МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
ЗАПОРІЗЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ УНІВЕРСИТЕТ

Ю.А. Гороховець

ФІНАНСОВИЙ ОБЛІК ІІ

Курс лекцій
для здобувачів ступеня вищої освіти бакалавра
спеціальності «Облік і оподаткування»
освітньо-професійної програми «Облік і аудит»

Запоріжжя
2025

УДК : **657.15(076.5)**
Г703

Гороховець Ю.А. Фінансовий облік ІІ : курс лекцій для здобувачів ступеня вищої освіти бакалавра спеціальності «Облік і оподаткування» освітньо-професійної програми «Облік і аудит». Запоріжжя : Запорізький національний університет, 2025. 108 с.

У виданні подано повний виклад теоретичного матеріалу навчальної дисципліни «Фінансовий облік ІІ». Структурно курс лекцій включає 7 тем, тематика та зміст яких відповідає силабусу навчальної дисципліни.

На основі законодавчих актів, Положень (стандартів) бухгалтерського обліку та інших нормативних документів описано методику ведення обліку статутного капіталу, розрахунків з податку на додану вартість, розрахунків з оплати праці, обліку зовнішньоекономічної діяльності, обліку доходів і витрат діяльності підприємства, обліку розрахунків з податку на прибуток та складання фінансової звітності. Для перевірки рівня засвоєння програмного матеріалу запропоновано питання для самоконтролю. Для поглибленого вивчення програмного матеріалу курсу наведено рекомендовану літературу.

Видання призначене для здобувачів ступеня вищої освіти бакалавра спеціальності «Облік і оподаткування», які навчаються за освітньо-професійною програмою «Облік і аудит». Може бути корисним бухгалтерам, фінансистам, економістам, ревізорам для поглиблення та вдосконалення знань із фінансового обліку.

Рецензент
І. С. Варламова, доктор економ. наук, доцент, професор кафедри обліку та оподаткування

Відповідальний за випуск
Н. М. Проскуріна, доктор економ. наук, професор, завідувач кафедри обліку та оподаткування

ЗМІСТ

ВСТУП **4**
Тема 1. СТАТУТНИЙ КАПІТАЛ ТОВ **6**
Тема 2. ОБЛІК РОЗРАХУНКІВ З ПОДАТКУ НА ДОДАНУ ВАРТІСТЬ **24**
Тема 3. ОБЛІК РОЗРАХУНКІВ З ОПЛАТИ ПРАЦІ **37**
Тема 4. ОБЛІК ЗОВНІШНЬОЕКОНОМІЧНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ **58**
Тема 5. ОБЛІК ДОХОДІВ І ВИТРАТ ДІЯЛЬНОСТІ ПІДПРИЄМСТВА **72**
Тема 6. ОБЛІК РОЗРАХУНКІВ З ПОДАТКУ НА ПРИБУТОК **86**
Тема 7. ФІНАНСОВА ЗВІТНІСТЬ ПІДПРИЄМСТВ **93**
РЕКОМЕНДОВАНА ЛІТЕРАТУРА **103**
ВИКОРИСТАНА ЛІТЕРАТУРА **106**

ВСТУП

Навчальна дисципліна «Фінансовий облік ІІ» є однією із складових комплексної підготовки фахівців галузі знань «Управління і адміністрування» спеціальності «Облік і оподаткування» освітньо-професійної програми «Облік і аудит».

Бухгалтерський (фінансовий) облік присутній на кожному підприємстві, як система виявлення, вимірювання, реєстрації, накопичення, узагальнення, зберігання та передачі інформації про діяльність підприємства зовнішнім та внутрішнім користувачам для прийняття управлінських рішень.

Дисципліна «Фінансовий облік ІІ» вивчає, з урахуванням законодавчих і нормативно-правових актів, облік статутного капіталу, розрахунків з податку на додану вартість, розрахунків з оплати праці, облік зовнішньоекономічної діяльності, облік доходів і витрат діяльності підприємства, облік розрахунків з податку на прибуток та складання фінансової звітності. Бухгалтерський (фінансовий) облік фіксує інформацію про господарську діяльність підприємства і призначений для складання фінансової звітності, що орієнтована, в першу чергу, на зовнішніх користувачів.

Мета навчальної дисципліни – формування у студентів сучасної системи теоретичних знань з організації і методики ведення фінансового обліку на підприємствах, незалежно від форми власності та організаційно-правової форми господарювання; практичних навичок з методики обліку запасів, майна, зобов'язань, капіталу підприємства, підготовки та надання фінансової інформації різним користувачам для розробки, обґрунтування й прийняття рішень щодо ефективності діяльності господарюючого суб'єкта.

Завдання навчальної дисципліни «Фінансовий облік ІІ»:

– оволодіти фаховою термінологією фінансового обліку;

– засвоїти основні положення нормативно-правових актів, що регулюють національну систему фінансового обліку та аудиту;

– набути теоретичні знання щодо оформлення первинних документів, облікових реєстрів, систематизації облікової інформації, складання і читання фінансової звітності;

– отримати практичні навички щодо оформлення бухгалтерських документів та звітів;

– опанувати національні та міжнародні стандарти фінансової звітності, що регулюють організацію, порядок ведення обліку та складання звітності підприємства.

Предметом навчальної дисципліни є фінансово-господарська діяльність підприємства, яка характеризує його майновий стан та фінансове положення.

Відповідно до освітньо-професійної програми «Облік і аудит» спеціальності «Облік і оподаткування» в результаті вивчення дисципліни «Фінансовий облік ІІ», студент повинен набути таких ***загальних компетентностей,*** як:

– знання та розуміння предметної області та розуміння професійної діяльності;

студент повинен набути таких ***спеціальних компетентностей,*** як:

– здатність до відображення інформації про господарські операції суб'єктів господарювання в фінансовому та управлінському обліку, їх систематизації, узагальнення у звітності та інтерпретації для задоволення інформаційних потреб осіб, що приймають рішення;

– застосовувати знання права та податкового законодавства в практичній діяльності суб'єктів господарювання;

– здатність здійснювати зовнішній та внутрішній контроль діяльності підприємства та дотримання ним законодавства з бухгалтерського обліку і оподаткування;

– здатність використовувати навички та практично втілювати розуміння процесів, пов'язаних з організацією та технологією здійснення банківських і казначейських операцій; наданням банківських послуг;

– здатність формувати бази оподаткування та здійснювати розрахунки податкових зобов'язань з метою відображення їх в податковому обліку та звітності з використанням інформаційних технологій та сервісних служб;

і програмних результатів навчання, як:

– володіти методичним інструментарієм обліку, аналізу, контролю, аудиту та оподаткування господарської діяльності підприємств;

– розуміти особливості практики здійснення обліку, аналізу, контролю, аудиту та оподаткування діяльності підприємств різних форм власності, організаційно-правових форм господарювання та видів економічної діяльності;

– знати механізми функціонування бюджетної і податкової систем України та враховувати їх особливості з метою організації обліку, вибору системи оподаткування та формування звітності на підприємствах;

– визначати особливості бухгалтерського обліку, оподаткування, організувати ведення та складання фінансової звітності з врахуванням галузевих особливостей умов господарювання підприємств різних форм власності та в умовах інклюзії.

Досягненню мети та ефективній реалізації завдань вивчення навчальної дисципліни підпорядкована логіка її викладання, структура і зміст.

Вивчення дисципліни «Фінансовий облік ІІ» базується на законах України, постановах Кабінету Міністрів України, нормативних документах міністерств та відомств, освітньо-професійній програмі «Облік і аудит», Стандарті вищої освіти України зі спеціальності «Облік і оподаткування».

Відповідно до структурно-логічної схеми освітньо-професійної програми, вивченню навчальної дисципліни «Фінансовий облік ІІ» передують такі дисципліни, як «Фінансовий облік І», «Аудит». Паралельно з вивченням дисципліни «Фінансовий облік ІІ» здобувачі вивчають дисципліну «Облік в бюджетних установах». Дисципліна «Фінансовий облік ІІ» є базою для вивчення дисципліни «Управлінський облік».

Тема 1. СТАТУТНИЙ КАПІТАЛ ТОВ

Мета вивчення теми: розглянути організаційний бік процедури формування статутного капіталу ТОВ; пізнати порядок здійснення внесків до статутного капіталу ТОВ; вивчити важливі аспекти обліку внесків до статутного капіталу ТОВ; ознайомитись з випадками зменшення статутного капіталу ТОВ.

План

1.1. Формування статутного капіталу ТОВ : організаційні моменти
1.2. Порядок здійснення внеску до статутного капіталу ТОВ
1.3. Облік внесків до статутного капіталу ТОВ
1.4. Зменшення статутного капіталу ТОВ

Ключові терміни та поняття: статутний капітал, чисті активи, власний капітал.

1.1. Формування статутного капіталу ТОВ: організаційні моменти

Як людина не може обходитися без повітря, так жодне господарське товариство не може існувати без статутного капіталу. Стосується це і товариств з обмеженою відповідальністю (далі – ТОВ). Капітал таких товариств формується із вкладів їх учасників. Статутний капітал ТОВ складається із внесків усіх учасників, а його розмір дорівнює сумі вартості таких внесків (ч.1 ст. 144 ЦКУ).

Потрібно сказати, що для окремих товариств, наприклад для акціонерних (далі – АТ), законодавство передбачає мінімальний розмір статутного капіталу (див. ч. 1 ст. 14 Закону «Про акціонерні товариства» від 17.09.2008 р. № 514-VI). Але більшості ТОВ у цьому пощастило – для них мінімальний розмір статутного капіталу законодавчо не встановлено (на це вказує і Мін'юст у листі від 27.09.2013 р. № 903-0-3-13/8.1). Тому засновників такого товариства у цьому питанні ніщо не обмежує.

Важливо знати, що відомості про розмір статутного капіталу (далі – СК) і частки кожного учасника в ньому обов'язково мають бути відображені у статуті або рішенні про створення ТОВ. Проте до розміру статутного капіталу окремих видів ТОВ певні обмеження законодавство все ж установлює (табл. 1.1).

Закон України «Про господарські товариства» від 19.09.91 р. № 1576-XII встановлює максимальну кількість можливих учасників ТОВ, а саме, який би розмір не мав статутний капітал ТОВ, у ньому повинні бути частки не більше ніж 100 учасників (ч. 2 ст. 50 Закону). Мінімальна кількість учасників – один (ч. 1 ст. 140 ЦКУ).

