У результаті зближення національних і міжнародних стандартів кількість і трудомісткість кори-гувань можуть бути суттєво зменшені	Підготовка звітності за МСФЗ шляхом паралельного ведення обліку потребує перегляду та внесення поправок до Наказу про облікову політику. Трудомісткість підви-щена за рахунок необхідності ведення обліку за вимогами МСФЗ. Крім того, складаючи звітність за МСФЗ, підприємства не	Зменшується трудомісткість за рахунок відмови від ведення паралельно обліку за П(С)БО

Критерії порівняння	Трансформація звітності за П(С)БО в звітність за МСФЗ	Паралельне ведення обліку операцій підприємства за П(С)БО та за МСФЗ	Перехід на МСФЗ та відмова від національних стандартів
		звільняються від складання звітності за П(С)БО	
Кількість та вимоги до спеціалістів, які складають звітність за МСФЗ	Технологія трансформації звітності потребує залежно від розмірів підприємства тримати в своєму штаті декілька кваліфікованих спеціалістів з МСФЗ, які будуть складати звітність за МСФЗ	Технологія паралельного ведення обліку передбачає навчання більшої частини спеціалістів бухгалтерії міжнародним стандартам, так як кожна операція обліковується як за П(С)БО, так і за МСФЗ	Технологія відмови від П(С)БО та перехід на МСФЗ потребує навчання міжнародним стандартам всіх працівників бухгалтерії та фінансового відділу. На підприємстві має бути організований контроль за правильністю відображення операцій в обліку та звітності за МСФЗ
Особливості підготовки звітності за МСФЗ в умовах комп'ютеризації обліку	Трансформація в основному здійснюється в табличних редакторах (наприклад, MS Excel) та в СУБД (наприклад, MS Access)	Бухгалтерський облік може вестися паралельно в умовах комп'ютеризації обліку при запровадженні ERP-системи	Можливе переналягодження програмних продуктів відповідно до потреб складання звітності за МСФЗ; можливе використання іноземних систем
Періодичність підготовки звітності за МСФЗ	Трансформація звітності, складеної за національними стандартами, орієнтована на підготовку звітності за МСФЗ за звітний період	За умови ведення паралельного бухгалтерського обліку існує можливість отримання звітності за МСФЗ на вимогу	При переході на МСФЗ існує можливість отримання звітності за МСФЗ на вимогу

Трансформація неможлива без створення першоджерела – фінансової звітності, складеної за правилами П(С)БО.

Трансформація здійснюється тільки на звітну дату, оскільки вона є разовою процедурою. Недоліком даного способу є те, що трансформація можлива тільки після того, як складена звітність за національними стандартами. Це збільшує час, необхідний для отримання звітності за МСФЗ. В цілому фінансова звітність, отримана в результаті трансформації, є менш точною, а загальний ризик помилок вищий, ніж при веденні паралельного обліку. Точність інформації залежить від кваліфікації бухгалтера, який здійснює трансформацію, що впливає на якість коригувань при складанні нової версії фінансової звітності [4, с. 114].

Перевагою трансформації є те, що підприємству вона коштує дешевше, ніж організація та ведення паралельного обліку, оскільки вона не потребує запровадження спеціальних комп'ютерних продуктів та підготовки штату кваліфікованих бухгалтерів, які розуміються на МСФЗ.

Трансформація фінансової звітності складається з розробки облікової політики, трансформаційної моделі, збору інформації, необхідної для обчислення трансформаційних коригувань, перегрупування і перекласифікації статей фінансової звітності, враховуючи відповідні принципи визнання, виміру та розкриття всіх елементів фінансової звітності, складання вступного балансу згідно МСФЗ, балансу за МСФЗ на початок першого звітного періоду, фінансової звітності за МСФЗ на звітну дату.

Підготовка фінансової звітності за МСФЗ здійснюється шляхом трансформації показників фінансової звітності, підготовленої за правилами П(С)БО. Єдиної методики трансформації звітності не існує. В основному трансформації підлягають показники балансу. В процесі трансформації мають місце 2 типи коригувань:

- рекласифікація;

– коригування активів та зобов'язань, які пов'язані з їх визнанням та оцінкою.

Залежно від специфіки діяльності та кількості господарських операцій на підприємстві етапи трансформації та набір коригувань можуть значно відрізнятись.

Як правило, процес трансформації передбачає наявність наступних етапів:

1) детальне вивчення і аналіз операцій підприємства на предмет різних підходів до їх відображення за П(С)БО та МСФЗ або відповідно до обраної облікової політики;

2) збір додаткової інформації, потрібної для проведення трансформації;

3) визначення функціональної валюти звітності – залежно від специфіки господарської діяльності підприємства – та визначення виду звітності (тобто, повна звітність, окремі її елементи, пакет звітності для складання консолідованої звітності материнської компанії). Вибір валюти звітності – суттєвий момент, який повинен бути визначений до здійснення наступних кроків з трансформації звітності;

4) розробка моделі трансформації (системи трансформаційних таблиць);

5) формування паралельних регістрів обліку (за необхідності);

6) здійснення трансформації шляхом перерахунку статей звітності в функціональну валюту та здійснення необхідних коригувань для задоволення вимог МСФЗ;

7) аналіз раціональності отриманих у результаті трансформації даних як в цілому, так і за окремими позиціями звітності [8, с. 50].

Одним із етапів трансформації є перекласифікація доходів, витрат, активів, власного капіталу та зобов'язань для підготовки звітності відповідно до МСФЗ і внесення коригувань до відповідних статей звітності. Для цього списуються активи та зобов'язання, які не підлягають визнанню за МСФЗ, і, аналогічно, статті, які визнаються, повинні бути прокласифіковані та оцінені відповідно до МСФЗ. У процесі перекласифікації статей звітності важливо провести:

- інвентаризацію основних засобів для встановлення їх ринкової вартості та знецінення, спричиненого моральним та фізичним зношенням;
- інвентаризацію запасів на звітну дату, в процесі якої визначається їх ринкова вартість;
- інвентаризацію дебіторської заборгованості для нарахування резерву сумнівних боргів [3].

При здійсненні трансформації фінансової звітності особливої уваги потребують такі моменти:

- коригування податкових активів і зобов'язань;
- перекласифікація витрат і фінансового результату;
- відновлення витрат, списаних за рахунок чистого прибутку;
- перекласифікація фондів і резервів;
- перекласифікація заборгованостей і позик; трансформація рахунків грошових коштів і документів суворого обліку;
- відображення дивідендної політики та величини капіталу власників.

Для здійснення трансформації використовуються журнали коригувань за видами активів, зобов'язань, доходів і витрат, які підлягають трансформації. Причини, з яких потрібно провести коригування, а також проводки з внесення поправок належить відобразити в журналі реєстрації коригувань.

Узагальнення вихідних даних та проведених коригувань, а також дані трансформованої за МСФЗ звітності вводяться до єдиної трансформаційної таблиці (трансформаційної моделі). Таблична трансформація зручна при використанні тим, що складена за національними стандартами звітність заноситься до таблиці, потім за допомогою коригувань у стовпчиках таблиці перетворюється на попередній варіант звітності за МСФЗ, при цьому коригування належним чином задокументовані та можуть бути проаналізовані та підтверджені в майбутньому. Таким чином, складена таблична трансформаційна модель за допомогою коригувань перетворюється на трансформований баланс.

Перед наданням звітності потрібно сформулювати примітки з розшифровками статей, розкриттям облікової політики та поясненням способу, який використовувався для підготовки звітності за МСФЗ, тобто трансформації [6, с. 111].

Складання звітності не вичерпується трансформацією тільки балансу та звіту про фінансові результати, а включає в себе звіт про рух грошових коштів та звіт про власний капітал. Суттєва робота проводиться зі складання приміток до звітності, які розкривають відомості про підприємства, основні облікові правила, інформацію за сегментами, пояснення суттєвих статей балансу та звіту про фінансові результати.

Створена модель трансформації повинна періодично переглядатися для прийняття до уваги зміни в господарській діяльності підприємства, змінах у стандартах обліку та обліковій політиці.

Потрібно також зауважити, що будь-які зміни в бухгалтерському обліку та звітності, приміром перехід на МСФЗ, повинні виконуватися поступово з врахуванням можливостей, потреб та готовності професійного та іншого зацікавленого суспільства, а також органів державної влади. Не можна не погодитися з тим, що розвиток системи регулювання бухгалтерського обліку та складання звітності повинен бути направлений на побудову такої моделі, яка враховувала б інтереси всіх зацікавлених сторін, забезпечувала зниження втрат й підвищення ефективності такого регулювання. В основі цієї моделі має лягти розумне поєднання діяльності органів державної влади й професійного співтовариства (професійних громадських об'єднань та іншої зацікавленої спільноти).

Висновок. Трансформація фінансової звітності вітчизняних підприємств відповідно до МСФЗ потребує врахування норм цих стандартів та їх адекватного відображення на умовах достовірності та об'єктивності.

Спосіб трансформації для складання звітності відповідно до вимог МСФЗ, з огляду на сучасний стан регулювання даного питання на законодавчому рівні, є найбільш прийнятним для суб'єктів господарювання. Однак, керівництво підприємства та головний бухгалтер, обираючи спосіб підготовки звітності за МСФЗ, мають прийняти до уваги різні фактори та специфіку діяльності підприємства. Обравши спосіб трансформації для складання звітності відповідно до вимог МСФЗ потрібно враховувати і недоліки даного способу для забезпечення належної точності та об'єктивності звітних даних.

Зауважимо, що в будь-якому випадку, складена за вимогами П(С)БО чи МСФЗ фінансова звітність виправдовує своє призначення лише тоді, коли в ній міститься об'єктивна інформація.

Список використаних джерел

1. Грибовська Ю.М. Трансформація фінансової звітності та перехід на МСФЗ / Ю. М. Грибовська // Вісник Харківського національного технічного університету сільського господарства імені Петра Василенка. – 2015. – Вип. 162. – С. 113–122.
2. Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16.07.1999 р. № 996-XIV [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/996-14>
3. Міжнародний стандарт фінансової звітності 1 (МСФЗ 1) «Перше застосування міжнародних стандартів фінансової звітності» [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/929_004.
4. Момотюк Л. Є., Шкуліпа Л. В. Принципи підготовки та подання фінансової звітності за МСФЗ: синтез теорії та практики / Л. Є. Момотюк, Л. В. Шкуліпа // Інвестиції: практика та досвід. – 2015. – № 22. – С. 7–12.
5. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності»: Наказ МФУ від 07.02.2013 р. № 73 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13>

6. Положення про інвентаризацію активів та зобов'язань: Наказ МФУ від 02.09.2014 р. № 879 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1365-14>
7. Трансформація фінансової звітності українських підприємств у фінансову звітність за міжнародними стандартами. Методичний посібник. Четверте видання/ С.Ф. Голов, В.М. Костюченко, О.М. Кулага.- Київ: ФПБАУ, 2013.- 268 с.
8. Харламова О. Акценти трансформації фінансової звітності / О. Харламова // Дебет-Кредит. – 2018. – № 12. – С. 108–113.
9. Шкуліпа Л.В. Трансформація фінансової звітності на IFRS: сучасні питання / Л.В. Шкуліпа // Молодий вчений. 2016. – № 8 (35). – С. 48–54.

Робота виконана під науковим керівництвом д-ра екон. наук, доцента КОСТЮЧЕНКО В. М.

ПРОБЛЕМИ ОБЛІКУ ЗОВНІШНЬОЕКОНОМІЧНИХ РОЗРАХУНКОВИХ ОПЕРАЦІЙ ТА ШЛЯХИ ЇХ ВИРІШЕННЯ

**ПЕТРИК Д., 2 курс ФФО КНТЕУ,
спеціальність «Облік і оподаткування»,
спеціалізація «Облік і оподаткування в міжнародному бізнесі»**

У статті досліджено основні проблеми обліку зовнішньоекономічних розрахункових операцій, особливості обліку експортно-імпортних операцій та особливості визначення їх вартості. Запропоновано оптимальні варіанти вирішення цих проблем.

The article examines the main problems of accounting for foreign economic settlement operations, features of accounting for export-import operations and features of determining their value. The best solutions to these problems are proposed.

Актуальність теми. Всесвітній процес глобалізації економіки, що розпочався в середині 20 століття позитивно позначився на розвитку економіки України. За даними Державної служби статистики, обсяги зовнішньоекономічної діяльності нашої країни щороку зростають. Так, обсяг експортних операцій у 2020 р. зріс на 15 % порівняно з 2019 роком та на 28,5 % в порівнянні з 2018 р. , в той час як обсяг імпортних операцій за останні три роки зріс на 38 % [1]. Це свідчить про реорганізацію напрямків ведення господарської діяльності суб'єктами підприємництва та її направлення на міжнародний ринок

Однією з умов довгострокових партнерських відносин у сфері міжнародного бізнесу є надання точних та достовірних даних своїм контрагентам, адже саме від них залежить повнота проведення розрахункових операцій. Тому існує нагальна потреба дослідити зовнішньоекономічні розрахункові операції, виявити основні проблеми, що виникають при відображенні їх в обліку та обрати оптимальні варіанти їх вирішення.

Аналіз останніх досліджень та публікацій. Питання правильного відображення в обліку зовнішньоекономічних розрахункових операцій порушено у працях національних та зарубіжних вчених і практиків, таких як Л. Лоренс, М. Портер, Г. Мюллер, І. О. Лукашова, С.Ф. Голов, П.М. Грицюк [2]. Внаслідок частих змін в національних та міжнародних стандартах ведення обліку, попередні результати досліджень вчених вимагають внесення доповнень та корективів. Тому частина проблем обліку зовнішньоекономічних розрахункових операцій залишаються невіршеними та потребують подальшого вивчення та дослідження.

Метою статті є визначення основних проблем обліку зовнішньоекономічних розрахункових операцій та пошук оптимальних варіантів їх вирішення.

Результати дослідження. Серед нормативно-правових актів, що регулюють зовнішньоекономічну діяльність, найвищу силу має Закон України «Про зовнішньоекономічну діяльність» від 16.04.91 р. № 959 – XII, що розриває зміст ЗЕД, її основних учасників, принципи ведення діяльності, а також настання відповідальності у разі порушення вимог чинного законодавства [3]. Крім того, лівова частка нормативного регулювання припадає на Податковий та Митний кодекси України, Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність» [4,5,6].

Результати досліджень та рекомендації вчених і практиків щодо удосконалення обліку зовнішньоекономічних розрахункових операцій в науковій та періодичній літературі можна згрупувати за об'єктами та предметами, що було виділено науковцями, а саме:

- визначення суті зовнішньоекономічних операцій;
 - організація та методика обліку експортно-імпортних операцій;
 - документальне оформлення експортно-імпортних операцій;
 - облік іноземної валюти та курсових різниць;
 - відображення в обліку митного оформлення зовнішньоекономічних операцій;
- Короткий опис нововведень науковцями наведено в табл. 1.

Таблиця 1

Дослідження проблем обліку зовнішньоекономічних розрахункових операцій в наукових працях та публікаціях

№	Автор	Назва теми дослідження	Рекомендації та нововведення
1	Беляков Олексій Олександрович	Облік та аудит експортно-імпортних операцій підприємств торгівлі	-Уточнено перелік витрат, які відносяться до первісної вартості товарів; -Запропоновано варіанти відображення операцій на рахунках бухгалтерського обліку: удосконалення синтетичного та аналітичного обліку; -Надано рекомендації щодо удосконалення порядку оподаткування експортно-імпортних операцій; -Розроблено модель узгодження податкового і бухгалтерського обліку
2	Жиглей Ірина Вікторівна	Бухгалтерський облік валютних операцій: порядок визнання та методи оцінки	Уточнено економічну сутність таких понять як «валютні операції у зовнішньоекономічній діяльності» та «визнання»
3	Жидєєва Людмила Іванівна	Облік і аудит зовнішньоекономічної діяльності	-Запропоновано термін «базова вартість» використовувати замість «балансова вартість» іноземної валюти; -запропоновано напрями удосконалення діючих законодавчих та нормативних актів;
4	Ірха Людмила Іванівна	Облік та аналіз експортно-імпортних операцій підприємства України	Запропоновано методичні підходи до поточного обліку експортно-імпортової продукції, методичні підходи аналізу розрахунку курсових різниць та оцінки потенційних партнерів
5	Коблянська Галина Юріївна	Облік та аудит експортно-імпортних операцій підприємств	Запропоновано методику обліку експортно-імпортних операцій, адаптовану до вимог міжнародних стандартів фінансової звітності
6	Лукашова Інна Олександрівна	Удосконалення обліку операцій з експортно-імпортних поставок товарів	Наведено рекомендації щодо внесення первинної облікової інформації про витрати і розрахунки в аналітичних регістрах
7	Мельничук Ірина Володимирівна	Облік і контроль експортно-імпортних операцій суб'єктів господарювання	Надано пропозиції щодо удосконалення методики та організації обліку, методику відслідковування експортно-імпортних операцій відповідно до

№	Автор	Назва теми дослідження	Рекомендації та нововведення
			вимог міжнародних стандартів
8	Рура Ольга Вікторівна	Облік та аналіз експортно-імпортних операцій	Удосконалено процедуру визначення балансової вартості іноземної валюти
9	Скрипник Маргарита Іванівна	Методологія та організація обліку і аналізу експортно-імпортних операцій	Удосконалено методикку обліку собівартості експортної продукції за елементами виробничих витрат та методикку аналізу виконання договірних зобов'язань за експортно-імпортними операціями
10	Степаненко Оксана Іванівна	Облік і аналіз експортно-імпортних операцій (на прикладі суб'єктів підприємницької діяльності України)	Особливості відображення в обліку сумових і курсових різниць, розкрито підходи до формування і реєстрації облікової інформації про курсові різниці
11	Федькевич Наталія Василівна	Облік і аудит операцій з експорту та імпорту за договорами купівлі-продажу	Розкрито питання обліку імпортних операцій при різних валютах об'єктів контракту і платежів, обліку операцій з імпорту та експорту товарів, за якими не передбачається перетин митного кордону України

Джерело: складено автором за [7]

Зовнішньоекономічна операція – це операція, що виникає як результат взаємовідносин учасників зовнішньоекономічної діяльності щодо виникнення, зміни або припинення зобов'язань як на території України, так і за її межами, що впливає на структуру активів, зобов'язань чи власний капітал підприємства. Зовнішньоекономічні операції бувають: основні – здійснюються виключно на розрахунковій основі між учасниками таких операцій, – та допоміжні. До основних зовнішньоекономічних операцій належать:

- ліцензування – надання або продаж доступу фірмі, що знаходиться в одній країні, до об'єктів інтелектуальної власності (патентів, торгової марки, фірмової назви, авторських прав або секретів виробництва) іншої закордонної фірми в обмін на виплату роялті (винагороди).

- експортно-імпортні операції;
- операції з технічного консультування;
- будівельний інжиніринг – інженерно-консультаційні послуги досвідного, проектно-конструкторського, розрахунково-аналітичного характеру, підготовка техніко-економічного обґрунтування проектів, розробку рекомендацій у сфері організації виробництва і управління, тобто комплекс комерційних послуг з підготовки і забезпечення процесу виробництва та реалізації продукції, з обслуговування та експлуатації виробничих, інфраструктурних та інших об'єктів.

- лізингові операції – придбання основних фондів за кордоном з наступною передачею їх у лізинг підприємцю своєї або третьої країни.

- міжнародний туризм.

До допоміжних зовнішньоекономічних операцій відносяться операції, що виникають в результаті зберігання або транспортування товарно-матеріальних цінностей. За умови здійснення зовнішньоекономічних операцій, перед системою обліку постають наступні завдання:

- підготовка даних про обсяги експортно-імпортних операцій;
- актуалізувати валютні курси та визначити результат його змін;
- формування достовірної інформації про стан розрахунків з іноземними покупцями та посередниками;
- розрахувати основні фінансові показники діяльності в частині міжнародної діяльності, що впливають на прийняття управлінського рішення.

Однією із найбільш гострих проблем у процесі здійснення експортно-імпортних операцій є підготовка та укладання зовнішньоекономічного договору. Складання договору –

перший і важливий крок до вдалих розрахунків з контрагентами та відповідного відображення в обліку усіх необхідних експортно-імпортних операцій. Саме від того, наскільки кваліфіковано і правильно складено такий договір, залежить не тільки прибутковість конкурентної експортно-імпортної операції, а й фінансовий стан суб'єкта зовнішньоекономічної діяльності в цілому. Збитки, які може отримати підприємство за зовнішніми операціями, як правило, значно більші, ніж збитки за операціями на внутрішньому ринку. Якщо у договорі не прописані усі необхідні пункти взаємовідносин, суперечки за такими контрактними вирішуються у міжнародних арбітражних судах, що пов'язано зі значними витратами, а також складними законодавчими умовами повернення валютних цінностей в Україну. Тому рекомендується щоб на підприємствах були окремі групи з підготовки зовнішньоекономічних договорів, в складі яких були б досвідчені юристи, економісти та бухгалтери.

Один договір може охоплювати поставку декількох товарів або послуг, і момент отримання клієнтом контролю над ними (що означає здатність визначати спосіб його використання й отримувати вигоди від їх використання) може бути різним. У зв'язку з цим МСФЗ 15 «Дохід від договорів з клієнтами» розглядає необхідність ідентифікувати кожне зобов'язання, яке передбачено договором та підлягає виконанню у випадку, коли обіцяний товар або послуга є відокремленими, а реалізація відокремленого об'єкту буде одиницею обліку виручки [8]

Не менш вагомою проблемою, що виникає у процесі обліку зовнішньоекономічних операцій та є передумовою формування недостовірних даних, є коливання валютних курсів. Коливання курсу впливає на показник наявних грошових коштів на кінець дня, загальну суму заборгованості перед контрагентом та фінансовий результат діяльності підприємства зокрема. Вирішити дану проблему можна за допомогою посиленого контролю в частині актуалізації даних по валютному курсу в обліку. На сьогодні, відображати зміни в валютних курсах на дату операції та на дату балансу можна здійснювати за допомогою автоматизованих програм, що зменшить витрачання ресурсу часу.

Результатом ведення активної господарської діяльності суб'єктом підприємництва є надмірне виробництво товарів або ж взагалі його відсутність. Тому виникає потреба в товарах імпортного виробництва або ж навпаки, експорт власної продукції.

Експорт – продаж товарів українськими суб'єктами зовнішньоекономічної діяльності іноземним суб'єктам господарської діяльності (у тому числі з оплатою у негрошовій формі) з вивезенням або без вивезення цих товарів через митний кордон України, включаючи реекспорт товарів [3].

Імпорт (імпорт товарів) – це купівля (у тому числі з оплатою у негрошовій формі) українськими суб'єктами зовнішньоекономічної діяльності у іноземних суб'єктів господарської діяльності товарів із ввезенням їх на територію України, включаючи купівлю товарів, призначених для власного споживання установами та організаціями України, розташованими за її межами [3].

Експортно-імпортні операції займають основну частину здійснення зовнішньоекономічної діяльності. Розрахунки з міжнародним партнером здійснюються за умовами, визначеними зовнішньоторговельною угодою, що вміщує в собі всю інформацію про контрагента, особливості поставки, передачу прав власності на товар та процес розрахунків.

Проблеми, що виникають при експортно-імпортних операціях полягають в системі здійснення розрахунків, а також встановленні первісної вартості та обліку транспортних витрат таких операцій.

Придбання імпортного/експортного товару здійснюється:

- за готівку;
- на умовах комерційного кредиту;
- за рахунок реекспортної операції;
- через посередника (з додатковим договором).

Чітко обрана система розрахунків за товари або послуги дозволить відслідкувати рух грошових коштів, сформуванню сальдо заборгованості з контрагентами та визначити основні складові витрат при здійсненні таких розрахунків (в тому числі і коректне відображення курсових різниць).

Ще однією проблемою обліку зовнішньоекономічних операцій є коректне формування вартості імпортного товару. Відповідно до НПСБО 16 «Витрати», вартість товару включає в собі витрати з транспортування товару до місця призначення [9]. 2010 р. Міжнародною торговою палатою було оновило основні правила поставки товарів на та за митною територією України – ІНКОТЕРМС. Терміни ІНКОТЕРМС – 2010 поділяються на 4 основні категорії (табл. 1).

Таблиця 2

Категорії термінів ІНКОТЕРМС–2010

№	Категорія	Зміст
1	Е – «Відправлення»	зобов'язання продавця мінімальні і обмежуються наданням товару у розпорядження покупця
2	F – «Основне перевезення не оплачене»	зобов'язання продавця обмежуються відправкою товару, основне перевезення ним не оплачене
3	C – «Основне перевезення оплачене»	продавець організовує і оплачує перевезення без взяття на себе пов'язаних з ним ризиків
4	D – «Прибуття»	витрати і ризики продавця максимальні, так як він зобов'язаний надати товари у розпорядження покупця в зазначеному місці призначення (забезпечити прибуття)

Джерело: складено автором за [7]

Застосування правил ІНКОТЕРМС надає можливості встановити:

- момент переходу права власності;
- як розподіляються обов'язки сторін з перевезення і страхування, а також із забезпечення належної упаковки товару, виконанню навантажувально-развантажувальних робіт;
- момент переходу ризику випадкової загибелі або пошкодження товару від продавця до покупця;
- як розподіляються обов'язки сторін з отримання експортних і імпорتنних ліцензій, проведення митних процедур;
- порядок сповіщення покупця про постачання товару і надання йому транспортних документів.

Недоліки, які допускаються у оформленні товару, призводять до неправильного ведення обліку, що, у свою чергу, до негативного впливу на діяльність підприємства. Правильний підхід дозволить деталізувати облік усіх експортно-імпортних операцій підприємства, що дасть можливість своєчасно та у повному обсязі отримувати необхідну інформацію про виконання зовнішньоекономічних угод, здійснювати контроль за усіма етапами переміщення товарів, мати достовірну інформацію про доходи та витрати, пов'язані з зовнішньоекономічною діяльністю підприємства.

Ще однією проблемою ведення обліку зовнішньоекономічних операцій може бути проблема коректного відображення дебіторської чи кредиторської заборгованості. Бухгалтерія підприємства має вести аналітичний облік на розрахунків з контрагентами, тоді результати взаєморозрахунків будуть відображені у повному обсязі. Облік операцій має бути побудований таким чином, аби легко можна було обчислити рентабельність зовнішньоекономічних операцій та їх частку в загальному обсязі здійснених операцій за певний період часу, а також порівняти фінансові результати з продажу товарів та послуг зарубіжним та вітчизняним партнерам. Отже, щоб уникнути проблем, пов'язаних з відображенням стану зовнішньоекономічних операцій підприємства, слід, перш за все враховувати вимоги чинного законодавства, яке, в свою чергу, підлягає удосконаленню. Необхідно чітко і грамотно визначати положення та умови експорту чи імпорту товарів або

надання послуг в угоді з партнером, щоб не виникало питань з правильності розрахунків, обліку чи аналізу зовнішньоекономічних операцій підприємства.

Список використаних джерел

1. Зовнішньоекономічна діяльність: Державна служба статистики. Дата оновлення 01.05.2021. URL: <http://www.ukrstat.gov.ua/>
2. Грицюк П.М. Нормативно-правове регулювання обліку зовнішньоекономічних операцій / П.М. Грицюк, В.О. Хомедюк. – URL: http://www.irbis-nbuv.gov.ua/cgi-bin/irbis_nbuv/cgiirbis_64.exe?I21DBN=LINK&P21DBN=UJRN&Z21ID=&S21REF=10&S21CNR=20&S21STN=1&S21FMT=ASP_meta&C21COM=S&2_S21P03=FILE=&2_S21STR=Nznuoa_2012_20_50
3. Про зовнішньоекономічну діяльність: Закон України.- URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/959-12#Text>
4. Податковий кодекс України. URL: <https://tax.gov.ua/nk/>
5. 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 19.04.2021).
6. Митний кодекс України. URL: <http://sfs.gov.ua/mk/>
7. Венцель В.Т. Аналіз літературних джерел щодо обліку зовнішньоекономічної діяльності. URL: <http://webcache.googleusercontent.com/search?q=cache:PEzpupE3XwYJ:ven.ztu.edu.ua/article/view/67057/64284+&cd=2&hl=uk&ct=clnk&gl=ua>
8. НПСБО 16 «Витрати» від 19 січня 2000 р. зі змінами від 29.09.2020 р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0027-00#Text>
9. МСФЗ 15 «Дохід від договорів з клієнтом». URL: https://www.mof.gov.ua/storage/files/IFRS-15_ukr-compressed.pdf
10. Умови Інкотермс, редакція 2010 р. URL: <https://ua-broker.com/shcho-potribno-znaty/inkoterms/umovi-inkoterms-redaktsiya-2010-roku/>

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

КОНЦЕПТУАЛЬНІ ПОЛОЖЕННЯ МСФЗ ДЛЯ МСП

**ПОЛЬОВИК Є., 2 курс ФФО КНТЕУ,
спеціальність «Облік і оподаткування»,
спеціалізація «Облік і оподаткування в міжнародному бізнесі»**

У статті досліджено основоположні засади міжнародних стандартів фінансової звітності (МСФЗ), розкрито передумови запровадження, сутність та особливості МСФЗ для малих та середніх підприємств. А також визначені основні недоліки та переваги використання даних стандартів для МСП.

The article examines the basic principles of international financial reporting standards (IFRS), reveals the prerequisites for the implementation, nature and features of IFRS for small and medium enterprises. The main disadvantages and advantages of using these standards for SMEs are also identified.

Роль малих та середніх підприємств (МСП) в економічному розвитку України не можна переоцінити. Крім задоволення попиту на щоденні товари та послуги, МСП забезпечують працевлаштування більшості населення України. Тому розвиток та розширення таких підприємств залишається в пріоритеті задля економічного зростання та досягнення стратегічних цілей країни. Проте однією з основних перешкод, з якою стикаються МСП, під час розширення своєї діяльності є доступ до фінансування. І саме звітність за МСФЗ не лише надає переваги які є загальноновизнаними, зокрема це якість, прозорість, порівнянність інформації, а й робить звітність корисною для інвесторів, що дає можливість залучити як приватні та держані, так і іноземні інвестиції.

Слід відзначити загальну тенденцію до зростання кількості підприємств малого та середнього бізнесу (рис. 1), зокрема протягом 2019 року кількість підприємств зросла на 6,93%, загальне зростання протягом 2016-2019 років становило 24,21%. У 2019 році найбільшу частку займають підприємства малого бізнесу – 95,20%, середнього – 4,66%, тоді як великого лише 0,14% (2018: 95,36%, 4,51%, 0,13% відповідно) [3]. Це все зумовлює підвищену увагу до звітності цих компаній, що і зумовлює потребу в її якісній подачі.

Мета статті полягає у розкритті концептуальних засад МСФЗ для малих та середніх підприємств, його особливостей, передумов та проблем застосування суб'єктами економічної діяльності в Україні.

Завдання дослідження визначаються метою, тобто це дослідження основоположних засад МСФЗ; розкриття передумов запровадження та сутності стандарту МСФЗ для МСП, розкриття алгоритму переходу на ці стандарти; на основі аналізу виокремити основні переваги та недоліку використання МСФЗ для МСП.

Проблеми подачі фінансової звітності згідно до вимог міжнародних стандартів, а також особливості впровадження МСФЗ досліджували такі провідні вчені-економісти як а К.В. Безверхий А., Чирко Д. М., Скрипник М. І., Амбарчян В. С., Ямборко Г. А. та інші.

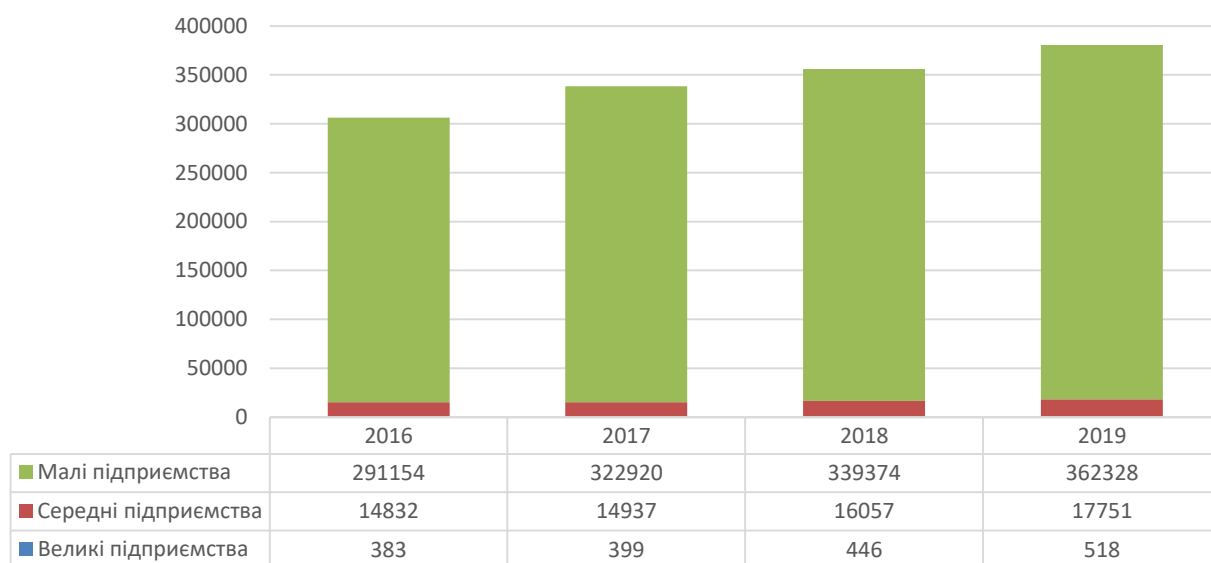


Рис. 1. Динаміка кількості підприємств за їх розмірами в Україні за 2016–2019 рр.

Джерело: складено авторами за [3]

І хоча існує велика кількість досліджень та пропозицій, запропонованих як українськими так і іноземними вченими та фахівцями-практиками щодо використання МСФЗ при веденні бухгалтерського обліку на підприємствах, вони не передбачають використання малими та середніми підприємствами у веденні своєї діяльності. В державі майже відсутня ефективна стратегія просування та розвитку малого та середнього українського бізнесу на ринках країн Європейського Союзу. Про це засвідчує й те, що велика частка суб'єктів господарювання в Україні, що представлені на міжнародному ринку, є

суб'єктами саме великого бізнесу. Аналіз останніх досліджень та публікацій показує, що тема застосування МСФЗ в Україні досліджувана та актуальна, проте МСФЗ для МСП приділяється недостатня увага, так як автори більше зосереджені на проблемах і перешкодах використання міжнародних стандартів, ніж на перевагах та можливостях їх досягнення.

Міжнародні стандарти фінансової звітності (далі МСФЗ) – це фінансовий інструмент, що дозволяє інвесторам з будь-якої країни проаналізувати та зрозуміти бізнес, в який вони збираються вкласти кошти. Окрім того, це визнаний стандарт якості подачі фінансової інформації. Усвідомлюючи всю складність при формуванні звітності МСП деякі країни спрощують вимоги до фінансових звітів та проведення аудитів. Прикладом слугує те, що малі та середні підприємства у Європі отримали змогу подавати свої фінансові звіти зі скороченим рівнем розкриття інформації (відповідно до Четвертої директиви ЄС), а приватні компанії США в свою чергу мають змогу не використовувати загальноприйняті принципи бухгалтерського обліку при проведенні аудиту і складанні фінансової звітності.

Після аналізу досліджень використання МСФЗ впливає питання, чи доречно використовувати один набір стандартів фінансової звітності до суб'єктів господарювання не зважаючи на їх розмір? При розробці МСФЗ очікувалось, що ці стандарти будуть використовуватися для усіх компаній, проте протягом часу було усвідомлено, що потреби підприємств, які користуються фінансовою звітністю відрізняються залежно від різних розмірів компаній. А також за думкою більшості експертів, малі підприємства несуть відносно великі витрати при підготовці та складанні фінансової звітності за міжнародними стандартами, при цьому більшість інформації, що подається у повному звіті не несе потреби для користувачів. Грехем Холт слушно підкреслив, що важливою причиною виділення стандартів для МСП є суттєві витрати на ведення обліку та при складанні фінансових звітів, які відповідають повному комплекту МСФЗ і які, в свою чергу, для малих суб'єктів господарювання можуть бути не відповідно великими [1]. Отже, було вирішено, що існує потреба у розробці окремих МСФЗ для середніх та малих підприємств.

У липні 2009 року у системі міжнародних стандартів було офіційно оприлюднено Міжнародний стандарт фінансової звітності для малих та середніх підприємств. Цей стандарт включає повну та докладну інформацію про фінансову звітність для середніх та малих підприємств, викладену у тридцяти п'яти главах [2]. Фінансові стандарти для МСП були розроблені на основі повної версії МСФЗ, але вже з урахуванням потреб потенційних інвесторів невеликих компаній, інвесторів та власників, що не беруть участь в управлінні бізнесом.

МСФЗ для МСП – це самостійний стандарт, що заснований на загальних принципах міжнародних стандартів фінансової звітності, але при цьому спрощений з ціллю задоволення потреб підприємств для яких він безпосередньо був створений. МСФЗ для МСП призначений для задоволення потреб потенційних або діючих інвесторів, кредиторів та фінансових установ.

Порівняно із повними стандартами МСФЗ, стандарт МСФЗ для МСП є менш складним у багатьох напрямках:

- Теми, що не стосуються МСП, опущені; наприклад, прибуток на акцію, проміжна фінансова звітність та звітність за сегментами.

- Багато принципів визнання та оцінки активів, зобов'язань, доходів та витрат у повному обсязі стандартів МСФЗ спрощено. Наприклад, амортизувати гудвіл; визнавати всі витрати на позики та розробку як витрати; модель витрат для асоційованих та спільно контрольованих підприємств; і невинуватого звільнення від витрат чи зусиль для конкретних вимог.

- Потрібно набагато менше розкривати інформацію (приблизно на 90 відсотків зменшення).

- Стандарт написаний чіткою мовою, що легко перекладається.

- Для подальшого зменшення навантаження для МСП очікується, що перегляди обмежуватимуться один раз на три роки[4].

Таким чином, МСФЗ для МСП є документ, в якому складні теми забезпечені прикладами і додатковими посібниками щодо їх застосування. Мова подання матеріалу спрощена. В цілому стандарт більш зрозумілий в практичному застосуванні, зручний для користування. Нововведенням в спрощеному стандарті є включення поняття та принципів складання комбінованої звітності, що представляє собою зведену фінансову звітність двох або більше підприємств, контрольованих одним інвестором. Для МСП типова ситуація, коли кілька підприємств належать одному приватному інвестору. Скомбінована фінансова звітність, що складена за таким підприємством, корисна як для власника, так і для інших користувачів.

Слід виокремити п'ять видів спрощень стандарту для МСП із повних стандартів МСФЗ[4]:

- 1) деякі теми в повних стандартах МСФЗ опущені, оскільки вони не стосуються типових МСП;
- 2) деякі варіанти облікової політики в повному обсязі стандартів МСФЗ не дозволяються, оскільки для МСП доступний більш спрощений метод;
- 3) багато принципів визнання та оцінки, які містяться в повних стандартах МСФЗ, були спрощені;
- 4) вимагається значно менші розміри розкриття інформації;
- 5) текст повних стандартів МСФЗ перероблений на «просту мову» для полегшення зрозумілості та перекладу.

Стандарт МСФЗ для МСП потенційно доступний для використання, однак відповідні установи та органи влади в кожній країні повинні вирішити, яким суб'єктам господарювання дозволено та / або потрібно застосовувати МСФЗ для МСП. Проте в Україні цей стандарт залишився поза увагою, але у законі України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» визначено кількісні критерії віднесення компанії до мікропідприємств, малих, середніх або великих підприємств (табл. 1).

Таблиця 1

Кількісні критерії розмежування підприємств

Критерій	Мікропідприємство	Мале підприємство	Середнє підприємство	Велике підприємство
Балансова вартість активів	до 350 тисяч євро	до 4 мільйонів євро	до 20 мільйонів євро	понад 20 мільйонів євро
Чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)	до 700 тисяч євро	до 8 мільйонів євро	до 40 мільйонів євро	понад 40 мільйонів євро
Середня кількість працівників	до 10 осіб	до 50 осіб	до 250 осіб	понад 250 осіб

Джерело: складено авторами на основі джерела [5]

Слід зазначити, що МСФЗ для малих та середніх підприємств розроблено для застосування підприємствами, до яких немає суспільного інтересу (тобто їх акції і облигації не торгуються публічно). Очікується, що використання МСФЗ для МСП з додатковим розкриттям інформації в разі потреби веде до складання фінансової звітності, яка забезпечує достовірну уяву про фінансове становище суб'єкта господарювання.