Таблиця 1.1 – Обмеження щодо розміру статутного капіталу ТОВ

№ з/п	Вид ТОВ	Вимоги до статутного капіталу	Норма законодавства
1	Торговець цінними паперами	Торговець цінними паперами може здійснювати свою діяльність, якщо оплачений грошовими коштами СК становить: не менше 500 тис. грн. – при здійсненні дилерської діяльності; не менше 1 млн грн. – при здійсненні брокерської діяльності; не менше 7 млн грн. – при здійсненні андерайтингу або діяльності з управління цінними паперами. Причому частка іншого торговця у СК такого суб'єкта господарювання не може перевищувати 10 %.	Ст. 17 Закону про цінні папери
2	Фондова біржа	Розмір СК фондової біржі має становити не менше 15 млн грн., а засновниками повинні бути не менше 20 торговців цінними паперами, які мають ліцензію на право здійснення професійної діяльності на фондовому ринку. Частка одного торговця не повинна перевищувати 5 % СК фондової біржі.	Ч. 2 ст. 20 та ч. 2 ст. 21 Закону про цінні папери
3	Туроператори	Загальний розмір частки туроператора у статутних фондах інших туроператорів України не може перевищувати 20 % їх статутних фондів.	Ч. 3 ст. 17 Закону про туризм
4	Інформагентства	Заборонено створення і діяльність інформаційних агентств, у СК яких сукупна частка, що належить іноземцям та іноземним юридичним особам, становить більше 35 %.	Ч. 2 ст. 9 Закону про інформагентства
5	Оператори державних лотерей	СК оператора державних лотерей не може бути менше розміру статутного капіталу, установленого НБУ для банків (500 млн грн.) коштами з підтверджених джерел.	Ч. 5 ст. 6 Закону про лотереї
6	Компанія з управління активами	Розмір СК компанії з управління активами має бути не менше 7 млн грн. Причому частина держави у СК такої компанії не може перевищувати 10 %.	Ч. 2 і 3 ст. 63 Закону № 5080

Обмеження щодо природи внесків більш загальні і діють вони не лише щодо ТОВ, але й до всіх інших видів господарських товариств. Загальний перелік можливих внесків до статутного капіталу господарських товариств можна знайти в ч.2 ст. 115 ЦКУ, ч. 1 ст. 86 ГКУ та ст. 13 Закону України «Про господарські товариства» від 19.09.91 р. № 1576-XII (табл. 1.2).

Таблиця 1.2 – Можливі внески до статутного капіталу ТОВ

№ з/п	Вид внеску	Примітка
1	Грошові кошти	Внесок може здійснюватися як у національній валюті, так і в іноземній, як у готівковій формі, так і в безготівковій.
2	Цінні папери	Можуть бути акції, облігації, ощадні та інвестиційні сертифікати тощо.
3	Рухоме майно	Під рухомим майном ч. 2 ст. 181 ЦКУ розуміє майно, яке можна вільно переміщувати у просторі. Це може бути як індивідуально визначене майно – транспортні засоби, обладнання, комп'ютерна техніка тощо, так і майно, визначене родовими ознаками, – сировина, матеріали, різні товари, що вимірюються в кілограмах, тонах тощо.

№ з/п	Вид внеску	Примітка
4	Нерухоме майно	До такого майна можна віднести будівлі, споруди, будинки, квартири, земельні ділянки, інші об'єкти, переміщення яких неможливе без їх знецінення та зміни їх призначення.
5	Майнові права	Це можуть бути: право користування майном, у тому числі земельними ділянками; майнові права на об'єкти інтелектуальної власності (літературні та художні твори, комп'ютерні програми, бази даних, винаходи, корисні моделі, торгові марки тощо); частка у СК тощо.

До статутного капіталу ТОВ не можна робити внески, наведені на рис. 1.1.

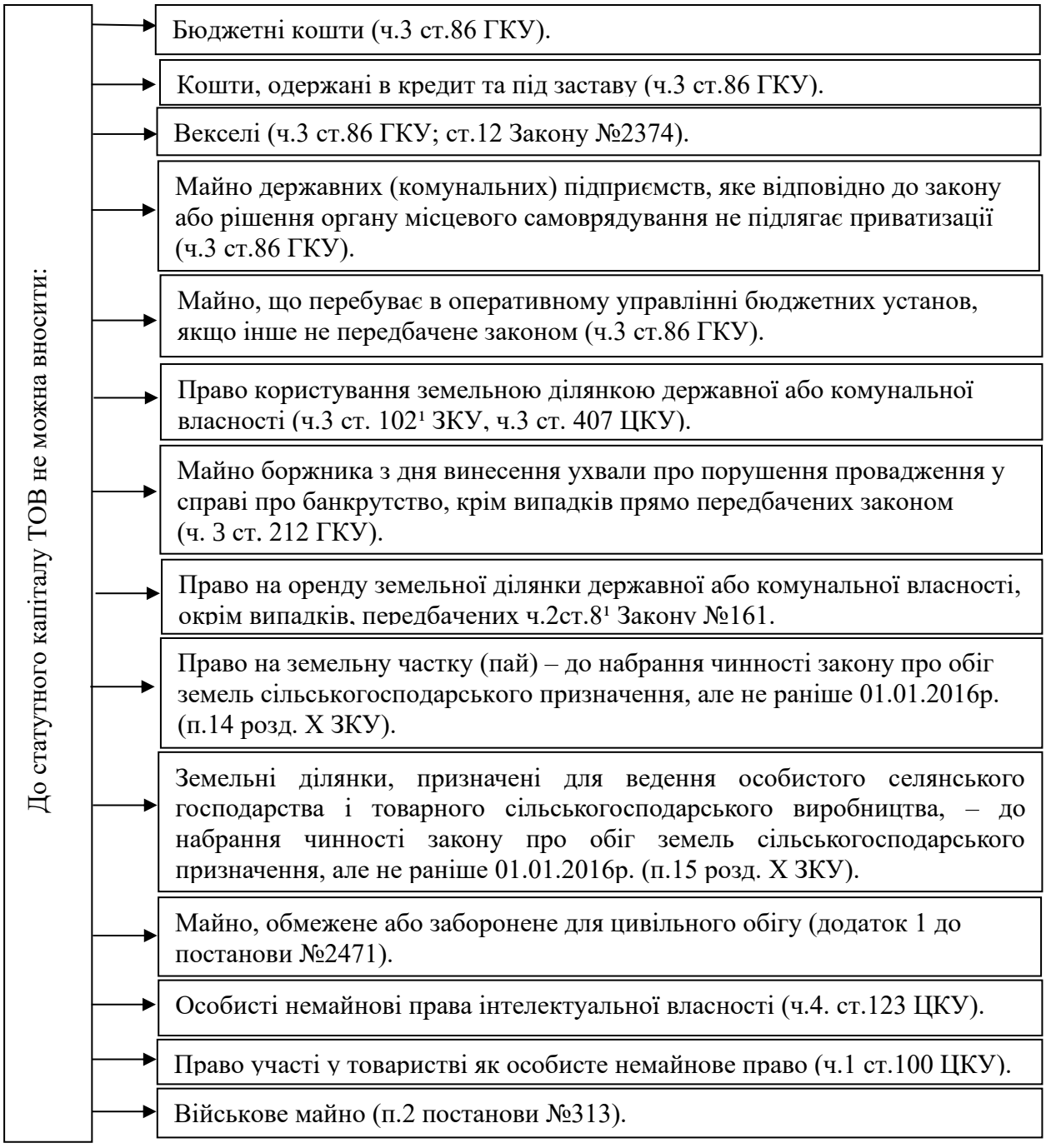


Рисунок 1.1 – Внески, які заборонено робити у статутний капітал ТОВ

Оскільки законодавством встановлені обмеження щодо коштів, які можуть бути використані для формування статутного капіталу, ч. 3 ст. 86 ГКУ зобов'язує засновників (фізичних осіб) підтверджувати свій майновий стан шляхом подання до органу ДФСУ декларації про майновий стан та доходи, яку затверджено наказом Міндоходів від 11.12.2013 р. № 793. В такому разі підтвердженням майнового стану фізичної особи-засновника є довідка органу ДФСУ про подану нею декларацію.

Що стосується засновників (юридичних осіб), то їх фінансовий стан щодо спроможності здійснити відповідні внески до статутного капіталу перевіряють незалежні аудитори. Але не завжди, а тільки у випадках, передбачених законодавством.

У разі, якщо статутний капітал повністю або частково формується майном або майновими правами, до статутного капіталу може знадобитися оцінка внеску. Існують два варіанти грошової оцінки внеску учасника ТОВ (ч. 2 ст. 115 ЦКУ):

– за згодою учасників товариства;

– у порядку незалежної експертної оцінки – у випадках, встановлених законом.

Незалежна експертна оцінка є обов'язковою лише у випадках, передбачених законом. Такими випадками, зокрема, можуть бути:

– створення ТОВ на підставі державного майна або майна, що перебуває у комунальній власності;

– внесення майна господарських товариств з державною часткою (часткою комунального майна);

– на вимогу хоча б одного із засновників. Така вимога може бути викликана незгодою засновника із пропонованою оцінкою внеску, адже чинне законодавство вимагає, щоб внесок було оцінено за узгодженням з усіма засновниками (а не просто за рішенням загальних зборів учасників).

Висновки про вартість майна у разі проведення незалежної експертної оцінки фіксують у звіті про оцінку майна (акті оцінки).

Якщо ж учасники ТОВ не вдаються до послуг оцінювача, то критерії оцінки вони визначають самостійно. Результат оцінки оформляють відповідним актом оцінки. Підписаний усіма учасниками (або їх уповноваженими представниками) акт свідчить про те, що оцінку вкладу погоджено (Лист від 14.09.2004 р. № 6279, Лист від 16.11.2004 р. № 8022).

Відповідно до ч. 2 ст. 17 Закону України «Про державну реєстрацію юридичних осіб та фізичних осіб – підприємців» від 15.05.2003 р. № 755-IV, дані про розмір статутного капіталу юридичної особи, у тому числі про частку кожного із засновників, а також про дату закінчення його формування повинні міститися в Єдиному державному реєстрі юридичних осіб та фізичних осіб – підприємців (далі – ЄДР).

Для внесення таких відомостей до ЄДР їх зазначають у реєстраційній картці на проведення державної реєстрації юридичної особи. Відсутність відомостей про розмір та порядок формування статутного капіталу в установчих документах є підставою для відмови в держреєстрації.