При переході на нові стандарти слід дотримуватися алгоритму переходу (рис. 2), а також слід описати який вплив мали зміни на фінансовий стан підприємства на результати його діяльності та рух грошових коштів.

Підсумовуючи все вищесказане, можна виділити наступні переваги від впровадження концепції МСФЗ для МСП:

- надання максимально об'єктивної, якісної, прозорої та порівнюваної інформації користувачам фінансової звітності (інвесторам, партнерам, наглядовим органам та іншим зацікавленим сторонам);
- фінансова звітність буде сформована за стандартами на які переходить весь розвинений світ;
- формування інформації яка буде релевантною основою для побудови ефективної системи управлінського обліку;
- сприяння виходу на міжнародні ринки та залученню як державних та приватних так і іноземних інвестицій;
- підвищення рівня освіти та рівня співробітників в невеликих компаніях, в тому числі підняти рівень фінансової грамотності, за рахунок опанування нових стандартів;
- можливість проведення міжнародного аудиту своєї звітності, що підвищує внутрішній контроль в компанії, створює додаткову цінність фінансової звітності та підвищує репутацію фірми;
- при підготовці фінансової звітності відповідно до МСФЗ для малого та середнього бізнесу вони можуть не застосовувати вимоги про підготовку звітності за національними стандартами що дозволяє знизити фінансове навантаження.

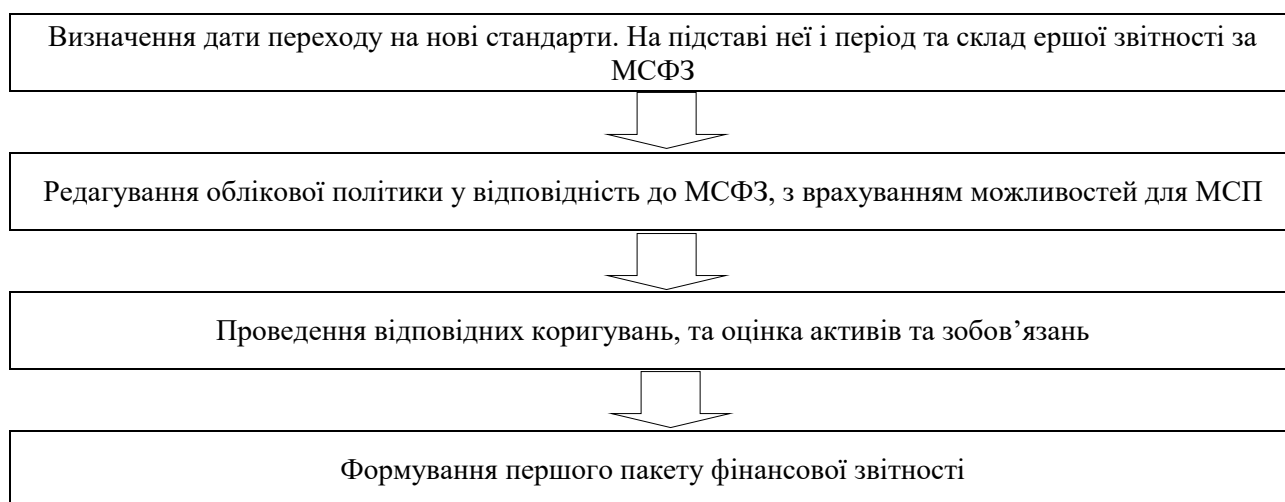


Рис. 2. Алгоритм переходу МСП на МСФЗ

Джерело: запропоновано автором

Також до переваг слід віднести фактор зростання підприємства малого та середнього бізнесу до розмірів великого підприємства, для якого подання фінансової звітності за МСФЗ є обов'язковим, перехід за таких умов буде простішим, менш трудо- та фінансовозатратним, аніж із національних стандартів.

Застосування МСФЗ для МСП в Україні супроводжується низкою проблем, які виникають внаслідок того, що багато підприємств стикаються з фінансовою звітністю за стандартами МСФЗ вперше. До таких проблем можна віднести недостатнє регулювання законодавства, обмеженість інформаційно-консультативної підтримки щодо практичного використання стандартів, витрати на впровадження відповідного програмного забезпечення та залучення більш кваліфікованих працівників, відсутність досвіду у фахівців, недостатність досвідченого персоналу в питаннях обліку і звітності за міжнародними стандартами, низька зацікавленість керівництва. Також, слід зазначити, що незважаючи на наявні відмінності і нововведення, стандарт для МСП спирається більшою мірою на загальнотеоретичні принципи, а не на конкретні правила складання фінансової звітності. Це спонукає до появи великої кількості тлумачень, що навряд чи є свідченням явного спрощення стандарту для

МСП. Крім того, деякі зміни в цьому стандарті в порівнянні з повною версією МСФЗ можуть суттєво спотворити суть деяких видів діяльності (наприклад, в сфері інновацій та девелопменту нерухомості в зв'язку з неможливістю капіталізації витрат на позики).

Висновок. Отже, саме прагнення до економічного зростання та дослідження і розширення ринків збуту, пошуку нових партнерів є передумовою до впровадження МСФЗ в практичну діяльність МСП в Україні. МСФЗ для МСП є відповіддю на необхідність розробки єдиної цілісної системи обліку для малих і середніх підприємств країн, що розвиваються, яка буде простіше, ніж на основі МСФЗ. Концепція МСФЗ для малих та середніх підприємств полягає в тому, що даний стандарт виступає в ролі автономного стандарту, заснованого на основних МСФЗ, але містить спрощення, прийнятні для малих і середніх підприємств.

На основі проведеного дослідження було виявлено ряд проблем та недоліків використання МСФЗ для МСП. Зокрема, перевагами є сприяння виходу на міжнародні ринки та залученню інвестицій, покращення надійності, прозорості і порівнянності фінансової інформації для прийняття рішень, підвищення рівня довіри до облікових даних, також має переваги як соціальні так іміджеві. Виявлено що проблеми застосування даного стандарту пов'язані в більшій мірі з тим що багато підприємств стикаються з фінансовою звітністю за стандартами МСФЗ вперше.

Концентрація уваги у межах статті на питанні користування та застосування МСФЗ для МСП та їх основних характеристик обумовлює доречність розкриття особливостей його використання зазначеними суб'єктами не лише у стані спокою, а і в динаміці економічних та організаційних відносин між ними, що виступатиме предметом подальшого наукового дослідження.

Список використаних джерел

1. Грехем, Х. МСФО для малых и средних предприятий. Журнал «*Studentaccountant*», 2010.4. URL: http://www.accaglobal.com/content/dam/ACCA_National/russia/qualifications/articles/ifrs_sme_rus.pdf
2. Міжнародний стандарт фінансової звітності для малих та середніх підприємств (МСФЗ для МСП) від 01.01.2013 URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_063#Text
3. Офіційний сайт Державної служби статистики України. URL: / http://ukrstat.gov.ua/operativ/menu/menu_u/sze.htm
4. Офіційний сайт Міжнародних стандартів фінансової звітності. URL: <https://www.ifrs.org/issued-standards/ifrs-for-smes/>
5. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні. Закон України від 16 липня 1999 року № 996-XIV. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/996-14#Text>

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

ОСОБЛИВОСТІ ОБЛІКУ РОЗРАХУНКІВ З ІНОЗЕМНИМИ ПОСТАЧАЛЬНИКАМИ

**ШПАТАКОВСЬКА А., 2 курс ФФО КНТЕУ,
спеціальність «Облік і оподаткування»,
спеціалізація «Облік і оподаткування в міжнародному бізнесі»**

Стаття присвячена визначенню особливостей обліку розрахунків з іноземними постачальниками. Розглянуто нормативно-правове регулювання обліку і контролю

розрахунків з іноземними постачальниками. Досліджено документування операцій з обліку розрахунків з іноземними постачальниками, методику їх обліку та розкриття інформації про розрахунки з постачальниками у фінансовій звітності.

The article is devoted to the definition of the peculiarities of accounting settlements with foreign suppliers. The normative-legal regulation of accounting and control of settlements with foreign suppliers is considered. Documentation of transactions on accounting of settlements with foreign suppliers, methods of their accounting and disclosure of information on settlements with suppliers in the financial statements are studied.

Актуальність теми. Зовнішньоекономічна діяльність – це процес реалізації зовнішньоекономічних зв'язків між закордонними та вітчизняними підприємствами. Зовнішньоекономічна діяльність є саме тим перспективним варіантом господарювання, що має можливість гармонійно поєднувати інтереси держави в досягненні політичної й економічної незалежності з інтересами підприємств у максимізації прибутку й у відповідному її перерозподілу. Вихід на зовнішній ринок самостійних суб'єктів господарювання сприяє приєднанню економіки України до системи міжнародних відносин, що є найважливішим джерелом поповнення державного бюджету. У сучасних умовах господарювання практично всі підприємства здійснюють операції з іноземними партнерами, зокрема з іноземними постачальниками товарно-матеріальних цінностей. Наслідки розрахунків з іноземними постачальниками бухгалтерська служба будь якого підприємства повинна відображати в бухгалтерському обліку та фінансовій звітності.

Аналіз наукових досліджень і публікацій. Проблема дослідження облікових аспектів операцій з імпорту товарів, в т. ч. і розрахунків з іноземними постачальниками займалися ряд науковців, таких як Беляєва Л.А., Владичин М.Б., Назаренко К.В., Підлубна О.Д., Смірнова І.В., Струк Н.С., та ін. Проте, зважаючи на активізацію трансформаційних процесів, що відбуваються в світі та Україні, внесення час від часу змін у нормативні документи, які регулюють зовнішньоекономічну діяльність, валютний нагляд зокрема за імпортними операціями тощо виникає необхідність у постійному дослідженні впливу цих процесів на бухгалтерський облік розрахунків з іноземними постачальниками.

Метою статті є дослідження особливостей обліку розрахунків з іноземними постачальниками.

Для досягнення поставленої мети в роботі будуть вирішені наступні завдання:

- визначити сутність імпорту у складі зовнішньоекономічної діяльності підприємства;
- проаналізувати нормативно-правове регулювання обліку і контролю розрахунків з іноземними постачальниками;
- дослідити документування операцій з обліку розрахунків з іноземними постачальниками, загальну методику їх обліку та розкриття інформації про розрахунки з іноземними постачальниками у фінансовій звітності.

Об'єктом дослідження є процес обліку розрахунків з іноземними постачальниками, а *предметом* – сукупність організаційних та методичних питань обліку розрахунків з іноземними постачальниками.

Результати досліджень. Зовнішньоекономічна діяльність підприємства є важливою і невід'ємною сферою господарської діяльності, яка при ефективному використанні всього комплексу сучасних форм і методів міжнародного бізнесу здатна позитивно впливати на ефективність виробництва, його технічний рівень, якість продукції, що виробляється. Вихід підприємства на зовнішні ринки сприяє пристосуванню економіки до системи світових господарських відносин, формуванню економіки відкритого типу. Розвиток зовнішньоекономічної діяльності підприємств істотно впливає на підвищення ефективності господарської діяльності як на рівні мікроекономіки, так і в масштабах усього національного господарства [1, с. 8–9].

Основним законодавчим актом, що визначає правові засади здійснення зовнішньоекономічної діяльності вітчизняними суб'єктами господарювання є Закон України «Про зовнішньоекономічну діяльність», за яким зовнішньоекономічна діяльність (далі –

ЗЕД) – це діяльність суб'єктів господарської діяльності України та іноземних суб'єктів господарської діяльності, побудована на взаємовідносинах між ними, що має місце як на території України, так і за її межами. [2]

Однією із сфер ЗЕД є імпорт, внаслідок якого виникають розрахунки підприємства з іноземними постачальниками.

Визначення поняття «імпорт» відповідно до вітчизняного законодавства наведено у табл. 1.

Таблиця 1

Визначення поняття «імпорт» у вітчизняному законодавстві

Закон України «Про зовнішньоекономічну діяльність»	Імпорт – це купівля українськими суб'єктами зовнішньоекономічної діяльності товарів в іноземних суб'єктів господарської діяльності, із ввезенням або без ввезення цих товарів на територію України, включаючи купівлю товарів, призначених для власного споживання установами та організаціями України, розташованими за її межами [2]
Митний кодекс України	Імпорт (випуск для вільного обігу) – це митний режим, відповідно до якого іноземні товари після сплати всіх митних платежів, встановлених законами України на імпорт цих товарів, та виконання усіх необхідних митних формальностей випускаються для вільного обігу на митній території України [3]

Отже, в процесі здійснення імпортних операцій у підприємства виникають взаємовідносини з постачальниками-нерезидентами, які потребують своєчасного і достовірного відображення в бухгалтерському обліку.

Бухгалтерський облік розрахунків з іноземними постачальниками потребує врахування вимог багатьох законодавчих і нормативних документів, основні з яких ми розглянемо нижче.

Базовим документом, який визначає основні умови здійснення операцій з імпорту товарно-матеріальних цінностей (далі – ТМЦ), права і обов'язки сторін, їх відповідальність в разі невиконання договірних умов є зовнішньоекономічний контракт. В зовнішньоекономічному контракті, зокрема вказуються порядок розрахунку з постачальником (при грошовій формі – наступна або попередня оплата, при бартері – перша і заключна операція) та його форма, які впливають на подальшу методику їх обліку.

В бухгалтерському обліку за розрахунками з іноземними постачальниками в процесі здійснення імпортних операцій, виходячи з умов контракту, на підставі належним чином оформлених первинних документів, які засвідчують факт здійснення операції, може виникати, як кредиторська (якщо перша подія – одержання від нерезидента товарно-матеріальних цінностей), так і дебіторська заборгованість (якщо перша подія – попередня оплата нерезиденту за товарно-матеріальні цінності).

При виникненні кредиторської заборгованості перед нерезидентом в обліку використовуються норми НП(С)БО 11 «Зобов'язання», відповідно до якого зобов'язання – це заборгованість підприємства, яка виникла внаслідок минулих подій і погашення якої в майбутньому, як очікується, приведе до зменшення ресурсів підприємства, які втілюють в собі економічні вигоди. [4]

Умови визнання зобов'язань підприємства перед іншими суб'єктами, зокрема перед нерезидентами є загальними, як для міжнародної, так і вітчизняної практики. Такими умовами, виходячи з визначення зобов'язань є:

- зобов'язання має бути наслідком минулих подій;
- зобов'язання пов'язане з необхідністю майбутніх платежів щодо його погашення відповідно до терміну виконання;
- оцінка зобов'язання повинна бути достовірно визначена.

При виникненні дебіторської заборгованості іноземного постачальника перед підприємством в обліку використовуються норми НП(С)БО 10 «Дебіторська заборго-

ваність», відповідно до якого дебіторська заборгованість – це сума заборгованості дебіторів підприємству на певну дату. **За розрахунками з іноземними постачальниками виникає дебіторська заборгованість за виданими авансами.** [5]

Відповідно до Положення про заходи захисту та визначення порядку здійснення окремих операцій в іноземній валюті граничні строки розрахунків за операціями, зокрема з імпорту товарів становлять 365 календарних днів. [6] Контроль за дотриманням термінів розрахунку здійснює банківська установа, яка обслуговує зовнішньоекономічний договір. Відлік граничного строку розрахунку банк починає з дати здійснення платежу (списання коштів з поточного рахунку в іноземній валюті). [7]

В загальному випадку порушення підприємством строку розрахунків з постачальником-нерезидентом, тягне за собою нарахування пені за кожний день прострочення в розмірі 0,3 відсотка суми вартості недопоставленого товару у національній валюті (у разі здійснення розрахунків за зовнішньоекономічним договором (контрактом) у національній валюті) або в іноземній валюті, перерахованій у національну валюту за курсом НБУ, встановленим на день виникнення заборгованості. [8]

Отже, операції з постачальниками нерезидентами підпадають під валютний нагляд агента-банківської установи і потребують особливої уваги з боку керівництва і бухгалтерії підприємства.

Основними завданнями бухгалтерського обліку розрахунків з іноземними постачальниками є:

- контроль за дотриманням валютного і митного законодавства;
- перевірка правильності документального оформлення імпорتنих операцій та контроль погашення кредиторської та/або дебіторської заборгованості, яка виникає по розрахунках з іноземними постачальниками;
- формування достовірної інформації щодо розрахунків з іноземними постачальниками в системі рахунків бухгалтерського обліку;
- розкриття інформації про розрахунки з іноземними постачальниками у фінансовій звітності підприємства.

Першим етапом облікового циклу імпорتنих операцій є їх документальне оформлення.

Документування операцій з придбання товарно-матеріальних цінностей у іноземного постачальника представлено на рис. 1.

На підставі первинних документів здійснюються записи імпорتنих операцій на рахунках бухгалтерського обліку.

Для розрахунків з іноземними постачальниками за придбані товарно-матеріальні цінності використовується пасивний субрахунок 632 «Розрахунки з іноземними постачальниками» до рахунку 63 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками». Аналітичний облік ведеться окремо за кожним іноземним постачальником в розрізі кожного документа (інвойсу) на сплату.

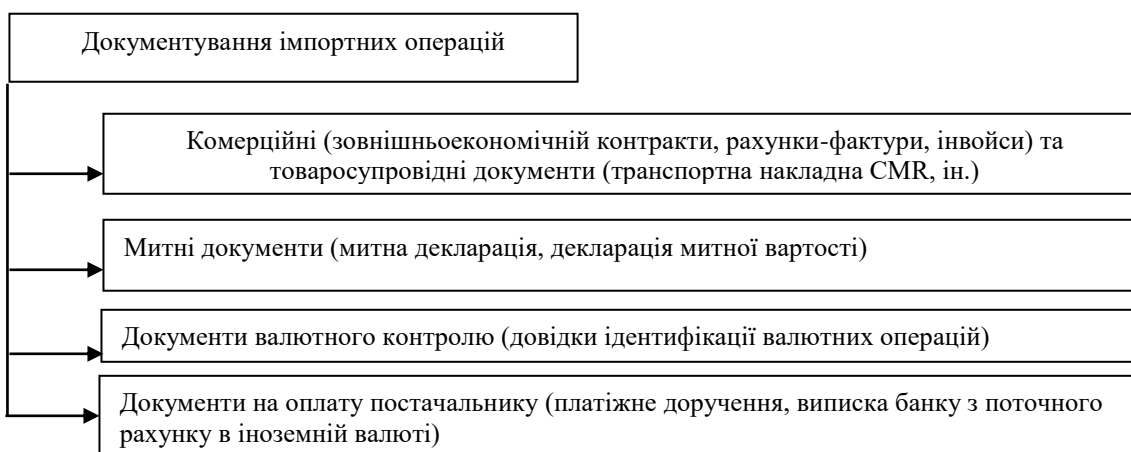


Рис. 1. Документування операцій з придбання товарно-матеріальних цінностей у іноземного постачальника

Нарахування кредиторської заборгованості при одержанні товарно-матеріальних цінностей (ТМЦ) від іноземного постачальника відображається в обліку записами:

Дт 152, 20, 28, ін. Кт 632 – на вартість ТМЦ як в іноземній валюті (валюті контракту), так і в національній валюті.

Якщо підприємство сплачує аванс постачальнику, то облік розрахунків з останнім ведеться за субрахунком 371 «Розрахунки за виданими авансами» до рахунку 37 «Розрахунки з різними дебіторами». Аналітичний облік ведеться за кожним іноземним постачальником-дебітором, термінами виникнення й погашення дебіторської заборгованості.

При перерахуванні авансу іноземному постачальнику здійснюється запис в обліку:

Дт 371 Кт 321 – на суму оплати як в іноземній валюті (валюті контракту), так і в національній валюті.

Перерахунок іноземної валюти в національну проводиться на дату здійснення операції (отримання ТМЦ або їх попередньої оплати) із використанням валютного курсу. Валютний курс – установлений Національним банком України курс грошової одиниці України до грошової одиниці іншої країни.

Загальні правила відображення операцій в іноземній валюті в обліку зазначені в НП(С)БО 21 «Вплив змін валютних курсів» [9]. Так, відповідно до правил:

1. Операції в іноземній валюті під час первісного визнання відображають у валюті звітності шляхом перерахунку суми в іноземній валюті із застосуванням валютного курсу на початок дня дати здійснення операції (дати визнання активів, зобов'язань, власного капіталу, доходів і витрат);

2. Суму авансу (попередньої оплати) в іноземній валюті, надану іншим особам у рахунок платежів для придбання немонетарних активів (запасів, основних засобів, нематеріальних активів тощо) й отримання робіт і послуг, під час включення до вартості цих активів (робіт, послуг) перераховують у валюту звітності із застосуванням валютного курсу на початок дня дати сплати авансу.

Особливістю обліку розрахунків з іноземними постачальниками в умовах наступної оплати є не тільки використання іноземної валюти, а ще і виникнення монетарної заборгованості, яка потребує розрахунку і відображення курсових різниць. У разі сплати авансу нерезиденту виникає товарна заборгованість, тобто немонетарна стаття балансу. По ним курсові різниці не визначаються.

За НП(С)БО 21 курсова різниця – це різниця між оцінками однакової кількості одиниць іноземної валюти за різних валютних курсів.

Механізм розрахунку курсової різниці при розрахунках з іноземними постачальниками здійснюють за такою формулою:

$$КР = СГО \times (К2 - К1), \quad (1)$$

де СГО – сума господарської операції (монетарної статті);

К1 – курс НБУ на дату виникнення монетарної статті;

К2 – курс НБУ на дату визначення курсової різниці (на дату розрахунків).

У бухгалтерському обліку операційні курсові різниці (за придбані оборотні активи (крім фінансових інвестицій) відображають залежно від результату такого розрахунку та виду операції за субрахунками:

- 714 «Дохід від операційної курсової різниці» – на дохід від зміни курсу гривні (наприклад, товари отримали по курсу 30 грн. за 1 дол. США, а оплату здійснили за курсом 29 грн. за 1 дол. США). На дату оплати іноземному постачальнику при зміні курсу валюти буде проведено записи в обліку: на суму оплати: Дт 632 Кт 312, на позитивну курсову різницю: Дт 632 Кт 714;

- 945 «Втрати від операційної курсової різниці» – на збиток від зміни курсу гривні (наприклад, товар отримали по курсу 29 грн. за 1 дол. США, а оплату здійснили за курсом

30 грн. за 1 дол. США). На дату оплати іноземному постачальнику при зміні курсу валюти буде проведено запис в обліку: на суму оплати: Дт 632 Кт 312, на від'ємну курсову різницю: Дт 945 Кт 632).

Неопераційні курсові різниці (за придбані необоротні активи і фінансові інвестиції) відображають залежно від результату такого розрахунку та виду операції за субрахунками 974 «Втрати від неопераційних курсових різниць» або 744 «Дохід від неопераційної курсової різниці».

При отриманні ТМЦ, попередньо оплачених іноземному постачальнику, як зазначено раніше, курсова різниця не нараховується, в бухгалтерському обліку здійснюється запис на зарахування авансу, що є заключною операцією по розрахунках з постачальниками: Дт 632 Кт371 (на суму іноземної валюти за курсом НБУ, що діяв на дату попередньої оплати).

На підприємстві при проведенні операцій з іноземними постачальниками необхідно враховувати, що ряд операцій може підпасти під контроль податкових органів на предмет можливого заниження об'єкта обкладення податком на прибуток. Такі операції відносяться до розряду контрольованих. Це можуть бути будь-які господарські операції (угоди, домовленості) з нерезидентом, у результаті виконання яких завищуються витрати, що в остаточному підсумку впливає на розмір податку на прибуток.

Відповідно до Податкового кодексу України до контрольованих операцій з нерезидентами-постачальниками відносяться операції з такими товарами, як сировина, готова продукція і т. п.; операції з нематеріальними активами (наприклад, роялті, ліцензії, плата за використання патентів, товарних знаків, ноу-хау і т. п.), а також із будь-якими іншими об'єктами інтелектуальної власності, ін.

Господарські операції з нерезидентами-пов'язаними особами та офшорними компаніями визнаються контрольованими, якщо одночасно виконуються наступні умови:

1. Загальний обсяг доходу платника податку від усіх видів діяльності перевищує 150 млн. грн. за відповідний податковий (звітний) календарний рік;
2. Обсяг таких господарських операцій платника податків з кожним контрагентом перевищує 10 млн. грн. (без урахування ПДВ) за відповідний податковий (звітний) рік.

При здійсненні контрольованих операцій фінансовий результат податкового (звітного) періоду збільшується на суму перевищення:

- ціни, визначеної за принципом «вितягнутої руки», над договірної (контрактної) вартістю реалізованих товарів (робіт, послуг);
- договірної (контрактної) вартості придбаних товарів (робіт, послуг) над ціною, визначеною за принципом «вितягнутої руки».

Принцип «вितягнутої руки» – визначається Керівництвом Організації економічного співробітництва та розвитку як принцип оподаткування взаємозалежних компаній, згідно з яким розрахунок податкових зобов'язань робиться ґрунтуючись на ринкових цінах за угодами між пов'язаними платниками податків, начебто компанії були не пов'язані.

Отже, здійснюючи імпорتنі операції, які підпадають під критерій контрольованих, підприємства при визначенні ціни договору повинні враховувати вимоги ПКУ щодо принципу «вितягнутої руки». В іншому випадку, підприємству можуть бути донараховані податкові зобов'язання з податку на прибуток.

Важливою задачею бухгалтерського обліку є розкриття інформації про розрахунки з іноземними постачальниками у фінансовій звітності підприємства.

Кредиторська заборгованість перед іноземними постачальниками знаходить своє відображення у III розділі Пасиву балансу «Поточні зобов'язання» (ряд. 1615. Поточна кредиторська заборгованість за товари, роботи, послуги). Дебіторська заборгованість іноземного постачальника перед підприємством знаходить відображення у II розділі Активу балансу «Оборотні активи» (ряд. 1130 Дебіторська заборгованість за виданими авансами).

Курсові різниці, які виникають за монетарною заборгованістю постачальників враховуються при визначенні фінансового результату до оподаткування у Звіті про фінансові результати (звіті про сукупний дохід): позитивні курсові різниці враховуються у статтях

2120 «Інші операційні доходи» (субрахунок 714) та 2240 «Інші доходи» (субрахунок 744); від'ємні курсові різниці враховуються у статтях 2180 «Інші операційні витрати» (субрахунок 945) та 2270 «Інші витрати».

Отже, дотримання вимог вітчизняного законодавства (податкового, митного, валютного та облікового), правильне документальне оформлення операцій з іноземними постачальниками та дотримання методики їх бухгалтерського обліку надає змогу сформуванню достовірну інформацію щодо розрахунків з іноземними постачальниками в процесі здійснення імпортих операцій у сфері зовнішньоекономічної діяльності підприємства.

Список використаних джерел

1. Кузнецова С. О. Облік зовнішньоекономічної діяльності : навчальний посібник / за заг. ред. С. О. Кузнецова, – Х. : Видавництво Іванченко І. С., 2019. – 221 с.
2. Про зовнішньоекономічну діяльність в Україні: Закон України в ред. від 17.07.2020 р. № 959-ХП. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/959-12>
3. Митний кодекс України від 13.03.2012р. № 4495-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/4495-17>
4. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 11 «Зобов'язання»: Наказ МФУ від 31.01.2000р. № 20. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0085-00>
5. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 10 «Дебіторська заборгованість»: Наказ МФУ від 08.10.1999р. № 237. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0725-99>
6. Положення про заходи захисту та визначення порядку здійснення окремих операцій в іноземній валюті: Постанова Правління НБУ від 02.01.2019р. № 5. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/v0005500-19>
7. Про затвердження Інструкції про порядок валютного нагляду банків за дотриманням резидентами граничних строків розрахунків за операціями з експорту та імпорту товарів: Постанова Правління НБУ від 02.01.2019 № 7. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/v0007500-19>
8. Про валюту і валютні операції в Україні: Закон України в ред. від 15.05.2021р. № 2473-VIII URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2473-19>
9. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 21 «Вплив змін валютних курсів» : Наказ Міністерства фінансів України від 10.08.2000р. № 193. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0515-00>
10. Податковий кодекс України від 02.12.2010р. № 2755-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>

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

ОБЛІКОВЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ТРАНСФЕРТНОГО ЦІНОУТВОРЕННЯ У КОНТРОЛЬОВАНИХ ОПЕРАЦІЯХ

**ЩЕМЕНЕНКО А., 2 курс ФФО КНТЕУ,
спеціальність «Облік і оподаткування»,
спеціалізація «Облік і оподаткування в міжнародному бізнесі»**

У статті визначено сутність понять «трансфертна ціна» та «трансфертне ціноутворення». Викладені результати дослідження основних етапів процесу обліку трансфертного ціноутворення на підприємстві, в тому числі виокремлення та вирішення

проблемних питань щодо обліку контрольованих імпортних операцій. Досліджено відображення інформації про трансфертне ціноутворення в фінансовій та податковій звітності.

The article clarifies the essence of the interpretation of the concepts of «transfer price» and «transfer pricing». The results of the study of the main stages of the process of accounting for transfer pricing at the enterprise, including the identification and resolution of problematic issues regarding the accounting of controlled import operations. The reflection of information on transfer pricing in financial and tax reporting has been studied.

Актуальність теми. Питання облікового забезпечення трансфертного ціноутворення є однією з найменш вивчених галузей бухгалтерського обліку в сучасних умовах. Аналіз фахових джерел показав, що трансфертному ціноутворенню не приділялося достатньо уваги, автори розглядають методи трансфертного ціноутворення, управлінський облік для центрів відповідальності та облік внутрішніх розрахунків, не розмежовуючи розрахунків за операціями з використанням трансфертного ціноутворення. Потрібні теоретичні та практичні дослідження формування трансфертних цін, облікової політики операцій із пов'язаними сторонами та звітності про контрольовані імпортні операції.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Проблеми трансфертного ціноутворення досліджували в своїх працях як вітчизняні так і зарубіжні науковці, зокрема: Аткинсон Е.А., Гойло Н.В., Голов С.Ф., Друді К, Жукова О.В., Костюченко В.М., Лень В.С., Литвиненко Н.О., Мельник М.І., Мюлер Г., Савчук В.П., Семчук І.В., Уманців Г.В. та інші. Проте в умовах діяльності суб'єкта господарювання питання щодо трансфертного ціноутворення, зокрема в імпортних операціях, потребують поглибленого вивчення із розробленням пропозицій щодо організації та впровадження конкретних методик встановлення трансфертних цін та облікового забезпечення такого процесу.

Метою статті є дослідження теоретичних і методологічних аспектів, пов'язаних з обліковим забезпеченням трансфертного ціноутворення на підприємстві в розрізі контрольованих імпортних операцій та його удосконаленням.

Результати досліджень. Організація бухгалтерського обліку на підприємствах – це «... система методик, методів і заходів, що забезпечують оптимальне функціонування такого обліку та його подальший розвиток. Така організація є цілеспрямованим впорядкуванням та вдосконаленням механізму, структури та процесів бухгалтерського обліку» [1]. Ключове місце в організації облікового забезпечення трансфертного ціноутворення займає формування інформаційної бази при виборі методів встановлення цін в контрольованих операціях. У визначенні поняття трансфертної ціни більшість як вітчизняних, так і зарубіжних науковців сходяться. Так, Саблук П.Т. і Дем'яненко М.Я. зазначають: «... трансферна ціна – це ціна, яка визначена одним структурним підрозділом на продукт або послугу другому підрозділу тієї ж організації» [2, с. 21]. Радецька Л.П. та Овод Л.В. трансферною ціною називають «... ціну, за якою продукти або послуги одного центру відповідальності підприємства передають іншому центру відповідальності цього підприємства» [3, с. 145].

Атамас П.Й. визначає її як «... ціну, що використовується для визначення вартості продукції, товарів, послуг, які передаються центром прибутку іншим центрам відповідальності того ж підприємства» [4, с. 220]. На думку Г. Мюллера, трансферна ціна «... це плата за товари, якими обмінюються підрозділи одного і того ж підприємства» [5].

Отже, на нашу думку, трансфертна ціна – це вартість, яка визначається під час господарських операцій між пов'язаними особами (компаніями, членами однієї групи), а також при операціях з суб'єктами низькоподаткових юрисдикцій і компаніями неплатниками податку на прибуток (корпоративного податку) у країні їх реєстрації (підприємства організаційно-правової форми з «особливим» податковим статусом). У свою чергу, трансфертне ціноутворення – це діяльність, яка спрямована на встановлення відповідності даної вартості ринкових умов. Останнім часом у зв'язку зі швидким розвитком економічних

процесів і збільшенням чисельності міжнародних корпорацій питання про трансфертне ціноутворення стало більш актуальним. Це стосується як міжнародної сфери в цілому, так і України зокрема [6].

В бухгалтерському обліку операції з трансфертними цінами розглядалися головним чином в контексті управління витратами центрів відповідальності. Швидке збільшення кількості операцій між пов'язаними сторонами та зміна умов податкового законодавства щодо звітності про операції з трансфертним ціноутворенням вимагає повного та оперативного обліку інформації про такі операції. Отже, існує потреба вдосконалити систему обліку операцій з трансфертним ціноутворенням та врахувати трансфертне ціноутворення у системі обліку.

Потрібно встановити порядок збору, систематизації та подання інформації щодо трансфертного ціноутворення, шляхом відображення операцій з трансфертними цінами на рахунках та реєстрах бухгалтерського обліку, звітування перед зовнішніми та внутрішніми користувачами відповідно до чинного законодавства. Облік трансфертного ціноутворення передбачає дотримання вимог затверджених нормативних актів та інструкцій контролюючих органів. Це пов'язано з тим, що застосування трансфертних цін має значний вплив на розрахунок та своєчасну сплату податку на прибуток підприємством. Також за допомогою бухгалтерського обліку вирішується потреба у внутрішній інформації для процесу встановлення трансфертної ціни [7, с. 417].

При цьому об'єктом обліку трансфертного ціноутворення є формування трансфертної ціни в контрольованих операціях, розрахунки, доходи від контрольованих операцій і їх оподаткування.

Алгоритм виявлення контрольованих операцій на підприємстві для бухгалтерського обліку повинен бути гнучким, щоб швидко реагувати на зміни у законодавстві. Необхідно постійно контролювати чинне податкове законодавство, оскільки умови, за якими здійснюється контроль за операцією, можуть змінюватися.

Відповідно до ст. 39 Податкового кодексу України контрольованими операціями є господарські операції платника податків, що можуть впливати на об'єкт оподаткування податком на прибуток підприємств платника податків, а саме: «... господарські операції, що здійснюються з пов'язаними особами – нерезидентами; зовнішньоекономічні господарські операції з продажу та/або придбання товарів та/або послуг через комісіонерів-нерезидентів; господарські операції, що здійснюються з нерезидентами, зареєстрованими у державах (на територіях), включених до переліку держав (територій), затвердженого Кабінетом Міністрів України відповідно до підпункту 39.2.1.2 ПКУ, або які є резидентами цих держав; господарські операції, що здійснюються з нерезидентами, які не сплачують податок на прибуток (корпоративний податок), у тому числі з доходів, отриманих за межами держави реєстрації таких нерезидентів, та/або не є податковими резидентами держави, в якій вони зареєстровані як юридичні особи. Перелік організаційно-правових форм таких нерезидентів в розрізі держав (територій) затверджується Кабінетом Міністрів України» [8].

Господарською операцією для цілей трансфертного ціноутворення є всі види операцій, договорів або домовленостей, документально підтверджених або непідтверджених, що можуть впливати на об'єкт оподаткування податком на прибуток підприємств платника податків, зокрема, але не виключно: операції з товарами, такими як сировина, готова продукція тощо; операції з придбання (продажу) послуг; операції з нематеріальними активами, такими як роялті, ліцензії, плата за використання патентів, товарних знаків, ноу-хау тощо, а також з будь-якими іншими об'єктами інтелектуальної власності; фінансові операції, включаючи лізинг, участь в інвестиціях, кредитах, комісії за гарантію тощо; операції з купівлі чи продажу корпоративних прав, акцій або інших інвестицій, купівлі чи продажу довгострокових матеріальних і нематеріальних активів; операції (у тому числі внутрішньогосподарські розрахунки), що здійснюються між нерезидентом та його постійним представництвом в Україні; операції, у результаті яких обсяг доходу та/або фінансовий результат платника податку зменшується внаслідок повної або часткової, безповоротної або

тимчасової передачі функцій разом з матеріальними та/або нематеріальними активами (або без них), вигодами, ризиками та можливостями іншому платнику податку (іншій особі) в тих випадках, коли у взаємовідносинах між непов'язаними особами така передача не здійснювалася б без компенсації, незалежно від того, чи відображені такі операції у бухгалтерському обліку [8].

За пп. 39.2.1.7 ПКУ господарські операції, передбачені підпунктами 39.2.1.1 (крім операцій, що здійснюються між нерезидентом та його постійним представництвом в Україні) і 39.2.1.5 цього підпункту, визнаються контрольованими, якщо одночасно виконуються такі умови:

– річний дохід платника податків від будь-якої діяльності, визначений за правилами бухгалтерського обліку, перевищує 150 млн. грн. (за вирахуванням непрямих податків) за відповідний податковий (звітний) рік;

– обсяг таких господарських операцій платника податків з кожним контрагентом, визначений за правилами бухгалтерського обліку, перевищує 10 млн. грн. (за вирахуванням непрямих податків) за відповідний податковий (звітний) рік.

Господарські операції, що здійснюються між нерезидентом та його постійним представництвом в Україні, визнаються контрольованими, якщо обсяг таких господарських операцій, визначений за правилами бухгалтерського обліку, перевищує 10 млн. грн. (за вирахуванням непрямих податків) за відповідний податковий (звітний) рік.

Крім того, передбачається, що обсяг господарських операцій платника податків з метою цього вартісного критерію буде обраховуватися за цінами, які відповідають принципу «витягнутої руки» (пп. 39.2.1.9 ПКУ) [8].

Облік контрольованих операцій є відповідною частиною обліку операцій трансфертного ціноутворення на підприємствах. Для об'єктивного та надійного відображення трансфертного ціноутворення в системі обліку важливим є формування даних про операції між пов'язаними сторонами та ціни, встановлені в таких операціях.

Порядок формування облікової інформації про трансфертні ціни в торговельних операціях наведено на рис. 1.

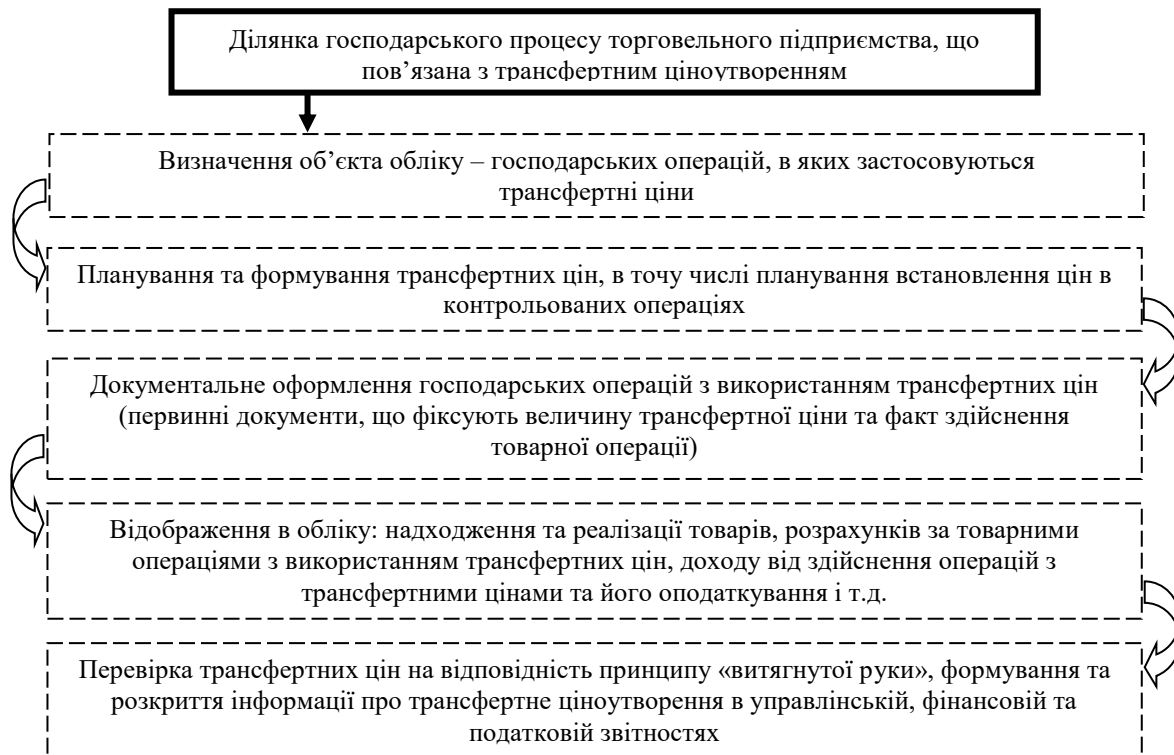


Рис. 1. Порядок формування облікової інформації про трансфертні ціни на торговельних підприємствах

Джерело: розроблено автором на основі [7, с. 418]

У цьому випадку відповідний метод трансфертного ціноутворення застосовують на етапі планування та формування трансфертної ціни та при перевірці трансфертних цін на відповідність принципу «витягнутої руки» та складання звітності про трансфертне ціноутворення.