Протягом 24 годин (крім вихідних і святкових днів) після отримання державним реєстратором від органів статистики та ДФСУ даних про взяття на облік юридичної особи, державний реєстратор видає (надсилає поштовим відправленням з описом вкладеного) засновнику або уповноваженій ним особі один примірник оригіналу установчих документів з відміткою про проведення держреєстрації юридичної особи та виписку з ЄДР (ч. 6 ст. 25 Закону № 755).

Внески до статутного капіталу мають бути внесені протягом року з моменту держреєстрації товариства. Якщо внески в цей строк повністю не будуть внесені, загальні збори учасників повинні прийняти одне з таких рішень (ч. 2 ст. 52 Закону України «Про господарські товариства» від 19.09.91 р. № 1576-XII):

– про виключення зі складу товариства тих учасників, які не внесли (не повністю внесли) свої внески, та про визначення порядку перерозподілу часток у статутному капіталі;

– про зменшення статутного капіталу та про визначення порядку перерозподілу часток у статутному капіталі;

– про ліквідацію товариства.

1.2. Порядок здійснення внеску до статутного капіталу ТОВ

Вносити грошові кошти до статутного капіталу ТОВ можна як у готівковій (через касу підприємства), так і в безготівковій (шляхом перерахування на поточний рахунок) формі.

Отримання готівки до каси підприємства як внесок до статутного капіталу оформлюють прибутковим касовим ордером (форма № КО-1), як підставу у відповідному рядку касового ордера слід зазначити «здійснення внеску до статутного капіталу». Касовий ордер підписують головний бухгалтер (уповноважена підприємством особа) та касир. Учасник (або його уповноважена особа), який вносить до статутного капіталу грошові кошти, повинен отримати від касира квитанцію, що є частиною прибуткового касового ордера. Вона теж має бути підписана головним бухгалтером (уповноваженою керівником особою) та касиром, а також завірена відбитком печатки підприємства (за її наявності).

Операцію відображають в журналі реєстрації прибуткових та видаткових касових документів – форма № КО-3 або № КО-3А, а також відповідний запис робиться в касовій книзі – форма № КО-4.

В разі внесення готівкових грошових коштів застосовувати РРО не потрібно, оскільки внески до статутного капіталу належать до позареалізаційних надходжень, які безпосередньо не пов’язані з реалізацією продукції (товарів, робіт, послуг) та іншого майна, а, отже, і при отриманні готівкових грошових коштів як внеску до статутного капіталу розрахункова операція не відбувається, а отже, і в застосуванні РРО немає необхідності (консультація 109.03 БЗ).

Якщо засновником, що вносить готівку до статутного капіталу ТОВ, є юридична особа, то необхідно дотримуватися 10-тисячного готівкового обмеження. Якщо засновник – фізична особа, то, ДФС України в листі від 21.07.2014 р. № 25/6/99-99-22-06-03-15/415 і роз’ясненні з категорії 109.13 БЗ зазначили, що 150-тисячне обмеження поширюється на розрахунки за

операціями, предметом яких є будь-які матеріальні та нематеріальні блага, які можуть бути оцінені в грошовій формі, у тому числі на внески до статутного фонду.

Тому, безпечніше не вдаватися до таких розрахунків та вносити грошові кошти через касу банку просто на поточний рахунок підприємства. На такий вид розрахунків 150-тисячне обмеження не поширюється (див. роз'яснення в категорії 109.13 БЗ).

Другий варіант – вносити кошти до каси підприємства частинами – в розмірі до 150 тис. грн. на день. Такий варіант НБУ допускає, про що свідчить п. 3 листа від 24.01.2014 р. № 11-116/3159.

Окрім цього, внесок до статутного капіталу є частиною готівкової виручки, а тому враховується при розрахунку ліміту каси. У зв'язку з цим, готівкові кошти не вважаються понадлімітними в день їх надходження, якщо вони були здані в сумі, що перевищує встановлений ліміт каси, до обслуговуючих банків не пізніше наступного робочого дня банку або були видані для використання підприємством наступного дня на потреби, пов'язані з діяльністю підприємства. Понадлімітними в день їх надходження не вважаються також кошти, які надійшли до каси підприємства у вихідні та святкові дні та були здані в сумі, що перевищує встановлений ліміт каси, до обслуговуючого банку наступного робочого дня банку та підприємства або були видані для використання підприємством наступного робочого дня на потреби, пов'язані з його діяльністю.

З внесенням грошових коштів на поточний рахунок підприємства усе простіше – жодних обмежень для таких розрахунків законодавство не встановлює. Грошові кошти можуть бути перераховані з поточного рахунка засновника або внесені готівкою через касу банку з подальшим зарахуванням на банківський рахунок підприємства – емітента корпоративних прав. В останньому випадку для підприємства-емітента розрахунки вважатимуться безготівковими, а для засновника – готівковими. У призначенні платежу неодмінно слід зазначити: «внесок до статутного капіталу».

До статутного капіталу ТОВ можна вносити іноземну валюту, відповідно до ч. 1 ст. 86 ГКУ. Підтвердження цьому можна знайти і у ст. 2 Закону України «Про режим іноземного інвестування» від 19.03.96 р. № 93/96-ВР, згідно з якою іноземні інвестиції можуть здійснюватися, зокрема, у вигляді іноземної валюти, яка визнається конвертованою НБУ.

Внесок, зроблений в інвалюті, у статуті зазначають і в такій інвалюті, і в гривні.

Статутний капітал ТОВ може бути як частково, так і повністю сформований внесками у вигляді певного майна та майнових прав (крім тих, які законодавчо заборонено вносити до статутного капіталу). Як приклад майнових прав, що можуть передаватися до статутного капіталу, можна навести майнові права на об'єкти інтелектуальної власності (наприклад, право використовувати об'єкти авторського права, у тому числі тиражувати й поширювати копії літературного твору тощо). Ще один приклад – передання до статутного капіталу права на використання індивідуально визначеного майна.

Внесення до статутного капіталу майна (майнових прав) доцільно оформляти у вигляді акту приймання-передачі за вартістю, затвердженою за згодою засновників або визначеною під час незалежної експертизи. Законодавство конкретних вимог до форми цього документа та його змісту не висуває, тому, як орієнтир, можна використовувати акт приймання-передачі, що застосовується в рамках договірних відносин. Цей документ повинен містити такі відомості:

– дату складання;

– П. І. Б. засновників, що беруть участь у прийманні-передачі внеску;

– вид майна, що передається;

– індивідуальні (або родові) характеристики майна, що передається (наприклад, марку, колір, номер кузова, номер держреєстрації транспортного засобу);

– вартість майна за актом оцінки.

Доцільно також зазначати, які документи підтверджують права засновника на майно, що передається підприємству як внесок. Крім того, не зайвим буде простежити за тим, щоб в акті приймання-передачі містилися всі реквізити первинного документа, передбачені ч. 2 ст. 9 Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16.07.99 р. № 996-XIV. Акт підписують обидві сторони (та, що передає, і та, що приймає).

Якщо внеском до статутного капіталу виступає право користування майном, в акті приймання-передачі слід зазначити:

– майно, на яке передають право користування;

– строк користування;

– вартість цього права як внеску.

Зауважимо, що вартість такого права зазвичай визначають виходячи з суми оплати за використання такого майна протягом строку, на який зазначене право передається товариству. Додатково в акті приймання-передачі можуть бути наведені умови, які зазвичай включають до договору оренди: про способи використання, проведення ремонтів, страхування майна, оплату комунальних послуг, наслідки поліпшення майна, порядок повернення тощо. Якщо статутом або установчим договором передбачено дострокове припинення права користування майном, внесеного до статутного капіталу, необхідно зазначити спосіб та порядок надання засновником компенсації замість нього.

Внеском до статутного капіталу може бути як право використання майна самим товариством, так і право передання майна в користування третім особам.

У тих випадках, коли вклад до статутного капіталу було здійснено шляхом передання права користування майном, відповідне майно повертається учаснику у разі його виходу з товариства без виплати винагороди (абзац третій ч. 2 ст. 148 ЦКУ). Якщо спеціального застереження про те, що вноситься саме право користування майном, не буде, вважається, що як внесок передано право власності на майно, яке вноситься, а не право користування ним (див. постанову ВГСУ від 20.04.2010 р. № 10/826/08-зн(08)).

Проте у деяких випадках лише фіксації факту передання майна до статутного капіталу недостатньо. Законодавство може вимагати додаткового

оформлення прав на майно, щоб у юридичної особи, до статутного капіталу якої воно передане, виникло право власності або право користування. У першу чергу йдеться про об'єкти нерухомості, права на які підлягають держреєстрації.

Якщо імперативної норми, яка вказує на момент виникнення права власності на те чи інше майно або переходу майнових прав (як, наприклад, у ситуації з об'єктами нерухомості), немає, то сторони цілком можуть визначити цей момент на свій розсуд.

Фізична особа, яка перебуває у шлюбі, передаючи майно як внесок до статутного капіталу, повинна надати нотаріально посвідчену згоду дружини (чоловіка) на відчуження (якщо майно було придбане під час шлюбу і не є подарованим або успадкованим під час шлюбу).

Отже, мінімальний розмір статутного капіталу для більшості ТОВ законодавством не встановлено. Вносити до статутного капіталу ТОВ можна грошові кошти, цінні папери, майно та майнові права (крім випадків, прямо передбачених законом). Внески до статутного капіталу товариства у вигляді майна або майнових прав вимагають проведення грошової оцінки. У разі внесення до статутного капіталу ТОВ готівкових грошових коштів застосовувати РРО не потрібно. При здійсненні внеску до статутного капіталу готівкою потрібно враховувати 10-тисячне обмеження на розрахунки між юридичними особами. При розрахунках з учасником-фізичною особою, НБУ та ДФСУ наполягають на дотриманні 150-тисячного обмеження.

1.3. Облік внесків до статутного капіталу ТОВ

Податковий і бухгалтерський облік внесків до статутного капіталу залежить від різних факторів: статусу засновника (суб'єкт господарювання чи звичайний громадянин), системи оподаткування, на якій перебувають засновник і ТОВ (платник єдиного податку чи загальної системи оподаткування), виду внеску (грошові кошти, товарно-матеріальні цінності (далі – ТМЦ), основні засоби, майнові права тощо). Розглянемо важливі аспекти обліку внесків від резидентів.

З точки зору ПКУ, операція із внесення коштів або майна до статутного капіталу юридичної особи в обмін на емітовані нею корпоративні права вважається прямою інвестицією (п.п. 14.1.81 ПКУ). Водночас в обмін на таку інвестицію ТОВ передає засновнику емітовані ним корпоративні права. Отже, засновник у такому разі виступає інвестором, а ТОВ – емітентом корпоративних прав. Від цього ми й будемо відштовхуватися при подальшому розгляді облікових питань. А почнемо з того, що розглянемо, як в обліку інвестора і емітента відобразити внесок у вигляді грошових коштів.

Внесок – грошові кошти. Внесення до статутного капіталу ТОВ грошових коштів не є об'єктом оподаткування ПДВ. Про те, що операції з випуску (емісії), розміщення в будь-які форми управління та продажу (погашення, викупу) за кошти корпоративних прав, виражених в інших, ніж цінні папери, формах, не є об'єктом оподаткування, прямо зазначає п.п. 196.1.1 ПКУ. Грошові кошти, які вносяться, обов'язково мають бути підтверджені відповідними статутними і розрахунковими документами (консультація 101.02 БЗ).

Придбаваючи в емітента корпоративні права, інвестор фактично придбаває фінансову інвестицію. При цьому така інвестиція, як правило, є довгостроковою. Адже корпоративні права отримуються з метою отримання доходу протягом часу, що перевищує 1 рік. Такі інвестиції слід відображати за дебетом рахунка 14 «Довгострокові фінансові інвестиції».

Зазначений рахунок має три субрахунки. На субрахунку 141 відображають інвестиції пов'язаним сторонам за методом участі в капіталі, на субрахунку 142 – інші інвестиції пов'язаним сторонам, а на субрахунку 143 – інвестиції непов'язаним сторонам. Який з них використовувати? Щоб відповісти на це запитання, доведеться пригадати декілька визначень.

Пов'язані сторони – це особи, відносини між якими обумовлюють можливість однієї сторони контролювати іншу або здійснювати суттєвий вплив на прийняття фінансових і оперативних рішень іншою стороною (п. 4 П(С)БО 23 «Розкриття інформації щодо пов'язаних сторін»).

Контроль – це вирішальний вплив на фінансову, господарську та комерційну політику підприємства з метою отримання вигід від його діяльності (п. 4 П(С)БО 19 «Об'єднання підприємств»).

Під **суттєвим впливом** розуміють повноваження брати участь у прийнятті рішень з фінансової, господарської та комерційної політики об'єкта інвестування без здійснення контролю цієї політики. Однією з ознак суттєвого впливу п. 3 П(С)БО 12 «Фінансові інвестиції» називає володіння 20 % статутного капіталу підприємства.

Таким чином, для вибору субрахунку обліку фінансових інвестицій перш за все потрібно з'ясувати, чи є інвестор пов'язаною стороною, тобто чи може він, здійснювати суттєвий вплив на рішення створюваного товариства, що приймаються.

Якщо ви з'ясовано, що інвестор та емітент – пов'язані сторони, слід визначитися з методом обліку інвестицій за П(С)БО 12 «Фінансові інвестиції». Зазначимо, що у більшості випадків облік інвестицій в асоційовані, дочірні та спільні підприємства слід вести за методом участі в капіталі.

Після того як ви визначилися із субрахунком, саме час оприбуткувати отриману фінансову інвестицію. За якою вартістю?

Фінансові інвестиції спочатку оцінюють та відображають в бухобліку за собівартістю. При цьому така собівартість складається з ціни придбання, комісійних винагород, мита, податків, зборів, обов'язкових платежів та інших витрат, безпосередньо пов'язаних з придбанням фінансової інвестиції (п. 4 П(С)БО 12 «Фінансові інвестиції»).

Відображати набуті корпоративні права в балансі необхідно на дату одержання над ними контролю, тобто на дату переходу права власності на них.

В бухгалтерському обліку емітента перш за все ТОВ має показати у своєму обліку формування статутного капіталу. Для цього використовується така кореспонденція рахунків: Дт 46 «Неоплачений капітал» – Кт 401 «Статутний капітал». Сальдо на субрахунку 401 «Статутний капітал» повинне відповідати розміру статутного капіталу, зафіксованому у статуті такого ТОВ.

Аналітичний облік статутного капіталу підприємство має вести за видами капіталу за кожним засновником (учасником), а неоплаченого капіталу – за кожним засновником (учасником).

Безпосереднє внесення засновником грошових внесків до статутного капіталу ТОВ відображають за кредитом рахунка 46 «Неоплачений капітал» на суму такого внеску. Тобто відбувається погашення заборгованості засновника за внесками до статутного капіталу. При цьому в товариства одночасно збільшується сума грошових коштів у його касі (субрахунок 301 «Готівка в національній валюті») або на поточному рахунку (субрахунок 311 «Поточні рахунки в національній валюті»).

Наприклад, зареєстрований розмір статутного капіталу ТОВ «Афіна» становить 2000000,00 грн. ТОВ «Зевс» – один із засновників ТОВ «Афіна» – внесено до статутного капіталу останнього свою частку грошовими коштами в розмірі 250000,00 грн. (перерахувало з поточного рахунка на поточний рахунок ТОВ). Приклад відображення зазначеної операції в бухгалтерському обліку інвестором і емітентом відображено у табл. 1.3.

Таблиця 1.3 – Внесення юридичною особою грошових коштів до статутного капіталу ТОВ

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків		Сума, грн.
		Дт	Кт	
Облік в інвестора				
1	Відображено заборгованість із внеску до статутного капіталу ТОВ «Афіна»	143	685	250000,00
2	Перераховано грошові кошти як внесок до статутного капіталу ТОВ «Афіна»	685	311	250000,00
Облік в емітента				
1	Сформовано (зареєстровано) статутний капітал на суму внесків учасників	46	401	2000000,00
2	Внесені ТОВ «Зевс» грошові кошти до статутного капіталу ТОВ «Афіна»	311	46/«Оріон»	250000,00

Крім грошових коштів, до статутного капіталу ТОВ можна вносити також *майно* (ТМЦ, обладнання, транспортні засоби тощо), крім випадків, прямо передбачених законодавством. Такі операції мають певні особливості відображення в податковому та бухгалтерському обліку інвестора й емітента.

Зокрема, стосовно оподаткування ПДВ слід звернутися до ПКУ, який будь-які матеріальні та нематеріальні активи (у тому числі земельні ділянки та земельні частки (паї)), а також цінні папери і деривативи, що використовуються в будь-яких операціях, крім операцій з їх випуску (емісії) та погашення, визначає як товари (п.п. 14.1.244 ПКУ). Водночас, під постачанням товарів п.п. 14.1.191 ПКУ розуміє будь-яку передачу права на розпорядження товарами як власник.

Із наведених норм ПКУ випливає, що операція із внесення до статутного капіталу іншого підприємства будь-яких матеріальних активів (майна) вважається постачанням товарів, адже при здійсненні такого внеску право

власності на майно переходить від інвестора до емітента корпоративних прав. При цьому, якщо місце постачання товарів розташоване на митній території України, операція є об'єктом обкладення ПДВ (п.п. «а» п. 185.1 ПКУ). Таким чином, при внесенні до статутного капіталу ТОВ-емітента внесків у вигляді майна в інвестора – платника ПДВ виникають податкові зобов'язання.

Базу обкладення ПДВ визначають залежно від того, який вид майна вноситься до статутного капіталу емітента (п. 188.1 ПКУ), табл. 1.4.

Таблиця 1.4 – Визначення бази обкладення ПДВ

№ з/п	Майно, що вноситься	База обкладення ПДВ
1	Придбані товари	Договірна вартість, але не нижче ціни придбання таких товарів. При цьому, ціною придбання потрібно вважати первісну вартість товарів.
2	Самостійно виготовлені товари	Договірна вартість, але не нижче собівартості таких товарів. При цьому мається на увазі виробнича собівартість, визначена відповідно до П(С)БО 16 «Витрати», лист ДФСУ від 07.04.2015 р. № 12082/7/99-99-19-03-02-17.
3	Необоротні активи	Договірна вартість, але не нижче балансової (залишкової) вартості за даними бухгалтерського обліку, що склалася станом на початок звітного (податкового) періоду, протягом якого здійснюється внесок до статутного капіталу.

Отже, якщо договірна ціна виявиться нижчою за ціну придбання / собівартість / балансову вартість активу, інвестору доведеться виписати дві податкові накладні. Одну (на договірну вартість) – на ім'я емітента, а другу (на суму перевищення мінімальної бази над договірною вартістю) – на своє.

А що ж у такому разі відбувається з ПДВ-обліком емітента? Чи може він претендувати на податковий кредит з ПДВ?

Якщо такий новостворений емітент до моменту внесення майнового внеску до статутного капіталу встиг зареєструватися платником ПДВ, перешкод для цього немає. Проте не слід нехтувати традиційними податково-кредитними вимогами, адже емітентом має бути отримана від інвестора належним чином оформлена податкова накладна, зареєстрована в Єдиному реєстрі податкових накладних (далі – ЄРПН) (абзац перший п. 198.6 ПКУ).

Передача корпоративних прав від емітента до інвестора, не є операцією, що обкладається ПДВ (п.п. 196.1.1 ПКУ).

У бухгалтерському обліку інвестора передача майна, як внеску до статутного капіталу іншого підприємства, супроводжується відображенням доходу від його реалізації (Кт 702 «Дохід від реалізації товарів» або 712 «Дохід від реалізації інших оборотних активів»). Собівартість переданого майна відображається у складі витрат звітного періоду (Дт 902 «Собівартість реалізованих товарів» або 943 «Собівартість реалізованих виробничих запасів»). Якщо таким майном є основні засоби чи інші необоротні матеріальні активи, їх слід завчасно переводити до складу необоротних активів, що утримуються для продажу (субрахунок 286 «Необоротні активи та групи вибуття, утримувані для продажу»), оскільки операція з передачі таких активів як внесок до статутного

капіталу по суті є їх продажем в обмін на корпоративні права іншої юридичної особи.

В обмін на передане майно інвестор придбаває фінансову інвестицію у вигляді частки у статутному капіталі, що, нагадаємо, відображається в обліку за дебетом відповідного субрахунку рахунка 14.