Встановлення трансфертної ціни в контрольованих операціях згідно принципу «витягнутої руки» передбачає використання одного із методів: «... метод порівнянної неконтрольованої ціни; метод ціни перепродажу; метод «витрати плюс»; метод чистого прибутку; метод розподілення прибутку від операцій» [8].

Підприємствам необхідно методи та механізм їх використання закріпити в Наказі про облікову політику.

Для оформлення товарних операцій з трансфертними цінами використовуються первинні документи наведені в табл. 1.

Таблиця 1

Первинні документи з обліку товарних операцій з трансфертними цінами

Назва первинного документа	Призначення
Договір поставки (купівлі-продажу)	«... взаємовідносини постачальника і покупця оформляються відповідними договорами поставки, в яких зазначаються всі умови здійснення операції».
Договір зберігання товарів	«... оформляється для зберігання товару, коли одна сторона (зберігач) зобов'язується зберігати річ, яка передана їй другою стороною».
Акт приймання-передачі товару	документ, який фіксує факт завершення товарної операції та її обсяг
Прибуткова (видаткова) накладна	«... оформляється надходження чи відвантаження товарів».
Інвойс	«... оформлений належним чином рахунок-фактура (інвойс) може бути підставою для відображення в бухгалтерському обліку операції з постачання товарів без складання акта приймання-передачі тільки у разі його оплати, що підтверджується відповідними документами».
Митна декларація	«... заповнюється для декларування товарів, що переміщуються через митний кордон України».
Подорожній лист (ф. № 1 та №2), Товарно-транспортна накладна (ф. №1 –ТН)	«... документальне оформлення операцій по перевезенню товарів».
Податкова накладна	«... формується з метою оподаткування ПДВ товарних операцій».

Джерело: складено автором на основі [7, с. 419]

Дані первинних документів підлягають групуванню та відображенню на бухгалтерських рахунках. Первинна бухгалтерська інформація у формі бухгалтерських реєстрів, аналітичних таблиць та звітів містить загальну інформацію про господарські операції підприємства, не виділяючи аналітичної інформації про операції, здійснені з використанням трансфертного ціноутворення.

Під час вивчення переліку операцій, пов'язаних з обліком трансфертного ціноутворення та аналізу плану рахунків, було встановлено, що розрахунки між пов'язаними сторонами за операціями трансфертного ціноутворення відображаються в дебіторській та кредиторській заборгованості на відповідних субрахунках. Інформація про такі операції не відокремлюється, і баланс цих рахунків містить загальну інформацію про розрахунки між пов'язаними та непов'язаними сторонами.

Такий підхід до бухгалтерського обліку не дозволяє оперативно відобразити

достовірну інформацію про обсяг операцій між пов'язаними сторонами, відокремлювати операції, які можна визначити контрольованими, і не дозволяє оцінити залишок внутрішньої заборгованості перед пов'язаними сторонами, що ускладнює управління такими операціями.

Пропонуємо бухгалтерський облік усіх операцій у межах груп взаємопов'язаних підприємств, крім розрахунків з учасниками та розрахунків за нарахованими доходами, обліковувати на субрахунках, призначених для внутрішньогосподарських (субрахунок 683) та внутрішньогрупових (субрахунок 682) розрахунків. Звідси виникає необхідність збирання інформація про контрольовані операції на субрахунках, призначених для обліку внутрішніх розрахунків, при цьому необхідна диференціація інформації про такі операції (за контрагентами, типами господарської операції і т.д.) для достовірного відображення всіх бізнес-процесів з пов'язаними особами. Перш за все це необхідно для усунення будь-яких можливих неоднозначних тлумачень економічної сутності фінансово-господарського діяльності підприємства, пов'язаної з ціноутворенням. Введення окремих субрахунків для обліку розрахунків по контрольованих операціях дає можливість простежити факт здійснення контрольованих операцій та формування інформації, необхідної для звітування по таких операціях.

Дебіторська заборгованість за розрахунками з пов'язаними особами це дебітове сальдо по рахунках 682 і 683 та 36 і 377 у частині пов'язаних сторін, а кредиторська заборгованість це кредиторське сальдо по рахунках 682, 683 та 63 у частині зобов'язань перед пов'язаними особами [9, с.153]. Така заборгованість відображається у формі 1 Баланс (Звіт про фінансовий стан) в рядку 1145 «Дебіторська заборгованість за розрахунками із внутрішніх розрахунків» та в рядку 1645 «Поточна кредиторська заборгованість із внутрішніх розрахунків».

Пропонуємо підприємствам самостійно вибирати додаткові рядки Балансу для відображення розрахунків з пов'язаними особами з обґрунтуванням їх необхідності в Наказі про облікову політику. Інформація про доходи від операцій із застосуванням трансфертних цін не відображається в формі 2 Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід). Тому, на нашу думку, необхідно скласти окрему управлінську звітність для відображення даних про обсяги таких операцій за відповідний період.

Висновки. Проведене дослідження дозволило зробити певні висновки. Організація бухгалтерського обліку на підприємствах є цілеспрямованим впорядкуванням та вдосконаленням механізму, структури та процесів обліку. Ключове місце в організації облікового забезпечення трансфертного ціноутворення посідає вибір методів обліку операцій трансфертного ціноутворення. Трансфертна ціна – це вартість, яка визначається під час господарських операцій між пов'язаними особами (компаніями, членами однієї групи), а також при операціях з суб'єктами низькоподаткових юрисдикцій і компаніями неплатниками податку на прибуток (корпоративного податку) у країні їх реєстрації (підприємства організаційно-правової форми з «особливим» податковим статусом). У свою чергу, трансфертне ціноутворення – це діяльність, яка спрямована на встановлення відповідності даної вартості ринкових умов. Об'єктом фінансового обліку трансфертного ціноутворення є формування трансфертної ціни в контрольованих операціях, розрахунки за контрольованими операціями, дохід від здійснення контрольованих операцій та їх оподаткування. Облік контрольованих операцій є важливою частиною обліку операцій з трансфертними цінами на підприємствах. Для об'єктивного та достовірного відображення процесу трансфертного ціноутворення в системі бухгалтерському обліку ключовим є формування облікових даних щодо операцій між пов'язаними особами та цін, що встановлюються в таких операціях. При цьому застосування відповідного методу трансфертного ціноутворення може відбуватися як на етапі планування та формування трансфертної ціни, так і під час перевірки трансфертних цін на відповідність принципу «витагнутої руки» та складання звітності щодо трансфертного

ціноутворенню. Встановлення трансфертної ціни в контрольованих операціях згідно принципу «витягнутої руки» передбачає використання одного із методів наведених в ПКУ. Обрані підприємством методи та механізм їх використання слід закріпити в Положенні про облікову політику підприємства. За результатами дослідження здійснено узагальнення рахунків, на яких можуть обліковуватися господарські операції між пов'язаними підприємствами. Запропонована система аналітичних рахунків для обліку розрахунків між пов'язаними особами та доходу від здійснення операцій з трансфертними цінами. Розглянуті форми первинних документів, в яких відображається інформація про здійснення операцій з трансфертними цінами. Досліджено завершальний етап обліку трансфертного ціноутворення, що полягає в формуванні, розкритті інформації про трансфертне ціноутворення в фінансовій звітності.

Список використаних джерел

1. Сопко В.В., Завгородній В.П. Організація бухгалтерського обліку, економічного контролю та аналізу: підручник. К.: КНЕУ.2004. 411 с.
2. Словник-довідник фінансиста АПК /За ред. П.Т. Саблука та М.Я. Дем'яненка. К.: 1997. 234 с.
3. Радецька Л.П., Овод Л.В. Управлінський облік: Навч. посіб. К.: ВЦ «Академія», 2007. 352с.
4. Атамас П.Й. Управлінський облік: 2-ге вид. Навчальний посібник К.: Центр учбової літератури, 2009. 440с.
5. Мюллер Г., Гернон Х., Милк Г. Учет: международная перспектива: Пер. с англ. 2-е изд., стереотип. М.: Финансы и статистика. 1996. 136 с.
6. Сухоліт І. Трансфертне ціноутворення в Україні. Парто. 2021. URL: <https://tco-audit.com.ua/ua/chto-takoe-transfertnoe-cenoobrazovanie/> (дата звернення 25.05.2021)
7. Карпенко І. В. Методика обліку трансфертного ціноутворення на підприємствах торгівлі. *Науковий вісник Ужгородського університету. Серія : Економіка.* 2018. Вип. 1. С. 416–424.
8. Податковий кодекс України від 02.12.2010 р. № 2755-VI. Дата оновлення 15.05.21. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/> (дата звернення: 25.05.2021)
9. Гойло Н.В. Трансфертне ціноутворення при здійсненні внутрішньогрупових операцій: поняття та вплив на показники фінансової звітності. *Економіка: реалії часу. Науковий журнал.* 2016. № 3 (25). С. 150–160.
10. Щемененко А.І., Найдьонова Н.В. Відображення контрольованих операцій в обліку та звітності. *Міжнародна науково-практична конференція: актуальні проблеми економіки, обліку, фінансів, маркетингу та права.* 2021. Полтава: ЦФЕНД. С. 82–83
11. Уманців Г., Шушакова І. Контрольовані операції з нематеріальними активами у контексті плану дій BEPS. *Вісник Київського національного торговельно-економічного університету.* 2021. № 1. С. 101–118.

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

ФІНАНСОВИЙ ТА УПРАВЛІНСЬКИЙ ОБЛІК ДОХОДІВ, ВИТРАТ І РЕЗУЛЬТАТІВ ДІЯЛЬНОСТІ ПІДПРИЄМСТВА

КОНЦЕПТУАЛЬНІ ЗАСАДИ ОБЛІКУ ВИТРАТ ОПЕРАЦІЙНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСЬКОГО ПІДПРИЄМСТВА

**АНТОНЮК К., 2 курс ФФО КНТЕУ,
спеціальність «Облік та оподаткування»,
спеціалізація «Облік та податковий консалтинг»**

В статті розглянуто концептуальні засади обліку витрат операційної діяльності сільськогосподарського підприємства. Виділено систему нормативного регулювання бухгалтерського обліку. Виокремлені концептуальні чинники формування облікової стратегії, щодо витрат операційної діяльності та склад об'єктів обліку витрат у сільськогосподарських підприємствах.

The article considers the conceptual principles of accounting for operating costs of an agricultural enterprise. The system of normative regulation of accounting is separated. The conceptual factors of the formation of the accounting strategy for the costs of operating activities and the composition of the objects of cost accounting in agricultural enterprises are identified.

Актуальність теми. Посилення конкуренції в умовах невизначеності зумовлює необхідність формування інформаційного забезпечення обліку витрат операційної діяльності при виробництві сільськогосподарської продукції, що сприяє формуванню необхідної обліково-аналітичної інформації про витрати і контролю виконання управлінських рішень та оцінки їх ефективності. Важливого значення набуває врахування в управлінні витратами сільськогосподарських підприємств та й підприємства в цілому концептуальних засад обліку витрат операційної діяльності сільськогосподарського підприємства.

Вагомий внесок у розвиток теорії і практики обліку витрат операційної діяльності сільськогосподарського підприємства належить працям вітчизняних вчених, зокрема С.Ф. Голова, З.В. Гуцайлюка, М.Я. Дем'яненка, В.М. Жука, М. М. Коцупатрого, В.О. Ластовецького, В.Б. Моссаковського, П.Т. Саблука, В.В. Сопка, Л.К. Сук та ін. Серед зарубіжних вчених даною проблемою займалися: Дж. Ріс, Ч. Гаррісон, К. Друрі, А. Яругова та інші.

Проведений аналіз результатів здійснених досліджень свідчить про широке коло опрацьованих питань з інформаційного забезпечення й обліку в управлінні витратами при виробництві сільськогосподарської продукції. Втім, теоретичні й організаційні положення та рекомендації практичного характеру щодо інформаційного забезпечення й обліку в управлінні витратами потребують поглиблених досліджень, зважаючи на існуючі організаційно-технологічні особливості сільськогосподарського виробництва.

Об'єктом дослідження є концептуальні чинник формування методології обліку витрат операційної діяльності сільськогосподарського підприємства.

Предметом дослідження є теоретичні та методичні обліку витрат операційної діяльності сільськогосподарського підприємства.

Методи дослідження. При написанні статті застосовувалися методи наукової абстракції, індукції та дедукції, вибіркового обстеження та групування тощо.

Результат дослідження. Як вважають дослідники концептуальною основою обліку витрат операційної діяльності сільськогосподарського підприємства є: гармонізація регулюючих положень, тлумачення інформації користувачам та інше. По суті концептуальна основа покликана виконувати роль теоретичної «платформи», яка дозволяє

узаконити обрану точку зору і протистояти утиску, який би примушував розробляти несумісні з концептуальною основною норми формування інформації про об'єкти обліку.

Джерелом правової інформації відносно обліку витрат операційної діяльності сільськогосподарського підприємства є законодавство України. Правова інформація міститься у законодавчих актах вищої юридичної сили, до яких належать закони України, що регулюють діяльність суб'єктів підприємництва у галузі фінансових, господарських та трудових відносин.

Важливим джерелом нормативної інформації є затверджені наказом Міністерства фінансів України Положення (стандарти) бухгалтерського обліку, План рахунків бухгалтерського обліку та Інструкція про його застосування. Серед основних документів треба назвати директиви ради Європейського Економічного Союзу, рекомендації науково-практичних конференцій тощо.

Система нормативного регулювання бухгалтерського обліку представлена п'ятьма рівнями, кожний з яких охоплює ряд документів (рис. 1).

При чому Державне регулювання бухгалтерського обліку та фінансової звітності в Україні здійснюється з метою створення єдиних правил ведення бухгалтерського обліку і складання фінансової звітності, які є обов'язковими для всіх підприємств, гарантують і захищають інтереси користувачів, а також удосконалення бухгалтерського обліку і фінансової звітності.

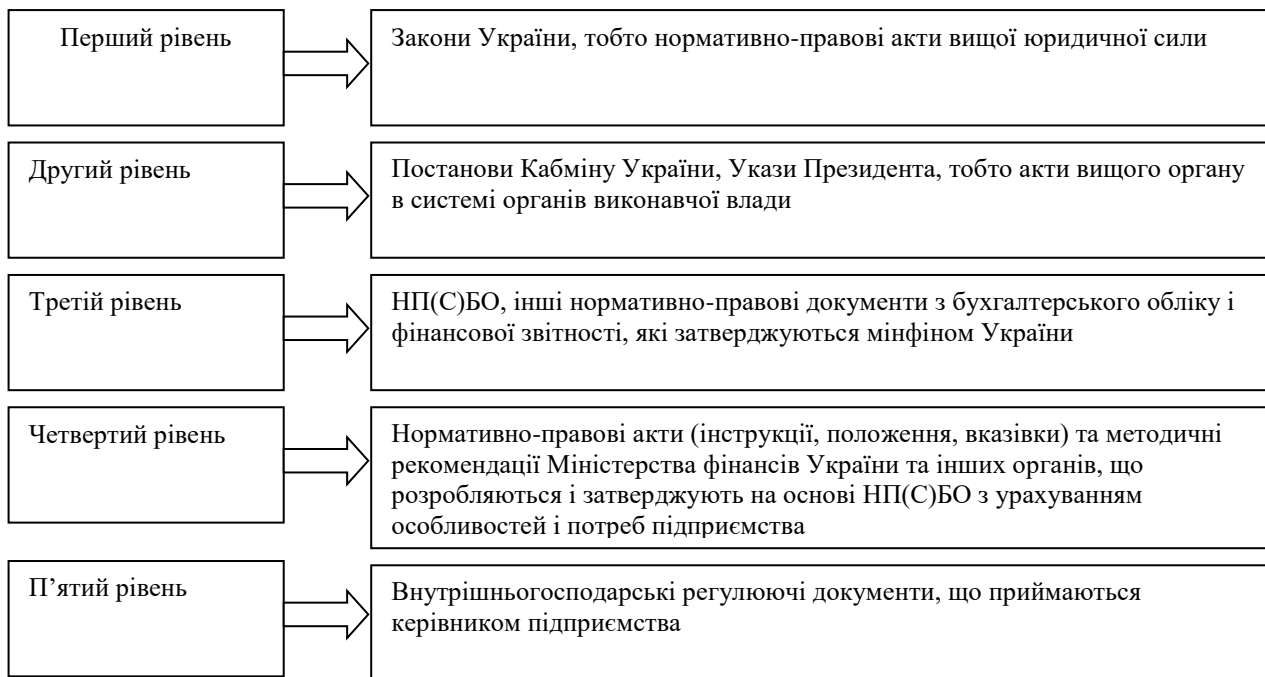


Рис. 1. Рівні нормативного регулювання бухгалтерського обліку

Джерело: узагальнено автором на основі [1]

В процесі господарювання на сільськогосподарському підприємстві можуть виникнути ряд проблем пов'язаних з класифікацією витрат, рівнем деталізації, в тому числі місцями виникнення витрат і їх прив'язки до центрів відповідальності, та питанням у розрізі яких видів витрат організувати облік: фактичних або розрахункових (нормативних), повних або операційних витрат тощо. Тому до концептуальних чинників формування облікової стратегії, щодо витрат операційної діяльності сільськогосподарського підприємства слід віднести: технологічні; організаційні; економічні; облікові. У цьому розумінні до основних технологічних засад, дослідники відносять:

- ✓ тривалість виробничого процесу; використання землі та біологічних активів;

- ✓ неузгодженість виконання технологічних операцій з надходженням продукції рослинництва;
- ✓ отримання в одному технологічному процесі кількох видів основної, супутньої та побічної продукції;
- ✓ узгодження діяльності галузей у комплексному виробництві; нерівномірність понесення виробничих витрат періоду.

Вважаємо, що до організаційних концептуальних засад побудови обліку витрат операційної діяльності сільськогосподарського підприємства можна віднести:

- ✓ тип підприємства (організаційні форми господарювання);
- ✓ організаційну структуру та спеціалізацію;
- ✓ забезпеченість кадрів відповідної кваліфікації та комп'ютеризація;
- ✓ розмір і розміщення суб'єкта господарювання.

Економічні концептуальні засади побудови обліку витрат операційної діяльності сільськогосподарського підприємства включають:

- ✓ стан земельних та майнових відносин;
- ✓ гармонізація економічних відносин виробників із споживачами продукції та постачальниками;
- ✓ нестабільність ринків та ціноутворення;
- ✓ вплив інфляції через тривалість виробничого процесу та ризику діяльності (страхування).

Серед облікових концептуальних засад можна виділити:

- ✓ особливості оцінки землі та біологічних активів;
- ✓ стан внутрішньої та зовнішньої звітності про собівартість продукції рослинництва;
- ✓ методика віднесення прямих витрат;
- ✓ періодичність відображення витрат протягом звітного періоду;
- ✓ особливості групування витрат;
- ✓ методика розподілу загальногосподарських витрат [1, 6, 7].

Концептуальні засади побудови обліку витрат операційної діяльності сільськогосподарського підприємства дають можливість організувати облік на методологічному рівні, тобто обирати модель обліку в залежності від його мети, визначаються об'єкти та методи обліку, які сприятимуть формуванню інформації, необхідної для прийняття управлінських рішень (робочий план рахунків, склад калькуляційних статей тощо); технічному (обирається склад реєстрів аналітичного обліку, форми внутрішньої звітності, визначаються напрями руху інформації всередині підприємства) та організаційному (здійснюється розподіл обов'язків між працівниками бухгалтерії в підсистемі обліку та підсистемі контролю).

На нашу думку, об'єктами обліку витрат в розрізі кожного об'єкта виробництва (культури, групи культур, види робіт) повинні стати етапи технологічного процесу відповідно технологічним картам виконання робіт і норм затрат. Дане питання, крім як від організаційно-технологічних особливостей, залежить і від ступеню централізації, децентралізації обліку та рівня його механізації. Це забезпечить контроль і аналіз собівартості на рівні виконання кожного етапу технологічного процесу, визначення собівартості конкретних об'єктів калькуляції, порівняння облікових та планових показників.

У цьому розумінні у сільськогосподарських підприємствах є значна кількість об'єктів витрат, через наявність рослинницьких і тваринницьких підрозділів, а також обслуговуючих (допоміжних) виробництв та особливостей технологічних процесів при виробництві окремих видів продукції. Як правило управління витратами передбачає можливість внесення змін у технологічні процеси, заміну одного виду ресурсу та дотриманні суворого режиму економії на всіх ділянках, тому для обліку витрат за центрами відповідальності слід виділяти об'єкти для виокремлення витрат, пов'язаних із виробництвом окремих видів продукції, робіт або послуг з деталізацією постійних, умовно-змінних і змінних витрат.

У рослинництві об'єктами є культури (види культур) або роботи, а у тваринництві – види і групи тварин; у промислових виробництвах – види продукції чи послуг; у допоміжних виробництвах – види робіт чи послуг.

Слід враховувати, що склад об'єктів, в окремих галузях або виробництвах сільськогосподарських підприємств визначено у Методичних рекомендаціях з планування, обліку та калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) № 132 і у звітності форми № 50-сг. Склад цих об'єктів узагальнено в табл. 2.

В Україні під час запровадження НП(С)БО було забезпечено дотримання вимог МСФЗ. Головним чином формування методологічних засад обліку витрат операційної діяльності сільськогосподарського підприємства здійснено з орієнтацією на загальноприйняті принципи обліку. Тому, варто провести порівняння регламентації формування показників обліку таких витрат у системі міжнародних і національних стандартів. Взагалі прийнятий НП(С)БО 16, є в якійсь мірі унікальним, адже, в системі МСФЗ відсутній окремий стандарт щодо витрат. Необхідно зазначити, що в МСФЗ 1 «Подання фінансової звітності» окреслені лише загальні вимоги до складання і подання звітів та вимоги щодо обов'язковості представлення інформації про окремі показники доходів і витрат. Також стандарт не визначає деталізованого переліку витрат, на відміну від наведеного у П(С)БО 16, але вказує, що для будь-якого суб'єкта господарювання обов'язковим є представлення додаткових рядків та інших показників у підсумковій інформації про результати підприємства та у звітності про сукупні доходи діяльності підприємство зобов'язується подавати додаткові рядки, якщо при цьому підвищиться рівень зрозумілості інформації про фінансові результати [212, пп. 81–105]. Більше того норми МСБО 1 не забороняють підприємствам представляти розгорнену аналітичну інформацію про витрати та існує умова – суттєвість таких витрат для фінансового результату [2, 5, 9].

Таблиця 2

Склад об'єктів обліку витрат у сільськогосподарських підприємствах

Галузі сільськогосподарського виробництва та обслуговування	Об'єкти обліку витрат
Рослинництво	Культури чи група культур; Роботи: під урожай майбутнього року; на поліпшення земель
Тваринництво	Види і групи тварин
Промислове виробництво	Види виробництв, а при потребі ще й види продукції; Загальновиробничі витрати кожного виробництва
Допоміжні виробництва: ✓ ремонтна майстерня ✓ автомобільний транспорт ✓ жива тяглова сила ✓ електропостачання, теплопостачання, водопостачання, газопостачання тощо	Витрати на виконання конкретного замовлення; Загальновиробничі витрати майстерні В цілому по автотранспорту або за групами машин (самоскиди бортові, рефрижератори, крани тощо) В цілому по виробництву В цілому по кожному виробництву

Джерело: узагальнено автором на основі [2, 3]

Класифікація витрат, яку підприємство подає у звітності, за вимогами міжнародних стандартів повинна базуватися на одному з двох критеріїв: характері витрат

або на тій функції, яку вони виконують для суб'єкта господарювання, з урахуванням того, яка класифікація є більш прийнятною і доречною.

Перша форма аналізу носить назву «метод характеру витрат». Згідно з цим підходом витрати визнаються і групуються за їх акумульованими видами в розрізі всіх видів діяльності (наприклад, матеріальні витрати, зарплата, амортизація, інші витрати). При цьому відповідне повторне групування витрат за функцією не проводиться. На рис. 3 наведено приклад класифікації витрат за їх характером.

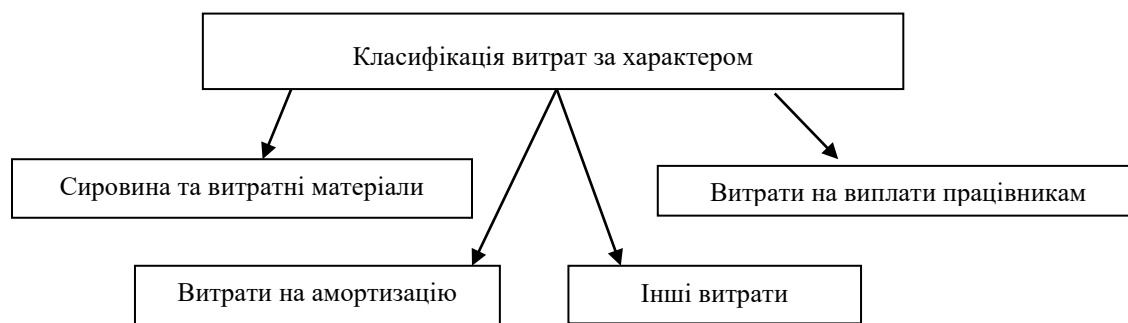


Рис. 3. Класифікація витрат за їх характером згідно МСБО 1

Джерело: сформовано автором за [10, 11, 12]

По суті, аналіз витрат за їх характером у МСБО 1 є аналогом класифікації витрат за елементами у вітчизняному П(С)БО 16. Єдина суттєва відмінність полягає у тому, що в такій класифікації міжнародні стандарти не розділяють витрати на «операційні» та «неопераційні», враховуючи в складі елементів («витрат за характером») витрати на оплату праці, матеріали, амортизацію та інші витрати не лише операційної, а й інших видів діяльності підприємства, якщо такі витрати можливо ідентифікувати, а ті, які за своєю економічною природою не стосуються жодного з цих видів (наприклад, собівартість реалізованих необоротних активів, курсові різниці, відсотки за кредит тощо), відносять до інших витрат.

Висновки. З метою посилення інформативності облікових даних щодо витрат операційної діяльності сільськогосподарського підприємства в статті розглянуто концептуальні засади обліку витрат операційної діяльності сільськогосподарського підприємства. По суті концептуальна основа покликана виконувати роль теоретичної «платформи», яка дозволяє узаконити обрану точку зору і протистояти утиску, який би примушував розробляти несумісні з концептуальною основою норми формування інформації про об'єкти обліку. Виділена систему нормативного регулювання бухгалтерського обліку, представлена п'ятьма рівнями. При чому Державне регулювання бухгалтерського обліку та фінансової звітності в Україні здійснюється з метою створення.

Виокремлені концептуальні чинники формування облікової стратегії, щодо витрат операційної діяльності та склад об'єктів обліку витрат у сільськогосподарських підприємствах. Тому до концептуальних чинників формування облікової стратегії, щодо витрат операційної діяльності сільськогосподарського підприємства слід віднести: технологічні; організаційні; економічні; облікові.

В Україні під час запровадження НП(С)БО було забезпечено дотримання вимог МСФЗ. Головним чином формування методологічних засад обліку витрат операційної діяльності сільськогосподарського підприємства здійснено з орієнтацією на загальноприйняті принципи обліку тому класифікація витрат, яку підприємство подає у звітності, за вимогами міжнародних стандартів повинна базуватися на одному з двох критеріїв: характері витрат або на тій функції, яку вони виконують для суб'єкта господарювання, з урахуванням того, яка класифікація є більш прийнятною і доречною.

Список використаних джерел

1. Сук Л. К. Бухгалтерський облік : [навч. посіб.] / Л. К. Сук, П. Л. Сук. – [2-ге вид.]. – К. : Знання, 2008. – 507 с.
2. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати», затверджено наказом Міністерства фінансів України від 31 грудня 1999 р. № 318, зареєстровано в Міністерстві юстиції України 19 січня 2000 р. за № 27/4248. – URL: <http://www.rada.gov.ua>
3. Методичні рекомендації з планування, обліку і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) сільськогосподарських підприємств, затверджено наказом Міністерства аграрної політики України від 18 травня 2001 р. № 132. – URL: <http://www.rada.gov.ua>
4. Закон України від 16 липня 1999 р. № 996–XIV «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні».- URL:<http://www.rada.gov.ua>
5. Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку біологічних активів, затверджені наказом Мінфіну від 29.12.06 р. № 1315. – URL: . <http://www.rada.gov.ua>
6. Голов С.Ф. Облік сільськогосподарських активів за справедливою вартістю: проти течії // Облік і фінанси АПК. №13 – URL: <http://magazine.faaf.org.ua/content/view/365/35>
7. Жук В. М. Бухгалтерський облік: шляхи вирішення проблем практики і науки : монографія / В. М. Жук. – К. : ННЦ «Інститут аграрної економіки», 2012. – 454 с.
8. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 30 «Біологічні активи»: Наказ Міністерства фінансів України від 18.11.2005 р. № 790 – URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z1456-05>
9. Щеглов О. П. Національні та міжнародні стандарти з обліку запасів: відмінності, недоліки, шляхи гармонізації / О. П. Щеглов, Н. А. Яковишена – URL: http://www.rusnauka.com/23_NTP_2010/Economics/70466.doc.htm
10. Якісна фінансова звітність – каталізатор росту – URL: <http://www.worldbank.org/uk/news/press-release/2016/04/27/quality-financial-reporting-catalyst-for-growth>.
11. Концепція розвитку бухгалтерського обліку, аналізу та аудиту в Україні: моногр. / М.В. Задорожний, Я. Д. Крупка, І.Я. Омецінська та ін. ; за наук. ред. М.В. Задорожного. – Тернопіль: ТНЕУ, 2015. – 320 с.
12. Концептуальні основи фінансової звітності URL: http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/929_009

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

УДОСКОНАЛЕННЯ ОБЛІКУ ОРЕНДНИХ ОПЕРАЦІЙ ПІДПРИЄМСТВА

**БОРЩЕВСЬКИЙ М., 2 курс ФФО КНТЕУ,
спеціальність «Облік та оподаткування»,
спеціалізація «Облік та податковий консалтинг»**

У статті розкрито облік орендних операцій на підприємстві. Здійснено аналіз нормативно-правової бази щодо орендних операцій. Розглянуто класифікацію видів оренди для цілей бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності. Удосконалено методичку відображення орендних операцій у системі рахунків бухгалтерського обліку.

The article reveals the accounting of lease transactions at the enterprise. An analysis of the regulatory framework for lease transactions. The classification of lease types for the purposes of accounting and preparation of financial statements is considered. The method of reflecting lease transactions in the system of accounting accounts has been improved.

Актуальність обраної теми полягає у тому, що в умовах сучасного розвитку економіки України невідкладним є оновлення та зміцнення матеріально-технічної бази підприємства. Для здійснення цих потреб підприємства залучають ресурси на умовах оренди. Наявність сучасних необоротних активів на підприємства дозволяє підтримувати високу ліквідність та платоспроможність. Достовірну інформацію про витрати і доходи від орендних операцій, і їх вплив на фінансові результати можливо отримати на основі даних бухгалтерського обліку. У зв'язку з цим виникає необхідність вдосконалення теоретичних і методичних аспектів класифікації та відображення орендних операцій у системі бухгалтерського обліку.

Метою статті є оцінка теоретичних засад бухгалтерського обліку орендних операцій підприємства та надання рекомендацій по удосконаленню методики їх облікового відображення.

Об'єктом дослідження є процес бухгалтерського обліку орендних операцій підприємства.

Предметом дослідження є сукупність теоретичних та методичних, організаційних та практичних аспектів бухгалтерського обліку орендних операцій підприємства.

Облік орендних операцій детально досліджені в монографіях, дисертаціях та наукових статтях українських вчених, таких як Н.В. Головченко, О.О. Любар, Я.П. Іщенко, Н.В. Ніколенко та інші. В періодичних виданнях даній темі приділяється багато уваги.

Разом з тим, на сьогоднішній день залишаються ряд не вирішених питань наукового та прикладного характеру, а саме: удосконалення аналітичних можливостей фактографічної інформації щодо облікового відображення орендних операцій підприємства.

В Україні в умовах дефіциту власних фінансових ресурсів і не дуже сприятливого інвестиційного середовища найбільш доступним і ефективним способом фінансування відтворення необоротних активів є оренда.

На сьогодні в Україні основними законодавчими і нормативними документами, які регулюють орендні відносини, є: Цивільний кодекс України [14], Господарський кодекс України [3], Податковий кодекс України [9], Закон України «Про оренду державного та комунального майна» [13], Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 14 «Оренда» [11], МСФЗ 16 «Оренда» [7]. В Закону України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність» зазначається, що принципи і методи ведення бухгалтерського обліку і складання фінансової звітності не повинні суперечити міжнародним стандартам [12]. Щодо законодавчого забезпечення орендних операцій в Україні, то воно досить суперечливе та мало врегульоване.

Відповідно до чинного законодавства та літературних джерел, під орендною операцією розуміють господарську операцію суб'єкта підприємницької діяльності (орендодавця), що передбачає передачу права користування матеріальними цінностями іншому суб'єкту підприємницької діяльності (орендарю) на платній основі та на певний строк. При цьому об'єктом орендних відносин є матеріальні цінності, що входять до складу необоротних активів підприємства.

Уточнюючи поняття «оренда» можна відмітити, що, оренда – це фінансово-комерційна операція з надання однією стороною – власником майна (орендодавцем) іншій стороні (орендарю) у тимчасове володіння і користування або у виключне користування на встановлений строк майна за певну винагороду (орендну плату) на основі орендної угоди.

Головченко Н.В. під орендою розуміє господарський процес, який включає сукупність орендних операцій [2].

Важливим з точки зору обліку є класифікація видів оренди, так як на підприємствах є потреба в розподілі правил ведення обліку окремих видів оренди та застосування єдиних

вимог для відображення отриманої інформації в звітності. У нормативно-законодавчих актах та у навчальній літературі види оренди класифікують за певними ознаками (табл. 1).

Таблиця 1

Класифікація оренди

№ п/п	Класифікаційна ознака	Види оренди
1	за мірою ризиків та вигод	фінансова оренда; операційна оренда.
2	за типом орендних платежів	грошова; натуральна; змішана.
3	за обсягом обслуговування орендованого майна	чиста; комплексна; часткова.
4	за схемою розподілу орендних платежів	оренда з регулярними постійними платежами; оренда з регулярними платежами з постійним темпом зміни; оренда з регулярними платежами з амортизацією боргу рівними частинами; оренда з нерегулярними платежами.
5	за умовами амортизації	з повною амортизацією; з неповною амортизацією.
6	за характером і кількістю учасників	пряма оренда; зворотна; суборенда
7	за типом майна	рухомого майна; нерухомого майна; цілісних майнових комплексів; землі.
8	за сектором ринку	внутрішня оренда; зовнішня (експортна, імпортна) оренда
9	за періодичністю здійснення	одноразова (на один строк); поновлювальна оренда(револьверна) – багаторазова: періодична, постійна
10	за цільовим спрямуванням	оренда пов'язана з виробництвом; оренда пов'язана з торгівлею; оренда пов'язана з наданням послуг
11	за строковістю	короткострокова, строком до 1 року ; середньострокова, строком від 1 до 3 років; довгострокова оренда, строком більше 3 років

Джерело: укладено автором на основі опрацювання літературних джерел [6, 8]

Для орендаря і для орендодавця в залежності від класифікації оренди в звітності змінюється порядок розподілу витрат протягом терміну оренди.

Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку класифікують оренду залежно від економічного змісту угоди, а не від форми укладеного контракту. І при лізингу, і при операційній оренді здійснюється передача прав користування активом від одного підприємства до іншого за винагороду. Принципова відмінність лізингу від оренди полягає в розподілу ризиків та вигід. Істотним є те, що об'єкт, який взятого в фінансову оренду буде відображатись на балансі того суб'єкта підприємницької діяльності, який отримує економічну вигоду від його використання, а не формально володіє ним [6].

Важливим цей паділ є і з точки зору Податкового кодексу України. Вищезазначений нормативно-правовий акт пропонує перелік ознак, при дотриманні яких оренду визнають або фінансовою (дотримання хоча б однієї ознаки), або операційною.

Так, оренда вважається фінансовою, якщо: об'єкт лізингу, переданий на термін, протягом якого амортизується не менш як 75 відсотків його первісної вартості, а орендар повинен придбати об'єкт лізингу з наступним переходом права власності від орендодавця до орендаря за ціною, визначеною в орендній угоді. Також в Податковому кодексі зазначається, що початком здійснення операції та прирівнювання її до продажу об'єкта оренди є момент передачі майна від орендодавця до орендаря [9].

Важливою з точки зору бухгалтерського обліку є класифікаційна ознака яка здійснює поділ оренди за типом орендних платежів, що призводить до коректування орендних платежів пропорційно темпам інфляції, викупу предмету оренди, розмежування доходів від реалізації орендних послуг і предмету оренди [8].

Класифікація видів оренди за обсягом обслуговування орендованого майна (чисту, комплексну, часткову) спричинить облік додаткових капітальних вкладень, пов'язаних з: придбанням предмету оренди, поліпшенням устаткування, збільшенням витрат при виконанні орендної операції та поділу їх між суб'єктами оренди, тощо [8].

Класифікація видів оренди згідно зі схемою розподілу орендних платежів вплине на облік орендних платежів, визначення викупної ціни предмету оренди та на достроковий викуп предмету оренди.

Окремі автори [6;8] здійснюють класифікацію орендних операцій на оренду з повною та неповною амортизацією. Перша категорія – повна амортизація, виходить з твердження, що термін, на який передається майно в тимчасове користування, наближається за тривалістю до строку експлуатації та амортизації всієї або більшої частини вартості майна. Оренда з неповним строком амортизації передбачає відшкодування лише частини вартості орендованого майна. В практичній діяльності суб'єкта господарювання строк корисного використання орендованого ресурсу не дорівнює строку дії договору оренди. Виходячи з цього суми відшкодування вартості активу різняться з розмірами нарахованих амортизаційних відрахувань (відбувається часткове погашення вартості). Ніколенко Н.В. підкреслює, що цей поділ є недоцільним та неефективним для цілей фінансового обліку, а використання його доцільне тільки і в управлінському обліку, де є необхідність у визначенні терміну корисного використання предмету оренди та обліку операцій з його повернення і викупу [8].

Розглядаючи класифікацію видів оренди за характером і кількістю учасників, можна відмітити, що ця ознака важлива в управлінському обліку. Використання таких форм оренди призводить до обліку додаткових капітальних вкладень, пов'язаних з придбанням об'єкту оренди, відсотків по позиках, отриманих для придбання або виготовлення об'єкту оренди, ризиків пов'язаних з можливою відмовою від викупу та достроковим викупом об'єкту оренди.

Розглядаючи класифікацію видів оренди (див. табл. 1), необхідно зазначити, що деякі виділені класифікаційні ознаки (за періодичністю здійснення, за типом майна, за строковістю), не мають суттєвого впливу на відображення орендних операцій у бухгалтерському обліку та фінансовій звітності та носять суто економіко-теоретичний характер.

Розроблена класифікація видів оренди дозволить підвищити ефективність відображення орендних операцій у системі бухгалтерського обліку та надасть своєчасну і достовірну інформацію з метою прийняття оперативних управлінських рішень.

Цивільно-правовий договір за яким одна сторона (орендодавець) зобов'язується надати іншій стороні (орендареві) майно за плату в тимчасове користування (також допускається тимчасове володіння) є договір оренди.

Важливими для обліку є такі положення договору оренди: вартість переданого (орендованого) майна; термін, на який укладено договір оренди; розмір орендної плати, порядок її нарахування (сплати) та індексації, якщо передбачено; порядок обслуговування та поліпшення орендованого об'єкта; умови його повернення. З точки зору оподаткування важливо, щоб договір містив чіткі умови нарахування орендного платежу – дату (подію), періодичність, форму повідомлення або підтвердження та інші подробиці.

В результаті укладання орендного договору орендодавець отримує дохід від орендних операцій, а орендар сплачує орендну плату. Доходи і витрати від орендних операцій мають бути чітко ідентифіковані обліковими системами у орендодавця і орендаря та відображені в бухгалтерській звітності.

Важливим для бухгалтера є визначення виду оренди: операційна чи фінансова, оскільки для цих видів оренди встановлено різні правила бухгалтерського та податкового обліку.

Основні положення бухгалтерського обліку орендних операцій, що на сьогодні використовуються підприємствами, наведено в П(С)БО 14 «Оренда» та МСФЗ 16 «Оренда».

Основними напрямками критики базових положень бухгалтерського обліку орендних операцій, наведених у національному та міжнародному стандартах з обліку оренди, є такі:

1. Капіталізація наслідків орендних операцій. (табл. 2).

Таблиця 2

Капіталізація наслідків орендних операцій

Облік у суб'єктів орендних відносин	Операційна оренда	Фінансова оренда
В орендаря	Як актив на позабалансовому рахунку згідно ПСБО 14 «Оренда	Як актив на балансовому рахунку
	Як актив на позабалансовому рахунку згідно МСФЗ 16 «Оренда»	Як зобов'язання з оренди
В орендодавця	Як актив на балансовому рахунку	Як дебіторська заборгованість за майно, передане у фінансову оренду

Джерело: укладено автором на основі опрацювання літературних джерел [1]

Сьогодні в результаті тривалих дискусій розробників облікових стандартів, що проходили між представниками IASB та FASB, операційна оренда в орендаря також відображається на балансовому рахунку, це знайшло відображення в стандарті – МСФЗ 16 «Оренда» [7], який введено в дію з першого січня 2019 року. Як відзначає з цього приводу відомий дослідник у сфері облікових стандартів та фінансових ринків К. Фуллер, внесення таких змін до чинної методології обліку орендних операцій призвело до необхідності постановки на баланс 100 великих світових компаній «орендних активів» на суму близько 3 трлн. доларів [1].

2. Система рахунків для обліку орендних операцій. Для відображення в обліку орендних операцій Планом рахунків передбачені такі субрахунки:

– в орендодавця: окремі аналітичні рахунки до рахунків необоротних активів або окремі субрахунки до них для відображення об'єктів, що були передані в операційну оренду; рахунок 181 «Заборгованість за майно, що передано у фінансову оренду» для обліку дебіторської заборгованості по необоротних активах, переданих в оренду; рахунок 713 «Дохід від операційної оренди активів» для відображення орендних платежів від операційної оренди активів; рахунок 732 «Відсотки одержані» для обліку винагороди за здані у фінансову оренду необоротні активи;

– в орендаря: рахунок 01 «Орендовані необоротні активи» для обліку орендованих необоротних активів, переданих в операційну оренду; окремі аналітичні рахунки до рахунків необоротних активів або окремі субрахунки до них для відображення об'єктів, що були отримані у фінансову оренду; рахунок 531 «Зобов'язання з фінансової оренди» для обліку зобов'язань, що виникають при передаванні об'єкта у фінансову оренду [4].

Напрямом удосконалення системи бухгалтерських рахунків для обліку орендних операцій є виділення окремих аналітичних рахунків до рахунку 181 «Заборгованість за майно, що передано у фінансову оренду» в розрізі видів необоротних активів, які були придбані для здавання в оренду, і для тих необоротних активів, що вже перебувають в оренді. Такі пропозиції дозволятимуть аналізувати вартість загального орендного пулу активів підприємства.

Одним із напрямів удосконалення системи рахунків для обліку орендних операцій є врахування змін, до яких призводить упровадження положень МСФЗ 16 «Оренда» [7]. Однією із кардинальних особливостей даного стандарту, у порівнянні із чинним П(С)БО 14 «Оренда», є однаковий порядок відображення операцій з фінансової та оперативної оренди за прикладом фінансової. Виходячи з цього, з чинного плану рахунків будуть вилучені рахунки для обліку оперативної оренди [1].

Удосконаленню організації аналітичного обліку об'єктів оренди присвячена праця Лепетан І.М. Як відмічає автор, облік має здійснюватися як за кожним об'єктом, так і за напрямками їх використання. Отримані об'єкти основних засобів в оренду слід відображати на рахунках аналітичного обліку в орендаря та орендодавця [5].

Карантинні обмеження через пандемію COVID-19 негативно вплинули на економіку підприємств, зокрема на орендні платежі. Виходячи з цього Радою з МСФЗ внесені поправки до МСФЗ 16 «Оренда». Ці поправки направлені на спрощення обліку орендарем орендних поступок (концесій), наданих у зв'язку з пандемією. Такі послаблення можуть мати такі форми: відстрочення або пільговий період для орендних платежів, разове зниження або звільнення від орендної плати.

Зменшення орендної плати теж може бути різним. Наприклад, сторони можуть домовитися про пільгову ставку орендної плати на певний період. Один із варіантів – установити «символічну» орендну плату за календарний місяць користування майном. Також орендодавець може надати знижку на оренду вже після реалізації послуг оренди, тобто за минуле користування майном, яке орендар через фінансову скруту не може своєчасно оплатити.

Поняття «стимули до оренди» знаходимо в додатку А до МСФЗ 16 «Оренда». Це – платежі, здійснені орендодавцем на користь орендаря, пов'язані з орендою, або відшкодування чи взяття на себе орендодавцем витрат орендаря. Згідно МСФЗ 16 «Оренда» – такі стимули обліковують таким чином. Орендарі за первісного визнання вираховують їх із собівартості активу з права користування та з бази для оцінки орендного зобов'язання.

Якщо орендодавці надають знижку уже після реалізації послуг оренди то орендодавець має право відкоригувати раніше визнані орендні доходи.

Для цього всю суму знижки (з урахуванням ПДВ) відображають Дт 704 «Вирахування з доходу» Кт 361 «Розрахунки з вітчизняними покупцями». Згідно з Інструкцією № 291 за дебетом субрахунку 704 «Вирахування з доходу» обліковують суми, що підлягають вирахуванню з доходу, зокрема, знижки, надані покупцям після дати реалізації [4].

Відповідно, після таких домовленостей орендар оплатить орендодавцеві за минуле користування майном суму з урахуванням наданої знижки. Зменшення раніше нарахованих податкових зобов'язань із ПДВ, виходячи із суми наданої знижки, відображають Дт 704 «Вирахування з доходу» Кт 641/ПДВ «Розрахунки з ПДВ» методом «сторно».

Отже, можна зробити висновок, що проведені дослідження, дозволили встановити, що існуюча практика обліку орендних операцій потребує удосконалення. В зв'язку з цим, в статті запропоновано класифікацію видів оренди, з метою удосконалення методики відображення орендних операцій у системі рахунків бухгалтерського обліку. Важливими з точки зору бухгалтерського обліку є класифікація видів оренди за мірою ризиків та вигод, за типом орендних платежів, за обсягом обслуговування орендованого майна та за схемою розподілу орендних платежів.

Також з метою удосконалення обліку орендних операцій зазначено важливість аналітичного обліку у розрізі видів оренди, що надасть можливість здійснювати поточний контроль за своєчасністю розрахунків між орендодавцем та орендарем.

Список використаних джерел

1. Вакун О. Проблемні аспекти обліку орендних операцій за національними та міжнародними стандартами фінансової звітності / Оксана Вакун, Наталія Зарудна, Олександр Кундеус // Галицький економічний вісник. – Т. : ТНТУ, 2019. – Том 60. – № 5. – С. 102–111.
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, затверджений постановою ВРУ від 16.01.03 №436-IV – URL: <http://zakon.rada.gov.ua>
4. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, затверджена наказом Міністерства фінансів України від 30.11.99 р. № 291 // Баланс, 2013. – № 2–3. – С. 18–96.
5. Лепетан І.М. Методологічні підходи до обліку орендних операцій / І.М. Лепетан, Ю.І. Рязанцева // Агросвіт, 2019. – № 22. – С. 92–97.
6. Любар О.О., Іщенко Я.П. Організація та методика обліку орендних операцій у сільськогосподарських підприємствах // Економіка. Фінанси. Менеджмент: актуальні питання науки і практики. – 2018. – № 11. – С. 102–120.
7. Міжнародний стандарт фінансової звітності 16 «Оренда» від 01.01.2019 року. URL: [https://www.minfin.gov.ua/.../IFRS16%20ukr_АН%20\(1\)-compressed%20\(1\).pdf](https://www.minfin.gov.ua/.../IFRS16%20ukr_АН%20(1)-compressed%20(1).pdf)
8. Ніколенко Н.В. Класифікація орендних операцій для цілей бухгалтерського обліку / Н.В. Ніколенко // Вісник Чернівецького торговельно-економічного інституту. Економічні науки. – 2013. – Вип. 4. С. 302–311.
9. Податковий кодекс України затверджений постановою ВРУ від 02.12.2010 № 2755-VI. – URL: <http://zakon.rada.gov.ua>
10. Подмешальська Ю.В. Актуальні питання обліку орендних операцій на підприємстві / Ю.В. Подмешальська // Науковий вісник Міжнародного гуманітарного університету. Серія : Економіка і менеджмент. – 2015. – Вип. 12. – С. 266–270
11. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 14 «Оренда»: затверджене наказом Міністерства фінансів України від 28.07.2000, № 181. – URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0487-00#Text>
12. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні: Закон України від 16.07.1999 р., № 996-XIV. – URL: <http://zakon.rada.gov.ua>
13. Про оренду державного та комунального майна: Закон України від 03.10.2019 р. № 157-IX. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/157-20#Text>
14. Цивільний кодекс України від 16.01.2003 р. № 435-IV. URL: <http://zakon.rada.gov.ua>

Робота виконана під науковим керівництвом д-ра екон. наук, професора БЕНЬКА М. М.

ОСОБЛИВОСТІ ОБЛІКУ ДОХОДІВ ВІД НАДАННЯ ПОСЛУГ ЗА МІЖНАРОДНИМИ СТАНДАРТАМИ

**ГЕРЛАДЖИ І., 2 курс ФФО КНТЕУ,
спеціальність «Облік і оподаткування»,
спеціалізація «Облік і оподаткування у міжнародному бізнесі»**

У статті обґрунтовано теоретико-методичні положення щодо обліку доходів від надання послуг за міжнародними стандартами. Досліджено концептуальні передумови формування в бухгалтерському обліку інформації про доходи підприємства і їх відображення у фінансовій звітності за міжнародними стандартами. Встановлено, що в системі бухгалтерського обліку важливим є питання класифікації та визнання доходів для відображення інформації для цілей здійснення податкових розрахунків та контролю.

The article substantiates the theoretical and methodological provisions for accounting for income from the provision of services according to international standards. The conceptual preconditions of formation in the accounting account of the information on the incomes of the

enterprise and their reflection in the financial reporting by the international standards are investigated. It is established that in the system of accounting the question of classification and recognition of incomes for reflection of the information in accounts of accountants is important.

Актуальність дослідження. Сфера послуг є одним з важливих секторів економіки розвинутих країн та займає все більш стійкі позиції у світовому господарстві. Для багатьох країн характерними є тенденції збільшення обсягів виробництва послуг, зростання доходів від сервісної діяльності, зростання зайнятості в цій сфері, загострення конкуренції, збільшення експорту та імпорту послуг [1].

В Україні переважають послуги з транспорту, складського господарства, поштова та кур'єрська діяльність, оскільки частка цих послуг є найбільшою у складі всього переліку та складає 29,68% у 2019 році та 28,41% у 2020 році. Наступне місце серед послуг займають послуги, які пов'язані з інформацією та телекомунікаціями, а також фінансова та страхова діяльність. Значною є частка послуг щодо операцій з нерухомим майном; діяльності наукового, професійного та технічного характеру, а також діяльності у сферах адміністративного та допоміжного обслуговування. Загалом, з 2015р. по 2019 р. обсяг послуг зріс на 89,96% [2]. Однак, ситуація у 2020 р. значно змінилася у зв'язку із пандемією, спричиненою Covid-19, що значно вплинуло, в першу чергу, на доходи підприємств від надання послуг.

Концептуальною основою для формування в бухгалтерському обліку інформації про доходи підприємства і їх відображення у фінансовій звітності є відповідні стандарти бухгалтерського обліку, які сьогодні набувають ознак глобальних стандартів, будучи частиною глобальної фінансової реформи. Міжнародні стандарти фінансової звітності (МСФЗ) дозволені для використання в 138 країнах, а більшість країн – учасниць Великої двадцятки вимагають їх використання в обов'язковому порядку. В Україні, яка прагне інтегруватися в європейську спільноту, всі підприємства мають право для складання фінансової звітності застосовувати міжнародні стандарти, які викладено державною мовою та офіційно оприлюднено на веб-сторінці центрального органу виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну політику у сфері бухгалтерського обліку [1]. Для окремих суб'єктів господарювання застосування цих стандартів є обов'язковим, тому більшість керівників підприємств розглядає доцільність переходу на міжнародні стандарти фінансової звітності.

Аналіз останніх досліджень. Питанням обліку доходів за національними та міжнародними стандартами приділяли значну увагу такі вчені як Асадова Є.В., Ю.А. Верига, С.Ф. Голов, Д.В. Карпенко, В.М. Костюченко, Н.О. Лоханова, Л.Ф. Маценко, Ю.О. Ночовна, Н.В. Прохар, О.В. Фоміна, С.Б. Чалий І.В., Шипіна та ін. Деякі аспекти економічного змісту, методики обліку та класифікації доходів на сьогоднішній день потребують подальшого дослідження в контексті глобалізації та прийняття нового Міжнародного стандарту фінансової звітності (IFRS) 15 «Дохід від договорів із клієнтами».

Метою статті є обґрунтування теоретико-методичних положень щодо обліку доходів від надання послуг за міжнародними стандартами.

Для досягнення мети поставлені наступні **завдання**:

- визначити економічний зміст понять «послуга» та «дохід»;
- здійснити порівняння НПСБО та МСФЗ щодо обліку доходів підприємства і відображення їх у фінансовій звітності;
- визначити вимоги щодо відображення інформації про доходи від надання послуг у звітності підприємства за міжнародними стандартами.

Результати дослідження. Відповідно до Цивільного Кодексу України [8] суб'єкти господарювання укладають договори, предметом яких є як результати роботи, так і послуги.

У ринковій економіці послуги являють собою такий же товар, як і цінності, створювані в матеріальному виробництві. Ринок послуг в Україні (матеріальних і нематеріальних) сьогодні забезпечує більше половини ВВП. Порівняння показників в інших розвинених країнах показує, що Україна ще не вийшла на досить високий рівень розвитку

сервісної сфери. Як і на товари суспільного споживання, тут попит цілком залежить від матеріального добробуту, зростання грошових доходів, а також від рівня культури і традицій споживання населення країни [8].

З метою всебічного вивчення об'єкта дослідження доцільно розглянути економічний зміст понять «послуга», а також «дохід».

В сучасних умовах послуга виступає як товар і займає важливе місце як в економіці, так і в житті людини в цілому. Сфера послуг грає велику роль і є важливою у розвитку економіки, тому являє собою предмет досліджень багатьох українських та зарубіжних вчених.

Варто відзначити досить ґрунтовне дослідження Тищенко Ю., де автором здійснено аналіз положень міжнародно-правових та національних актів щодо визначення поняття «послуга» та сформульовано авторську дефініцію. Так під послугою автор пропонує розуміти дію, роботу, операцію, результат господарської діяльності, комплекс заходів щодо надання отримувачу послуги певного, необхідного для нього блага, яке він може спожити як під час отримання послуги (транспортні послуги, побутове, медичне обслуговування), так і використовувати її результати в майбутньому (консультаційні, інформаційні послуги тощо). Таке благо найпевніше може мати ознаки нематеріальних активів (інформація, результати інтелектуальної, творчої діяльності), ніж матеріальних, та обов'язково бути результатом взаємодії між постачальником послуги та її отримувачем [7].

Основні ознаки послуги наведено на рис. 1.

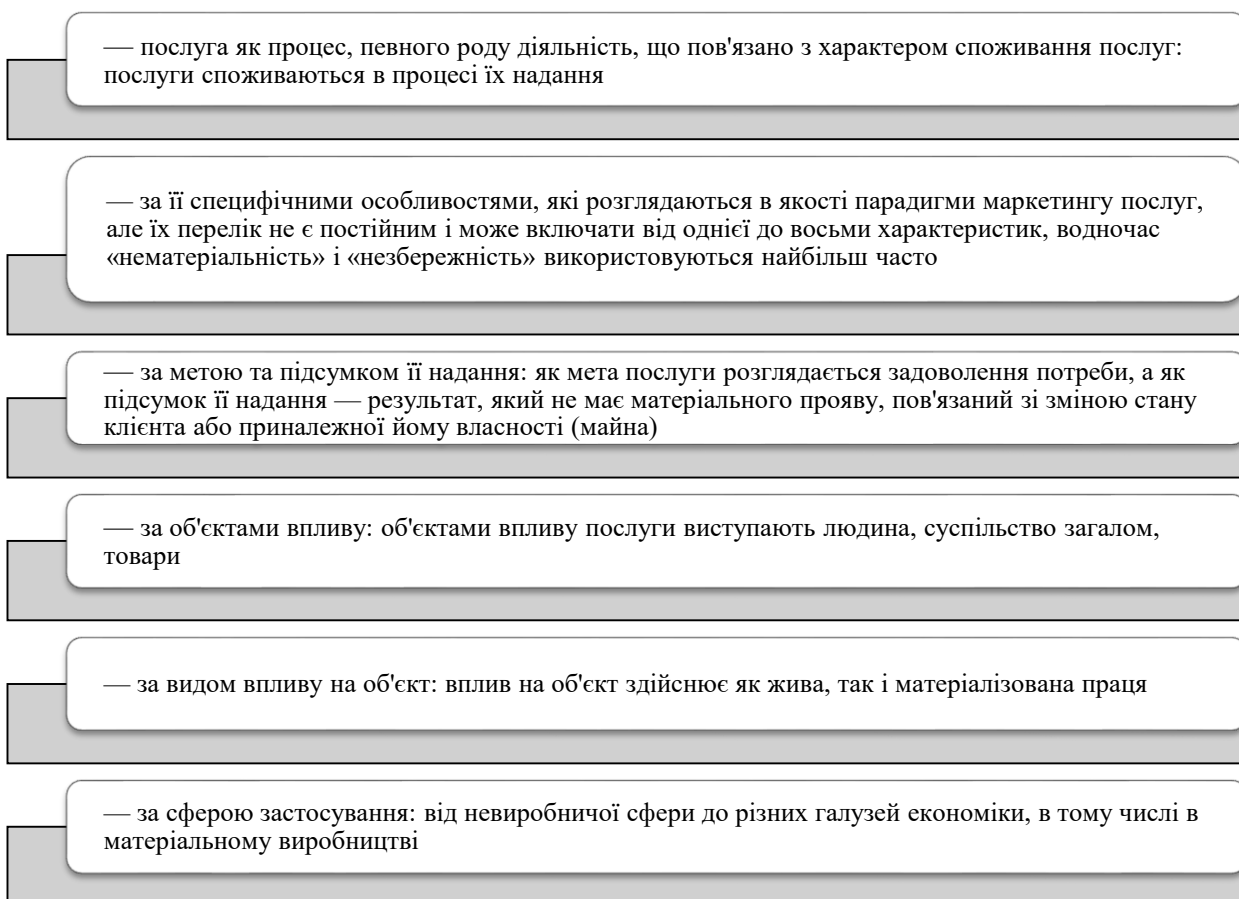


Рис. 1. Основні ознаки послуг

Джерело: [3]

Методологічні засади формування у бухгалтерському обліку інформації про доходи підприємства та порядок її розкриття у фінансовій звітності визначає НП(С)БО 15 «Дохід»

[5] та МСФЗ 15 «Дохід від договорів із клієнтами» [4]. Згідно з міжнародними та національними стандартами бухгалтерського обліку, термін «дохід» означає збільшення економічної вигоди протягом звітного періоду або зменшення зобов'язань, які призводять до зростання власного капіталу, за умови, що оцінка доходу може бути достовірно визначена. Тобто, доходи покривають зобов'язання, які виникають одночасно з витратами, понесеними у зв'язку з отриманням цих доходів, і збільшують капітал. У разі, коли доходів вистачає тільки на покриття таких зобов'язань, а на збільшення капіталу ні, прибуток відсутній. Отже, не будь-яке надходження активів визначається доходом, і не будь-які доходи передбачають прибутки.

МСФЗ 15 «Дохід від договорів з клієнтами» [4] вимагає визнавати дохід у сумі, що відображає компенсацію, право на яку підприємство очікує отримати в обмін на передачу клієнтам обіцяних товарів або послуг.

Важливо зазначити, що цей стандарт не встановлює конкретних правил визнання та оцінки доходу. Він містить набір принципів для прийняття підприємством самостійних рішень [4]. Основний принцип МСФЗ 15 «Дохід від договорів з клієнтами» полягає в тому, що суб'єкт господарювання визнає дохід унаслідок передачі обіцяних товарів або послуг клієнтам у сумі, що відображає компенсацію, на яку підприємство очікує мати право в обмін на ці товари або послуги. Застосовуючи цей стандарт, суб'єкт господарювання має розглянути умови договору та всі доречні факти й обставини.

Суб'єкт господарювання застосовує МСФЗ 15 «Дохід від договорів з клієнтами» до всіх договорів з клієнтами, за винятком наступних:

- договорів про оренду, які належать до сфери застосування МСФЗ 16 «Оренда»;
- контрактів, які належать до сфери застосування МСФЗ 17 «Страхові контракти» (але, суб'єкт господарювання може вибрати застосування МСФЗ 15 «Дохід від договорів з клієнтами» до страхових контрактів, основна мета яких – надання послуг за фіксовану плату відповідно до п. 8 МСФЗ 17);

- фінансових інструментів та інших контрактних прав чи зобов'язань, що належать до сфери застосування 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»;

- негрошових обмінів між суб'єктами господарювання у тій самій лінії бізнесу з метою спрощення здійснення продажів клієнтам або потенційним клієнтам (наприклад, МСФЗ 15 «Дохід від договорів з клієнтами» 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) [4].

Надання послуг, як правило, передбачає виконання суб'єктом господарювання завдання, обумовленого в контракті, протягом узгодженого періоду. Послуги можуть надаватися протягом одного або кількох періодів. Деякі контракти з надання послуг безпосередньо пов'язані з будівельними контрактами, наприклад контракти на послуги менеджерів проекту та архітекторів. Дохід, який виникає в результаті таких контрактів, не розглядається МСФЗ 15 «Дохід від договорів з клієнтами».

За МСФЗ 15 «Дохід від договорів із клієнтами» [4] товари та послуги є активами, навіть якщо лише на мить, коли вони отримані та використані (як у випадку багатьох послуг). Контроль над активом означає здатність керувати використанням активу та отримувати практично всю решту вигід від нього. Контроль включає в себе спроможність заборонити іншим суб'єктам господарювання керувати використанням активу та отримувати вигоди від нього. Вигоди від активу – це потенційні грошові потоки (надходження грошових коштів або економія грошових коштів, які вибувають), які можуть бути отримані безпосередньо чи опосередковано багатьма способами, наприклад, шляхом:

- використання активу для виробництва товарів або надання послуг (у тому числі державних послуг);
- використання активу для підвищення вартості інших активів;
- використання активу для погашення зобов'язання або зменшення витрат;
- продажу або обміну активу;

- надання активу у заставу як забезпечення позики; та утримання активу.

Таким чином, доходи від надання послуг – це грошові надходження за певний період, отриманий від здійснення підприємницької діяльності, щодо надання цінностей нематеріального характеру. Щодо класифікації доходів в бухгалтерському обліку вона чітко визначена. Від того, яку буде обрану облікову політику на підприємство, залежить класифікація доходів, що вплине на обґрунтованість прийняття управлінських рішень.

Враховуючи той факт, що НП(С)БО 15 «Дохід» був розроблений на основі МСФЗ 15 «Дохід від договорів з клієнтами», здійснено порівняльну характеристику визнання, класифікації та оцінки доходів за МСФЗ та НП(С)БО (табл. 1).

МСФЗ 15 «Дохід від договорів з клієнтами» пропонує (але не обмежує) три можливих методи оцінки відокремленої ціни продажу на послугу:

1) скоригована ринкова ціна. Цей підхід заснований на тому, яку суму готовий заплатити ринок за послугу чи товар. Компанія повинна врахувати умови ринку, на якому вона продає послуги, і ціну, що заплатять покупці на цьому ринку за відповідні послуги та товари. Для цього можна розглянути інформацію про ціни конкурентів і скорегувати їх, враховуючи різниці в характеристиках продукту, структурі витрат і очікуваної маржі. Даний підхід можна використовувати у випадку, коли компанія продає досить поширені послуги чи товари. Якщо ж компанія продає абсолютно новий (специфічний) товар чи послугу, оцінити ринковий попит буде складно;

2) очікувані витрати плюс маржа. В такому разі компанія прогнозує очікувані витрати на виробництво товарів (надання послуг), і додає відповідну маржу;

3) залишковий підхід. Цей спосіб застосовують, у випадку, коли компанія в змозі оцінити ціни відокремленого продажу всіх товарів (послуг), крім одного. Згідно з МСФЗ 15 «Дохід від договорів з клієнтами» виручку визнають, у випадку, коли компанія виконує зобов'язання шляхом передачі покупцеві контролю над послугою. Визначивши спосіб використання активу та отримавши від нього практично всі вигоди, покупець отримує контроль над даним активом. Поняття контролю також включає в себе перешкоджання визначенню способу використання [1].

Таблиця 1

**Порівняння умов визначення доходів за П(С)БО 15 «Дохід»
та МСФЗ 15 «Дохід від договорів з клієнтами»**

Операція	НП(С)БО 15	МСФЗ 15
Визначення	Дохід визнається під час збільшення активу або зменшення зобов'язання, що зумовлює зростання власного капіталу (за винятком зростання капіталу за рахунок внесків учасників підприємства), за умови, що оцінка доходу може бути достовірно визначена	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
Дохід від продажу товарів має визнаватися в разі задоволення всіх наведених умов:	<ul style="list-style-type: none"> - 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 	<ul style="list-style-type: none"> - суб'єкт господарювання передав покупцеві суттєві ризики і винагороди, пов'язані з власністю на товар; - за суб'єктом господарювання не залишається ані подальша участь управлінського персоналу у формі, яка, пов'язана з володінням, ані ефективний контроль за проданими товарами; - суму доходу можна достовірно оцінити; - до суб'єкта господарювання надійдуть економічні вигоди, пов'язані з операцією; - витрати, які були або будуть понесені у зв'язку з операцією, можна достовірно оцінити

Операція	НП(С)БО 15	МСФЗ 15
Надання послуг	Дохід, пов'язаний з наданням послуг, визнається, виходячи зі ступеня завершеності операції з надання послуг на дату балансу. Результат операції з надання послуг може бути достовірно оцінений за наявності всіх наведених нижче умов: - можливості достовірної оцінки доходу; - імовірності надходження економічних вигод від надання послуг; - можливості достовірної оцінки ступеня завершеності надання.	Якщо результат операції, яка передбачає надання послуг, може бути попередньо оцінений достовірно, дохід, пов'язаний з операцією, має визнаватися шляхом посилення на той етап завершеності операції, який існує на кінець звітного періоду. Результат операції може бути попередньо оцінений достовірно у разі задоволення умов: - можна достовірно оцінити суму доходу; - є ймовірність надходження до суб'єкта господарювання економічних вигод, пов'язаних з операцією; - можна достовірно оцінити ступінь завершеності операції на кінець.

Джерело: складено за [4, 5]

Можна зробити висновок, що МСФЗ15 «Дохід від договорів з клієнтами» є більш конкретизованим, а саме певні положення, але й НП(С)БО 15 «Дохід» в собі містить моменти, які зумовлені національними особливостями обліку. Важливо, що МСФЗ 15 «Дохід від договорів з клієнтами» акценте на контролі, а не ризиках та вигодах.

Вимоги щодо розкриття інформації у фінансовій звітності покликані забезпечити розкриття суб'єктом достатньої інформації, яка би давала користувачам фінансової звітності змогу характер, суму, час і невизначеність доходів від звичайної діяльності і грошових потоків, що виникають внаслідок договорів з клієнтами. Для досягнення цієї мети, суб'єкт господарювання має розкрити якісну і кількісну інформацію про:

- свої договори з клієнтами;
- суттєві судження, а також зміни в судженнях, здійснені при застосуванні МСФЗ15 «Дохід від договорів з клієнтами» до таких договорів; та
- будь-які активи, визнані внаслідок витрат на отримання або виконання договору з клієнтом [4].

Висновки. Проведене дослідження теоретичних основ обліку доходів від надання послуг за міжнародними стандартами дозволило одержати наступні результати:

1. Обґрунтовано, що економічна сутність доходів діяльності підприємств від надання послуг за міжнародними стандартами розкривається через нормативне визначення, що доходи – це збільшення економічних вигод у вигляді надходження активів або зменшення зобов'язань, які призводять до зростання власного капіталу (крім зростання капіталу за рахунок внесків власників).

2. Для розкриття концептуальних засад обліку доходів від надання послуг за міжнародними стандартами та відображення їх у звітності проаналізовано нормативно-правове регулювання та здійснено порівняльний аналіз визнання доходу від надання послуг МСФЗ 15 «Дохід від договорів з клієнтами» та НП(С)БО 15 «Дохід».

3. Встановлено, що в системі бухгалтерського обліку важливим є питання класифікації та визнання доходів для відображення інформації в регістрах бухгалтерського обліку і для цілей здійснення податкових розрахунків, а також для цілей зовнішнього і внутрішнього контролю.

Список використаних джерел

1. Дерев'яно С.І., Тарасюк І.Ю. Облік доходу згідно з МСФЗ 15 «Дохід від договорів з клієнтами» // Науковий журнал «ЛОГОС. Мистецтво наукової думки». – № 1. – Грудень, 2018.

2. Інфляційний звіт НБУ 2020. – URL: https://bank.gov.ua/admin_uploads/article/IR_2020_Q4.pdf
3. Золотарьова В. І. Економічна сутність, класифікація та основні види продуктів сфери послуг. Економіка та держава. 2019. № 10. С. 103–107.
4. Міжнародний стандарт фінансової звітності 15 «Дохід від договорів із клієнтами». URL: https://mof.gov.ua/storage/files/IFRS-15_ukr-compressed.pdf 2. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» від 07.02.2013 № 73. URL: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13>
5. Національне Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 15 «Дохід». – URL: <https://zakon.help/law/290/>
6. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 15 «Дохід»: Наказ Міністерства фінансів України від 27.06.2013 № 627. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0860-99>
7. Тищенко Ю. Поняття «послуга»: в міжнародному та вітчизняному праві. Зовнішня торгівля: економіка, фінанси, право. 2018. № 4.
8. Цивільний Кодекс України.– URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/435-15/stru>

Робота виконана під науковим керівництвом канд. екон. наук ШУШАКОВОЇ І. К.

ЕКОНОМІЧНА СУТНІСТЬ ТА КЛАСИФІКАЦІЯ ОРЕНДНИХ ОПЕРАЦІЙ ДЛЯ ЦІЛЕЙ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ

**КАЛІНІЧЕНКО А., 2 курс ФФО КНТЕУ,
спеціальність «Облік і оподаткування»,
спеціалізація «Облік і оподаткування в міжнародному бізнесі»**

У статті визначено основні підходи до трактування економічної сутності категорії «оренди», поняття «орендних операцій» сформованих вітчизняними та зарубіжними науковцями-економістами та запропоновано власне визначення даного феномену. Проаналізовано та удосконалено підходи до класифікації орендних операцій, як на вітчизняному, так і на міжнародному рівнях, що дозволить об'єктивно та достовірно оцінити оренду та на основі цього визначитись із методикою обліку орендних операцій на підприємстві.

The article identifies the main approaches to the interpretation of the economic essence of the category «lease», the concept of «lease transactions» formed by domestic and foreign economists and offers its own definition of this phenomenon. Approaches to the classification of lease transactions, both at the domestic and international levels, are analyzed and improved, which will allow to objectively and reliably assess the lease and on this basis to determine the methodology of accounting for lease transactions in the enterprise.

Безупинний розвиток новітніх технологій обумовлює необхідність пошуку можливостей забезпечення своєчасного переоснащення та модернізації матеріально-технічної бази з метою збереження конкурентних позицій на ринку. У той же час, при недосконалому вітчизняному фінансово-кредитній системі та обмеженому обсязі власних ресурсів доступним та ефективним механізмом оновлення засобів агропромислового виробництва є оренда.

Використання механізму оренди ускладнюється наявністю недоліків наукового та практичного характеру (відсутність чіткого підходу до трактування сутності поняття «оренда», «орендні операції», «орендні відносини» для цілей бухгалтерського обліку за

наявності різноманітних трактувань науковців-економістів; розробка значної кількості критеріїв класифікації та їх елементів; суперечність та неоднозначність методичних засад оцінки впливу орендних відносин на підвищення ефективності діяльності підприємства; відсутністю облікової інформації щодо операцій операційної оренди у фінансовій звітності орендаря згідно з діючими національними стандартами обліку; невідповідність діючих підходів до відображення операцій фінансової та операційної оренди міжнародним стандартам тощо).

Теоретико-методологічні засади бухгалтерського обліку орендних операцій на основі впровадження міжнародного та вітчизняного досвіду досліджено в працях А.В. Алексєєвої, П.С. Безруких, І.О. Бланка, Л.М. Братчук, Ф.Ф. Бутинця, Н.Н. Внукової, С.Ф. Голова, М.Я. Дем'яненко, К. Друрі, Р.Ентоні, В.М. Жук, С.М. Лайчук, М.І. Лещенко, В.В. Ковальова, В.М. Костюченко, М.В. Кужельного, М.Р. Метьюс, Є.В. Мниха, Л.В. Нападовської, Б. Нідлза, В.Ф.Палія, В.П. Пантелеєва, М.С. Пушкаря, Я.В. Соколова, В.В. Сопко, Е.С. Хендріксона, Т.І Хомуляк, М.Г. Чумаченка, В.Г. Швеця та ін.

Оцінюючи вагомий науковий внесок вітчизняних та іноземних вчених, доцільно зазначити, що багато аспектів, пов'язаних з теоретичними основами бухгалтерського обліку оренди та орендних операцій та організаційно-методичними підходами залишаються дискусійними.

Мета роботи – обґрунтування та удосконалення теоретичних основ обліку орендних операцій в частині трактування сутності категорії «оренда» та розроблення класифікації орендних операцій для цілей бухгалтерського обліку (за рахунок авторського доповнення новими ознаками).

Об'єктом дослідження є процес формування інформації щодо сутності та класифікації орендних операцій.

Предмет дослідження – сукупність теоретичних положень обліку орендних операцій.

Основні структурні елементи оренди та орендних відносин охоплюють:

- ✓ визначення понятійно-категоріального апарату;
- ✓ становлення функцій оренди (фінансова, виробнича та збутова);
- ✓ визначення принципів;
- ✓ систематизацію класифікаційних ознак;
- ✓ встановлення плати за користування орендованим майном у вигляді орендних платежів;
- ✓ визначення основних сторін орендних відносин, а саме орендаря та орендодавця;
- ✓ опрацювання нормативно-правового поля.

У зв'язку зі стабільністю зростання сучасного вітчизняного ринку орендних послуг у світі стає актуальним дослідження формування понятійного апарату щодо сутності оренди та орендних операцій як економічної категорії. Однак, наявність різноманітних тлумачень сформованих науковцями щодо визначення сутності поняття «оренда», «орендні операції», сформульованих на основі колізійної нормативно-правової бази призводить до не об'єктивної та хибної оцінки оренди. З метою забезпечення правильності використання категорії «оренда» при веденні обліку та проведення аналітичних розрахунків за орендними операціями розглянемо визначення наведені вітчизняними та зарубіжними науковцями-економістами.

Бутинець Ф.Ф. стверджує, що оренда – угода, за якою орендар набуває права користування необоротним активом за плату протягом погодженого з орендодавцем строку [4].

Оренда – тимчасове володіння майном на умовах, що встановлюються в угоді між власником майна та собою, в користування якої це майно передається (орендар). В оренду можуть бути на дані земля, підприємства, об'єднання, організації, структурні підрозділи об'єднання, виробництва, цехи, окремі будівлі, споруди, устаткування, транспорт та інші матеріальні цінності [12].

Хомяк Р.П. трактує оренду як договір, згідно з яким одна сторона (орендодавець) зобов'язується надати іншій стороні (орендареві) майно у тимчасове користування за відповідну плату [19].

Волкова І.А. трактує категорію оренда як господарську операцію фізичної чи юридичної особи (орендодавця), що передбачає надання основних засобів або землі у користування іншим фізичним чи юридичним особам (орендарям) під відсоток на визначений строк [5].

Такі науковці як П.І. Лазаренко, Н.І. Агафонов, В.В. Радченко стверджують, що оренда – господарська операція фізичної і юридичної особи (орендодавця), що передбачає надання основних засобів у користування іншим фізичним або юридичним особам за плату на визначений строк [9].

Оренда – добровільні договірні відносини між суб'єктами підприємницької діяльності, згідно з якими власник (орендодавець) ... майна передає право користування ними іншому суб'єкту господарювання (орендарю) на визначений строк і на платній основі [17].

Уточнення економічної сутності категорії «оренда» можливе лише за наявності ґрунтового дослідження економічного змісту наведеного в табл.1.

Систематизуючи наведені підходи вітчизняними та зарубіжними науковцями до тлумачення категорії «оренда» нами виділено наступні позиції:

- ✓ оренда, як комплекс соціально-економічних відносин, що виникає на основі відповідних норм права;
- ✓ оренда, специфічний вид позики;
- ✓ оренда, господарська операція;
- ✓ оренда, форма підприємницької діяльності;
- ✓ оренда, особливий спосіб кредитування;
- ✓ оренда, невизначений спосіб купівлі-продажу майна чи права користування чужим майном (нематеріального активу);
- ✓ оренда, особливий спосіб реалізації відносин власності;
- ✓ оренда, цивільно-правовий договір (угода);
- ✓ оренда, форма управління чужим майном за дорученням довірителя;
- ✓ оренда, господарська або господарсько-торговельна діяльність.

З позиції нормативно-правової бази оренду доцільно розглядати окремо як господарську (підприємницьку) діяльність та як вид економічних правовідносин (відносин, які виникають між учасниками, взаємопов'язаних суб'єктивними правами та обов'язками) (табл. 2).