Може так статися, що договірна вартість майна, яке вноситься до статутного капіталу, є нижче ціни його придбання / собівартості / балансової вартості. У такому разі в обліку ПДВ, нарахованого від різниці між погодженою засновниками вартістю та мінімальною базою оподаткування, потрібно включати до складу витрат періоду (Дт 949 «Інші витрати операційної діяльності»). У подібній ситуації аналогічний вихід пропонував Мінфін у листі від 07.05.2013 р. № 31-08410-07/23-1524/2/1696. Зазначимо, що фахівці цього відомства рекомендували додатково як транзитний використовувати субрахунок 643 «Податкові зобов'язання».

При отриманні як внеску до статутного капіталу майна емітент повинен оприбутковувати його на баланс. Тобто залежно від виду майна, його вартість слід відобразити за дебетом:

– субрахунку 152 «Придбання (виготовлення) основних засобів» (з подальшим списанням на відповідний субрахунок рахунку 10) – для основних засобів;

– субрахунку 153 «Придбання (виготовлення) інших необоротних матеріальних активів» (з подальшим списанням на відповідний субрахунок рахунка 11) – для інших необоротних матеріальних активів;

– відповідних субрахунків рахунка 20 «Виробничі запаси» – для запасів;

– рахунка 22 «Малоцінні та швидкозношувані предмети» – для малоцінних і швидкозношуваних предметів;

– рахунка 28 «Товари» – для товарів.

За кредитом цим рахункам складає компанію рахунок 46 «Неоплачений капітал». Таким чином в бухгалтерському обліку відображається погашення заборгованості учасника за внесками до статутного капіталу.

Проте не тільки надходження активів може зменшувати неоплачений капітал (рахунок 46 «Неоплачений капітал»). Якщо підприємство встигло зареєструватися платником ПДВ (до того, як отримало той чи інший майновий внесок), то воно відображає податковий кредит з ПДВ за операцією внесення майна до статутного капіталу. Ця сума, відповідно, зменшуватиме розмір неоплаченого капіталу.

У бухгалтерському обліку емітента отримані як внесок до статутного капіталу запаси зараховуються на баланс за первісною вартістю. При цьому згідно з п. 11 П(С)БО 9 «Запаси», первісною вартістю запасів, внесених до статутного капіталу підприємства, визнається погоджена засновниками (учасниками) підприємства їх справедлива вартість з урахуванням витрат, передбачених п. 9 П(С)БО 9 «Запаси».

Як справедлива вартість ТМЦ, що вносяться до статутного капіталу підприємства, може бути прийнята вартість, зафіксована в установчих документах.

Первісною вартістю основних засобів буде погоджена засновниками (учасниками) товариства справедлива вартість з урахуванням витрат, передбачених п. 8 П(С)БО 7 «Основні засоби».

Наприклад, відповідно до установчих документів, розмір статутного капіталу ТОВ «Вікінг» становить 300000,00 грн. Засновниками цього ТОВ є дві юридичної особи – ТОВ «Ацтек» (частка у статутному капіталі – 90 %) і ТОВ «Кельт» (частка у статутному капіталі – 10 %).

ТОВ «Кельт» здійснює свій внесок товарами. Погоджена засновниками вартість товарів дорівнює 30000,00 грн. (у тому числі ПДВ 5000,00 грн.), а їх первісна вартість становить 28000,00 грн. (без урахування ПДВ) (табл. 1.5).

Таблиця 1.5 – Внесення до статутного капіталу майнових внесків юридичною особою – резидентом (облік в інвестора ТОВ «Кельт»)

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків		Сума, грн.
		Дт	Кт	
1	Передано товари, як внесок до статутного капіталу, ТОВ «Вікінг».	377	702	30000
2	Відображено суму податкових зобов’язань з ПДВ, виходячи з договірної вартості.	702	641/ПДВ	5000
3	Нараховано податкові зобов’язання з ПДВ на різницю між ціною придбання товарів та їх договірною вартістю (28000,00 грн. х 20 % : 100 % – 5000,00 грн.)	949	641/ПДВ	600
4	Списано собівартість товарів, переданих до статутного капіталу.	902	281	28000
5	Відображено собівартість фінансових інвестицій.	143	685	30000
6	Відображено залік заборгованостей.	685	377	30000
7	Сформовано фінансовий результат.	702	791	25000
		791	902	28000
		791	949	600

ТОВ «Ацтек» здійснює внесок виробничим обладнанням. Погоджена засновниками вартість обладнання дорівнює 270000,00 грн. (у тому числі ПДВ 45000,00 грн.). Залишкова вартість виробничого обладнання на початок місяця його вибуття – 220000,00 грн., а на кінець – 210000,00 грн. Сума нарахованого зносу на кінець місяця вибуття – 150000,00 грн. (табл. 1.6).

Таблиця 1.6 – Внесення до статутного капіталу майнових внесків юридичною особою – резидентом (облік в інвестора ТОВ «Ацтек»)

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків		Сума, грн.
		Дт	Кт	
1	Списано суму нарахованого зносу.	131	104	150000
2	Відображено переведення об’єкта основних засобів до складу необоротних активів, що утримуються для продажу.	286	104	210000

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків		Сума, грн.
		Дт	Кт	
3	Передано до статутного капіталу ТОВ «Вікінг» об'єкт основних засобів.	377	712	270000
4	Відображено податкові зобов'язання з ПДВ виходячи з договірної вартості.	712	641/ПДВ	45000
5	Списано балансову вартість переданого об'єкта основних засобів.	943	286	210000
6	Відображено придбання фінансової інвестиції у вигляді частки у статутному капіталі.	141	685	270000
7	Здійснено залік заборгованостей.	685	377	270000
8	Сформовано фінансовий результат.	712	791	225000
		791	943	210000
Оскільки договірна вартість (225000 грн.) більше залишкової вартості, що склалася станом на початок звітного (податкового) періоду, протягом якого здійснюється внесок до статутного капіталу (220000 грн.), потреби в донарахуванні ПДВ немає.				

На момент внесення до статутного капіталу товару ТОВ «Вікінг» ще не було зареєстровано платником ПДВ, а на момент внесення внеску виробничим обладнанням уже було. Обидва підприємства-інвестори є платниками ПДВ. В обліку зазначені операції мають відображатись так, як наведено в табл. 1.7.

Таблиця 1.7 – Внесення до статутного капіталу майнових внесків юридичною особою – резидентом (облік в емітента)

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків		Сума, грн.
		Дт	Кт	
1	Сформовано (зареєстровано) статутний капітал на суму внесків учасників.	46	401	300000
2	Оприбутковано товари, отримані як внесок до статутного капіталу від інвестора ТОВ «Кельт».	281	46/«Кельт»	30000
3	Отримано обладнання як внесок до статутного капіталу від інвестора ТОВ «Ацтек» (за вартістю, погодженою засновниками).	152	46/«Ацтек»	225000
4	Відображено податковий кредит з ПДВ (за наявності зареєстрованої в ЄРПН податкової накладної).	641/ПДВ	46/«Ацтек»	45000
5	Введено в експлуатацію виробниче обладнання.	104	152	225000

Отже, відповідно до п. 11 П(С)БО 9 «Запаси», первісною вартістю запасів, внесених до статутного капіталу підприємства, визнається погоджена засновниками (учасниками) підприємства їх справедлива вартість. Причому, в цьому випадку, до складу первісної вартості потрапляє також сума ПДВ, що включена до вартості товарів та не відшкодовується підприємству (5000,00 грн.). Із місяця, наступного за місяцем введення обладнання в експлуатацію, за ним починає нараховуватися амортизація.

Що стосується відображення формування статутного капіталу внесками в іноземній валюті, то на бухгалтерських рахунках емітента діють ті самі правила обліку, що і при внесках резидентів. Тобто, величину визнаного статутного

капіталу підприємства в установленому установчими документами розмірі показують за кредитом субрахунку 401 «Статутний капітал». Одночасно зобов'язання засновників за внесками до статутного капіталу відображаються за дебетом рахунка 46 «Неоплачений капітал».

Оскільки надходження валюти на поточний рахунок підприємства здійснюється через розподільчий рахунок, відображаємо цю операцію за дебетом субрахунку 316 «Спеціальні рахунки в іноземній валюті» у кореспонденції з кредитом рахунка 46 «Неоплачений капітал».

Якщо нерезидент здійснює внесок майном або майновими правами, надходження такого внеску показують на тих самих рахунках, що й аналогічні внески резидентів.

1.4. Зменшення статутного капіталу ТОВ

У ТОВ, що зареєструвало статутний капітал, може виникнути ситуація, коли за добровільним бажанням або за нормами закону йому потрібно зменшити розмір такого капіталу.

Випадки обов'язкового зменшення статутного капіталу ТОВ можна знайти в Цивільному кодексі України (далі – ЦКУ) та Закон України «Про господарські товариства» від 19.09.91 р. № 1576-XII, до них належать:

1. Протягом першого року діяльності ТОВ з дня його держреєстрації учасник не вносить повністю свій внесок до статутного капіталу (ч. 3 ст. 144 ЦКУ, ст. 52 Закону України «Про господарські товариства» від 19.09.91 р. № 1576-XII). Зауважимо: це одна з альтернативних дій у такій ситуації. Зокрема, можна не зменшувати статутний капітал, а замість цього зробити одну з таких дій:

– виключити зі складу товариства тих учасників, які не внесли (не повністю внесли) свої вклади (хоча таке виключення саме по собі призведе до необхідності зменшення статутного капіталу);

– ліквідувати товариство.

2. Після закінчення другого і кожного подальшого фінансового року вартість чистих активів ТОВ виявляється менше його статутного капіталу (ч. 4 ст. 144 ЦКУ). В цій ситуації уникнути зменшення статутного капіталу можна шляхом внесення учасниками додаткових внесків.

3. ТОВ протягом одного року не реалізувало викуплену ним же частку учасника (ч. 4 ст. 147 ЦКУ, ч. 5 ст. 53 Закону України «Про господарські товариства» від 19.09.91 р. № 1576-XII).

4. Учасник виходить з ТОВ (ст. 54 Закону України «Про господарські товариства» від 19.09.91 р. № 1576-XII). Деякі фахівці вважають, що зменшення статутного капіталу можна уникнути, перерозподіливши частку учасника, який виходить, між рештою учасників пропорційно їх часткам або передавши її одному з учасників або ж третім особам.

5. Правонаступники (спадкоємці) відмовляються від вступу до ТОВ або, навпаки, товариство відмовляє таким особам у прийнятті їх до складу своїх

учасників (ст. 55 Закону України «Про господарські товариства» від 19.09.91 р. № 1576-XII).