Таблиця 1

Економічний змісту категорії «оренда»

Автор	Тлумачення категорії «оренда»
Безруких П.С., Кондраков Н.П., Палій В.Ф.	Оренда є заснованою на договорі, термінове, відшкодувальне володіння і користування землею, іншими природними ресурсами, підприємствами і іншими відособленими комплексами, а також майном, необхідним орендареві для самостійної, господарської або іншої діяльності
Бланк І.А.	Оренда – надання у користування цілісних майнових комплексів, основних фондів або землі за відповідну плату (відсоток) на передбачений період
Голов С.Ф., Костюченко В.М.	Оренда – угода, за якою орендар набуває права користування необоротним активом за плату протягом погодженого з орендодавцем строку
Дем'яненко М.Я., Лузан Ю.Я., Саблук П.Т.	Оренда – договір, згідно з яким одна сторона (орендодавець) зобов'язується надати іншій стороні (орендареві), майно у тимчасове користування за відповідну плату
Джон Блейк, Оріал Амат	Оренда – це угода, згідно якої орендодавець, тобто той хто володіє активом (засобом), передає право на нього орендареві на обумовлений термін і по величині орендної плати, що договороною між сторонами

Автор	Тлумачення категорії «оренда»
Ентоні Райс	Оренда являє собою договір між власником активу (наприклад, будівлі, автомобіля) і особою (або компанією), яка має намір користуватися цим активом протягом, якого-небудь періоду часу
Пушкар М.С.	Оренда – угода, за якою орендар (той, що бере об'єкти необоротних активів у своє розпорядження) набуває права користування активом за плату протягом погодженого з орендодавцем строку
Сопко В.В., Бойко О.В.	Оренда – господарська операція фізичної чи юридичної особи, що передбачає надання основних засобів праці або землі у користування іншим особам (орендареві), за плату на визначений строк

Джерело: сформовано автором на основі [1, 2, 3, 6, 8, 15, 18, 23]

Таблиця 2

Визначення оренди у законодавчих та нормативно-правових актах

Найменування джерела	Сутність категорії «оренда»
Цивільний кодекс України	Договір найму (оренди) за яким наймодавець передає або зобов'язується передати наймачеві майно у користування за плату на певний строк
Господарський кодекс України	Договір, за яким одна сторона (орендодавець) передає другій стороні (орендареві) за плату на певний строк у користування майно для здійснення господарської діяльності
Податковий кодекс України	Господарська операція (крім операцій з фрахтування (чартеру) морських суден та інших транспортних засобів) фізичної чи юридичної особи (орендодавця), що передбачає надання основних фондів у користування іншим фізичним чи юридичним особам (орендарям) за плату та на визначений строк.
ЗУ Про оренду державного та комунального майна	Речове право на майно, відповідно до якого орендодавець передає або зобов'язується передати орендарю майно у користування за плату на певний строк
ПСБО 14 «Оренда»	Угода, за якою орендар набуває право користування активом за плату протягом погодженого з орендодавцем строку
МСФЗ 16 «Оренда»	Договір, або частина договору, яка передає право на використання активу (базового активу) протягом періоду часу в обмін на компенсацію.

Джерело: сформовано автором на основі [7, 11, 13, 14, 20]

Відтак, здійснивши аналіз трактування сутності оренди, специфічними рисами даної категорії є:

- ✓ суб'єкти: юридичні та фізичні особи (орендар та орендодавець);
- ✓ особливий розподіл прав та обов'язків між сторонами оренди (право володіння, користування та розпорядження);
- ✓ перехід права власності на орендований актив або його повернення орендодавцю по закінченню строку дії орендної угоди;
- ✓ економічний результат (плата за користування орендованим майном; вигоди від оренди) / принцип платності;
- ✓ строковість.

Враховуючи специфічні риси змістового наповнення сутності категорії «оренда» доцільно навести авторське визначення оренди, як господарського процесу, який відображає сукупність економіко-правових відносин, що виникають між орендарем та орендодавцем щодо реалізації відносин власності (передачі права на використання активу (базового активу) на умовах платності і терміновості. Закріплення категорії «оренда» на законодавчому рівні забезпечить правильність її використання при веденні обліку та проведення аналітичних розрахунків за орендними операціями.

Дослідження критеріїв класифікації орендних операцій, як на вітчизняному, так і на міжнародному рівнях дозволить об'єктивно та достовірно здійснити оцінку оренди та визначитись із методичними підходами до обліку.

На даний момент, виділяють дві основні форми оренди: фінансову та операційну. Зазначеної думки притримуються такі вчені, як: В.М. Бойко, Т.А. Бондар, І.А. Бланк, Ф.Ф. Бутинець, Ентоні Райс, Р.П. Хом'як, В.Д. Лагутін, В.П. Пантелєєв, С.Ф. Голов, В.Ф. Палій, Л.О. Пустовіт, В.В. Сопко, В.М. Костюченко, І.А. Чалий, Я.І. Усенко, Є.В. Мних, Я.В. Соколов та ін.

Так, В.В. Сопко та О.В. Бойко вважають, що «операційна оренда – господарська операція фізичної чи юридичної особи, що передбачає передачу орендарю права користування основними засобами на строк, що не перевищує строк їх повної амортизації, з обов'язковим поверненням таких основних засобів їх власнику після закінчення строку дії орендної угоди» [18]. В свою чергу фінансова оренда – оренда, при якій строк оренди становить більшу частину строку корисного використання (експлуатації) об'єкта оренди, а в широкому розумінні являє право на довгострокове використання активу.

Інформація, зазначена в положеннях національних та міжнародних стандартів щодо класифікації орендних операцій, демонструє суб'єктивний підхід та передбачає, що поділ оренди на фінансову чи операційну залежить скоріше від сутності операції, а не форми контракту (табл.3).

У МСФЗ 16 «Оренда», Національних облікових стандартах США (US GAAP) та НП(С)БО 14 «Оренда» зміст ознак віднесення оренди до фінансової чи операційної не відрізняється, хоча в НП(С)БО 14 «Оренда» вище зазначені ознаки стоять на одному рівні з іншими. Відповідно до НПСБО 14 «Оренда» фінансова оренда – оренда, що передбачає передачу орендарю всіх ризиків та вигод, пов'язаних з правом користування та володіння активом. Операційна оренда – оренда інша, ніж фінансова [14].

Відтак, ключовим критерієм розподілу оренди на фінансову та операційну є визначення міри ризику і вигоди пов'язаних із володінням базовим активом. Для відображення чіткої класифікації орендних операцій доцільно з'ясувати, хто здійснює контроль щодо основних вигод та ризиків, отриманих протягом терміну корисного використання активу, що орендується.

Відповідно до МСФЗ 16 «Оренда» операційна оренда – оренда, яка не передає в основному всі ризики та вигоди щодо права власності на базовий актив. Фінансова оренда – оренда, яка передає в основному всі ризики та вигоди щодо права власності на базовий актив [11].

Додатково нормами МСФЗ 16 «Оренда» наведено трактування короткострокової оренди – оренди, яка на дату початку оренди має строк оренди 12 місяців або менше. Оренда, яка містить можливість придбання, не є короткостроковою орендою.

Таблиця 3

Порівняльна характеристика класифікації оренди за МСФЗ 16 «Оренда» та національними обліковими стандартами США (US GAAP)

Критерії	МСФЗ 16 «Оренда»	Національні облікові стандарти США (US GAAP)
Критерії, які як правило ведуть до класифікації оренди фінансовою		
Перехід права власності		+
Право придбання за пільговою ціною		+
Строк оренди становить більшу частину строку економічної експлуатації активу		+
Теперішня вартість мінімальних орендних платежів дорівнює принаймні в основному всій справедливій вартості орендованого активу		+

Критерії	МСФЗ 16 «Оренда»	Національні облікові стандарти США (US GAAP)
Орендовані активи мають особливий характер, при якому лише орендар може їх використовувати без здійснення значних модифікацій		+
Критерії, які окремо або в комбінації також можуть привести до класифікації оренди фінансовою		
При анулюванні оренди збитки орендодавця належать орендарю	+	-
Прибутки або збитки від коливання справедливої вартості належать орендарю	+	-
Орендар має можливість продовжити оренду на додатковий період за орендну плату, нижчу від ринкової	+	-

Джерело: систематизовано автором на основі [11, 22]

Розглядаючи наведені класифікаційні ознаки та елементи орендних операцій вітчизняними та зарубіжними науковцями необхідно зазначити, що деякі критерії розмежування оренди для цілей бухгалтерського обліку не мають суттєвого впливу. Це стосується таких критеріїв як:

- ✓ умови припинення договору оренди;
- ✓ періодичність здійснення операцій;
- ✓ відношення до формування рівня конкурентоспроможності;
- ✓ міра новизни об'єкта;
- ✓ ступінь ризику;
- ✓ цільове спрямування;
- ✓ сектор ринку тощо.

З метою удосконалення системи управління орендними операціями, їх оцінки, відображення в обліку та проведення аналітичних розрахунків в залежності від поставлених цілей економічного аналізу пропонуємо визначити три основних класифікаційних ознак, які нададуть можливість більш чіткому сприйняттю інформації як на теоретичному так і на практичному рівнях:

- ✓ тип орендних платежів (грошова, натуральна змішана);
- ✓ строк оренди (довгострокова, середньострокова, короткострокова);
- ✓ визначення міри ризику і вигоди пов'язаних із володінням базовим активом

(фінансова, операційна оренда).

Дослідження теоретичних основ обліку орендних операцій на підприємствах дозволяє зробити наступні висновки:

- ✓ на основі узагальнення підходів провідних вітчизняних та зарубіжних науковців-економістів, а також систематизації нормативно-правової бази запропоновано авторське визначення оренди, як господарського процесу, який відображає сукупність економіко-правових відносин, що виникають між орендарем та орендодавцем щодо реалізації відносин власності (передачі права на використання активу (базового активу) на умовах платності і терміновості.

- ✓ відображено систематизацію орендних операцій для цілей фінансового обліку з урахуванням наступних класифікаційних ознак: тип орендних платежів, строк оренди та визначення міри ризику і вигоди пов'язаних із володінням базовим активом.

Проведені дослідження дозволили виявити та систематизувати основні проблеми, що виникають при здійсненні орендних операцій та відображенні їх в обліку.

Список використаних джерел

1. Безруких П.З. Бухгалтерський облік / П.З. Безруких, Н.П. Кондраков, В.Ф. Палій. – М. : Бухгалтерський облік, 2009. – 784 с.
2. Бланк И.А. Словарь-справочник финансового менеджера. – К. : Ника-центр, 1998. – 928 с.
3. Блейк Д. Європейський бухгалтерський облік / Д. Блейк, О.М. Алат: 1997. – 146 с.
4. Бутынец Ф.Ф. Бухгалтерский учет, анализ и контроль: теория, методология, организация: монографія / отв. ред. Ф.Ф. Бутынец. – Житомир, 2007. – 448 с.
5. Волкова І.А. Фінансовий облік – 1: навч. посіб. для студ. ВНЗ / І.А. Волкова; М-во освіти і науки України. – К. : Центр навчальної літератури, 2008. – 228 с.
6. Голов С.Ф. Бухгалтерський облік в Україні: аналіз стану та перспективи розвитку : монографія. / С.Ф. Голов. – К. : Центр навчальної літератури, 2007. – 521 с.
7. Господарський кодекс України від 16.01.2003 р. № 436 – IV, із змінами та доповненнями. URL: <http://www.rada.gov.ua/>
8. Дем'яненко М.Я. Фінансовий словник-довідник / М.Я. Дем'яненко, Ю.Я. Лузан, П.Т. Саблук, та ін.; за ред. П.Т. Саблука, М.Я. Дем'яненка. – К. : ІАЕ УААН, 2003. – 555 с.
9. Лазаренко П.И. Экономическая и социальная направленность арендной модели хозяйствования / П.И. Лазаренко, Н.И. Агафанов, В.В. Радченко. – К : Аграрная наука, 1996. – 244 с.
10. Лещенко М.И. Основы лизинга : Учеб. пособие / М.И. Лещенко. – М. Финансы и статистика, 2000. – 336 с.
11. Міжнародний стандарт фінансової звітності 16 «Оренда». URL: <https://zakon.help/article/mizhnarodnii-standart-finansovoi-zvitnosti-16-orenda/>
12. Осовська Г.В. Економічний словник / Г.В. Осовська, Й.С. Завадський, О.О. Юшкевич. – К. : Кондор, 2007. – 358 с.
13. Податковий Кодекс України від 02.12.2010 № 2755-VI. URL: <http://www.rada.gov.ua/>
14. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 14 «Оренда» : затв. наказом М-ва фінансів України від 28.07.2000 № 181. URL: <http://www.rada.gov.ua/>
15. Пушкар М.С. Фінансовий облік в системі управління : монографія / М.С. Пушкар, М.Т. Щирба – Т. : Карт-бланш, 2006. – 178 с.
16. Рутгайзер В.М. Аренда: сущность и практика : учеб. пособие для экон. всеобуча рабочих / под ред. В.М. Рутгайзера, А.Д. Берлина, М.И. Семенушкина. – М. : Профиздат, 1989. – 208 с.
17. Саблук П. Т. Оренда в умовах економічної реформи / П. Т. Саблук. – К. : т-во Знання, 1991. – 45 с.
18. Сопко В.В. Бухгалтерський облік : фінансовий та внутрішньгосподарський / за ред. В.В. Сопка та О.В. Бойка – К. : Фенікс, 2003. – 468 с.
19. Хом'як Р.Л. Бухгалтерський облік в Україні : навч. посіб. / Р.Л. Хом'як. – 7-е вид., доповн. і переробл. – Л. : Нац. ун-т «Львівська політехніка»; Інтелект – Захід, 2008. – 1224 с.
20. Цивільний кодекс України від 16.01.2003 № 435 – IV, із змінами та доповненнями. URL: <http://www.rada.gov.ua/>
21. Шило В. П. Бухгалтерський облік: концептуальні основи теорії : навч.-практ. посіб. для студ. ВНЗ / В. П. Шило, Н. І. Верхоглядова, С. Б. Ільїна ; М-во освіти і науки України, Ін-т підприємництва «Стратегія». – К. : Кондор, 2011. – 172 с.
22. Accounting Standards Codification «Leases» (Topic 842, issued. – URL: https://www.fasb.org/jsp/FASB/Document_C/DocumentPage?cid=1176167901010&acceptedDisclaimer=true
23. Энтони Р. Учет; ситуации и примеры / Р. Энтони, Дж. Рис ; пер. с англ. под ред. и с предисл. А.М. Петрачкова. – М. : Финансы и статистика, 1993. – 558 с.

Робота виконана під науковим керівництвом канд. екон. наук НАЙДЬОНОВОЇ Н. В.

УПРАВЛІНСЬКИЙ ОБЛІК ВИТРАТ ОПЕРАЦІЙНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ В УМОВАХ НЕВИЗНАЧЕНОСТІ

КОВАЛЬЧУК І., 2 курс ФФО КНТЕУ,
спеціальність «Облік та оподаткування»,
спеціалізація «Облік та податковий консалтинг»

У статті досліджено методи управлінського обліку витрат та особливості їх застосування, виділено основні резерви зниження витрат операційної діяльності та запропоновано шляхи оптимізації управлінського обліку витрат операційної діяльності в умовах невизначеності.

In the article explores the methods of cost management and features of cost management, identified the main reserves for reducing operating cost and suggests ways to optimize management accounting for operating costs in conditions of uncertainty..

Актуальність теми дослідження. В умовах економічної кризи витрати є однією з найважливіших економічних категорій, яка відображає інформацію, необхідну для формування ціни на виготовлений продукт, забезпечення та зростання прибутку підприємства, прийняття ефективних управлінських рішень. Дієва система управління витратами є запорукою успішного функціонування будь-якого підприємства. Саме тому питання значення витрат та управління ними є актуальним.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Проблемам управління витратами операційної діяльності присвячено багато наукових робіт, зокрема таких вчених, як: І.І. Бровді, М.П. Бутко, С.П. Гаврилюк, М.І. Жадан, У.І. Когут, І.В. Котова, Є.М. Міщук, К.М. Радченко, А.В. Череп та інших. В працях науковців розглянуто питання організації управління витратами та наслідки впливу стану невизначеності на нього. Проте, віддаючи належне теоретичній та практичній цінності попередніх наукових здобутків, існує досить багато невирішених питань в сфері оптимізації управлінського обліку витрат операційної діяльності та його значення в кризових умовах.

Метою статті є дослідження методів управлінського обліку операційних витрат та розробка практичних рекомендацій щодо оптимізації управління ними в умовах невизначеності.

Відповідно до мети, у статті поставлено та вирішено такі **завдання**:

- надати характеристику операційних витрат як об'єкту управлінського обліку;
- розглянути методи управління витратами операційної діяльності;
- визначити шляхи оптимізації управлінського обліку витратами в умовах невизначеності.

Виклад результатів досліджень. Облік операційних витрат займає визначальне місце в обліково-аналітичному процесі підприємства. В поняття «операційні витрати» різні автори вкладають різний зміст. Так, С.П. Гаврилюк виділила сім підходів до визначення зазначеного терміну, які наведено у табл. 1. Підсумовуючи можна сформулювати визначення операційних витрат компанії як комплекс матеріальних, людських, грошових і природних ресурсів, що необхідні для створення, надання та реалізації товарів (продукції).

Таблиця 1

Теоретичні підходи до визначення терміну «операційні витрати» [4, с. 117]

Підходи	Визначення терміну «операційні витрати»
Функціональний	Витрати, пов'язані з основним видом діяльності компанії; витрати і платежі, пов'язані з проведенням виробничих і фінансових операцій за певний період часу

Підходи	Визначення терміну «операційні витрати»
Змістовний	Грошові витрати на виробництво та реалізацію товару, управління фірмою, виплата відсотків за вкладками і кредитами, сплата податків, адміністративні та інші витрати
Цільовий	Засоби, витрачені для отримання доходів
Ресурсний	Грошове відображення витрат трудових, матеріальних, фінансових ресурсів для здійснення операційної діяльності підприємства
Фінансовий	Зменшення економічних вигід у вигляді вибуття активів або збільшення зобов'язань, що призводять до зменшення власного капіталу підприємства
Економічний	Усі витрати, пов'язані з поточною діяльністю підприємства, включаючи непродуктивні витрати
Бухгалтерський	Витрати, що відповідно до законодавства відносять на собівартість послуг компанії для розрахунку величини оподаткованого прибутку

В умовах невизначеності виникає проблема не стільки у визначенні витрат, їхньому розподілі та знаходженні резервів їх зниження, скільки в управлінні ними в умовах конкуренції, визнанні доцільності та досягненні необхідного рівня прибутковості [15, с. 119]. Для того, щоб прийняти обґрунтовані управлінські рішення в умовах невизначеності потрібно враховувати досвід, знання й інтуїцію.

Можливі невизначеності пов'язані з різними чинниками зовнішнього середовища прямої дії. Зокрема, невизначеність пов'язують з:

- діяльністю учасників господарської діяльності (партнери і конкуренти), маючи на увазі їх ділову активність, фінансове становище, дотримання зобов'язань тощо;
- соціальними й адміністративними чинниками в конкретних областях, у яких організація має ділові інтереси.

Значний вплив невизначеності на діяльність організації, а отже, і на процес прийняття управлінських рішень, пов'язаний з чинниками зовнішнього середовища непрямої дії, а саме через:

- майбутню ринкову ситуацію в країні, у тому числі відсутність достовірної інформації про майбутні дії постачальників у зв'язку з мінливими перевагами споживачів;
- коливання цін (інфляція), зміну облікових ставок, валютних курсів та інші макроекономічні показники;
- нестабільність законодавства і поточної економічної ситуації, політичної ситуації, дії інститутів громадянського суспільства у масштабі країни [12, с. 89].

Управління витратами операційної діяльності в умовах невизначеності передбачає використання певних методів управління. Серед них такі методи: ABC – costing; XYZ – аналіз; вартісний аналіз, застосування концепції «Just in time», бюджетування, цільове калькулювання, бенчмаркінг тощо.

Використання окремо взятого методу управління витратами доцільно для конкретно визначених цілей в управлінні компаній. Всі вони мають право на практичне використання і з розвитком економічних методів управління їх застосування веде до раціоналізації структури витрат компанії [6, с. 480].

Управлінський облік витрат здійснюють за допомогою наступних процедур:

- виділяють основні поняття і процедури, система управління витратами (визначаються норми витрат ресурсів, розраховується вартість витрат, розробляються програми ресурсозбереження);
- виявляють існуючі проблеми формування та контролю витрат у компанії;
- формують модель управління витратами, яка враховує особливості галузі та компанії;
- будують інформаційну систему;
- адаптують документооборот до обраної інформаційної системи;
- розподіляють відповідальність за формування витрат та обирають механізм мотивації і стимулювання їх зниження [7, с. 49].

З точки зору А.В. Череп, основні резерви зниження витрат виявляють в результаті ефективнішого використання засобів праці, предметів праці і робочої сили.

Серед таких резервів виділяють внутрішньовиробничі та зовнішні, а саме:

1. Внутрішньовиробничі резерви, у тому числі такі три групи:

а) покращення використання засобів праці, що передбачає:

- вдосконалення технології виробництва;
- максимальне використання виробничих можливостей;
- автоматизація виробничих процесів;

б) покращення організації виробництва, праці та управління, що передбачає:

- підвищувати кваліфікацію робітників;
- використовувати організацію праці і управління;
- знижувати втрати робочого часу;
- вдосконалювати нормування і мотивацію праці;

в) покращення використання предметів праці, що передбачає:

- комп'ютеризувати облік руху оборотних засобів і опис виробничих витрат;
- попереджувати втрати від браку;
- вдосконалювати нормування матеріальних витрат;
- економити матеріальні ресурси;

2. Зовнішніми резервами є:

а) інфляційні процеси в економіці;

б) ціни на спожиті ресурси;

в) податкове навантаження на компанію;

г) спеціалізація в умовах конкуренції [14, с. 344].

Основною частиною витрат організацій України є матеріальні затрати. Вони займають близько 70 % у загальній структурі виробничих витрат в середньому по всіх видах економічної діяльності за 2012-2019 рр. [11]. Тому необхідним кроком в частині оптимізації витрат є економія матеріальних ресурсів підприємств. Така оптимізація матеріальних витрат включає в себе наступні етапи:

1) виявлення факторів, що впливають на рівень матеріальних витрат (наприклад, вплив постачальників; вплив покупців, які формують попит і його зміни; вплив механізмів управління на підприємстві);

2) оцінка характеру і ступеня впливу чинників на рівень матеріальних витрат;

3) мінімізація розрахованих втрат, викликаних впливом випадкових чинників;

4) розробка організаційних заходів, реалізація яких дозволить скоротити матеріальні витрати [5, с. 130].

Насамперед на підприємствах має застосовуватись планування, як базова складова управлінського обліку. Планування операційних витрат передбачає розробку наступних документів:

1) розрахунок зниження собівартості продукції за техніко-економічними чинниками;

2) кошториси операційних витрат;

3) зведений план витрат підприємства.

Застосування методу планування за техніко-економічними чинниками дасть змогу підприємству більш точно та ефективно прогнозувати операційні витрати. За цим методом планування витрат відбувається з урахуванням впливу техніко-економічних чинників.

Такими чинниками можуть бути:

- підвищення технічного рівня виробництва;
- поліпшення організації виробництва і праці;
- зміна структури й обсягу виготовленої продукції;
- підвищення ефективності використання ресурсів підприємства;
- використання матеріальних ресурсів з кращими властивостями;
- галузеві та інші чинники.

У механізмі управління матеріальними витратами економічні принципи реалізуються через організаційну систему. З цією метою необхідно:

- встановити, яким чином на підприємстві управляють витратами, а саме хто це робить, в які терміни, з використанням якої інформації і документів, якими способами;
- визначити місця виникнення витрат, норми витрат і центри відповідальності за їх дотримання;

- розробити ієрархічну систему лінійних і функціональних зв'язків керівників і фахівців, що беруть участь в управлінні витратами, яка має бути сумісна з організаційною структурою підприємства [13, с. 15].

Приклад фінансової структури з виокремленням центрів відповідальності, наведено у табл. 2.

Таблиця 2

Фінансова структура підприємства

Структурний підрозділ	ЦФВ*	Цільові показники діяльності	Може включати такі ЦФВ	Може входити у такі ЦФВ
Загальні збори акціонерів	Центр інвестицій	Віддача на інвестиції	Центр маржинального доходу, центр витрат, центр прибутку	Центр Інвестицій
Підприємство	Центр прибутку	Прибуток отриманий від діяльності ЦФВ	Центр доходів, центр витрат, центр маржинального доходу	Центр Інвестицій
Відділ збуту та постачання	Центр маржинального доходу	Маржинальний дохід отриманий від діяльності ЦФВ	Центр доходів, центр витрат	Центр прибутку
Виробничий відділ	Центр маржинального доходу	Маржинальний дохід отриманий від діяльності ЦФВ	Центр доходів, центр витрат	Центр прибутку
Відділ логістики	Центр витрат	Витрати ЦФВ	Центр витрат	Центр маржинального доходу
Торговий відділ	Центр доходу	Дохід, отриманий від діяльності ЦФВ	Центр доходів	Центр маржинального доходу
Склад	Центр доходу	Дохід, отриманий від діяльності ЦФВ	Центр доходів	Центр маржинального доходу

* ЦФВ – центр фінансової відповідальності

Джерело: розроблено автором

Організація та деталізація витрат за запропонованою структурою дозволить фахівцям чітко виявляти, де саме можна скоротити витрати, а де відбуваються перевитрати.

Наступним напрямком оптимізації витрат є перегляд керівниками підприємств процесу закупівлі. Насамперед, потрібно знайти способи закупівлі матеріальних ресурсів у вітчизняних продавців для зменшення додаткових транспортних витрат та вартості товарів. На сьогоднішній день, це спричинено і проблемами закупівлі в іноземних продавців через коронавірусну пандемію. Також необхідно проводити тендер серед постачальників та обирати найбільш вигідні умови покупки сировини. В кінці досліджуваного періоду доцільно проводити АВС-XYZ-аналіз постачальників.

Одним з способом оптимізації витрат також є виявлення та усунення причин браку. Класифікація браку сприятиме його своєчасному виявленню, усуненню та запобіганню і, зрештою, основою для організації аналітичного обліку. Одним з методів боротьби з надлишковим браком є впровадження системи внутрішнього контролю. Організація роботи

цієї системи дасть змогу контролювати виникнення матеріальних витрат та їх доцільність на всіх стадіях виробництва. Для більшої ефективності впроваджувати систему внутрішнього контролю слід на базі сучасних інформаційних технологій. Застосування програмних продуктів для проведення різних видів аналізу, створення звітності, оперативного обміну управлінською інформацією, а також використання мобільних комп'ютерів «BlueBird» для контролю руху та залишків матеріальних ресурсів забезпечить оптимізацію витрат.

Одним з важливих чинників, що збільшує суму операційних витрат є витрати на складське обслуговування запасів. Особливо гостро питання запасів постало у 2020 р., коли весь світ опинився в кризових умовах, більшість підприємців змушені були зупинити виробництво, не мали можливості використати запаси та реалізувати готову продукцію. Саме в оптимізації запасів та, як наслідок, в зменшенні витрат на їх обслуговування і полягає концепція, що має назву «Just in time» (JIT). JIT, як стратегія управління, узгоджує замовлення на сировину з постачальниками безпосередньо з графіками виробництва. Підприємствам варто застосовувати цю стратегію для підвищення ефективності та зменшення відходів, отримуючи товари лише тоді, коли вони потрібні для виробничого процесу, що зменшує витрати на обслуговування запасів. Цей метод вимагає від виробників точного прогнозування попиту [1].

Одним з експериментальних напрямів зменшення витрат для підприємств України може стати застосування концепції «Lean Thinking». Основоположними поняттями ощадливого виробництва є «цінність» і «потік створення цінності». Цінність тут розуміють як «корисність, притаманна продукту з позицій клієнта, яка дістає своє відображення у ціні продажу та у ринковому попиті» [2, с. 8]. Цінність продукту створюється виробником у результаті виконання низки дій, деякі з котрих справді (на думку клієнта) створюють цінність, деякі з котрих дійсно (на думку виробника) є необхідними через специфіку технології та організації виробництва. Але потік створення цінності охоплює не лише ці, а усі без винятку дії, «в результаті яких продукт проходить усі стадії та процеси – від розроблення його концепції та до запуску у виробництво і від прийняття замовлення на продукт до його доставляння клієнтові» [2, с. 10]. А це означає, що реальний потік створення цінності включає і дуже велику кількість дій, що споживають ресурси, але не додають з погляду клієнта продуктивної цінності. Саме на вилучення цих дій, які в ощадливому виробництві інтерпретуються як втрати, і спрямоване перетворення виробничої діяльності підприємства.

Звідси випливають базові принципи ощадливого виробництва:

- точне визначення цінності продукту у термінах споживчих потреб і виробничих можливостей, ціни та доступності для споживача;
- ідентифікація загального потоку створення цінності для окремого продукту чи для групи продуктів;
- спрощення руху між етапами потоку створення цінності;
- виключення дій, пов'язаних із зайвими витратами ресурсів;
- вилучення періодів очікувань і простоїв як усередині етапів, так і між ними [9, с. 135].

Застосування принципів даної концепції дозволить переглянути витрат підприємства та в подальшому їх скоротити.

Висновки. Проведене дослідження дозволяє зробити такі висновки:

1. Витрати операційної діяльності є одним з найважливіших об'єктів управлінського обліку особливо в сучасних кризових умовах ведення господарської діяльності.

2. Ефективна система управління витратами компанії є важливим об'єктом управління та резервом підвищення загальної ефективності підприємницької діяльності. Зменшення та оптимізація витрат завжди буде залишатися актуальною проблемою на будь-якому підприємстві. Раціонально функціонуюча система управління витратами, в результаті роботи якої приймаються рішення, спрямовані на підвищення ефективності виробничо-господарської діяльності, здобуття конкурентної переваги та підвищення прибутковості підприємства, сприятиме його успішності.

3. Застосування на підприємствах таких методів управлінського обліку, як планування, розробка фінансової структури підприємства, запровадження системи внутрішнього контролю, а також впровадження принципів концепцій «Just in Time» та «Lean Thinking» дозволить стримати наслідки впливу кризової ситуації на обсяг витрат операційної діяльності.

Таким чином, бачимо, що проблема управління є актуальною та потребує подальшого розгляду науковцями в сфері практичного впровадження методів управлінського обліку витратами операційної діяльності на підприємстві.

Список використаних джерел

1. Banton C. Just in Time (JIT). *Investopedia*. 2020. URL: <https://www.investopedia.com/terms/j/jit.asp>.
2. Бишено Дж. Новый инструментарий бережливого производства для создания быстрого и гибкого потока: пер. с англ. *Калуга: Свет*. 2007. 294 с.
3. Бровді І.І. Напрямки раціоналізації операційних витрат підприємства. *Наукові записки Національного університету «Острозька академія»*. Серія : Економіка. 2017. №. 4. С. 31–34.
4. Гаврилюк С.П. Особливості формування операційних витрат туристичних підприємств в Україні. *Вчені записки університету «КРОК»*. Серія: Економіка. № 35. С. 114–122.
5. Єршова Н. Ю. Актуальні проблеми обліку та аналізу матеріальних запасів в системі забезпечення фінансово-економічної безпеки підприємств. Матеріали 7-ї Міжнар. наук.-практ. інтернет-конф. для здобувачів вищої освіти і молодих науковців. Харків : ХНУМГ, 2018. С. 129–132.
6. Жадан М.І. Мінімізація операційних витрат підприємства на основі факторного аналізу на прикладі товариства з обмеженою відповідальністю «Торговий Дом ММК». *Молодий вчений*. 2018. № 9 (2). С. 480–484.
7. Міщук Є. В., Брітан Н. В., Колесник О. В. Менеджмент витрат операційної діяльності на підприємствах гірничо-металургійного комплексу. *Інвестиції: практика та досвід*. 2015. № 9. С. 47–50.
8. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати» від 31.12.1999 №318 URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0027-00#Text>
9. Омеляненко Т. В. Ощадливе виробництво: генеза концепції й актуалізація стратегії 2009. URL: <http://ir.kneu.edu.ua/bitstream/handle/2010/5908/133%20%20139.pdf;jsessionid=9CF9C9EA2D002A4713B5FDCABDA1C3DA?sequence=1>
10. Радченко К.М. Сутність витрат як економічної категорії та їх місце в системі управління підприємством URL: http://khntusg.com.ua/files/sbornik/vestnik_105/43.pdf
11. Статистичне дослідження. Офіційний сайт Державної служби статистики України. URL: <http://www.ukrstat.gov.ua/>
12. Теорія прийняття рішень: підручник за заг. ред. Бутка М. П. Київ: Центр учбової літератури, 2015. 360 с.
13. Управління витратами: навч. посібник до практичних занять з курсу «Управління витратами». Одеса: ОНАЗ, 2009. 216 с.
14. Череп А.В. Управління собівартістю. Харків: ІНЖЕК, 2005. 373 с.
15. Язлюк Б.О. Організація обліку витрат операційної діяльності в умовах комплексної автоматизації. *Науковий вісник Міжнародного гуманітарного університету*. Серія : Економіка і менеджмент. 2016. № 15. С. 118–121.

Робота виконана під науковим керівництвом д-ра екон. наук, доцента КОРОЛЬ С. Я.

ПРОБЛЕМНІ ПИТАННЯ ТА УДОСКОНАЛЕННЯ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ ВИТРАТ НА ОПЛАТУ ПРАЦІ

**МАЛЬКО О., 2 курс ФФО КНТЕУ,
спеціальність «Облік та оподаткування»,
спеціалізація «Облік та податковий консалтинг»**

Облік праці та заробітної плати є одним із найважливіших і складних у всій системі обліку на підприємстві. На будь-якому підприємстві цей розділ обліку ведеться в обов'язковому порядку, він є складним та трудомістким. Саме тому проблемні питання бухгалтерського обліку нарахування заробітної плати потребують глибоких досліджень, оскільки їх розв'язання у свою чергу позитивно вплине на формування достовірної інформації про розрахунки з оплати праці найманих працівників як податкового, так і статистичного обліку в цілому.

Accounting for labor and wages is one of the most important and complex in the entire accounting system at the enterprise. At any enterprise, this section of accounting is mandatory, it is complex and time consuming. That is why the problematic issues of payroll accounting require in-depth research, as their solution in turn will have a positive impact on the formation of reliable information on the calculation of wages of employees, both tax and statistical accounting in general.

Метою статті є дослідження та розробка рекомендацій щодо удосконалення організації обліку витрат на оплату праці на підприємстві.

Згідно із Законом України «Про оплату праці» заробітна плата – це винагорода, зазвичай обчислена у грошовому виразі, яку за трудовим договором власник або уповноважений ним орган виплачує працівнику за виконану ним роботу [1]. В сучасних умовах проблема організації бухгалтерського обліку розрахунків з оплати праці на підприємстві досить актуальна, тому що заробітна плата є основним джерелом доходів працівників та найсильнішою мотивацією трудового потенціалу. Результатами ефективної організації обліку розрахунків з оплати праці є збалансування результатів праці та вироблення власної політики оплати праці на підприємстві.

Керівними документами при веденні обліку заробітної плати на підприємстві є Закон України «Про оплату праці» [2], Постанова «Про затвердження Порядку обчислення середньої заробітної плати» [3], Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» [4], Інструкції зі статистики заробітної плати [5].

Слід зазначити, що удосконалення обліку розрахунків оплати праці в свої роботах піднімали ряд вчених, а саме:

Шульга Н.В пропонувала удосконалити методичку обліку за допомогою уточнення форми і структури про надання оплачуваних відпусток та відомостей розрахунку оплати відпусток, які необхідні для правильності та достовірності розрахунків оплати праці та виплат пов'язаних з ними податків. [14].

Суліменко Л.А , Киян А.В та Вітер С.А у своїй спільній праці зазначали, що автоматизація є одним із важливих напрямів вирішення питань обліку оплати праці. З її використанням скорочується час розрахунків і обліку оплати праці і завдяки їй в стислі терміни можна отримати необхідну інформацію [6].

Мельник Т.Г при вивченні нормативно-правової бази відносно оплати праці визначила, що удосконалення потребує питання трудових витрат у податковому та бухгалтерському обліку[7].

Колосок А.М вважає, що щомісячне забезпечення резерву відпусток на основну та додаткову заробітну плату працівників сприятиме покращенню обліку розрахунків і рівномірних витрат на оплату праці. [8].

Штик Ю.В. пропонує удосконалити класифікацію винагород працівникам, яка буде відповідати міжнародним та національним стандартам бухгалтерського обліку. [9].

Починаючи з березня 2020 року Україну сколихнула інформація про поширення пандемії коронавірусної хвороби (COVID-19). Всі установи починають активно приймати рішення відносно заходів, які дозволять не допустити розповсюдження інфекції далі, через це вирішено було запровадити карантин спочатку в окремих регіонах, де спалах захворювання найбільший, а потім було прийняте рішення запровадити карантин в національних масштабах. Прийняття карантинних заходів впливає на нормальну роботу підприємств та завдає значного удару по економіці.

На засіданні Кабінету Міністрів України від 11 березня 2020 року №211 «Про запобігання поширенню на території України коронавірусу COVID-19» [10] та відповідно до статті 29 Закону України «Про захист населення від інфекційних хвороб» [11] Кабінет Міністрів України постановив, встановити з 12 березня 2020 року на всій території України загальний карантин з введенням ряду обмежувальних заходів.

Задля виконання постанови Кабінету Міністрів України, недопущення зупинки роботи підприємств, роботодавців країни змушені були внести у порядок роботи своїх підприємств певні зміни.

Керівники досліджуваного підприємства, як і роботодавці багатьох інших підприємств в Україні приймають заходи з метою запобігання та з метою недопущення повної зупинки роботи підприємства та вживають відповідні заходи:

- встановлення працівникам неповного або скороченого робочого часу;
- запровадження роботи змінами;
- запровадження дистанційної (надомної) роботи;
- запровадження гнучкого графіку;
- надання працівникам щорічних основних, додаткових та інших оплачуваних відпусток які передбачені законом;
- надання відпусток без збереження заробітної плати за заявою працівника;
- введення простою.

Статтею 60 КЗпП передбачене таке поняття як дистанційна (надомна) робота [12] – це робота, яка виконується поза межами робочого місця та за межами підприємства, а саме за місцем проживання працівника або за місцем яке вибере сам працівник.

При такій роботі працівник не підпорядковується правилам внутрішнього розпорядку підприємства, а розподіляє робочий час на свій розсуд і виконує поставлену роботу в межах встановлених статтею 50 норм тривалості робочого часу. Оплата праці передбачається в повному обсязі та в строки, визначені діючим трудовим договором.

Дистанційна робота не ускладнює та не зупиняє роботу підприємства. На таку роботу можуть перейти як працівники, які тільки-но працевлаштувались так і працівники які вже давно працюють на підприємстві, тільки є декілька відмінностей.

Також згідно статті 60 передбачене таке поняття як гнучкий режим робочого часу [12] – це робота яка виконується безпосередньо на робочому місці працівника, але дозволяється встановлення індивідуального графіку роботи конкретного працівника, але цей графік повинен відповідати денній, тижневій, місячній тощо нормі тривалості робочого часу. При застосуванні гнучкого режиму робочого часу фіксується час присутності працівника на робочому місці. Цей режим передбачає за бажанням працівника поділ робочого дня на частини. Так само як і дистанційна робота він не ускладнює підприємству оплату праці та не впливає на обсяг трудових прав працівника. Індивідуальний графік роботи встановлюється лише за згодою працівника та роботодавця наказом по підприємству. Роботодавець в будь-який момент, за необхідності, може перевести працівника з гнучким графіком роботи на звичайний режим роботи. На всіх підприємствах застосовують гнучкий графік роботи для того, щоб уникнути великого скупчення працівників в приміщеннях та для запобігання розповсюдження вірусу.

Робота змінами встановлюється тільки в тому випадку, коли обсяг та тривалість запланованої роботи перевищує допустиму тривалість щоденної роботи. Відповідно до статті

58 КЗпП [12] при змінних роботах співробітники чергуються в змінах рівномірно в порядку, встановленому правилами внутрішнього трудового розпорядку. Для роботи по змінах встановлюється графік змінності згідно якого перехід працівників із зміни в зміну відбувається через кожний робочий тиждень з оплатою за фактично відпрацьований час.

Якщо роботодавець вирішує на підприємстві оголосити з певних причин простій, то йому необхідно створити комісію яка підготує необхідні документи.

Якщо простій на підприємстві виник не звини працівника в тому числі і на період оголошення карантину, то тоді сплата проводиться не менше ніж 2/3 тарифної ставки від встановленого окладу працівника. Доплати до мінімальної заробітної плати при повному місяці простою не звини працівника не здійснюється [16]. В цьому випадку комісія складає акт, в якому вказує з якої причини відбувся простій.

Під час простою керівник може запропонувати працівнику перейти на іншу менш оплачувану роботу на цьому підприємстві терміном не більше як на 1 місяць. Це переведення можливе тільки за згодою робітника та збереженням за ним середньої заробітної плати за попереднім місцем роботи.

Якщо простій виник з вини працівника то ніякі виплати працівникові не проводяться.

В свою чергу роботодавець не має права нараховувати працівнику, який знаходиться на простой, доплати та надбавки які передбачені договором, із-за того, що працівник під час простою не виконує встановлену йому норму праці. А ті доплати які проводяться за ступінь, стаж, звання залишаються.

Відповідно статті 52 КЗпП передбачене таке поняття як робочий час. Майже на всіх підприємствах встановлюється для працівників 5-денний робочий тиждень із двома вихідними днями. При цьому тривалість щоденної роботи встановлено відповідно трудового розпорядку [12].

На неповний робочий час можуть розраховувати як звичайні працівники так і працівники які працюють за сумісництвом. Рішення про неповний робочий день приймається працівником і роботодавцем разом.

Якщо працівник погодився працювати неповний робочий час, його згоду оформлюють наказом по підприємству і такий працівник не може бути залученим до надурочних робіт. Також не дивлячись на вибір робочого часу, працівник має право на щорічну відпустку визначеним колективним договором, як і при звичайному робочому часі.

Одним із заходів запобігання поширенню пандемії є надання за заявою працівників щорічних основних та додаткових відпусток та позачергових відпусток які надаються на підставі заяви працівника.

Відпустка без збереження заробітної плати надається працівнику тільки за його письмової заяви з зазначенням причини. Роботодавець згідно закону не може примусити працівника йти у відпустку без збереження заробітної плати. Не має права роботодавець також відправляти у відпустку без збереження заробітної плати всіх працівників підприємства за власною ініціативою, так як це тягне за собою адміністративну або кримінальну відповідальність.

Відповідно до «План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій» інформація про розрахунки за виплатами працівникам узагальнюється на синтетичному рахунку №66 «Розрахунки за виплатами працівникам» [14]. Згідно з Інструкцією про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, затвердженого наказом Міністерства фінансів України, яка має рекомендаційний характер [15], пропонується відкрити наступні аналітичні рахунки другого порядку, які представлені на (табл. 1).

Згідно з П (С) БО 16 «Витрати» до складу елементу витрат «Витрати на оплату праці» включається заробітна плата за окладами і тарифами, премії та заохочення, матеріальна допомога, компенсаційні виплати, оплата відпусток та іншого невідпрацьованого часу, інші витрати на оплату праці [13].

Додаткові субрахунки

Код рахунку			Назва
		Додаткові субрахунки	
66			Розрахунки за виплатами працівникам
	661		Розрахунки по заробітній платі
		661.1	Розрахунки за нарахованими виплатами
		661.1.1	Розрахунки за окладами та тарифами
		661.1.2	Розрахунки за невідпрацьований час
		661.1.3	Інші нарахування за оплатою праці
		661.1.4	Виплата премій та інших заохочувальних виплат
		661.1.5	Розрахунок у зв'язку з простою
		661.1.6	Розрахунок з дистанційної роботи
		661.2	Розрахунки виплат при звільненні
		661.3	Виплати по закінченню трудової діяльності
		661.4	Розрахунок за виплатою відпусток
	662		Розрахунки за депонентами
	663		Розрахунки з других виплат
		661.3	Виплати за лікарняними
		661.3.1	Виплата лікарняних (самоізоляція)
		661.3.2	Виплата лікарняних (захворівші на COVID-19)

Правильний підхід до формування таких витрат дозволить ефективно використовувати трудові ресурси. Тому необхідно детальніше досліджувати класифікацію витрат на оплату праці (табл. 2).

Таблиця 2

Класифікація витрат на оплату праці

Джерело	Ознаки класифікації	Види витрат на оплату праці
Закон України про оплату праці	За видами	- основні виплати; - додаткові виплати; - інші заохочувальні та компенсаційні виплати
	За формами	- погодинна заробітна плата; - відрядна заробітна плата
Кодекс законів про працю	За системою	- пряма відрядна; - відрядно-преміальна; - відрядно-прогресивна; - непряма відрядна; - акордна; - акордно-преміальна; - колективна відрядна
ПСБО 26 «Виплати працівникам»	За проміжками часу роботи	- поточні; - при звільненні; - по закінченні трудової діяльності
ПСБО 16 «Витрати»	За статтями калькуляції собівартості	- основна заробітна плата; - додаткова заробітна плата; - інші виплати працівникам; - відрахування на соціальні заходи
	За можливістю віднесення на конкретний об'єкт калькуляції	- прямі витрати; - непрямі витрати

Джерело	Ознаки класифікації	Види витрат на оплату праці
	Залежно від центру відповідальності	Витрати на оплату праці в розрізі структурних підрозділів підприємства
	За можливістю контролю	- контрольовані; - неконтрольовані
	З точки зору потреб аналізу	- планові; - фактичні
	За періодом	- витрати минулого періоду; - витрати поточного періоду; - витрати майбутнього періоду

Таке розмежування сприяє чіткому розумінню суті нарахування зарплати, правильному вибору форми, системи та виду витрат на оплату праці. Оплата праці є однією із найскладніших та найголовніших ділянок бухгалтерського обліку в процесі діяльності кожного підприємства та становить майже 50% витрат при калькулюванні собівартості виробленої продукції.

Варіантом задля вдосконалення оплати праці працюючих є збудження їх матеріальної зацікавленості, в процесі чого першочерговим є звернення уваги на мотиваційні моменти, серед яких набули актуальності преміювання, доплати й надбавки. Заохочення працівників збільшується за рахунок того, що вони бачать, як процес пришвидшення виконання графіку робіт стимулює їх матеріальне задоволення, тим паче тоді, коли вони заздалегідь поінформовані про те, що вони повинні робити задля отримання винагороди. Успіх у зростанні мотивації персоналу можливий тільки за рахунок підтримання у працівників інтересу методом заохочення.

Зміни в організації бухгалтерського обліку розрахунків з оплати праці відбуваються за рахунок збільшення оплати, встановлення єдиних умов відтворення трудових ресурсів незалежно від форм власності, підняття тарифної частки в оплаті праці, зростання частки мінімальної заробітної плати у середній заробітній платі, удосконалення механізмів державного регулювання оплати праці тощо.

Важливим напрямом удосконалення бухгалтерського обліку розрахунків з оплати праці є комп'ютеризація облікового, аналітичного й контрольного процесу, яка зводить до мінімуму можливість створення помилок під час оброблення інформації, скорочує час на виконання облікових, аналітичних та фінальних процедур, зменшує кількість рутинного, ручного оброблення паперів. Сучасність сильно розвинула засоби обчислювальної техніки. Основною тенденцією є раціональне застосування автоматизації бухгалтерського обліку.

Одними з важливих напрямів удосконалення організації бухгалтерського обліку розрахунків оплати праці є зниження частки документообігу через запровадження багатоденного й накопичувального формату документування, застосування типових форм документів, що пристосовані до використання в умовах застосування комп'ютерних технологій. Реформування оплати праці на основі кардинальної зміни принципів її організації створить базу мотиваційного механізму підвищення трудової активності працівників.

Список використаних джерел

1. Про оплату праці: Закон України від 24 березня 1995 року № 108/95-ВР за станом на 13.02.2020 р. Верховна Рада України. Київ. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/108/95-%D0%B2%D1%80#Text>
2. Кодекс законів про працю України від 30.03.2020, № 540-ІХ.
3. Постанова КМУ від 27.05.2020 №410 Про затвердження порядку обчислення середньої заробітної плати.
4. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні: Закон України від 14.10.2014 № 1702-VII.

5. Наказ від 13.01.2004 №5 «Про затвердження Інструкції зі статистики заробітної плати».
6. Шульга Н.В. Облік і аудит розрахунків з оплати праці та аналіз ефективності використання трудових ресурсів: автореф. дис. канд. екон. наук за спец. 08.00.09 Бухгалтерський облік, аналіз та аудит (за видами економічної діяльності) / Н.В. Шульга. – К., 2008. – 18 с.
7. Мельник Т.Г. Облік, аналіз та аудит праці і її оплати. автореф. дис. канд. екон. наук за спец. 08.06.04 Бухгалтерський облік, аналіз та аудит / Т.Г.Мельник. – К., 2006
8. Колосок А.М. Шляхи вдосконалення організації обліку оплати праці на підприємстві / А.М. Колосок. канд. екон. наук. // Науковий вісник Волинського державного університету імені Лесі Українки. – 2011.
9. Штик Ю.В. Бухгалтерський облік винагород працівникам торгівельно-виробничих підприємств. автореф. дис. канд. екон. наук за спец.08.00.09 Бухгалтерський облік, аналіз та аудит (за видами економічної діяльності) / Ю.В.Штик
10. Постанова КМУ від 11.03.2020 №211 Про запобігання поширенню на території України корона вірусу COVID-19
11. Закон України «Про захист населення від інфекційних хвороб» від 07.05.2020, № 588-IX.
12. Кодекс законів про працю України від 30.03.2020, № 540-IX
13. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати» від 13.12.1999 р. № 318, із змінами і доповненнями URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0027-00#Text>
14. План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій від 30.11.1999 р. № 291 URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1557-11#Text>
15. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій від 30.11.99 р. № 291 URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0893-99#Text>
16. Закон України від 06.12.2016р. №1774- VIII «Про внесення змін до деяких законодавчих актів України».

Робота виконана під науковим керівництвом д-ра екон. наук, професора БЕНЬКА М. М.

ОРГАНІЗАЦІЯ ОБЛІКУ ФІНАНСОВИХ ВИТРАТ ПІДПРИЄМСТВА

**МИХАЙЛЕНКО Я., 2 курс ФФО КНТЕУ,
спеціальність «Облік та оподаткування»,
спеціалізація «Облік та податковий консалтинг»**

У статті проаналізовано національні та міжнародні стандарти з питань регулювання обліку фінансових витрат. Розглянуто особливості обліку та відображення в обліку фінансових витрат. Досліджено порядок капіталізації фінансових витрат на створення кваліфікаційного активу.

The article analyzes national and international standards for regulating the accounting of financial costs. Features of accounting and reflection in the accounting of financial expenses are considered. The order of capitalization of financial expenses for creation of a qualifying asset is investigated.

Актуальність теми. Ринкова конкуренція зумовлює необхідність залучати зі сторони та вкладати додатково запозичені кошти в розширення виробництва, в розробку та впровадження в серійне виробництво нових видів продукції та їх поліпшення, в оновлення політики маркетингу тощо. За таких умов виникають фінансові витрати та особливості

відображення їх в обліку. При цьому необхідно зауважити, що в залежності від облікової політики підприємства та цілей, на які використано запозичені кошти, варіанти відображення в обліку фінансових витрат можуть принципово відрізнятись.

Аналіз останніх джерел досліджень і публікацій. У зв'язку з переходом на Міжнародні стандарти фінансової звітності обумовлює підвищення уваги науковців до окремих аспектів організації обліку, зокрема, обліку фінансових витрат.

Так, у своїх працях С. Голов [1] приділяє увагу особливостям обліку фінансових витрат за міжнародними стандартами. О. Міронова [2] зіставляє окремі норми Н(С)БО 31 «Фінансові витрати» та Н(С)БО 32 «Інвестиційна нерухомість». В. Пархоменко [3] аналізує організацію обліку фінансових витрат на створення кваліфікаційного активу. О. Чижищин [4] досліджує порядок обліку і капіталізації фінансових витрат при різних умовах створення кваліфікаційного активу.

Визнаючи вагомий науковий внесок вітчизняних та зарубіжних вчених, зазначимо, що багато питань обліку фінансових витрат залишаються недослідженими, зокрема, відображення фінансових витрат при створенні кваліфікаційного активу, що потребує проведення трудомістких розрахунків, чіткого розуміння норм міжнародних та вітчизняних стандартів обліку.

Метою статті є дослідження особливостей визнання фінансових витрат та організації їх обліку.

Предметом дослідження є теоретичні та організаційно-практичні аспекти організації обліку фінансових витрат підприємства.

Об'єктом дослідження є процес організації обліку фінансових витрат підприємства.

Результати дослідження.

Формування у бухгалтерському обліку інформації про фінансові витрати та її розкриття у фінансовій звітності регламентовані НП(С)БО 31 «Фінансові витрати» [5], норми якого застосовуються підприємствами, організаціями, іншими юридичними особами незалежно від форм власності (крім бюджетних установ та підприємств, які відповідно до законодавства складають фінансову звітність за міжнародними стандартами фінансової звітності).

Згідно з НП(С)БО 31 «Фінансові витрати» [5] фінансові витрати – це витрати на проценти та інші витрати підприємства, пов'язані із запозиченнями які включають:

- ✓ відсотки за користування короткостроковими і довгостроковими позиками банків, банківським овердрафтом;
- ✓ відсотки за облігаціями випущеними, векселями виданими;
- ✓ дисконт за облігаціями, амортизація інших знижок, пов'язаних з позиками;
- ✓ відсотки за фінансовою орендою активів.

За міжнародними стандартами бухгалтерського обліку та фінансової звітності облік витрат на позики регламентовані МСБО 23 «Витрати на позики» [6], основним принципом стандарту є те, що витрати на позики, які відносяться до придбання, будівництва або виробництва кваліфікаційного активу, є частиною собівартості такого активу, інші витрати на позики визнаються витратами того періоду в якому вони були понесені, і включаються до первісної вартості такого активу, а витрати на позики, залучені для інших цілей, включаються до складу фінансових витрат.

Відповідно до МСБО 23 «Витрати на позики» – це витрати на сплату процентів та інші витрати, понесені у зв'язку із залученням позикових коштів [6]. Такі витрати включають:

- ✓ витрати на сплату відсотків, які обчислюють за методом ефективної ставки відсотка, що визначено МСБО 39 «Фінансові інструменти: визнання та оцінка»;
- ✓ фінансові витрати, пов'язані з фінансовою орендою, які визнані відповідно до МСБО 17 «Оренда»;
- ✓ курсові різниці, що виникають внаслідок одержання позик в іноземній валюті, якщо вони розглядаються як коригування витрат на виплату відсотків.

НП(С)БО 31 «Фінансові витрати» [5] та МСБО 23 «Витрати на позики» [6] визначають два методи обліку фінансових витрат: базовий та альтернативний (табл. 1).

Таблиця 1

Методи обліку фінансових витрат

Метод	Характеристика
Базовий метод	передбачає, що витрати на позики визнаються як витрати того періоду, в якому вони були понесені, незалежно від використання позики
Альтернативний метод	передбачає, що суб'єкт господарювання капіталізує витрати на позики, які безпосередньо відносяться для придбання, будівництва або виробництва кваліфікованого активу, як частина собівартості цього активу

Джерело: розроблено автором за [7]

Підприємства самостійно обирають метод обліку фінансових витрат, враховуючи діючі норми національних положень (стандартів), та відображають обраний метод фінансових витрат, як один із елементів облікової політики підприємства.

Відповідно до НП(С)БО 31 «Фінансові витрати» [5], фінансові витрати визнаються витратами того звітного періоду, в якому вони були нараховані, окрім випадку, коли облікова політика підприємства передбачає капіталізацію фінансових витрат, пов'язаних із створенням кваліфікаційного активу.

Капіталізація фінансових витрат – це включення фінансових витрат до собівартості кваліфікаційного активу [7].

Національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку [1] передбачено перелік суб'єктів господарювання, які не можуть здійснювати капіталізацію фінансових витрат, а саме:

- суб'єкти малого підприємництва – юридичні особи;
- представництва іноземних суб'єктів господарювання;
- юридичні особи, що не займаються підприємницькою діяльністю.

Перелічені суб'єкти господарювання такі фінансові витрати відображають у складі витрат звітного періоду.

Решта підприємств здійснюють капіталізацію, але лише тих витрат, які пов'язані зі створенням кваліфікаційного активу.

Відповідно до П(С)БО 31 «Фінансові витрати» [5] кваліфікаційний актив – це актив, який потребує суттєвого часу для його створення.

Згідно з МСБО 23 «Витрати на позики» [6] кваліфікований актив – це актив, який обов'язково потребує суттєвого періоду для підготовки його до використання за призначенням чи для реалізації.

Особливістю кваліфікаційного активу є те, що він незавершений і для його завершення необхідні кошти і час, що в свою чергу спонукає до залучення позик. Витрати, які понесені за отриманими позиками необхідно відображати у складі первісної вартості таких кваліфікаційних активів.

Відповідно до НП(С)БО 31 «Фінансові витрати» [5] до кваліфікаційних активів можна віднести незавершене виробництво з тривалим операційним циклом, що потребує кілька років (місяців) технологічної витримки (табл.2). Суттєвим часом для створення кваліфікаційного активу може бути період в декілька місяців. Тому враховуючи специфіку діяльності підприємства та особливості виробничого процесу, для підприємств, які обрали альтернативний метод обліку фінансових витрат, доцільно в обліковій політиці конкретизувати поріг суттєвості для часу на створення кваліфікаційного активу [7].

Таблиця 2

Приклад кваліфікаційних і некваліфікаційних активів

Вид активу	Кваліфікаційний актив	Некваліфікаційний актив
Незавершене Виробництво	Незавершене виробництво з тривалим операційним циклом	Незавершене виробництво з коротким операційним циклом
Інвестиційна Нерухомість	Офісні приміщення, що здаються в оренду але потребують тривалого строку для модернізації (добудови)	Офісні приміщення (будівля, земельна ділянка), що здаються в оренду
Капітальні інвестиції	Незавершене будівництво будівель, споруд; створення нематеріальних активів	Обладнання для монтажу, що не потребує суттєвого часу для доведення обладнання до стану, коли воно придатне до використання
Біологічні активи	Створення багаторічних насаджень	Придбання великої рогатої худоби

Джерело: розроблено автором за [9]

Слід зазначити, що відображення фінансових витрат при створенні кваліфікаційного активу потребує проведення певних розрахунків та дотримання норм міжнародних та національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку. Відповідно до методичних рекомендацій [8], якщо підприємство має позику, безпосередньо пов'язану зі створенням кваліфікаційного активу, та позику, безпосередньо не пов'язану зі створенням кваліфікаційного активу, норма капіталізації за кожною з цих позик визначається у розмірі відсотка за користування кожною з них. За наявності у підприємства кількох боргових зобов'язань, безпосередньо не пов'язаних зі створенням кваліфікаційного активу, норма капіталізації визначається як середньозважена величина фінансових витрат, тобто шляхом ділення суми витрат на відсотки, які необхідно сплатити за кожним зобов'язанням, на суму цих зобов'язань [9].

Порівняння даних стандартів дозволяє простежити особливості процедури капіталізації фінансових витрат на створення кваліфікаційних активів (табл. 3).

Отже, дані наведені вище свідчать, що існують певні відмінності у початку, призупиненні та припиненні капіталізації фінансових витрат. Наявність певних відмінностей можна пояснити національними особливостями обліку, в цілому ж можна стверджувати, що національні стандарти не суперечать міжнародним у питаннях капіталізації фінансових витрат на створення кваліфікаційного активу.

При цьому НП(С)БО 31 передбачено різні варіанти капіталізації фінансових витрат.

Цікавим є той факт, що кваліфікаційний актив може складатися з декількох частин, які створюються окремо, і кожна частина може використовуватися до завершення створення інших частин.

Якщо ж в процесі створення активу виявляється, що вартість очікуваного відшкодування нижче балансової вартості цього активу, капіталізація витрат на позики продовжується, але балансову вартість потрібно списати до вартості очікуваного відшкодування [9].

Розглядаючи питання обліку фінансових витрат за відповідними стандартами можна визначити, що НП(С)БО 31 і МСБО 23 визначають загальний підхід в порядку розподілу всіх фактично понесених і визнаних в обліку фінансових витрат на 2 етапи та 2 складові (табл.4):

1) спочатку всі фінансові витрати відносяться до витрат звітного періоду – бухгалтерська кореспонденція відповідно до Інструкції № 291 [10]- Дт 95; Кт 684, 685,

2) а потім частина з них може збільшити собівартість кваліфікаційного активу: Дт 15, 23; Кт 95, а частина – лишиться в обліку по Дт 95 із подальшим віднесенням на фінансові результати : Дт 79 Кт 95.

**Порівняльна характеристика капіталізації фінансових витрат
відповідно до НП(С)БО 31 «Фінансові витрати» і МСБО 23 «Витрати на позики»**

Умови	НП(С)БО 31	МСБО 23
Початок капіталізації	Капіталізація фінансових витрат починається за наявності таких умов: - визнання витрат, пов'язаних зі створенням кваліфікаційного активу; - визнання фінансових витрат, пов'язаних зі створенням кваліфікаційного активу; - виконання робіт зі створення кваліфікаційного активу, уключаючи технічні та адміністративні заходи, що виконуються до початку створення такого активу	Датою початку капіталізації є дата, коли суб'єкт господарювання вперше виконує всі умови, наведені нижче, а саме: - він поніс витрати, пов'язані з активом; - він поніс витрати на позики; - він веде діяльність, необхідну для підготовки активу до його використання за призначенням або продажу
Призупинення капіталізації	Призупиняється на період, у якому на суттєвий час зупинилось виконання робіт зі створення кваліфікаційного активу. На період зупинення виконання робіт фінансові витрати, пов'язані з утриманням частково завершених кваліфікаційних активів, визнаються фінансовими витратами того звітного періоду, за який їх нараховано	Суб'єкт господарювання призупиняє капіталізувати витрати на позики протягом тривалих періодів, у яких він призупиняє активну розробку кваліфікованого активу
Припинення капіталізації	Капіталізація фінансових витрат припиняється, в тому випадку, якщо створення кваліфікаційного активу завершено	Суб'єкт господарювання припиняє капіталізувати витрати на позики, якщо по суті, вся діяльність, необхідна для підготовки кваліфікованого активу до його передбаченого використання або продажу, завершена

Джерело: розроблено автором за [5, 6, 9]

Облік фінансових витрат в системі рахунків

Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
	Дт	Кт
Нараховано відсотки за користування банківськими позиками	951 «Відсотки за кредит»	684 «Розрахунки за нарахованими відсотками»
Нараховано відсотки за користування іншими (відмінними від банківських) позиками та/або за договором фінансової оренди	952 «Інші фінансові витрати».	684 «Розрахунки за нарахованими відсотками»
Здійснено оплату за користування позиками	684 «Розрахунки за нарахованими відсотками»	31 «Рахунки в банках»
Суму капіталізованих фінансових витрат включено до собівартості кваліфікаційного активу забудовника при будівництві, реконструкції, реставрації будівель і споруд	151 «Капітальне будівництво»	951 «Відсотки за кредит» 952 «Інші фінансові витрати»
суму капіталізованих фінансових витрат включено до собівартості кваліфікаційного активу будівельної організації, на промисловому і сільськогосподарському підприємстві	23 «Виробництво»	951 «Відсотки за кредит» 952 «Інші фінансові витрати»
суму капіталізованих фінансових витрат включено до собівартості кваліфікаційного активу замовника при створенні програмного продукту, інших нематеріальних активів	154 «Придбання (створення) нематеріальних активів»	951 «Відсотки за кредит» 952 «Інші фінансові витрати»
віднесено некапіталізовані фінансові витрати на фінансові результати	792 «Результат фінансових операцій»	951 «Відсотки за кредит» 952 «Інші фінансові витрати»

Джерело: розроблено за [11]

Понесені фінансові витрати відображаються у фінансовій звітності (табл. 5).

Таблиця 5

Фінансові витрати у фінансовій звітності

Рядок	Зміст
2250	«Фінансові витрати» Звіту про фінансові результати (Звіту про сукупний дохід) за формою № 2 (додаток 1 до НП (С)БО 1)
2270	«Інші витрати» Звіту про фінансові результати за формою № 2-м (додаток 1 до НП(С)БО 25): у їх числі суб'єкти малого підприємництва відображають витрати на сплату відсотків та інші витрати, пов'язані із запозиченнями
2165	«Інші витрати» Звіту про фінансові результати за формою № 2-мс (додаток 2 до НП(С)БО 25): у їх числі суб'єкти малого підприємництва, що подають фінансову звітність за спрощеною формою, відображають витрати на сплату відсотків та інші витрати, пов'язані із запозиченнями

Джерело: розроблено за [11]

Також відповідно до п. 16 НП(С)БО 31 [5] у примітках до фінансової звітності підлягає розкриттю така інформація щодо здійснених капіталізованих витрат:

- 1) випадки, причини та тривалість зупинення робіт зі створення кваліфікаційного активу і капіталізації фінансових витрат;
- 2) сума фінансових витрат, капіталізована у звітному періоді;
- 3) річна (або середньорічна) норма (норми) капіталізації.

Висновки. Отже, Таким чином, процес відображення фінансових витрат при створенні кваліфікаційного активу є досить складним, потребує проведення трудомістких розрахунків, чіткого розуміння норм міжнародних та вітчизняних стандартів обліку. Крім того, дана ділянка обліку обов'язково повинна знайти відображення в обліковій політиці підприємства. Вже в наказі про облікову політику необхідно наводити інформацію щодо обраного методу обліку фінансових витрат (базовий чи альтернативний), та визначати поріг суттєвості створення кваліфікаційного активу.

Список використаних джерел

1. Голов С. Ф., Костюченко В. М. Бухгалтерський облік та фінансова звітність за Міжнародними стандартами. 3-тє вид., перероб. і доп. Харків: Фактор, 2013. 1072 с.
2. Міронова О. І. Інвестиційна нерухомість і фінансові витрати: спів ставність окремих норм П(с)БО 31 «Фінансові витрати» і П(с)БО 32 «Інвестиційна нерухомість». URL: <http://eztuir.ztu.edu.ua/1562/1/15.pdf>
3. Пархоменко В. Річна фінансова звітність. Бухгалтерський облік і аудит. 2005. № 1. С. 2–16.
4. Чижищин О. І. Проблеми обліку капіталізації фінансових витрат. URL: http://www.nbuv.gov.ua/ujrn/soc_gum/Aprer/2010_6_1/26.pdf
5. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку № 31 «Фінансові витрати». URL: <http://zakon.rada.gov.ua>
6. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку № 23 «Витрати на позики». URL: <http://www.minfin.gov.ua>
7. Шара Є. Ю. Особливості визнання фінансових витрат. URL: <https://www.ukrlogos.in.ua/10.11232-2663-4139.07.01.html>
8. Методичні рекомендації по бухгалтерському обліку фінансових витрат. URL: <http://audit-optim.com.ua>
9. Серпенінова Ю. С., Алтинцева О. С. Особливості обліку фінансових витрат на створення кваліфікаційних активів. URL: [http://ird.gov.ua/sep/sep20141\(105\)/sep20141\(105\)_455_SerpeninovaYS,AltynitsevaOS.pdf](http://ird.gov.ua/sep/sep20141(105)/sep20141(105)_455_SerpeninovaYS,AltynitsevaOS.pdf)

10. Інструкція № 291 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>
11. Фінансові витрати: бухгалтерський і податковий облік. Вісник офіційно про податки. URL: <http://www.visnuk.com.ua/ua/pubs/id/7876>

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

ОБЛІК ДОХОДІВ ВІД НАДАНИХ ПОСЛУГ ЗА МІЖНАРОДНИМИ СТАНДАРТАМИ

**МОРОЗОВА С., 2 курс ФФО КНТЕУ,
спеціальність «Облік і оподаткування»,
спеціалізація «Облік і оподаткування в міжнародному бізнесі»**

У даній статті здійснено стислий оглядовий аналіз обліку, оцінки, визначення та визнання доходів від наданих послуг за міжнародними стандартами. Розкрито сутність поняття «дохід» згідно МСФЗ 15 «Дохід від договорів з клієнтами», методи оцінки доходів від надання послуг, зокрема варіантів оцінки доходу: 1) результату операції, яка може бути достовірно визнана; 2) неможливості достовірно виміряти результат операції. Показана об'єктивна необхідність деталізації визнання доходів «за ступенем завершеності» або методом відсотка завершеності.

This article provides an overview of the accounting, evaluation, determination and recognition of income from provision of services according international standards. Methods for assessing income from the provision of services, in particular options for assessing income: 1) the result of the operation, which can be reliably recognized; 2) impossibility to reliably measure the result of the operation. There is a justified need to develop approaches to a fuller scope of restrictions in the rules for recognizing revenue from the provision of services and the performance of work to eliminate confusion (IFRS 15).

Актуальність обраної теми. Актуальність даної статті полягає в тому, що в економічній ситуації, яка склалася на сьогоднішній день, облік набуває стратегічного значення для суб'єктів господарської діяльності. Кожен суб'єкт бізнесу висуває на перший план підсумок його діяльності – прибуток або збиток. Точно і об'єктивно підрахувати результат діяльності стає реально лише за інформацією бухгалтерського обліку. Логічність рішень, прийнятих в організації керівництвом, залежить від повноти та достовірності отриманих даних. Виходячи з цього, управлінський склад суб'єкта господарювання виставляє жорсткі вимоги до якості організації та ведення обліку фінансових результатів, які впливають на їх зміни.

В обліку фінансових результатів існує багато спірних питань, адже міжнародні стандарти бухгалтерського обліку мають свої особливості. Проблема полягає у визначенні величини доходів, яка повинна бути представлена в бухгалтерській звітності. Зокрема це стосується таких подій, як надання послуг.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Гармонізацію обліку доходів за національними та міжнародними стандартами досліджували О. Г. Лищенко, І. М. Самарська [3], С.О. Кузнецова, І.Б. Чернікова [2], Пархоменко В. М., Малуґа Н. М. [7], З. В. Задорожний, В. М. Панасюк, Є. К. Ковальчук, О. Г. Бродовська [8] та ін.

Аналізуючи та порівнюючи національні та міжнародні стандарти бухгалтерського обліку доходів науковцями О. Г. Лищенко, І. М. Самарською розроблено схему обліку доходів за центрами відповідальності. Усі ті спірні питання щодо формування необхідної звітності, а також обґрунтованості управлінських рішень в частині отримання доходів можна також перенести і у площину обліку доходів від наданих послуг [3]. С.О. Кузнецова, І.Б. Чернікова, розкриваючи ключові питання обліку і фінансової звітності за міжнародними стандартами, враховують чинні вимоги міжнародних стандартів обліку та звітності. Науковці вказують на необхідності регулювання виконання облікових процедур доходів від наданих послуг відповідно до вимог міжнародних стандартів [2]. Пархоменко В. М., Малюга Н. М. деталізують питання принципів і методів визнання та оцінки доходів, акцентуючи увагу саме на необхідності ретельного слідування процедурам обліку і фінансовій звітності за міжнародними стандартами [7]. З. В. Задорожний, В. М. Панасюк, Є. К. Ковальчук, О.Г. Бродовська поєднують теоретичні аспекти обліку і окремі аспекти практичного застосування на підприємствах сфери надання послуг, формуючи знання з обліку доходів від наданих послуг [8].

Науковцями досліджені і визначені відмінності понятійного сприйняття доходів, витрат щодо міжнародних стандартів фінансової звітності та положеннями з бухгалтерського обліку, з ефективним аспектом максимізації прозорості і зрозумілості даних. Адже в них висвітлюються діяльність організацій, формується достовірна база для визнання доходів і витрат, розглядається потенціал об'єктивного розкриття і оприлюднення наявних фінансових ризиків.

Метою статті є узагальнення теоретичних аспектів обліку доходів від наданих послуг за міжнародними стандартами.

Завданнями статті є визначення сфери застосування МСФЗ 15, розкриття сутності поняття «дохід», оцінки доходів від надання послуг, зокрема варіантів оцінки доходу: 1) результату операції, яка може бути достовірно визнана; 2) неможливості достовірно виміряти результат операції.

Об'єктом дослідження є процедура обліку доходів від наданих послуг за міжнародними стандартами.

Предмет дослідження – теоретичні та методичні засади процесу обліку наданих послуг за міжнародними стандартами.

Виклад основного матеріалу. У сучасних умовах інтеграції вітчизняної економіки в міжнародну систему господарювання істотно підвищуються вимоги до достовірності та об'єктивності інформації про величину доходів організації, сформованої із застосуванням міжнародних стандартів. Бухгалтерський облік дозволяє отримати інформацію не тільки загальну суму доходів і витрат, а й систематизувати їх за видами діяльності для оцінки ефективності виробництва, робіт і послуг, визначення собівартості методами економічного аналізу як на поточний момент, так і на перспективу [2].

Економічна категорія дохід (виручка) є потоком грошових коштів та інших надходжень за певний період, отриманий від продажу продукції, товарів, робіт, послуг. Дохід – це приріст суми грошей над їх витратами від реалізації новоствореної вартості [7]. щодо послуг, то тут є ряд уточнень згідно міжнародних стандартів.

Дохід в загальному розумінні означає потік грошових та інших надходжень в одиницю часу і складається з наступних факторних елементів: прибуток, заробітна плата, відсоток і рента. Основою економічного підходу до визначення поняття доходу є термін «виручка», тобто обсяг продажів виробленої підприємством продукції (робіт, послуг). Іноді цей термін ототожнюється з поняттям «дохід суб'єкта господарювання». Найпоширенішим серед сучасних економістів та обліковців стало визначення поняття «дохід від наданих послуг» як суми виручки від реалізації послуг, а також від здійснення не реалізаційних операцій в розмірі визнаних витрат [8].

У міжнародних стандартах обліку доходів присвячений МСФЗ 15 «Дохід від договорів з клієнтами» (далі - МСФЗ 15) [4]. Даний стандарт застосовується при обліку доходу, отриманого від продажу товарів, надання послуг, використання іншими сторонами активів підприємства, що приносять відсотки, роялті та дивіденди.

У цьому контексті міжнародна система бухгалтерського та фінансового обліку розглядається як вирішення проблеми несумісності економічної інформації між країнами, господарюючими суб'єктами та користувачами такої інформації, які пов'язані з прийняттям економічних рішень. Бухгалтерський облік, як міжнародна мова бізнесу, надає інформацію, витоки якої формуються як на рівні окремих господарюючих суб'єктів, так і економіки в цілому [6].

Згідно МСФЗ 15 дохід – це максимізація корисності активів або зменшення зобов'язань. Дохід – це валовий додаток економічних вигод протягом операційного періоду при функціонуванні суб'єкта діяльності, коли відбувається нарощування власного капіталу від цього припливу, а не через вклад учасників [4]. Отриманий дохід зобов'язаний бути оцінений по справедливій вартості при здійсненні господарських операцій між підприємством і покупцем.

Варто відмітити, що при наданні послуг визнання доходу ускладнюється тим, що виникають труднощі при достовірній оцінці всіх витрат, тому що період надання послуг може бути довшим визначеного раніше періоду або довше одного фінансового року.

На вибір форм міжнародних розрахунків щодо надання послуг впливає ряд факторів [8]:

- вид послуг, які є об'єктом як внутрішніх, так і зовнішньо торгівельних операцій;
- наявність угоди з надання послуг (як варіант договору публічної оферти);
- платоспроможність і репутація контрагентів;
- рівень попиту та пропозицій на дані послуги як на внутрішньому, так і міжнародному ринках;
- строк обрахунків та терміну гарантованого надання послуги тощо товару.

У Міжнародному стандарті фінансової звітності 15 (МСФЗ 15) вказано, що результат угоди може бути достовірно оцінений, якщо виконуються наступні умови [4]:

- сума виручки може бути надійно оцінена;
- існує ймовірність того, що економічні вигоди, пов'язані з операцією, надійдуть в компанію;
- ступінь завершеності операції за станом на звітну дату може бути надійно визначено;
- витрати, понесені при реалізації угоди і витрати, необхідні для її завершення, можуть бути досить точно визначені.

Визнання доходу за ступенем завершеності операції дуже часто називається методом «за ступенем завершеності» або методом відсотка завершеності, згідно з яким виручка визнається в тому ж періоді, коли надаються послуги [3].

Згідно з МСФЗ 15 ступінь завершеності операції може бути визначений різними методами. Суб'єкт бізнесу використовує той з них, який забезпечує надійну оцінку виконаної роботи [4].

Залежно від характеру угоди ці методи можуть включати: звіти про виконану роботу; послуги, надані на дату звітності, у відсотках до загального обсягу послуг; пропорційне співвідношення витрат, понесених на даний момент, до оціночної величиною загальних витрат на операцію.

У витрати, понесені на дату складання звіту, включаються лише ті, які відображають надані на цю дату послуги. У оціночні загальні витрати на операцію включаються тільки витрати, що відображають надані або підлягають наданню послуги. Проміжні платежі і аванси, отримані від замовників, часто не відображають наданих послуг.

Необхідно уточнити, що надійна оцінка процедур з надання послуг може бути забезпечена в результаті узгодження з допомогою способів операції і термінів розрахунків, величини отриманого відшкодування шкоди, а також юридичним захистом кожної зі сторін здійснюваної угоди.

На підставі МСФЗ 15, в тому випадку, коли надання послуг може відбуватися невизначену кількість разів протягом певного періоду часу, визнання доходу варто здійснювати із застосуванням лінійного методу. Цей метод доцільно використовувати протягом певного періоду, якщо немає доказів того, що який-небудь інший метод краще відображає стадію завершеності. З іншого боку, якщо будь-яка дія є більш значнішою, ніж інші, то визнання доходу відкладається до здійснення цієї дії. Якщо кінцевий результат

операції, яка передбачає надання послуг, все-таки не може бути достовірно оцінений, то в такому разі для оцінки доходу застосовується категорія «витрати». Дохід повинен визнаватися тільки в розмірі визнаних витрат, що відшкодовуються на звітну дату [4]. Під витратами у випадку надання послуг доцільно розуміти явні (фактичні, розрахункові) затрати.

На початкових стадіях виконання операції часто буває важко надійно оцінити її результат. Проте, може існувати ймовірність того, що суб'єкт господарювання компенсує витрати, понесені при ви виконанні операції. Тому дохід визнається тільки в тій мірі, в якій очікується компенсація понесених витрат. Так як результат операції не може бути надійно розрахований і відсутня ймовірність того, що понесені витрати будуть відшкодовані, дохід не визнається, а понесені витрати визнаються збитками. Навіть надання послуг з ведення бухгалтерського обліку потребує розбиття на елементи, зокрема дохід та понесені витрати.

Коли невизначеності, що перешкоджають достовірній оцінці результату угоди, усуваються, то дохід визнається у відповідності з основними умовами визнання доходу [7].

Аналіз зазначених елементів порівнянності є лише частиною глобального аналітичного процесу, що передбачає безперервний, цілісний, системний та послідовний підхід. Це зумовлює необхідність у формуванні підходів до більш повного обсягу обмежень у правилах визнання доходу від надання послуг і виконання робіт задля усунення плутанини.

Варто відзначити, що міжнародні стандарти на сьогодні визначають вимоги до структури та способу розкриття інформації, до всіх компонентів фінансової звітності. Незважаючи на це, при необхідності може бути вказана інформація, на яку повинен бути зроблений акцент, а також допускається повтор інформації, якщо потрібно належна оцінка, а саме [3]:

- найменування організації та інших відомостей про неї;
- інформації про те, яким чином представлена звітність охоплює окрему організацію або групу компаній (приміром консалтингових із великою кількістю міжнародних філій із основною в Україні);
- періоду звітності або звітної дати; валюти звітності, а також ступеня округлення.

Метою переходу на міжнародні стандарти організацій в Україні, які надають послуги є підвищення якості та інформативності звітності, які є актуальними для всіх користувачів інформації про організацію. Однак, якщо фінансова звітність не буде відповідати всім вимогам застосовуваних стандартів, то вона не може бути представлена як звітність, складена відповідно до МСФЗ. При цьому можливе подання інформації з урахуванням ризиків і невизначеності на додаток до самої фінансової звітності. Але також варто відзначити, що розкривати варто ризики з високою ймовірністю здійснення і істотним впливом.

У той же час, кожна сучасна організація повинна гарантувати, що несприятливі соціальні наслідки її діяльності не спотворюються в обліку, а такі позиції, як «невизначені ефекти», не видаються за «певні і позитивні». Завдяки раніше отриманим результатам обліку, аудиту та звіту організації мають докладати зусиль щодо поліпшення своєї діяльності із надання послуг суспільству. Принцип постійного поліпшення – це головна вимога стабільного розвитку згідно міжнародних європейських стандартів обліку.

Важливою проблемою є забезпечення максимальної оперативності і достатньої аналітичності вихідної інформації про доходи для вирішення конкретних управлінських завдань. Якщо дана інформація буде не надана коректно, то можуть виникати труднощі у організації і клієнтів цієї організації. Для того, щоб аналітична інформація була достатньою, необхідно перевірити по наступним вимогам: достовірності, доречності, порівнянності, однозначності тлумачення. Якщо дані умови не буду дотримуватися, то інформація про доходи від надання послуг буде спотворена. Для вирішення проблем необхідно розробити прибутково-витратну політику на конкретній організації, яка буде спрямована на збільшення доходів і зменшення витрат, але за умови того, що будуть дотримуватися аксіоми розвитку ринкової економіки та обліку ряду основних суспільних вимог.

Грамотна побудова обліку доходів від наданих послуг за міжнародними стандартами дозволить більш точно визначити бачення і подальшу стратегію розвитку організації, оцінити показники результативності (всі основні показники результативності та вказівку на те, в якому місці виник найбільший дохід).