6. Учасника виключають з ТОВ (ст. 64 Закону України «Про господарські товариства» від 19.09.91 р. № 1576-XII). У цій ситуації законодавчі норми висувають безальтернативну вимогу зменшити статутний капітал (ст. 55 Закону України «Про господарські товариства» від 19.09.91 р. № 1576-XII).

7. На частку учасника звернено стягнення (ст. 149 ЦКУ, ст. 57 Закону України «Про господарські товариства» від 19.09.91 р. № 1576-XII). При цьому жорсткої та однозначної вказівки на необхідність зменшення статутного капіталу в цій ситуації законодавство не містить, застерігаючи тільки, що звернення стягнення на частку учасника в ТОВ припиняє його участь у товаристві. В умовах такого законодавчого регулювання можна спробувати обґрунтовувати можливість перерозподілу частки між іншими учасниками, якщо загальні збори визнають це доцільнішим, ніж зменшення статутного капіталу (Наприклад, постанова Одеського апеляційного господарського суду від 02.08.2011 р. у справі № 10/17-703-2011).

Вище зазначено усі випадки, коли в ТОВ відповідно до законодавства, може виникнути необхідність зменшити статутний капітал. Проте ніщо не забороняє зробити це і добровільно, за відсутності зазначених вище обставин. Наприклад, засновники можуть прийняти рішення пропорційно зменшити всі вклади учасників та виплатити їм частини майна пропорційно часткам у статутному капіталі.

Повноваженням прийняти рішення про зменшення статутного капіталу наділені виключно загальні збори ТОВ. Делегувати його виконавчому органу не можна

В разі зменшення статутного капіталу, товариство має пройти такі стадії, відображені в табл. 1.8.

Таблиця 1.8 – Порядок дій при зменшенні статутного капіталу ТОВ

Дії, що здійснюються	Порядок дій
Перевірка, чи є можливість для зменшення СК	Цю дію потрібно виконати тим ТОВ, для яких законодавством установлено мінімальний розмір статутного капіталу. Їм потрібно перевірити, чи не стане СК у результаті зменшення нижче законодавчо допустимого розміру. Якщо ж для ТОВ вимоги щодо мінімального розміру СК не встановлені, головне, щоб він у принципі був (не можна зменшити його до нуля).
Розгляд питання про зменшення СК на загальних зборах учасників	Рішення про зменшення розміру СК (як добровільного, так і обов'язкового) приймає найвищий орган товариства – загальні збори учасників. При цьому, рішення про зменшення СК ТОВ вважається прийнятим, якщо за нього проголосували учасники, які володіють у сукупності більш ніж 50 % загальної кількості голосів. Загальні збори ТОВ вважаються повноважними, якщо на них присутні учасники, які володіють у сукупності більш ніж 60 % голосів. У межах такого прийнятого рішення обумовлюється сума, на яку буде зменшено СК, спосіб його зменшення, порядок використання зменшеної частини (на покриття збитків, виплати учасникам тощо).

Дії, що здійснюються	Порядок дій
Повідомлення кредиторів	Зменшення СК ТОВ можливе тільки після повідомлення про це всіх кредиторів товариства в установленому законом порядку. Неповідомлення може стати підставою для позову з боку кредитора про визнання рішення про зменшення СК недійсним (див. постанову Одеського апеляційного господарського суду від 08.12.2009 р. у справі № 15/128-09-4185). При зменшенні СК кредитори отримують право вимагати дострокового припинення або виконання відповідних зобов'язань товариством (а також відшкодування збитків). Зменшення СК за наявності заперечень кредиторів не допускається. Повідомлення кредиторів потрібно здійснювати шляхом надсилання їм поштового відправлення не пізніше 3-денного строку з дня прийняття рішення про зменшення СК.
Внесення плати за оприлюднення повідомлення про зменшення СК, реєстрацію змін в ЄДР	Повідомлення про зменшення СК має бути оприлюднене на офіційному веб-сайті. За таке оприлюднення належить здійснити внесення плати в розмірі 0,05 мінімальної заробітної плати (ч. 5 ст. 22 Закону № 755). Крім того, за проведення держреєстрації змін в ЄДР справляється адміністративний збір у розмірі 0,05 мінімальної заробітної плати (ч. 1 ст. 10 Закону № 755). Здійснити ці платежі потрібно до звернення до державного реєстратора, оскільки відповідні підтвердні документи мають бути подані серед інших для держреєстрації змін в ЄДР.
Реєстрація змін в ЄДР	Зменшення СК призводить до зміни статуту ТОВ. Це, у свою чергу, зумовлює необхідність звернення до державний реєстратора для внесення відповідних змін до ЄДР протягом 3 робочих днів з дати прийняття відповідного рішення. Ніякої відповідальності за порушення зазначеного строку чинним законодавством не передбачено. Протягом 10 робочих днів з дня внесення відповідного запису до ЄДР державний реєстратор оприлюднює повідомлення про зменшення СК на офіційному веб-сайті Мін'юсту.

Рішення ТОВ про зменшення статутного капіталу набуває чинності не раніше, ніж через 3 місяці після державної реєстрації та оприлюднення повідомлення про це в установленому порядку (ст. 56 Закону України «Про господарські товариства» від 19.09.91 р. № 1576-XII).

Отже, причини зменшення статутного капіталу ТОВ можуть бути різні, а отже, буде різним і відображення такої зміни статутного капіталу в обліку.

Зменшення статутного капіталу на суму недовнесених вкладів. Пам'ятаємо, що на те, щоб повністю внести свою частку до зареєстрованого статутного капіталу ТОВ, у кожного з його учасників є максимум 1 рік з дня реєстрації такого ТОВ. Якщо цього не відбувається, загальні збори засновників можуть прийняти рішення про зменшення статутного капіталу на суму недовнесених вкладів.

У бухгалтерському обліку зменшення статутного капіталу показують одночасно зі зменшенням заборгованості учасника за невнесеним вкладом: Дт 401 «Статутний капітал» – Кт 46 «Неоплачений капітал».

Відповідно, в обліку інвестора зменшується заборгованість перед товариством щодо внесення вкладу до його статутного капіталу та

відображається в обліку записом: Дт 685 «Розрахунки з іншими кредиторами» – Кт 746 «Інші доходи».

Розмір інвестицій, відображених на відповідному субрахунку рахунка 14 «Довгострокові фінансові інвестиції» при формуванні статутного капіталу ТОВ, також потрібно зменшити (Дт 977 «Інші витрати діяльності» – Кт 14 «Довгострокові фінансові інвестиції»).

Зменшення статутного капіталу в такій ситуації не обов'язково призводить до виключення інвестора зі складу учасників (засновників) товариства. Наприклад, декілька засновників здійснили свої внески частково. Загальні збори приймають рішення про зменшення статутного капіталу на суму недовнесених вкладів. Тоді ніхто із засновників не покидає ТОВ. Просто таке рішення може привести до перерозподілу їх часток.

Наприклад, зареєстрований статутний капітал ТОВ «Пантера» становить 800000,00 грн. Частка ТОВ «Ягуар» у статутному капіталі ТОВ «Пантера» – 12,5 % (100000,00 грн.). Протягом першого року діяльності товариства цей засновник не повністю вніс свій вклад. Недовнесена сума становить 80000,00 грн. У зв'язку з цим, загальними зборами учасників прийнято рішення про зменшення статутного капіталу ТОВ «Пантера» на суму недовнесеного вкладу.

Балансова вартість фінансової інвестиції в обліку ТОВ «Ягуар» на дату зменшення статутного капіталу становить 100000,00 грн.

Відображення зменшення статутного капіталу в обліку емітента наведено в таблиці 1.9.

Таблиця 1.9 – Зменшення статутного капіталу ТОВ на суму недовнесених вкладів (облік в емітента (ТОВ «Пантера»))

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків		Сума, грн.
		Дт	Кт	
1	Сформовано статутний капітал	46	401	800000
2	Унесено вклади учасників до СК (частково)	311	46	720000
3	Зменшено СК на суму недовнесених учасником вкладів	401/«Ягуар»	46/«Ягуар»	80000

Відображення зменшення СК в обліку інвестора наведено в таблиці 1.10.

Таблиця 1.10 – Зменшення статутного капіталу ТОВ на суму недовнесених вкладів (облік у інвестора (ТОВ «Ягуар»))

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків		Сума, грн.
		Дт	Кт	
1	Відображено заборгованість за внеском при формуванні СК ТОВ «Пантера» з одночасним оприбутковуванням фінансової інвестиції	143	685	100000
2	Внесено вклад до статутного капіталу (частково)	685	311	20000
3	Відображено списання заборгованості за вкладом після набуття чинності рішенням про зменшення СК ТОВ «Пантера»	685	746	80000
4	Відображено зменшення вартості фінансової інвестиції	977	143	80000

Ще один можливий варіант зменшення статутного капіталу може відбуватись *у зв'язку зі зниженням вартості чистих активів*.

Згідно з п. 4 П(С)БО 19 «Об'єднання підприємств», чисті активи – це активи підприємства за вирахуванням його зобов'язань. Тобто, фактично це сума власного капіталу підприємства.

Згідно з п. 3 НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», власний капітал – це частина в активах підприємства, що залишається після вирахування його зобов'язань.

Зменшенню статутний капітал ТОВ підлягає в тому випадку, якщо після закінчення другого і кожного наступного фінансового року вартість чистих активів (тобто власного капіталу) ТОВ виявляється менше його статутного капіталу. Найчастіше така ситуація виникає, коли в товариства після закінчення фінансового року виникає непокритий збиток. Отже, в такому разі, зменшуючи статутний капітал, потрібно зменшити непокритий збиток ТОВ: Дт 401 «Статутний капітал» – Кт 442 «Непокриті збитки».

Що стосується інвестора, то, в його обліку ця операція відображатися не повинна.

Наприклад, з метою виконання вимоги про співвідношення статутного капіталу та чистих активів вирішено за рахунок статутного капіталу списати суму непокритих збитків ТОВ «Орхідея» у розмірі 70000,00 грн. При цьому частка учасника А становить 30 % статутного капіталу, а учасника Б – 70 %.

Відображення даної операції в обліку емітента наведено в табл. 1.11.

Таблиця 1.11 – Зменшення СК ТОВ з метою покриття збитків

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків		Сума, грн.
		Дт	Кт	
1	Зменшено СК з метою покриття збитків	401/А	442	21000
		401/Б		49000

Питання для самоконтролю

1. Розкрийте організаційні аспекти формування статутного капіталу ТОВ.
2. Охарактеризуйте перелік можливих внесків до статутного капіталу.
3. На яких рахунках бухгалтерського обліку ведеться облік СК?
4. Назвіть організаційні аспекти внесення до СК ТОВ учасниками готівкою.
5. Які дії повинні здійснити ТОВ і його учасники у зв'язку зі зменшенням розміру СК?