Висновок. Мета стандарту МСФЗ 15 «Дохід від договорів з клієнтами» полягає у визначенні моменту визнання і оцінки доходів, а також видів доходів, на які поширюються правила стандарту.

Дохід від надання послуг може бути визнаний одним з двох способів, які залежать від достовірності оцінки результату операції по надання послуг. По-перше, як результат операції, яка передбачає надання послуг та може бути достовірно визнаний. Суб'єкт господарювання в змозі здійснити достовірну попередню оцінку після того, як він погодив з іншими сторонами-учасниками операції: обов'язки і права кожної сторони, у яких є позовна сила в відношенні послуги, яка буде надана і одержана сторонами; компенсацію, надану в обмін на послуги; спосіб і терміни розрахунків.

Для визначення ступеня завершеності операції застосовують різні методи: огляд виконаної роботи; послуги, надані на певну дату у вигляді відсотку від загального обсягу послуг, які повинні бути надані за договором; питома вага витрат, які понесені на конкретну дату в попередньо оціненої загальній сумі витрат. Сума витрат, понесених на певну дату, включає тільки ті витрати, які відображають надані послуги на цю ж дату.

По-друге, у ситуації неможливості достовірного вимірювання результату операції від надання послуг, дохід буде визнаватися тільки в тому обсязі, в якому визнані витрати будуть відшкодовані. Дохід не визнається, а понесені витрати визнаються як витрати, якщо не існує ймовірності відшкодування понесених витрат.

Слід зазначити, що значення первинних документів для будь-якого суб'єкта бізнесу дуже велике, тому що вони служать підставою і підтвердженням правильності облікових даних згідно отримання доходу від надання послуг і є джерелом відомостей, які необхідні для оперативного управління організацією. Від достовірності, реальності, і своєчасності складання первинних документів залежить якість бухгалтерського і податкового обліку.

З огляду на той факт, що метою діяльності будь-якого сучасного підприємства є отримання прибутку і поліпшення його фінансового стану, а первинні облікові документи впливають на формування достовірної бухгалтерської (фінансової) звітності, сукупність цих елементів грає важливу роль для примноження результатів діяльності організації в цілому. Тож, правильна організація первинного обліку дозволяє домогтися оперативності прийняття рішень з боку управлінського персоналу, що може вплинути на зростання прибутку від надання послуг та подальшого розширення присутності на ринку.

Перспективами подальших досліджень є розробка методичних засад аналізу величини доходів, яка повинна бути представлена в бухгалтерській звітності, а також достовірності оцінки всіх витрат у випадку дублювання послуг, але приміром різних затрат часу (колективне надання послуг).

Список використаних джерел

1. Закон України «Про захист прав споживачів» від 12.05.1991 р. № 1023-ХІІ // Відомості Верховної Ради УРСР (ВВР), 1991, № 30, ст. 379.
2. Кузнецова С.О. Облік і фінансова звітність за міжнародними стандартами :навч. посібник / С.О. Кузнецова, І.Б. Чернікова. Харків: Лідер, 2016.
3. Лищенко О. Г. Гармонізація обліку доходів за національними та міжнародними стандартами / О. Г. Лищенко, І. М. Самарська // Держава та регіони. Серія: Економіка та підприємництво. 2017. № 4-5. С. 48–52.
4. Міжнародний стандарт фінансової звітності 15 (МСФЗ 15) «Дохід від договорів з клієнтами» від 12.04.2016. URL: https://mof.gov.ua/storage/files/IFRS-15_ukr-compressed.pdf
5. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 11 (МСБО 11) «Будівельні контракти» від 01.01.2012 № 929_017 URL:https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_017#Text
6. Облік і звітність за міжнародними стандартами [Текст] : навч. посіб. / З. В. Задорожний, В. М. Панасюк, Є. К. Ковальчук, В. Ю. Бродовський. 2-ге вид., переробл. і доповн. Тернопіль : ТНЕУ, 2014. 446 с.

7. Пархоменко В. М., Малюга Н. М. Облік і фінансова звітність за міжнародними стандартами: навч. посіб. Київ: 2019. 120 с.
8. Панасюк В. М. Облік в сфері послуг (в схемах і таблицях): навч. посіб. / З. В. Задорожний, В. М. Панасюк, Є. К. Ковальчук, О. Г. Бродовська. Тернопіль: «КРОК», 2011. 156 с.

Робота виконана під науковим керівництвом д-ра екон. наук, доцента КОСТЮЧЕНКО В. М.

КОНЦЕПТУАЛЬНІ ПОЛОЖЕННЯ ЗАСТОСУВАННЯ МСФЗ 16 «ОРЕНДА»

**ПЕРЕРВІНА К., 2 курс ФФО КНТЕУ,
спеціальність «Облік і оподаткування»,
спеціалізація «Облік і оподаткування в міжнародному бізнесі»**

У статті проаналізовано особливості обліку надання орендних послуг за міжнародними стандартами відповідно до МСФЗ 16 «Оренда». Досліджено нововведення МСФЗ 16 як для орендодавця так і для орендаря. Наведено порівняльний приклад застосування національного та міжнародного стандартів, визначено відмінності в обліку. Зроблені висновки про наслідки переходу до обліку за міжнародними стандартами.

The article analyzes the features of accounting for the provision of rental services according to international standards in accordance with IFRS 16 «Leases». Investigated innovation of IFRS 16 for both the lessor and the lessee IFRS. A comparative example of the application of the national and international standard is given, differences in accounting are determined. Conclusions have been drawn about the consequences of the transition to accounting according to international standards.

Актуальність дослідження. Важливість орендних відносин в економіці України полягає в можливості суб'єктів господарювання здійснювати господарську діяльність, розширювати бізнес без значних вкладень та витрат на придбання об'єктів нерухомого або рухомого майна, залучаючи майно інших осіб. Для власників об'єктів оренди це дохід від надання в оренду майна, для держави в цілому це надходження податків до бюджету.

В останні роки в економіці України спостерігається висока нестабільність внаслідок кризових явищ. Економіка потребує змін та інновацій, особливо в умовах Європейської інтеграції. Вже відбувся перехід до Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку, що є дуже важливим етапом у розвитку економіки та ведення обліку на підприємствах. Актуальність обраної теми полягає в тому, що МСФЗ 16 «Оренда» [1] є відносно новим, його було впроваджено починаючи з січня 2019 р. переклад українською мовою з'явився не одразу, отже українським бухгалтерам, фінансистам, економістам довелось знайомитись з ним мовою оригіналу або російською. В різних перекладах, в різних ситуаціях були нюанси коли одні і ті ж поняття були інтерпретовані різними словами. Так як стандарт новий, правила обліку нові, то треба перш за все застосовувати професійне судження. Досвід застосування нового стандарту невеликий, чітких та конкретних рекомендацій використання немає, адже його застосування, впровадження потребують більш високих трудовитрат. Не всі готові до інтеграції нових правил обліку орендованих об'єктів. Адаптація до положень МСФЗ 16 «Оренда» [1] вимагає проведення інвентаризації всіх договорів оренди, що вимагає додаткових компетенцій.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Новий Стандарт 16 досліджували такі науковці як Чалий І. [2], Оніщенко В. [3], Семенова С. [4], Вакун О. [5], Зарудна Н. [6], Кундеус О. [7], Рогозний С. [8].

Метою статті є обґрунтування теоретико-методологічних положень обліку надання орендних послуг за міжнародними стандартами.

Результати дослідження. Ідея впровадження МСФЗ 16 [1] виникла після спалаху фінансової кризи 2007–2008 років. Спочатку в США, а потім і у всьому світі політики пред'явили бухгалтерським стандартизаторам серйозні претензії щодо так званого забалансованого фінансування. Схема обліку операційної оренди, коли орендоване майно не відображалось в балансі, орендар не відображав на своєму балансі зобов'язання перед орендодавцем вважалася неадекватною з точки зору штучного заниження своїх фінансових зобов'язань. На сам перед «під удар» попали мережі оптової, роздрібної торгівлі та авіаперевізники, які орендоване майно (літаки по декілька мільйонів доларів, сотні роздрібних магазинів, складів оптової торгівлі, які були орендовані та не відображались в балансі тепер все це повинні були поставити на баланс. Це значно вплинуло на результат фінансової стійкості, деякі великі мережі збанкрутіли). Цю ситуацію було вирішено виправити і МСФЗ 16 [1] – це результат спільних дій американської ради із стандартів фінансової звітності та Ради з міжнародних стандартів бухгалтерського обліку, це продукт конвергенції американських та європейських стандартів. Нові правила вступили в дію як відповідно до GAAP так і відповідно до міжнародних стандартів починаючи з січня 2019 року. З точки зору орендаря зникає поділ оренди на операційну та фінансову. Згідно пункту 62 параграфів 52–58 МСФЗ 16 [1, с. 8] оренда класифікується як фінансова оренда, якщо вона передає в основному всі ризики та вигоди, пов'язані з правом власності на базовий актив. Оренда класифікується як операційна оренда, якщо вона не передає в основному всі ризики та вигоди щодо права власності на базовий актив. У орендаря залишається лише операційна оренда. Важливий момент, що у орендодавця такий розподіл на фінансову та операційну оренду залишився. В балансі з'являються нові види активів та нові види зобов'язань, використовуються нові бухгалтерські рахунки на яких слід обліковувати об'єкти оренди та зобов'язання з орендних платежів.

МСФЗ 16 «Оренда» не розповсюджується на:

- орендні договори на розвідування або використання корисних копалин, нафти, газу або подібних невідновлювальних ресурсів, тут використовується МСФЗ 6 «Розвідка та оцінка запасів корисних копалин»;

- послуги за угодами про концесію (концесія – це надання з метою задоволення суспільних потреб уповноваженим органом державної влади чи органом місцевого самоврядування на підставі концесійного договору на платній та строковій основі вітчизняним або іноземним суб'єктам господарювання (концесіонерам) права на створення (будівництво) та/або управління (експлуатацію) об'єктом концесії за умови взяття концесіонером на себе відповідних зобов'язань, майнової відповідальності і підприємницького ризику), що належать до сфери застосування Тлумачення КТМФЗ 12 «Послуги за угодами про концесію»;

- оренда утримуваних орендарем біологічних активів, що належить до сфери застосування МСБО 41 «Сільське господарство»;

- ліцензійні договори щодо інтелектуальної власності наданих орендодавцем, які належать до сфери МСФЗ 15 «Дохід від договорів з клієнтами»;

- прав отриманих орендарем за ліцензійними угодами які регулюються МСБО 38 (кінофільми, патенти, авторські права, комп'ютерне програмне забезпечення, п'єси та інше).

Також МСФЗ 16 «Оренда» не застосовується до договорів схожих на оренду, а саме до договорів сервітуту, емфітевзису, суперфіцію, фрахту та інші в яких можуть бути елементи оренди. Натомість, передбачає спрощення практичного характеру, тобто можна не застосовувати положення МСФЗ в двох випадках: щодо короткострокової оренди та оренди малоцінного активу [1].

Короткострокова оренда – оренда, яка на дату початку оренди має строк оренди 12 місяців або менше при відсутності опціону на купівлю активу.

В якості малоцінних активів визначають планшети і комп'ютери, телефони, офісні меблі та інше. Коли проводиться оцінка орендованого активу потрібно брати до уваги не

реальний вік активу, а той вік активу який є новим для оренди, тобто для застосування абсолютної бази вираження вартості потрібно використовувати в відношенні того стану активу у якому він є новим. Визначення порогу малоцінності визначається параграфом 100 МСФЗ 16 «Оренда», а це до 5000 у.о. в новому вигляді та коли цей актив не є інтегрованим у щось більш велике, тобто базовий актив не знаходиться в дуже великій залежності від інших активів, орендар може отримати вигоду від оренди активу або окремо або разом з іншими активами та до якого у орендаря є вільний доступ. Актив повинен бути відносно автономним. Ця умова розроблена для того щоб орендарі не маніпулювали фінансовою звітністю шляхом поділу єдиного орендованого активу на невеликі компоненти з малою вартістю для ухилення від застосування МСФЗ 16 в своєму обліку та звітності.

Істотна річ – це розподіл орендних договорів на компоненти (тобто послуги які включені в договір оренди, а саме компенсація комунальних послуг, послуги з прибирання приміщення, технічне обслуговування – сервісний компонент та ін.) Для орендаря щодо договору, який містить компонент оренди, а також один або більше додаткових компонентів оренди і/або, що не пов'язані з орендою орендар розподіляє компенсацію, передбачену в договорі, на кожний компонент оренди на підставі відносної окремо взятої ціни компонента оренди та агрегованої окремо взятої ціни компонентів, що не пов'язані з орендою. Ці компоненти відокремлюються від орендної плати та не відображаються в балансі, а відносяться до витрат періоду.

У випадку, коли неможливо відокремити ціну оренди та окремого компонента (компенсації) таку ціну слід визначати на основі цін яку орендодавець або аналогічний постачальник зажадав би від організації за вказаний або аналогічний компонент окремо. У випадку відсутності у вільному доступі інформації про ціни відокремленої угоди орендар повинен оцінити ціну відокремленої угоди максимально використовуючи наявну інформацію. Це загальні параметри розподілу платежів з точки зору орендодавця і з точки зору орендаря). МСФЗ 16 «Оренда» [1] визначає, що відносно окремо взята ціна компонентів оренди, що не пов'язані з орендою визначається на основі ціни, яку орендодавець або подібний постачальник стягував би з суб'єкта господарювання за цей компонент або подібний компонент окремо. Якщо наявну окрему взятую ціну знайти неможливо, то орендар складає оцінку окремо взятої ціни, максимально використовуючи наявну інформацію. Відповідно до параграфу 15 МСФЗ 16 «Оренда» [1] орендар може застосовувати спрощення – вирішити за класом базового активу не розмежовувати компоненти що не пов'язані з орендою, а натомість обліковувати кожний компонент оренди та будь-які пов'язані з ним компоненти, що не пов'язані з орендою як єдиний компонент оренди. Орендар не може застосовувати цей практичний прийом до вбудованих похідних інструментів, які відповідають критеріям, викладеним у параграфі 4.3.3 МСФЗ 9 «Фінансові інструменти» [9]. Якщо орендар вирішить використовувати дане спрощення, то йому доведеться всю суму орендних платежів (навіть суми які не є самою платою за оренду) відображати в пасиві балансу та дисконтувати за загальним правилом. Для договору, який містить компонент оренди та один або більше додаткових компонентів оренди або, що не пов'язані з орендою, орендодавець розподіляє компенсацію, передбачену в договорі [10]. Також, актив повинен бути ідентифікованим, тобто якщо це земельна ділянка – мати свій кадастровий номер, якщо це будівля – мати точну адресу, план приміщення з відображенням площі та меж, якщо це рухоме майно (літак, автобус, автомобіль) то він повинен мати реєстраційний номер.

Якщо у орендодавця є право на заміну, тоді це не буде вважатися договором оренди для застосування положень МСФЗ 16 «Оренда», але якщо орендодавець має істотне право замінити актив протягом терміну використання. Право на заміну є суттєвим, якщо орендодавець:

- має практичну можливість замінити актив впродовж періоду використання;
- орендар не може перешкоджати заміні;
- у орендодавця є вільний доступ до альтернативних активів. Умовне право або право, що реалізується лише на певну дату або після неї, не є істотним.

Отримає економічну вигоду від реалізації свого права на заміну активу:

– очікується, що економічні вигоди від заміни перевищать витрати.

При аналізі не враховуються майбутні події, настання яких не рахується вірогідним на початок орендних відносин. [11, с. 11] В даному випадку актив не буде ідентифікованим.

На дату початку оренди визначає орендне зобов'язання. Для цього він оцінює орендне зобов'язання за теперішньою справедливою вартістю не сплачених орендних платежів. Тобто треба визначитися зі строком невідмовної оренди, вартістю орендних платежів. Сума визначається шляхом дисконтування майбутніх платежів з використанням процентної ставки визначеною в договорі оренди. Якщо вона не визначена, то використовують ставку залучених додаткових позикових коштів. Орієнтиром для визначення ринкових ставок в Україні є статистичні дані на сайті НБУ про кредитні ставки по довгостроковим запозиченням «вартість кредитів за даними статистичної звітності банків України (без урахування овердрафту)» [12]. Облікова політика підприємства може передбачати вибір за який період вибирати ринкову ставку: за місяць, за квартал або за рік, що передує даті визначення орендних зобов'язань. Також договір може передбачати щорічну індексацію на індекс інфляції, або інший показник прийнятий сторонами договору, наприклад щорічне підвищення ціни оренди на певний відсоток, або по відношенню до зміни курсу іноземної валюти встановлений НБУ, якщо ціна оренди прив'язана до курсу іноземної валюти. В цьому випадку застосовується МСБО 21 «Вплив змін валютних курсів» [12]. Це враховується при визначенні орендних зобов'язань, потім може бути переглянуто при застосування змінних орендних платежів або при модифікації договору. На балансі відображається орендований актив який потім амортизується, переглядається термін корисного використання та тестується на знецінення. До них включаються мінімальні фіксовані платежі (із виключенням стимулюючих орендних платежів), змінні орендні платежі, які залежать від індексу або ставки (Індекс споживчих цін платежі що прив'язані до базової відсоткової ставки) або платежі, які змінюються в залежності від ринкових орендних ставок), орендні платежі, що не пов'язані з орендою, суми які, як очікується, будуть сплачені орендарем по гарантіям ліквідаційної вартості активу, опціону на купівлю та штрафу за дострокове припинення оренди.

В табл. 1 наведено порівняльний приклад балансу за НП(С)БО та за МСФЗ який презентував лектор Сергій Rogozний на відкритому вебінарі «Орендно-податкові відносини в торговельній діяльності з позиції МСФЗ» для КНТЕУ, що відбувся 11.05.2021 р.

На цьому прикладі наведено наскільки відрізняється вплив на фінансовий результат. Застосування МСФЗ 16 призведе до збільшення ЕВІДТА, але також збільшить чистий борг.

28 травня 2020 року Рада з міжнародних стандартів бухгалтерського обліку опублікувала поправки до МСФЗ 16 «Оренда», які передбачають спрощення для орендарів при обліку поступок з орендної плати, що надаються як прямий наслідок COVID-19. Дані зміни стосуються модифікації оренди при зміні орендних платежів, а саме:

- надати орендарям звільнення від вимоги визначити, чи є концесія, пов'язана з COVID-19 модифікацією договорів;
- вимагати від орендодавців, які застосовують практичне доцільне для обліку поступки на оренду, пов'язані з COVID-19, ніби це не модифікація оренди.

Дані спрощення застосовуються лише до поступок з оренди, що мають місце як наслідок пандемії «сovid-19», і лише в разі дотримання всіх наведених нижче умов:

- зміни орендних платежів призводять до перегляду компенсації за оренду, що в основному є такою самою, що й компенсація за оренду безпосередньо напередодні зміни, або меншою за неї;
- будь-яка зміна орендних платежів впливає лише на платежі, що первісно належали до сплати 30 червня 2021 року або раніше (наприклад, поступка з оренди відповідатиме цій умові, якщо вона зумовлює зменшення орендних платежів до 30 червня 2021 року або раніше та збільшує орендні платежі за період після 30 червня 2021 року);
- суттєвих змін в інших умовах оренди не відбувається [14].

Витяг з порівняльного Звіту про фінансовий стан

№ п/п	Назва рахунку	НП(С)БО 14		МСФЗ 16	
		Дт	Кт	Дт	Кт
1	118 Активи з права користування майном	-	-	1798202	-
2	138 Накопичена амортизація активу з права користування майном	-	-	(359640)	-
3	311 Поточні рахунки в банку	-	440000	-	440000
4	531 Зобов'язання з оренди майна	-	-	-	1204300
5	614 Розрахунки з оренди – поточна частина	-	-	-	314658
6	615 Чергові розрахунки з оренди	-	40000	-	40000
7	91 Загальноновиробничі витрати	480000	-	359640	-
8	953 Фінансові витрати за договорами оренди	-	-	200757	-
	Всього	480000	480000	1998958	1998958
	Вплив на фінансовий результат	480000	-	560397	-

Джерело: складено автором за [8]

Приклади наслідків застосування або незастосування цього спрощення було розглянуто аудиторською компанією BDO в статті «COVID-19 RELATED RENT CONCESSIONS BEYOND 30 JUNE 2021: EXTENSION OF PRACTICAL EXPEDIENT – ADDITIONAL FAQs» [15].

Висновки. Отже, можна зробити такий висновок, що для тих підприємств які зобов'язані почати використовувати облік орендних відносин за міжнародними стандартами значно ускладнюється бухгалтерський облік. Замість визнання витрат періоду по актам виконаних робіт як це передбачено національним стандартом НП(С)БУ 14 «Оренда» [17], та забалансовим обліком орендованих активів треба проводити значні розрахунки щодо визначення орендних зобов'язань на весь період оренди, періодично тестувати на знецінення, амортизувати і т. і. Також, необхідно проаналізувати всі наявні договори по кожному об'єкту оренди на малоцінність та переглянути строки оренди. Від цього залежить які саме договори будуть обліковуватись за міжнародними стандартами. МСФЗ 16 «Оренда» має суттєвий вплив на звітність. Крім інших факторів, ступінь впливу залежить від вибору облікової політики підприємства та прийнятих професійних суджень.

Список використаних джерел

1. Міжнародний стандарт фінансової звітності 16 «Оренда» URL: [https://buhgalter911.com/public/uploads/msfo/IFRS16%20ukr_AH%20\(1\)-compressed%20\(1\).pdf](https://buhgalter911.com/public/uploads/msfo/IFRS16%20ukr_AH%20(1)-compressed%20(1).pdf)
2. Чалий І. МСФЗ 16 «Оренда». Податкові ризики. Журнал «Професійний бухгалтер» № 33 від 03.09.2018р. URL: <https://ibuhgalter.net/material/514/10631>
3. Оніщенко В. Оренда приміщень за МСФЗ 2021. Журнал «Головбух» URL: <https://www.golovbukh.ua/article/7588-orenda-primshchen-za-msfz>
4. Семенова С. Актуальні питання з обліку оренди за міжнародними стандартами. Збірник тез науково-практичної конференції студентів, аспірантів і викладачів. ДУІТ, м. Київ, 2019 с. 305–307.
5. Вакун О. Проблемні аспекти обліку орендних операцій за національними та міжнародними стандартами фінансової звітності. Галицький економічний вісник № 5 (60), 2019р. URL: <https://galicianvisnyk.tntu.edu.ua/pdf/60/757.pdf>
6. Зарудна Н. Проблемні аспекти обліку орендних операцій за національними та міжнародними стандартами фінансової звітності. Галицький економічний вісник № 5 (60), 2019р. URL: <https://galicianvisnyk.tntu.edu.ua/pdf/60/757.pdf>
7. Кундеус О. Проблемні аспекти обліку орендних операцій за національними та міжнародними стандартами фінансової звітності. Галицький економічний вісник № 5 (60), 2019р. URL: <https://galicianvisnyk.tntu.edu.ua/pdf/60/757.pdf>

8. Рогозний С. Відкритий вебінар «Орендно-податкові відносини в торговельній діяльності з позиції МСФЗ» для КНТЕУ який відбувся 11.05.2021р. URL: <https://knute.edu.ua/blog/read/?pid=42861&uk>
9. Міжнародний стандарт фінансової звітності 9 «Фінансові інструменти» URL: https://buhgalter911.com/public/uploads/msfo/2019/IFRS_9_Ukrainian-compressed.pdf
10. Міжнародний стандарт фінансової звітності 15 «Дохід від договорів з клієнтами» URL: https://buhgalter911.com/public/uploads/msfo/IFRS%2015_ukr-compressed.pdf
11. Презентація аудиторської компанії «Deloitte» URL: <https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/ua/Documents/webinar/IFRS%2016%20Webinar.pdf>
12. Статичні дані по кредитним ставкам НБУ. URL: <https://bank.gov.ua/ua/statistic/sector-financial/data-sector-financial#2f>
13. Міжнародний стандарт фінансової звітності 21 «Вплив змін валютних курсів» URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_022#Text
14. Поступки з оренди, пов'язані з пандемією «сovid-19»Зміни, що вносяться до МСФЗ 16 URL:[https://mof.gov.ua/storage/files/40402_GVT_EN_Amendment_to_IFRS_16_Covid19_Related_Rent_2509%20\(1\)%20\(2\).pdf](https://mof.gov.ua/storage/files/40402_GVT_EN_Amendment_to_IFRS_16_Covid19_Related_Rent_2509%20(1)%20(2).pdf)
15. «Covid-19 related rent concessions beyond 30 June 2021: Extension of practical expedient – additional FAQs URL: [https://global-www.bdo.global/getmedia/1c13ab67-2018-4cef-bc4a-98915e1c6830/IFRB-2021-08-COVID-19-PE-extended-\(IFRS-16\).pdf.aspx](https://global-www.bdo.global/getmedia/1c13ab67-2018-4cef-bc4a-98915e1c6830/IFRB-2021-08-COVID-19-PE-extended-(IFRS-16).pdf.aspx)
16. Журнал «Податки і бухоблік» травень, 2020р. № 43 URL: <https://i.factor.ua/ukr/journals/nibu/2020/may/issue-43/article-108711.html>
17. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 14 «Оренда» URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0487-00#Text>

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

УПРАВЛІНСЬКИЙ ОБЛІК: СУТЬ, ЗНАЧЕННЯ, ОСНОВНІ ОБ'ЄКТИ

**СЕМІНІХІНА М., 2 курс ФФО КНТЕУ,
спеціальність «Облік і оподаткування»,
спеціалізація «Облік і податковий консалтинг»**

У статті розглянуто значення управлінського обліку. Виділено організаційні основи побудови управлінського обліку та його функції. Визначена основна мета та завдання управлінського обліку. У статті розкрито суб'єкт і об'єкти управлінського обліку, поняття «витрати» як одного з основних об'єктів управлінського обліку.

The article considers the importance of management accounting. The organizational bases of construction of the administrative account and its function are allocated. The main purpose and tasks of management accounting are defined. The article reveals the subject and objects of management accounting, the concept of «costs» as one of the main objects of management accounting.

Актуальність теми. На сучасному етапі розвитку економіки важливо враховувати підвищення нестабільності зовнішнього середовища підприємництва, яке стосується всіх основних процесів: інноваційних, інвестиційних, технологічних, оподаткування, приватизаційних, реформування земельних відносин в аграрних формуваннях і, на кінець, управлінських. В українській економіці сьогоднішній день вже існують всі передумови для того, щоб аналізувати бухгалтерську діяльність з урахуванням її управлінського аспекту. У визначенні бухгалтерського обліку, сформульованому Американською асоціацією

бухгалтерів, чітко відзначається саме його управлінський аспект: це процес ідентифікації інформації, обрахунків й оцінка показників та надання даних користувачам інформації для вироблення, обґрунтування і ухвалення рішень. [2]

У сучасній науковій вітчизняній та зарубіжній спеціальній економічній літературі відбуваються дискусії про сенс і місце управлінського обліку в системі управління підприємством. У контексті зазначеної проблематики існує значна кількість наукових досліджень і практичних розробок, як зарубіжних, так і вітчизняних науковців, таких як Апчерч А., Датар Ш., Друді К., Фостер Дж., Хорнгрен Ч., Яругова А., Вахрушина М., Голов С., Карпова Т., Нападовська Л., Пушкар М., Карпенко О. та ін.

Метою статті є визначення сутності та практичної значимості управлінського обліку для ефективного управління внутрішньогосподарською діяльністю підприємстві в сучасних умовах розвитку ринкових відносин.

Завданнями статті є:

- розкрити концептуальні основи управлінського обліку;
- проаналізувати погляди різних науковців на визначення сутності поняття «управлінський облік»;
- розглянути предмет і об'єкти управлінського обліку;
- розкрити поняття «витрати» як одного з основних об'єктів управлінського обліку.

Об'єктом дослідження є процес управлінського обліку.

Результати досліджень. Призначення внутрішньогосподарського (управлінського) обліку визначено в ст. 1 Закону України № 996-Х ІУ «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» (далі – Закон про бухгалтерський облік), де зазначено, що внутрішньогосподарський (управлінський) облік являє собою систему збору, обробки та підготовки інформації про діяльність підприємства для внутрішніх користувачів у процесі управління підприємством.

Відповідно до п. 5 ст. 8 Закону про бухгалтерський облік підприємство самостійно розробляє систему та форми внутрішньогосподарського (управлінського) обліку, звітності і контролю господарських операцій.

Отже, управлінський облік не підлягає регулюванню нормативними документами державних органів та професійних організацій бухгалтерів, але підпадає під дію самостійно розроблених підприємством внутрішніх регламентів його ведення.

Розглянемо сутність управлінського обліку, яка розкривається у науковій літературі. Так, автори Ільїна С., Т. Журба вказують, що управлінський облік – це підсистема бухгалтерського обліку, яка забезпечує інформацію для посилення планування, фактично, та контролю організаційної діяльності в організації для її управлінської організації. Цей процес включає обчислення вимірювання, збір, розгляд, підготовку, інтерпретацію та передачу інформації, необхідної управлінській організації для консолідації виконання своїх функцій. Управлінський облік – це процес обчислення, вимірювання, аналізу, підготовки, інтерпретації та передачі інформації [4].

Досить часто управлінський облік називають економічною формою, пов'язаною з підготовкою та наданням системі управління інформації при здійсненні інвестицій, операційної та фінансової діяльності. Як економічна форма, управлінський облік дозволяє генерувати та повністю узгоджувати найбільш ефективні, оперативні та тактичні на різних рівнях управління на прийняття стратегічних рішень. Створення внутрішніх звітів щодо об'єктів управлінського обліку необхідна частина побудови останнього. На думку Фаріоната Т., внутрішні звіти – це збірка звітів, дані яких призначені для об'єднання власників бізнесу, їх керівників (менеджерів) та інших внутрішніх користувачів інформації.

Керівництво використовує інформацію управлінського обліку для поєднання планування, оцінки та контролю в організації та забезпечення відповідних програм розвитку підприємства.

Облік виступає однією із функцій управління і структурою бухгалтерського обліку, що є основою інформаційного забезпечення. В підтвердження нашої думки, враховуючи нормативне формулювання бухгалтерського обліку, визначимо, що його сутність виражається як інформаційна структура, що здатна забезпечити неперервний процес

вимірювання фактів господарського буття підприємства, їх систематизації з використанням методів бухгалтерського обліку та передачі економічної інформації користувачам. Управлінський облік відрізняється від фінансового своєю стратегічною спрямованістю.

Однак до нинішнього дня в наукових дослідженнях спостерігаються обмінювання думками стосовно факту буття управлінського обліку в системі бухгалтерського обліку підприємств. Не вдаючись до обґрунтування доцільності не вже такі спростування виокремлення в системі обліку підприємства інших облікових підсистем (фінансового, управлінського, податкового), представимо позицію прихильників управлінського обліку. Насамперед не цілком об'єктивним є заперечення явища, яке існує десятиліттями в інших країнах світу, розвивається і приносить реальні результати.

По-друге, фінансовий облік в силу своєї регламентованості і обмеженості положеннями (стандартами) та спрямованості на складання фінансової звітності для зовнішніх користувачів, дійсно не здатний забезпечувати інформаційну необхідність керівництва в процесі ухвалення управлінських рішень.

По-третє, досліджуючи еволюцію управлінського обліку важко заперечити той приклад, що на окремому історичному етапі розвитку управлінський облік сформувався в окрему сферу економічних знань, що характеризується наявністю специфічних предметів, об'єктів і методів обдумування понятійно-категорійного апарату та системи відтворення знань [3].

Управлінський облік сприяє керівникам підприємств окреслювати економічно-фінансову політику. При формуванні управлінського обліку передбачається майнова автономність і безперервність діяльності організації, наступність вживання управлінської політики, а крім того часова визначеність фактів господарської діяльності. [9]

Управлінський облік відіграє важливу роль у вирішенні прогностичних проблем: прибутковість нової продукції; формулювання очікуваного доходу від запланованої економічної діяльності; оцінка ефективності нових інвестицій; затвердження рішень в умовах обмеженого використання ресурсів та «придбання чи виготовлення» тощо.

Керівників різних рівнів управління в більшій мірі цікавлять не стільки результати їх минулої діяльності, скільки способи досягнення бажаних результатів діяльності власного підприємства в майбутньому. У країнах, де бухгалтерський облік прийнято поділяти на фінансовий і управлінський, прогностична функція характерна конкретно для управлінського обліку. Це стало реальним на основі бюджетування, прогнозування поведінки витрат і доходів, експертних оцінок, розробки альтернативних рішень. Через те в останні роки все більше поширення отримують стратегічні системи управлінського обліку, як підсумок прагнення розширити інформаційну базу для затвердження рішень за рахунок формування прогностичної інформації.

Управлінський облік, будучи продовженням фінансового обліку, має з ним реальний взаємозв'язок і певні відмінності. Управлінський облік – відтворення в зручній формі фінансово-господарської діяльності підприємства в ході виконання плану. Він орієнтований на внутрішніх користувачів інформації, на відміну від бухгалтерського. Однак, не дивлячись на відмінності між фінансовим і управлінським обліком існує схожість, котра проявляється через елементи методу, об'єкти обліку і єдність вихідної інформації [10].

Так, знаходячись на стику таких споріднених економічних наук, як управління, бухгалтерський облік, прогнозування, економічне обмірковування, математика, статистика, економіка, технологія і організація виробництва, економіко-математичні методи і моделювання, психологія, управлінський облік має свої специфічні об'єкти і методи дослідження. До того ж впродовж певного історичного періоду сформувався оригінальний понятійно-категорійний пристрій притаманний лише управлінському обліку, а в світовій практиці зародилася і незрівнянно функціонує формація відображення наукових знань з управлінського обліку, тому що він є однією із базових дисциплін фахової підготовки бухгалтерів і підтримується професійними громадськими організаціями, які досліджують проблеми управлінського обліку та займаються підготовкою і сертифікацією бухгалтерів-аналітиків [9].

Управлінський облік як підсистема бухгалтерського обліку має предмет, об'єкти (рис. 1) та метод.

До методів управлінського обліку відносять:

1. Індексний метод (статистичний), який полягає в застосуванні індексів.
2. Прийоми економічного аналізу.
3. Математичні методи – кореляційно-регресійний, лінійне програмування, спосіб найменших квадратів та інші.
4. Програмування.

Предмет та об'єкти управлінського обліку	Оборотні та необоротні активи підприємства, що забезпечують діяльність підприємства
	Зобов'язання
	Власний капітал
	Витрати, доходи, фінансовий результат
	Господарські процеси та їх результати (що в сукупності складають господарську діяльність підприємства):
	Постальницько-заготівельна діяльність
	Виробнича діяльність
	Фінансова-збутова діяльність
	Організаційна діяльність

Рис. 1. Предмет та об'єкти управлінського обліку

Джерело: складено за [4]

Функції управлінського обліку представлені у табл. 1.

Межі, що розділяють ці функції, настільки розмиті, що неможливо повністю і однозначно визначити кожен з них. Як правило, усі три функції існують у будь-якому елементі інформації управлінського обліку, але взаємозв'язок між ними залежить від конкретної ситуації [5].

Отже, основною метою управлінського обліку є надання інформації для розрахунку витрат на продукцію (машинобудування, послуги), планування, контролю, оцінки та постійного вдосконалення підприємств та управлінських рішень. Іншими словами, інформація управлінського обліку повинна дати можливість керівникам визначати перспективи подальшого розвитку підприємства, вирішувати проблеми та оцінювати успіх діяльності.

Таблиця 1

Функції управлінського обліку

Функції управлінського обліку	
Інформаційна	Забезпечення керівників всіх рівнів управління інформацією, яка необхідна для поточного планування, контролю, прийняття оперативних управлінських рішень. Аналізуються можливі очікувані витрати та прибутки підприємства, що можуть виникати при прийнятті того чи іншого важливого рішення та, які дозволяють оцінити ступінь господарського ризику
Комунікаційна	Формування інформації, яка є способом внутрішнього комунікаційного зв'язку між рівнями управління та різними структурними підрозділами одного рівня
Контрольна	Оперативний контроль та оцінка результатів діяльності внутрішніх підрозділів і підприємства в цілому і досягненні мети. Тут виділяють центри відповідальності
Прогнозна	Перспективне планування і координування розвитку підприємства в майбутньому на відстані аналізу та оцінки фактичних результатів діяльності
Аналітична	Полягає у вивченні всієї системи прийняті рішення з метою її удосконалення. На цьому етапі важливо зрозуміти, чи виконане поставлене завдання і що спричинило його невиконання: недоліки планування або контролю, неправильний вибір мети

Джерело: складено за [6]

Розглянемо один з основних об'єктів управлінського обліку – витрати.

- Витрати стосуються частини витрат, понесених підприємством на отримання доходу; вони зменшують дохід підприємства.
- Витрати – це будь-які платежі, які компанія сплачує в процесі своєї господарської діяльності; вони в основному пов'язані з грошовим потоком компанії, оскільки їм потрібно платити за власні гроші.
- Витрати пов'язані з фактичними продуктами та товарами та вираховуються з доходу.
- Це вартість, рівна вартості придбання ресурсів у кількості.

Витрати є споживанням ресурсів у процесі господарської діяльності. [4]

Що стосується терміна «управління витратами», то в більшості наукових досліджень ця фраза характеризується процесом формування витрат та раціональним використанням ресурсів.

Управління витратами, як зазначається в економічній літературі, – це процес цілеспрямованого створення витрат та стимулювання зниження витрат.

Бюджет витрат на управління підприємством точно розраховується для забезпечення його нормального функціонування. Управлінські витрати плануються декількома методами. Перший (традиційний) – передбачає обмеження цього виду витрат відсотком від фонду зарплати основного персоналу. Другий («від досягнутого») – ґрунтується на щорічній індексації рівня витрат згідно з темпами їх зростання за період. Також можливо планування в ув'язці з підсумковим результатом діяльності. Цей метод є найефективнішим, але на відміну від країн Заходу в Росії практично не використовується.

Витрати на управління плануються окремим бюджетом і не мають нічого спільного з виробництвом чи продажем. Розрахунок не враховує динаміку корпоративних доходів. Більшість цих витрат – обмежені витрати. Вони поділяються на витрати, пов'язані з корпоративними активами, і витрати, пов'язані з його розвитком. До першої групи належать такі предмети, як амортизація, витрати на обслуговування обладнання та орендна плата. Вони плануються виходячи із вартості та строку корисного використання основних фондів. Друга частина (заробітна плата менеджерів та інших спеціалістів, інженерно-технічного та управлінського персоналу, їх представників, проїзд, транспорт та інші витрати) планується окремо для кожної компанії. [6]

Управлінські витрати повинні в обов'язковому порядку бути підтверджені документально. Такими документами є платіжні доручення, квитанції, видаткові касові ордери. Без наявності цих документів організація не має права приймати до обліку управлінські витрати при оподаткуванні.

Інструментами управління витратами дозволено прийняти організаційно- систематичний підхід творення облікової політики витрат на підприємстві. До методів обліку витрат відносяться обрані підприємством: система документування, проведення інвентаризації, методика відтворення в системі рахунків, способи оцінки, методи калькулювання та творення форм звітності.

Організація управління витратами проявляється крізь визначення елементів системи управління витратами: складу суб'єктів управління, обґрунтування об'єктів витрат, формулювання завдань, методів та інструментів.

Планування представляє собою обґрунтування елементів та розміру витрат для визначення у майбутньому резервів їх зменшення та ефективності застосування з метою отримання максимальної величини прибутку.

Облік забезпечує здійснення оцінки витрат, їх реєстрацію в первинних документах, облікових регістрах, на рахунках обліку та поєднання у різних формах звітності. Облік

забезпечує не лише своєчасне і повне відтворення фактичного розміру витрат, проте й контроль за використанням ресурсів, а разом обсяг виробленої продукції в натуральних і грошових вимірниках. [6]

Структура управління передбачає структурування внутрішнього середовища підприємства за допомогою виокремлення в ньому центрів відповідальності, а саме: центру управління, центрів виручки (грошових надходжень), центрів прибутку, центрів витрат.

Центрами виручки є маркетингові (збутові) підрозділи, які відповідають тільки за обсяги й ціни реалізації продукції. Центри прибутку виробляють та реалізують вироблену продукцію, а згодом несуть і найповнішу відповідальність за собівартість, ціни та прибуток. Центри витрат не здійснюють реалізацію і відповідають тільки за собівартість та дотримання нормативів витрат. У спеціальній літературі трапляються, у свою чергу, розуміння центрів походження витрат, які породжують витрати, але безпосередньо не виробляють продукції, несучи відповідальність тільки за виконання своїх функціональних обов'язків.