Тема 2. ОБЛІК РОЗРАХУНКІВ З ПОДАТКУ НА ДОДАНУ ВАРТІСТЬ

Мета вивчення теми: ознайомитись з сутністю ПДВ; вивчити рахунки бухгалтерського обліку ПДВ; усвідомити первинні документи, які підтверджують факт здійснення господарської операції та дають право на податковий кредит; вивчити форми звітності за розрахунками з ПДВ.

План

2.1. Сутність та особливості роботи з ПДВ
2.2. Облік розрахунків з податку на додану вартість
2.3. Документальне забезпечення господарських операцій з ПДВ
2.4. Звітність платника ПДВ

Ключові терміни та поняття: податок на додану вартість, податкове зобов'язання, податковий кредит, податкова накладна.

2.1. Сутність та особливості роботи з ПДВ

Податок на додану вартість (далі – ПДВ) – це непрямий податок, оскільки його включено в ціну товарів (робіт або послуг). Сплачує ПДВ покупець, а облік та перерахування до державного бюджету входить у коло обов'язків продавця (податкового агенту).

В частині цього податку є дві складові: податкове зобов'язання (далі – ПЗ) та податковий кредит (далі – ПК) (рис. 2.1).

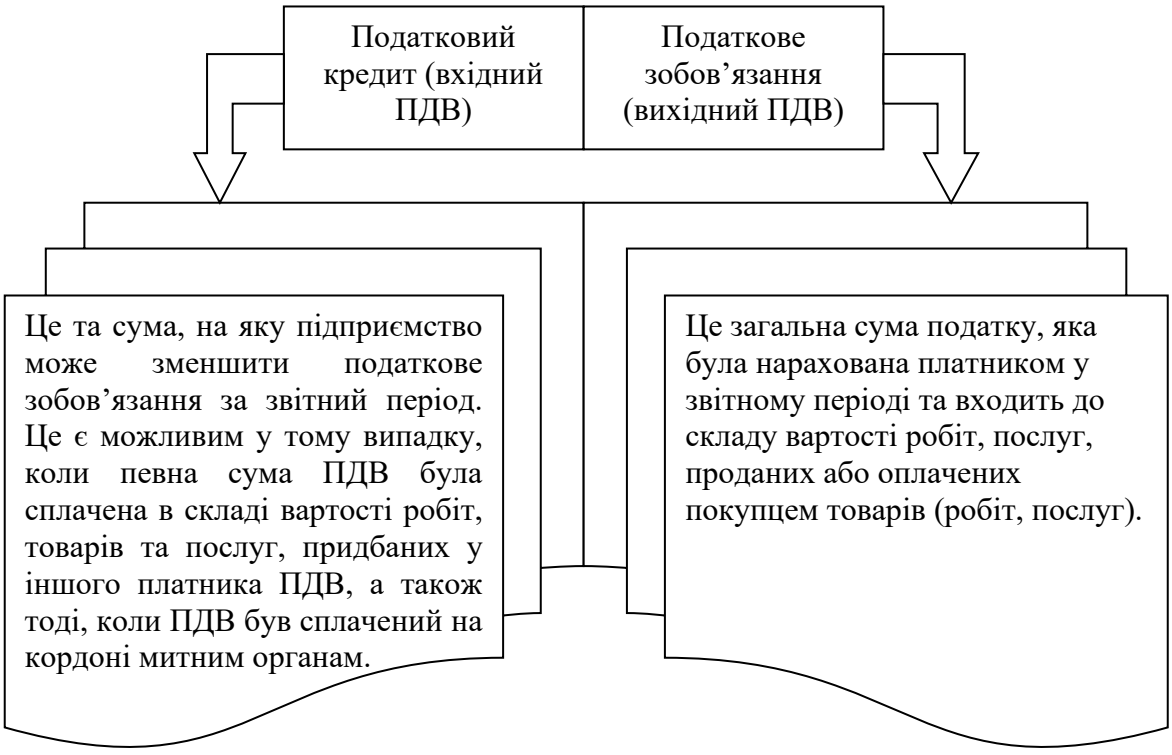


Рисунок. 2.1 – Складові ПДВ

– То ж виникає нагальне питання: «Як порахувати ПДВ?» ?

– До державного бюджету платник податку має перерахувати суму, яка є різницею між податковим зобов'язанням та податковим кредитом.

Слід зазначити, що претендувати на місце у Реєстрі платників ПДВ можуть

не всі суб'єкти господарювання. Платниками ПДВ можуть бути:

– фізичні і юридичні особи, які перебувають на загальній системі оподаткування;

– фізичні і юридичні особи, які є платниками єдиного податку за ставкою 3 %;

– фізичні і юридичні особи, є платниками єдиного податку за ставкою 5 % і добровільно переходять на ставку 3 %;

– імпортери;

– постійні представництва;

– інвестори (оператори) відповідно до угоди про розподіл продукції, на яких за угодою про розподіл продукції покладено ведення ПДВ-обліку.

Окрім цього, не всі суб'єкти господарювання з перерахованих вище мають в обов'язковому порядку реєструватися платниками ПДВ. Вимоги щодо реєстрації осіб як платників ПДВ визначені в статті 181 та 182 Податкового кодексу України.

Зокрема, в п.п. 181.1. ст. 181 зазначено: «*У разі, якщо загальна сума від здійснення операцій з постачання товарів/послуг, що підлягають оподаткуванню згідно з цим розділом, у тому числі з використанням локальної або глобальної комп'ютерної мережі, нарахована (сплачена) такій особі протягом останніх 12 календарних місяців, сукупно перевищує 1000000,00 гривень (без урахування податку на додану вартість), така особа зобов'язана зареєструватися як платник податку у контролюючому органі за своїм місцезнаходженням (місцем проживання) з дотриманням вимог, передбачених статтею 183 цього Кодексу, крім особи, яка є платником єдиного податку першої – третьої групи*».

В п.п 182.1. ст. 182 зазначається, що: «*особа, яка відповідно до пункту 181.1 ст. 181 Кодексу не є платником податку у зв'язку з тим, що обсяги оподатковуваних операцій відсутні або є меншими від встановленої зазначеною статтею суми, вважає за доцільне добровільно зареєструватися як платник податку, така реєстрація здійснюється за її заявою*».

Таким чином, головним критерієм, який проводить «межу» між обов'язковістю і добровільністю ПДВ-реєстрації, є обсяг ПДВ-оподатковуваних операцій**.** Якщо цей обсяг у суб'єкта господарювання протягом останніх 12 календарних місяців сукупно перевищує 1000000,00 грн. (без урахування ПДВ), така особа зобов'язана зареєструватися платником ПДВ.

Виняток із цього правила – платники єдиного податку 3 групи. Наявність статусу звільняє суб'єкта господарювання від обов'язку здійснювати ПДВ-реєстрацію власне за фактом досягнення 1-мільйонного обсягу оподатковуваних операцій. Це чітко зазначено в підпункті 3 пункту 291.4 статті 291 Податкового кодексу України: *«третя група – фізичні особи-підприємці, які не використовують працю найманих осіб або кількість осіб, які перебувають з ними у трудових відносинах, не обмежена та юридичні особи – суб'єкти господарювання будь-якої організаційно-правової форми, у яких протягом календарного року обсяг доходу не перевищує 1167 розмірів мінімальної заробітної плати, встановленої законом на 1 січня податкового (звітного) року*».

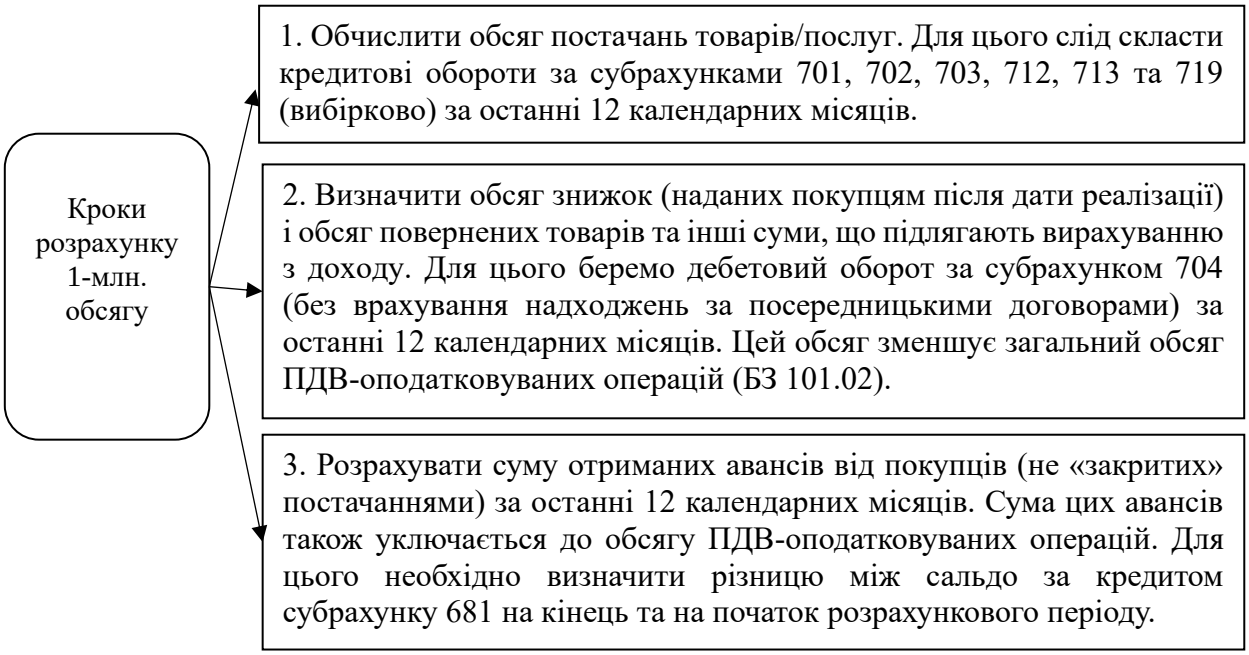


Рисунок 2.2 – Алгоритм підрахунку 1-мільйонного обсягу

Для того, щоб своєчасно визначити, в якому з місяців 12-місячного періоду сталося перевищення 1-мільйонного порога, суб'єкту господарювання необхідно фіксувати обсяг господарський операцій (табл. 2.1).