Управління підприємства здійснює постановку цілей центрам відповідальності за допомогою бюджетів. Бюджети підрозділів можуть мати різну побудову, періодичність складання та контролю, різну календарну деталізацію.

Виокремлення у складі підприємства центрів відповідальності полегшує постановку цілей підсистемам управління. Ця управлінська процедура здійснюється у формі бюджетування та на основі диференціації функцій підрозділів згідно з характером й обсягів їх відповідальності. Бюджети підрозділів можуть мати побудову, періодичність складання та контролю, різну календарну деталізацію. Враховуються й економічні нормативи, до яких належать норми амортизації, плата за землю, параметри матеріального стимулювання тощо.

Зв'язок управлінського обліку, як складової облікової політики підприємства визначається методичними нормативними актами з бухгалтерського обліку. [7]

Висновки. Реформування системи управління виробничою діяльністю підприємства за допомогою впровадження системи управлінського обліку відкриває принципово нові можливості для українських підприємств і дає змогу не тільки отримувати інформацію про виробничі процеси, однак й оперативно застосовувати її при прийнятті управлінських рішень.

Управлінський облік є ефективним інструментом управління, через те що створює конкурентні переваги в ринковому середовищі, а саме, забезпечує підприємство ключовою інформацією. Досвід підприємств України свідчить, що практичне застосування управлінського обліку, на жаль, ще не набуло належного поширення, в зв'язку з не вирішеним колом проблем. У сучасних умовах це питання надзвичайно актуальне.

Управлінський облік відіграє важливу роль у вирішенні проблем прогнозування: прибутковості нової продукції; формулювання очікуваного доходу від запланованої економічної діяльності; оцінка ефективності нових інвестицій; затвердження рішень за таких умов, як обмежене використання ресурсів та «придбання чи виробництво».

У країнах, де бухгалтерський облік поділяється на фінансовий та управлінський, функція прогнозування особливо підходить для управлінського обліку. Це стає реальністю на основі бюджетування, прогнозування поведінки витрат і доходів, експертної оцінки та розробки альтернативних рішень.

Як продовження фінансового обліку, управлінський облік має з ним реальні відносини, і є деякі відмінності. Управлінський облік орієнтований на внутрішніх користувачів інформації, а не на бухгалтерський облік. Однак, хоча фінансовий облік та управлінський облік різняться, вони також мають подібність, що відображається в єдності елементів методу, об'єктів обліку та вихідної інформації. [10]

Список використаних джерел

1. Голов С.Ф. Управлінський облік. Центр навчальної літератури. 2018. 400 с.
2. Друрі К. Управлінський та виробничий облік. Юніті-Дана. 2003. С. 231–245.
3. Коба О.В. Витрати підприємства та їх класифікація для потреб управління й економічного аналізу. Причорноморські економічні студії. 2016. № 4. С. 99–103. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/bses_2016_4_23 (Дата звернення: 24.09.2019).
4. Лега О.В., Яловега Л.В. Управлінський облік витрат виробництва в умовах автоматизованої обробки інформації. Актуальні проблеми інноваційної економіки. 2016. № 2. С. 75–80.
5. Лучик С.Д. Особливості автоматизації обліку витрат виробництва. Бухгалтерський облік, аналіз і аудит. 2014. №4. С. 209–217
6. Методичні рекомендації з формування собівартості продукції (робіт, послуг) у промисловості: Наказ Міністерства промислової політики України від 09.07.2007 р. № 373. URL: <http://www.mfu.gov.ua>
7. Олініченко К.С. Економічні аспекти еволюції поглядів на управління витратами. Вісник Міжнародного слов'янського університету. Економічні науки. 2007. № 1. С. 37–39.
8. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати»: Наказ Міністерства фінансів України від 31.12.1999 р. № 318. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0027-00>
9. Фостоловчи В.А., Фостолович Р.С. Інформаційні ресурси при формуванні собівартості продукції в системі управління підприємством. Ефективна економіка. 2018. №9. URL: http://www.economy.nayka.com.ua/pdf/9_2018/162.pdf
10. Фостолович В.А. Основні аспекти сучасного підходу до системи управління сільськогосподарським підприємством. Ефективна економіка. 2017. № 5. URL: <http://www.economy.nayka.com.ua/?op=1&z=5597>

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

ОСОБЛИВОСТІ ОБЛІКУ ДОХОДІВ ВІД ЗОВНІШНЬОЕКОНОМІЧНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ НА ПІДПРИЄМСТВІ ТУРИСТИЧНОГО БІЗНЕСУ

**ЧУГАЄВА Д., 2 курс ФФО КНТЕУ,
спеціальність «Облік і оподаткування»,
спеціалізація «Облік і оподаткування в міжнародному бізнесі»**

Дане дослідження присвячено розкриттю теоретико-методичних основ та розгляду можливих практичних рекомендацій щодо обліку доходів від зовнішньоекономічної діяльності на підприємстві туристичного бізнесу. Обґрунтовано поняття «дохід» в системі міжнародного бізнесу. Визначено особливості обліку доходів від зовнішньоекономічної діяльності суб'єктів туристичного бізнесу. Розглянуто напрями організації та ведення синтетичного та аналітичного бухгалтерського обліку експортно-імпорتنних операцій.

This research examines the theoretical and methodological foundations and analysis of appropriate practical recommendations on income from the economic activity in the tourism business. Equipped with the understanding of income in the systems of international business. The specialty of the region is the income from the economic activity of the tourism business. An organizer and the results of synthetic and analytical accounting experience in export-import operations have been developed.

Туристична діяльність, як і будь-яка інша, неможлива без одержання доходу, а суб'єкти туристичного підприємництва (туроператори, турагенти та ін.) не можуть функціонувати без позитивних результатів своєї діяльності, тобто без прибутку, який без доходу теж неможливий.

Туризм є одним із тих секторів всесвітньої економіки, що постраждав найбільше у зв'язку з обмеженнями на пересування. В Україні сьогодні спостерігається значне відставання у темпах впровадження заходів на підтримку туристичного сектора, що ставить під серйозну загрозу конкурентоспроможність галузі на глобальному ринку протягом прогнозованого періоду відновлення впродовж 2021 року. Згідно з прогнозами експертів, кількість міжнародних туристів цього року може скоротитися від 58% до 78%, що призведе до скорочення витрат відвідувачів з 1,5 трлн доларів (в 2020 році) до 310–570 млрд. Подальша боротьба з пандемією може призвести до того, що без роботи в цьому секторі залишаться близько 120 млн осіб. [2].

Туристична діяльність здійснюється з метою одержання доходу, а суб'єкти туристичного підприємництва (туроператори, турагенти та ін.) не можуть функціонувати без позитивних результатів від своєї діяльності, тобто без одержання прибутку, який без доходу теж неможливий. Доходи туристичних підприємств формується переважно за рахунок виручки від реалізації туристичного продукту та окремих послуг організованим і неорганізованим поодиноким туристам або туристичним групам. Реалізується туристичний продукт за договором на обслуговування або ексклюзивно за бажанням туриста без договору. З розвитком туристичного бізнесу змінюються і підходи до управління, що потребує більш сучасніших і складніших підходів до інформаційного забезпечення особливо в умовах карантинних обмежень. Основним джерелом інформаційного забезпечення управління туристичною діяльністю виступає бухгалтерський облік, до якого на сьогодні висуваються посилені вимоги щодо забезпечення глибокими аналітичними даними, забезпеченням оперативною та релевантною інформацією керівництвом туристичних компаній, що здійснюють зовнішньоекономічну діяльність.

Зазначене доводить актуальність теми статті, враховуючи важливість доходів як основного показника, що формує прибуток підприємства туристичного бізнесу.

Аналіз останніх досліджень показав, що вагомий внесок до розв'язання проблем обліку доходів від зовнішньоекономічної діяльності на підприємстві туристичного бізнесу внесли вітчизняні вчені: Бондарчук Н.В., Бутенець Ф.Ф., Голов С.Ф., Гончаренко О.М., Гордополов В.Ю., Дічев І.Д., Король С.Я., Кузьменко О.О., Лоханова Н.О., Маценко Л.Ф., та ін. Крім того питанням теорії, регулювання та методології ведення обліку доходів, зокрема від зовнішньоекономічної діяльності на підприємстві туристичного бізнесу, досліджувалися такими зарубіжними вченими: Бенджамін Хілл, М.І. Кутером, Девідом А., Чаттерджі Б. та ін.

Безперечно, що їх дослідження сприяють розвитку теорії та методології обліку і фінансової звітності. Водночас вихід вітчизняних підприємств на міжнародні ринки капіталу, розвиток міжнародних стандартів обліку та звітності, впровадження Інтернет-технологій потребують удосконалення теоретико-методологічних положень щодо обліку

доходів від зовнішньоекономічної діяльності на підприємстві туристичного бізнесу. Більше того розв'язання зазначених питань сприятиме підвищенню рівня якості фінансової звітності, а також забезпечить довіру користувачів до звітної інформації. Важливістю та практичною значущістю окреслених проблем обґрунтовується вибір теми статті, її актуальність, мета, завдання і зміст.

Метою даного дослідження є розкриття теоретико-методичних основ та розглянути можливі практичні рекомендації щодо обліку доходів від зовнішньоекономічної діяльності на підприємстві туристичного бізнесу.

Основні результати дослідження. Одне з основних завдань бухгалтерського обліку зовнішньоекономічної діяльності – забезпечення керівництва підприємства та інших зацікавлених осіб достатньою інформацією, необхідною для прийняття управлінських рішень, а також створити систему внутрішнього контролю з метою посилення ефективності діяльності підприємств та запобігання крадіжок та інших зловживань. Організація та здійснення ЗЕД потребують дотримання певних цілей дотриманням певних вимог:

- відображення в бухгалтерському обліку валютних операцій в валюті їх здійснення та паралельно в валюті звітності за курсом НБУ на дату здійснення такої операції;
- своєчасне надання адміністрації, податковим і статистичним органам інформації про результати діяльності підприємства, в тому числі зовнішньоекономічної;
- забезпечення своєчасних і правильних розрахунків за зовнішньоторговельними операціями [1].

Для виконання зазначених вимог та досягнення поставлених цілей необхідно визначитися з основними положеннями бухгалтерського обліку доходів зовнішньоекономічної діяльності та їх впливу на оподаткування діяльності суб'єкта господарювання.

Здійснюючи продаж товарів, робіт чи надання послуг на експорт у продавця виникають наступні доходи:

- дохід від реалізації;
- дохід від купівлі-продажу іноземної валюти;
- дохід від операційної курсової різниці.

Термін «дохід» (з англ. income) означає приплив активів, внаслідок певного виду діяльності. Фінансовий стан кожного господарюючого суб'єкта характеризується тим, як розміщені його кошти та з яких джерел вони формуються. Дохід підприємства позиціонує собою одну з основних узагальнюючих категорій фінансово-господарської діяльності підприємства. Отримання доходів – це свідчення того, що послуги, надані підприємством знайшли свого споживача та відповідає вимогам попиту ринку та іншим технічним характеристикам та властивостям. Отримання доходу підприємством свідчить про те, що воно є фінансово спроможним за умови, якщо розмір одержаних доходів перевищує понесені витрати [1].

Поняття доходи визначається НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» [4] та НП(С)БО 15 «Доходи» [5], МСФЗ 15 «Дохід від договорів із клієнтами» [3].

Визначення доходу, як об'єкта бухгалтерського обліку, наданого у Концептуальній основі складання та подання фінансових звітів у міжнародних та національних стандартах бухгалтерського обліку, наведемо у табл. 1.

Що стосується Податкового кодексу України [11], то тут норми, що регулювали основні положення сутності та класифікації доходів були вилучені, в Розділі III були внесені суттєві коригування і ст.138 та 139 змінено назви. Виходячи з цього основним документом, що регулює облік доходів залишається НП(С)БО 15 «Доходи» [4] та новий МСФЗ 15 «Дохід від договорів із клієнтами» [5].

Згідно з НП(С)БО 15 «Дохід» визнані доходи в бухгалтерському обліку класифікуються за такими групами наведеними на рис. 1.

Таблиця 1

Визначення доходу як об'єкта бухгалтерського обліку

Джерело	Визначення доходу
Концептуальна основа (Framework) складання та подання фінансових звітів	Збільшення економічних вигод протягом облікового періоду у вигляді надходження або збільшення активів чи зменшення власного капіталу, окрім випадків, пов'язаних із внесками учасників капіталу
Рада з розробки стандартів фінансового обліку США (FASB)	Дохід – це притік активів господарської одиниці або погашення його кредиторської заборгованості (або комбінації одного та другого) в результаті поставки або виробництва товарів, надання послуг або інших операцій, що становлять основу діяльності суб'єкта
Американська бухгалтерська асоціація (AAA)	Дохід – це грошове визначення сукупності продуктів або послуг, які передані підприємством своїм покупцям протягом деякого періоду часу
НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності»	Збільшення економічних вигод у вигляді збільшення активів або зменшення зобов'язань, яке призводить до зростання власного капіталу (за винятком зростання капіталу за рахунок внесків власників).
МСФЗ 15 «Дохід від договорів із клієнтами»	Дохід від основної діяльності – валове надходження економічних вигод протягом певного періоду, яке виникає у ході звичайної діяльності підприємства, коли власний капітал зростає в результаті цього надходження, а не в результаті внесків учасників капіталу

Джерело: складено на основі [1]

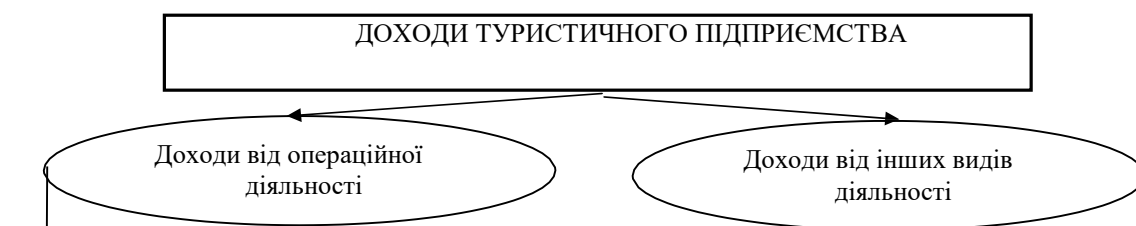


Рис. 1. Поділ доходів туристичного підприємства залежно від видів діяльності

Доходи від основної діяльності (виручка від реалізації турів)
Джерело: розроблено на основі [5]

Інші операційні доходи (доходи від виручки від реалізації послуг)
Дохід (виручка) від реалізації послуг – загальний дохід від реалізації або послуг без вирахування наданих знижок та непрямих податків і зборів (податку на додану вартість, акцизного збору тощо). Чистий дохід від реалізації послуг визначається шляхом вирахування з доходу від реалізації послуг наданих знижок, доходів, що за договорами належать комітентам та податків і зборів [5].

До складу інших операційних доходів включаються суми інших доходів операційної діяльності підприємства, крім чистого доходу від реалізації послуг.

До складу фінансових доходів включаються дивіденди, відсотки та інші доходи,

отримані від фінансових інвестицій (крім доходів, які обліковуються за методом участі в капіталі).

До складу інших доходів, зокрема, включаються дохід від реалізації фінансових інвестицій; дохід від неопераційних курсових різниць та інші доходи, які виникають у процесі господарської діяльності, але не пов'язані з операційною діяльністю підприємства [4, 5].

Узагальнюючи теоретико-методичні основи відображення в бухгалтерському обліку доходів від зовнішньоекономічної діяльності та їх вплив на оподаткування підприємства, можна виділити наступні особливості:

– дохід від зовнішньоекономічної діяльності слід визнати на дату останньої з подій: передачі ризиків або втрати контролю;

– дохід, який виникає при зміні курсу іноземної валюти за здійсненою операцією, необхідно перераховувати за курсом НБУ, діючим на дату першої події за зовнішньоекономічною операцією в межах суми такої першої події;

– датою отримання авансу слід вважати дату надходження виручки на розподільчий рахунок у банку;

– за монетарними статтями на дату балансу, а також на дату здійснення господарської операції розраховують курсові різниці [8].

Для обліку доходів підприємства Планом рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій [7] передбачені рахунки 7 класу «Доходи і результати діяльності».

Враховуючи специфіку та масштаби діяльності на туристичному підприємстві використовуються лише декілька рахунків для обліку доходів, зокрема:

Рахунок 70 «Доходи від реалізації» субрахунки: 701 «Дохід від реалізації готової продукції», 702 «Дохід від реалізації товарів», 703 «Дохід від реалізації робіт і послуг».

Рахунок 71 «Інший операційний дохід» субрахунок 712 «Дохід від реалізації інших оборотних активів».

Рахунок 73 «Інші фінансові доходи» субрахунок 732 «Відсотки одержані».

Цікавим є запропонований підхід В.Ю. Гордополовим до формування напрямів синтетичного та аналітичного облікового відображення експортно імпорتنих операцій (табл. 2).

Таблиця 2

Напрями організації та ведення синтетичного та аналітичного бухгалтерського обліку експортно-імпорتنих операцій

Рахунки	Субрахунки	Напрями аналітичних рахунків
28 «Товари»	281 «Товари в торгівлі»	– за видом обраної формули Інкотермс відповідно до моменту передачі ризиків та зобов'язань; – за видами імпортованих товарів
36 «Розрахунки з покупцями та замовниками»	362 «Розрахунки з іноземними покупцями»	
63 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками»	632 «Розрахунки з іноземними постачальниками»	– за видами іноземної валюти; – за географічним розташуванням контрагента; – за видом обраної формули Інкотермс відповідно до моменту
70 «Доходи від реалізації»	701 «Дохід від реалізації готової продукції»	– за видами експортованого товару;
	702 «Дохід від реалізації товарів»	– за видом обраної формули Інкотермс відповідно до моменту передачі ризиків та зобов'язань
	703 «Дохід від реалізації робіт і послуг»	

Рахунки	Субрахунки	Напрями аналітичних рахунків
	послуг»	
71 «Інший операційний дохід»	714 «Дохід від операційної курсової різниці»	– за видами іноземної валюти; – за видами монетарної статті
90 «Собівартість реалізації»	901 «Собівартість реалізованої готової продукції»	за видами експортованого товару; – за видом обраної формули Інкотермс відповідно до моменту передачі ризиків та зобов'язань
	902 «Собівартість реалізованих товарів»	
	903 «Собівартість реалізованих робіт і послуг»	
94 «Інші витрати операційної діяльності»	945 «Втрати від операційної курсової різниці»	за видами іноземної валюти; – за видами монетарної статті
97 «Інші витрати»	974 «Втрати від неопераційних курсових різниць»	

Джерело: складено за [1]

Правильна організація обліку доходів від зовнішньоекономічної діяльності в суб'єкта туристичного бізнесу є запорукою формування ефективного інформаційного забезпечення при прийнятті управлінських рішень та реалізації цілей підприємства.

Висновки. Проведене дослідження дозволило розкрити теоретико-методичні основи та розглянути можливі рекомендації щодо обліку доходів від зовнішньоекономічної діяльності на підприємстві туристичного бізнесу. При розкритті особливостей нормативного регулювання, із врахуванням останніх змін законодавства, щодо порядку здійснення діяльності суб'єкта господарювання в процесі отримання доходів від зовнішньоекономічної діяльності встановлено, що порядок відображення доходу за експортними операціями в бухгалтерському обліку регулюють національні та міжнародні стандарти.

При оподаткуванні діяльності підприємств за отриманні ними доходи від зовнішньоекономічної діяльності відображають відповідно до національних стандартів бухгалтерського обліку: доходи, визнані в бухгалтерському обліку збільшують фінансові результати до оподаткування. Актуальним та малодослідженим залишається питання розробки документів бухгалтерського обліку для розрахунку курсових різниць, які сьогодні визначаються у бухгалтерських довідках. Запровадження такого первинного документу сприяла б зменшенню помилок при бухгалтерських розрахунках.

Список використаних джерел

1. Гордополов В.Ю. Методологічні положення бухгалтерського обліку експортно імпорتنих операцій підприємств // АГРОСВІТ № 13, 2018. – URL: http://www.agrosvit.info/pdf/13_2018/4.pdf
2. Карантин. Як світ рятує туристичну галузь. Укрінформ. – URL: <https://www.ukrinform.ua/rubric-tourism/3090351-karantin-ak-svit-ratue-turistichnu-galuz.html>
3. Лісіца Т. Туристична діяльність: облік та оподаткування. URL: <http://www.visnuk.com.ua/uk/publication/100005703-turistichna-diyalnist-oblik-ta-opodatкування>
4. Міжнародний стандарт фінансової звітності 15 «Дохід від договорів із клієнтами». URL: https://mof.gov.ua/storage/files/IFRS-15_ukr-compressed.pdf 2. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» від 07.02.2013 No 73. URL: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13>.

5. 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>
6. Національне Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 15 «Дохід». – URL: <https://zakon.help/law/290/>
7. План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій: Наказ Міністерства фінансів України від 30.11.99 №291 – URL: <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/z1557-11>
8. Про зовнішньоекономічну діяльність: Закон України від 16.04.1991 р. № 959 – XII – URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/959-12>
9. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 21 «Вплив змін валютних курсів»: Затв. наказом Мінфіну від 10.08.00 р. №193 – URL: <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/ru/z0515-00>
10. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні: Закон України від 16.07.1999 р. № 996 – XIV – URL: <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=996-14>
11. Податковий кодекс України: Кодекс України; Закон, Кодекс від 02.12.2010 № 2755-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>.

Робота виконана під науковим керівництвом канд. екон. наук ШУШАКОВОЇ І. К.

КОНЦЕПТУАЛЬНІ ЗАСАДИ ОБЛІКУ ДОХОДІВ ЗА МІЖНАРОДНИМИ СТАНДАРТАМИ

**ШУЛЬЖЕНКО Н., 2 курс ФФО КНТЕУ,
спеціальність «Облік і оподаткування»,
спеціалізація «Облік і оподаткування у міжнародному бізнесі»**

Дослідження присвячено розкриттю концептуальних положень обліку доходів за міжнародними стандартами. Розглянуто методологічні підходи до визнання доходу підприємства за МСФЗ 15 «Дохід від договорів із клієнтами». Досліджено практичні особливості обліку доходів підприємства і відображення у фінансовій звітності за міжнародними стандартами.

The study is devoted to the disclosure of the conceptual provisions of income accounting according to international standards. Methodological approaches to the recognition of enterprise income under IFRS 15 «Income from agreements with customers» are considered. The practical features of the enterprise income accounting and reflection in the financial statements according to international standards are studied.

Актуальність дослідження. Найважливіший показник господарської діяльності підприємства – розмір і характер прибутку (збитку) за кожен період його діяльності. Тому правильне визначення доходу та своєчасне відображення його в бухгалтерському обліку зумовлює актуальність обраного напрямку дослідження.

Одним з найважливіших елементів, який цікавить користувачів фінансової інформації є фінансовий результат. Із введенням в дію у 2018 році МСФЗ (IFRS) 15 «Дохід від договорів з клієнтами» [3] встановлено єдину основу для визнання виручки, яку слід послідовно застосовувати до всіх договорів, замінює вищезгадані тлумачення та стандарти. Тому актуальним є розгляд методологічних засад нового порядку визнання виручки та застосування цього стандарту [1].

Аналіз останніх досліджень. Обліком доходів відповідно до МСБО та МСФЗ займалося 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 МСФЗ 15 «Дохід від договорів з клієнтами» актуальності набуло поглиблене вивчення оновлених підходів до відображення у фінансовій звітності доходів запропонованих у стандарті.

Метою статті є усесторонній розгляд обліку доходів за міжнародними стандартами та розкриття розкриття особливостей застосування МСФЗ 15 «Дохід від договорів із клієнтами».

Результати дослідження. Згідно НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» доходи – це збільшення економічних вигод у вигляді збільшення активів або зменшення зобов'язань, яке призводить до зростання власного капіталу (за винятком зростання капіталу за рахунок внесків власників) [5]. Українським законодавством передбачено окремий стандарт, що регулює порядок визнання доходів, – НП(С)БО 15 «Дохід» [4]. Податковий кодекс України [6] ідентифікує поняття «дохід із джерелом його походження з України» як будь-який дохід, отриманий резидентами або нерезидентами, зокрема, від будь-яких видів їх діяльності на території України (включаючи виплату (нарахування) винагороди іноземними роботодавцями), її континентальному шельфі, у виключній (морській) економічній зоні. МСФЗ 15 «Дохід від договорів з клієнтами»: «Дохід – це збільшення економічних вигод протягом звітного періоду у формі надходжень або покращення активів або зменшення зобов'язань, що веде до збільшення власного капіталу, окрім збільшення власного капіталу, пов'язаного з отриманням внесків від учасників власного капіталу» [3].

Узагальнюючи загальноекономічні та бухгалтерські підходи до трактування поняття «дохід» підприємства можна виділити основні його характеристики:

- дохід підприємства – це один із видів фінансових результатів його господарської діяльності за певний період;
- вищезазначений фінансовий результат характеризує надходження економічних вигод;
- основними формами економічних вигод, що характеризують дохід підприємства, виступають виручка з реалізації іншого майна, а також надходження коштів з позареалізаційних операцій;
- економічні вигоди, що формують дохід підприємства, визначаються їх обсягом у грошовій формі.

Основними умовами для визнання доходу торговельного підприємства в обліку є:

- визнання його активу та зобов'язань за результатами реалізації товарів;
- відмежування внесків учасників;
- достовірний вимір величини доходу (оцінка) [2].

Класифікація доходів торгового підприємства представлена на рис. 1.

Класифікація [1]:

- доходи, які отримані внаслідок продажу готової продукції (або товарів);
- доходи, які отримані внаслідок надання послуг (виконання робіт);
- проценти, роялті та дивіденди.

Слід зауважити, що однією з характеристик є також висока ступінь варіювання реального значення суми економічної вигоди, що формує дохід підприємства, у часі. Це обумовлено тим, що дохід підприємства визначається у грошовій формі (а вартість грошей у часі постійно змінюється під впливом інфляції та інших чинників) і за певний період (чим довшим буде цей період, тим вищим буде ступінь зміни реального значення доходу підприємства). Тому об'єктивна оцінка доходу суб'єкта господарювання має базуватись на обов'язковому врахуванні фактору часу [2].

Не менш важливою характеристикою доходу підприємства є його висока залежність від ризику, що притаманна господарській діяльності конкретного підприємства. Ця діяльність може здійснюватися за обраною підприємством агресивною, помірною або консервативною політикою, що відповідним чином буде позначатись і на сумі отриманих ним економічних вигод (доходу). Таким чином, об'єктивне оцінювання доходу підприємства має базуватись на обов'язковому врахуванні такого фактору, як ризик.

Якщо розглядати доходи з точки зору міжнародних стандартів, то тут існує наступна їх МСФЗ 15 визначає порядок визнання будь-якого доходу від звичайної діяльності внаслідок договору з клієнтом. Тобто якщо метою договору є продаж товарів, виконання робіт або надання послуг, які є результатом звичайної діяльності підприємства, і цей договір передбачає отримання компенсації, то це сфера регулювання МСФЗ 15. При цьому договір визначається як угода між двома або більше сторонами, яка породжує права та обов'язки, що є юридично обов'язковими.

Клієнтом, згідно МСФЗ 15, вважається сторона, яка уклала з підприємством договір на придбання товарів або послуг, які є результатом звичайної діяльності цього підприємства, в обмін на компенсацію. Договірним вважають зобов'язання підприємства передати товари або послуги клієнтові, за які воно отримало компенсацію (або настав строк сплати такої суми) від клієнта [3].

Порівнявши основні положення міжнародних та національних стандартів, можна стверджувати про наявність спільних моментів. Це, насамперед, стосується критеріїв визнання доходу, класифікації доходів за видами діяльності, оцінки доходів, порядку відображення у звітності тощо. Проте, питання їх класифікації у МСФЗ віднесено до питань професійного судження бухгалтерів, тобто підприємства виокремлюють певні статті доходів на свій власний розсуд, виходячи з досвіду, доречності, суттєвості та найбільш кращого і повного розкриття інформації про свою діяльність.

Так, у МСФЗ 15 «Виручка за договорами з покупцями» представлена нова єдина для різних типів операцій п'ятиступінчаста модель визнання доходів від контрактів з клієнтами:

- визнання відповідного договору;
- визнання окремих зобов'язань щодо виконання договору;
- визначення ціни операції;
- розподіл ціни операції;
- визнання виручки в момент виконання або за ступенем виконання зобов'язань за договором [2].

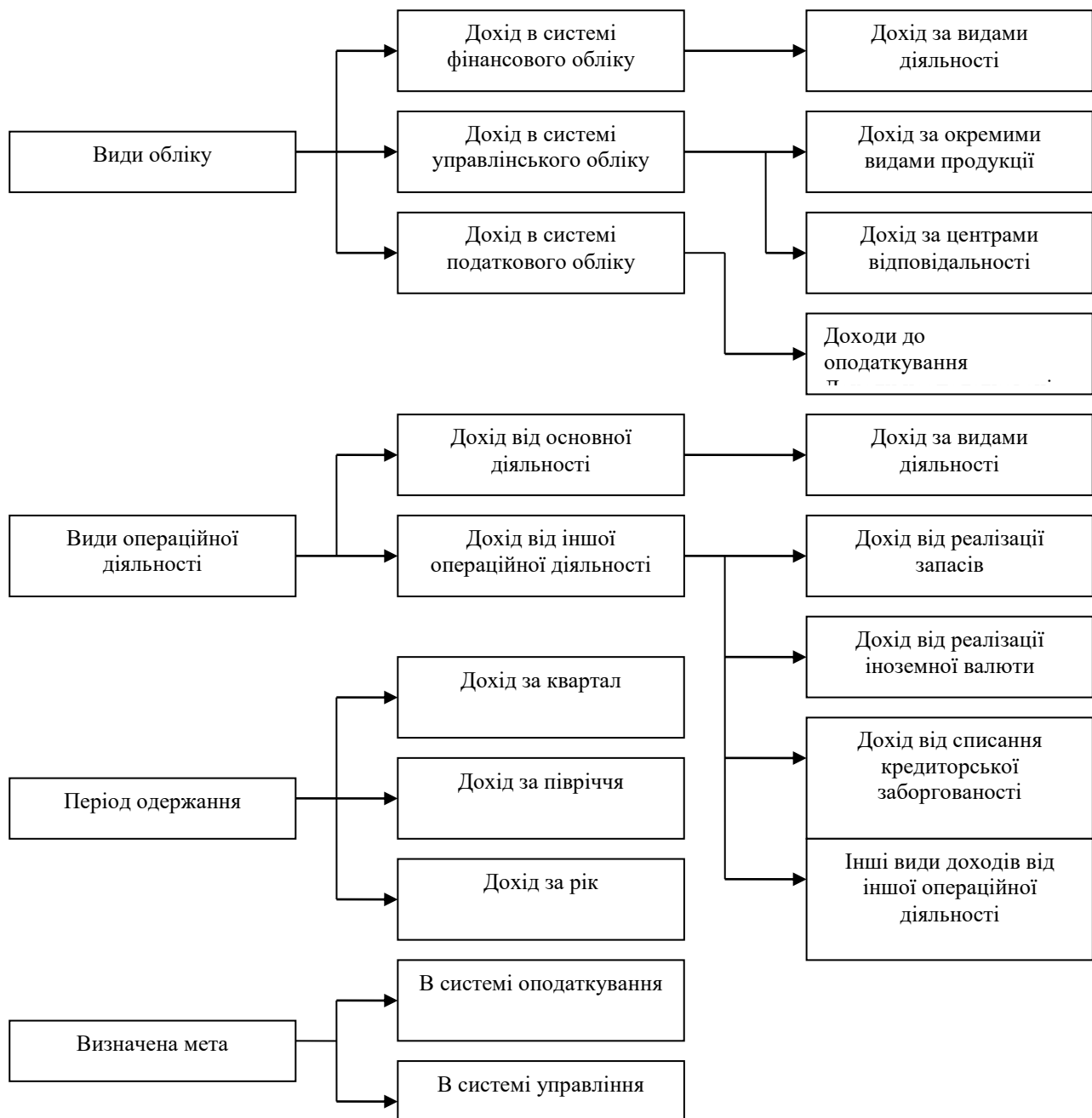


Рис. 1. Класифікація доходів торговельного підприємства

Джерело: складено за [1]

1. Договір підпадає під дію МСФЗ 15 у разі, якщо він задовольняє таким умовам:

- сторони договору письмово чи усно схвалили його, як наслідок, вони зобов’язані виконувати певні зобов’язання за ним;
- підприємство може ідентифікувати права кожної зі сторін договору, умови платежу;
- договір за своєю суттю є комерційним, існує ймовірність, що підприємство отримає винагороду за товари або послуги, що будуть передані покупцю.

2. Визначення окремих зобов’язань за договором. Часто один договір може включати декілька компонентів (наприклад, продаж товарів з наданням послуги з встановлення чи сервісного обслуговування). Тому за МСФЗ 15 необхідно визначити, чи є різні елементи договори окремими зобов’язаннями по виконанню. Важливість цього полягає в тому, що для

різних зобов'язань можуть бути визначені різні моменти визнання виручки. Як правило, керуються таким підходом: якщо різні компоненти можна придбати окремо, то це є окремим зобов'язанням за договором.

3. Ціна операції. Одним з ключових аспектів по відношенню до визначення ціни операції є визначення суми змінного відшкодування. Серед випадків, коли сума відшкодування може варіюватися, слід вказати: знижки, штрафи, бонуси чи заохочення, премії за результат тощо. Для визначення суми змінного відшкодування використовується найбільш ймовірна або розрахункова вартість з використанням очікувань в залежності від того, що є найбільш прийнятним в конкретному випадку [50].

Крім того, ціна угоди також може корегуватися на ефект вартості грошей у часі, якщо договір включає в себе істотний фінансовий компонент. Індикаторами наявності такої компоненти є різниця між величиною обіцяної винагороди та ціни у на продаж і очікуваним проміжком часу між поставкою та оплатою, що перевищує один рік.

Для того, щоб скорегувати суму винагород, компанії слід використовувати ставку дисконтування, яка повинна відображати кредитний ризик, специфічний для одержувача фінансування, а також як можливе забезпечення за фінансовим зобов'язанням. Дана ставка дисконтування є фіксованою і не змінюється в разі зміни процентних ставок, ні в разі зміни інших обставин.

4. Розподіл ціни операції. Розподіл ціни операції між окремими зобов'язаннями по виконанню договору необхідно виконувати за наступним алгоритмом:

1) Визначити окрему ціну продажу:

– фактична або розрахункова;

– «залишковий» метод, якщо ціна продажу носить дуже невизначений або змінний характер (зміна в порівнянні з поточною практикою).

Залишковий метод передбачає не пропорційний розподіл ціни операції між окремими компонентами, а визначення справедливої вартості одного компонента (наприклад, справедливої вартості бонусних балів за програмою лояльності) і віднесення різниці між ціною операції та справедливою вартістю вищевказаного компонента на вартість залишився компонента.

2) Розподілити ціну операції виходячи з відносних окремих цін продажу, як якби продукти продавалися окремо. При цьому, якщо існують переконливі підстави, сума знижки за договором (різниця між ціною операції та сумою окремих цін продажу за окремими компонентами) може бути віднесена на конкретне зобов'язання по виконанню договору [1].

5. Визнання виручки. Виручка може бути визнана в конкретний період часу або протягом проміжку часу [2].

Компанія визнає виручку в певний момент часу, коли відбувається передача обіцяних за договором товарів або надання послуг покупцеві. По суті, товари (послуги) передаються (надаються), коли покупець отримує контроль над ними. Отже, виручка визнається в момент отримання покупцем контролю над відповідними активами.

Отже, основним принципом наведеної 5-рівневої моделі є те, що підприємство має визнавати виручку, відображаючи передачу товару або послуг покупцеві за вартістю відшкодування, що його підприємство розраховує отримати в обмін на ці товари або послуги. Щодо облікової політики підприємство повинно буде розробити і затвердити нові її правила, які будуть засновані на концепції МСФЗ. Завдяки цим правилам підприємство

зможе безпомилково застосовувати правильні способи обліку зобов'язань, активів і власного капіталу [1].

Основні нормативні документи, які регулюють питання обліку доходів, а також аналіз спеціальної літератури за темою випускної кваліфікаційної роботи наведено в додатках Б та В відповідно.

Проведене дослідження положень МСФЗ 15 «Дохід від договорів з клієнтами» щодо основних принципів визнання доходу, що виникає внаслідок договору з клієнтом, дає змогу дійти висновків, що зазначеним стандартом встановлюється новий підхід до визнання виручки, а концепція доходу, що містилася у МСБО 18 «Дохід», змінилася на концепцію зміни активів (зобов'язань). МСФЗ 15 встановлює єдину модель щодо визнання виручки, яка передбачає п'ять етапів її визнання. Нові підходи до визнання виручки вплинуть на величину доходів підприємства та, відповідно, на величину фінансових результатів його діяльності. На підставі звітності керівники різних рівнів управління та зовнішні користувачі, оцінюючи фінансовий стан підприємства, зможуть приймати відповідні управлінські рішення, прогнозувати подальшу діяльність, оцінювати ділову активність підприємства й економічні вигоди, контролювати ризики можливих втрат у майбутньому, визначати резерви підвищення ефективності фінансово-господарської діяльності підприємства, покращення фінансового стану та максимізації прибутку [1].

Висновки. Обґрунтування теоретико-методичних положень обліку доходів за міжнародними стандартами дозволило зробити такі висновки:

1. Категорія «дохід» в економічній теорії розглядається як збільшення ресурсної бази підприємства, що використовується ними для компенсації вже здійснених витрат, накопичення з метою подальшого розширення і розвитку. Тому питання обліку та стандартизації одного з найголовніших показників господарської діяльності підприємства – доходи від реалізації продукції (товарів, послуг) – потребує широкого розгляду.

2. Разом з трансформацією міжнародних стандартів бухгалтерського обліку зазнають відчутних змін: методика визначення доходів, умови їх визнання, аналітичного і синтетичного обліку підприємства тощо. Від раціонально організованої системи обліку доходів безпосередньо залежать достовірність фінансових результатів, ефективність прийняття управлінських рішень і управління підприємством загалом, що визначає перспективи розвитку організації, її майбутню інвестиційну привабливість, кредитоспроможність і ринкову вартість.

3. Користувачі, які отримали інформацію з МСФЗ, мають можливість аналізувати наслідки прийняття рішень, здійснювати прогнозування майбутнього розвитку та є основою прийняття стратегічних рішень. А фінансова звітність підприємств за міжнародними стандартами містить не тільки кількісні показники своєї господарської діяльності, а й характеристики здійснюваних процесів, які відображають

Список використаних джерел

1. Дерев'яно С.І., Тарасюк І.Ю. Облік доходу згідно з МСФЗ 15 «Дохід від договорів з клієнтами» // Науковий журнал «ЛОГОС. Мистецтво наукової думки». – № 1. – Грудень, 2018. URL: <file:///C:/Users/Work/Downloads/59-%D0%A2%D0%B5%D0%BA%D1%81%D1%82%20%D1%81%D1%82%D0%B0%D1%82%D1%82%D1%96-87-1-10-20190908.pdf>

2. Маценко Л.Ф. Концептуальні відмінності обліку доходів після введення МСФЗ 15 «Виручка за контрактами із замовником» // Економіка і суспільство. – 2017. – № 12. – С. 701-705.
3. Міжнародний стандарт фінансової звітності 15 «Дохід від договорів із клієнтами». URL: https://mof.gov.ua/storage/files/IFRS-15_ukr-compressed.pdf
4. Національне Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 15 «Дохід», затв. наказом Міністерства фінансів України від 29.11.1999 р. №290. URL.: <https://zakon.help/law/290/>
5. 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/>
6. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні. Закон України від 16.07.1999 № 40.- URL:<http://zakon.rada.gov.ua/>
7. Цивільний Кодекс України.– URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/435-15/stru>

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

Наукове видання

ОБЛІК І ОПОДАТКУВАННЯ В ПІДПРИЄМНИЦТВІ

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

Формат 60×84/8. Ум. друк. арк. 20,70. Тираж 63 пр. Зам. 490.

Видавець і виготовлювач

Київський національний торговельно-економічний університет
вул. Кіото, 19, м. Київ-156, Україна, 02156