Таблиця 2.1 – Розрахунок 1-мільйонного обсягу для обов'язкової реєстрації платником ПДВ

Розрахунковий період	Загальний обсяг операцій, тис. грн.	Обсяг оподатковуваних операцій за місяцями, тис. грн.														
		07.2023	08.2023	09.2023	10.2023	11.2023	12.2023	01.2024	02.2024	03.2024	04.2024	05.2024	07.2024	08.2024	09.2024	10.2024
06.2024 – 07.2023	610	50	55	110	10	5	5	15	10	30	140	120	60	-		
07.2024 – 08.2023	780		55	110	10	5	5	15	10	30	140	120	60	220	-	
08.2024 – 09.2023	1005			110	10	5	5	15	10	30	140	120	60	220	280	+

Якщо на якомусь етапі за 12-місячний відрізок у суб'єкта господарювання було операцій більше, ніж на 1 млн грн., він повинену наступному місяці зареєструватися платником ПДВ.

З прикладу, відображеного в таблиці 2.1, видно, що вперше 1-мільйонний обсяг було перевищено у серпні 2024 р., а тому суб'єкт господарювання

зобов’язаний зареєструватися платником ПДВ у вересні 2024 р.

Проте, для того, щоб запрацювало правило обов’язкової реєстрації платником ПДВ, не обов’язково, аби перевищення 1-мільйонного обсягу відбулося у 12-му місяці.

Наприклад, новостворене підприємство, яке за 7 місяців «напрацювало» більше 1 млн грн. ПДВ-оподатковуваних операцій, зобов’язане реєструватися платником ПДВ вже починаючи з 8-го місяця, не чекаючи, допоки закінчиться 12-місячний період (БЗ 101.02).

У разі обов’язкової реєстрації особи як платника ПДВ, реєстраційна заява подається до контролюючого органу не пізніше 10 числа календарного місяця, що настає за місяцем, в якому вперше досягнуто обсягу оподатковуваних операцій в сумі 1000000,00 гривень (окрім суб’єктів господарювання, які працюють на 3-й групі єдиного податку).

За загальним правилом, суб’єкт господарювання, який підлягає обов’язковій ПДВ-реєстрації, вважається платником ПДВ із дати внесення запису до Реєстру платників ПДВ. обов’язок щодо нарахування та сплати ПДВ-зобов’язань виникає з дня, наступного за граничним днем, який установлений для подання Заяви, тобто з 11-го числа календарного місяця, що настає за місяцем, в якому вперше досягнуто загального обсягу оподатковуваних операцій, який зобов’язує до ПДВ-реєстрації (*листи ДФСУ від 30.01.2019 р. № 323/6/99-99-15-03-02-15/ІПК, від 11.04.2019 р. № 1553/5/99-99-15-03-02-16/ІПК* і *від 14.05.2019 р. № 2168/6/99-99-13-02-03-15/ІПК*).

– А яка ж відповідальність лягає на суб’єкта господарювання, який своєчасно не зареєструвався платником ПДВ?



– Та ж сама, що і на зареєстрованих платників.

Наприклад, ТОВ «Венера» 1-мільйонний обсяг оподатковуваних операцій було перевищено в червні 2024 року, Заяву за ф. № 1-ПДВ потрібно було подати не пізніше 10.07.2024 р.

ТОВ «Венера» не помітив своєчасно перевищення та починаючи з 11.07.2024 р. потрапляє під дію п. 183.10 ПКУ, де зазначено, що: «*Будь-яка особа, яка підлягає обов’язковій реєстрації як платник податку, і у випадках та в порядку, передбачених цією статтею, не подала до контролюючого органу реєстраційну заяву, несе відповідальність за ненарахування або несплату цього податку на рівні зареєстрованого платника без права нарахування податкового кредиту та отримання бюджетного відшкодування*».

Тобто усі операції з постачання товарів чи послуг, здійснені таким суб’єктом господарювання починаючи з 11.07.2024 р., мають для нього ті ж самі ПДВ-наслідки, що й для зареєстрованого платника; кожне відвантаження і кожний аванс починаючи з цієї дати – це податкові зобов’язання з ПДВ.

Ситуації, при яких платник ПДВ може бути знятий з реєстрації, описані в п. 184.1 ПКУ і п. 5.1 Положення від 14.11.2014 № 1130 «Про затвердження Положення про реєстрацію платників податку на додану вартість» (табл. 2.2).

Таблиця 2.2 – Причини і підстави анулювання ПДВ-реєстрації

№ з/п	п. 184.1 ПКУ	Причини і пояснення
На підставі тільки заяви платника:		
1	п.п. «а»	Якщо загальна вартість оподатковуваних товарів/послуг платником ПДВ за останні 12 календарних місяців була меншою за 1 млн грн. (п. 181.1 ПКУ) за умови сплати суми податкових зобов'язань (ПЗ) у випадках, визначених розділом V ПКУ.
На підставі заяви платника або за рішенням контролюючого органу:		
2	п.п. «б»	Особа прийняла рішення про припинення і затвердила ліквідаційний баланс, передавальний акт або розділовий баланс відповідно до законодавства за умови сплати суми ПЗ з податку у випадках, визначених розділом V Кодексу (дата завершення перетворення є датою державної реєстрації юридичної особи, утвореної в результаті перетворення).
3	п.п. «в»	Платник ПДВ реєструється як платник єдиного податку (ЄП), умова сплати якого не передбачає сплати ПДВ.
4	п.п. «г»	Платник ПДВ протягом 12 послідовних податкових місяців: (1) не подає контролюючому органу декларації з ПДВ та/або (2) подає «порожню» декларацію (відсутні операції, які формують податкові зобов'язання (ПЗ) або податковий кредит (ПК)).
5	п.п. «ґ»	Установчі документи платника ПДВ визнані рішенням суду недійсними.
6	п.п. «д»	Господарським судом винесено рішення про ліквідацію юридичної особи – банкрута.
7	п.п. «е»	Платник ПДВ (1) ліквідується за рішенням суду (фізична особа втрачає статус суб'єкта господарювання), або (2) особа звільнена від сплати податку за рішенням суду, або (3) податкова реєстрація особи анульована (скасована, визнана недійсною) за рішенням суду.
8	п.п. «є»	Фізична особа, зареєстрована як платник ПДВ, померла, оголошена померлою, визнана недієздатною або безвісно відсутньою, обмежена її цивільна дієздатність.
9	п.п. «з»	Припинена дія договору про спільну діяльність, договору управління майном, угоди про розподіл продукції (для платників податків, зазначених у п.п. 4, 5 і 8 п. 180.1 ПКУ) або минув строк, на який утворена особа, зареєстрована як платник ПДВ.

2.2. Облік розрахунків з податку на додану вартість

Відповідно до Інструкції про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій № 291 від 30.11.1999 р., для обліку розрахунків з ПДВ призначені такі субрахунки рахунка 64:

– 641 «Розрахунки за податками» (аналітичний рахунок «ПДВ»);

– 643 «Податкові зобов'язання»;

– 644 «Податковий кредит».

У бухгалтерському обліку суму податкових зобов'язань відображають за кредитом субрахунку 641, а суму податкового кредиту – за дебетом цього субрахунку. Кредитове сальдо на кінець звітного періоду свідчить про наявність зобов'язання перед бюджетом. Погашення зобов'язань показують за дебетом субрахунку 641/ПДВ.

Субрахунки 643 і 644 є допоміжними. Їх використовують, наприклад, у випадках, коли податковий кредит або податкові зобов'язання з ПДВ відображені в податковому обліку в поточному звітному періоді, а отримання товарів, робіт, послуг або їх відвантаження (виконання) відбувається в наступних звітних періодах. Крім того, субрахунок 644 застосовують, якщо підприємство не отримало зареєстровану в ЄРПН податкову накладну.

Суми, відображені на субрахунках 643 і 644, не беруть участі при визначенні ПДВ, що підлягає сплаті до бюджету у звітному періоді.

Для обліку коштів, що знаходяться на рахунку в системі електронного адміністрування ПДВ, відкритому в Казначействі, застосовують субрахунок 315 «Спеціальні рахунки в національній валюті».

На практиці підприємства відкривають додатково субрахунки для обліку розрахунків з ПДВ. Ми при вивченні даної теми скористаємося такою можливістю, запропонувавши субрахунки для обліку розрахунків з ПДВ, які будемо застосовувати при вивченні даної теми:

– 6412 «Розрахунки за ПДВ»;
– 6431 «Податкові зобов'язання»;
– 6432 «Податкові зобов'язання не підтверджені»;
– 6433 «Коригування податкових зобов'язань не підтверджені»;
– 6434 «Податкові зобов'язання (роздрібна торгівля)»;
– 6435 «Умовний продаж»;
– 6441 «Податковий кредит»;
– 6442 «Податковий кредит не підтверджений»;
– 6443 «Коригування податкового кредиту».

В разі подальшої оплати за товари (роботи, послуги), господарські операції зобов'язань з ПДВ в обліку постачальника будуть відображені так, як показано в табл. 2.3.

Таблиця 2.3 – Облік ПДВ у постачальника (в разі подальшої оплати)

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
		Дт	Кт
1	Відвантажено ТМЦ (необоротні активи), виконано роботи, надано послуги	361, 377	701, 702, 703, 712
2	Відображено суму податкових зобов'язань з ПДВ	701, 702, 703, 712	6432
3	Складено й зареєстровано в ЄРПН податкову накладну.	6432	6412
4	Отримано грошові кошти за реалізовані ТМЦ (необоротні активи), виконані роботи, надані послуги	311	361, 377

В разі отриманої передоплати за товари (роботи, послуги), господарські операції в обліку постачальника будуть відображені так, як показано в табл. 2.4.

Таблиця 2.4 – Облік ПДВ у постачальника (в разі передоплати)

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
		Дт	Кт
1	Отримано передоплату	311	681 або 361
2	Відображено суму податкових зобов'язань з ПДВ у складі отриманої передоплати	6431	6432
3	Складено й зареєстровано в ЄРПН податкову накладну.	6432	6412
3	Відвантажено ТМЦ (необоротні активи), виконано роботи, надано послуги	361, 377	701, 702, 703, 712
4	Списано суму раніше відображених податкових зобов'язань з ПДВ	701, 702, 703, 712	6431
5	Здійснено залік заборгованостей	681	361, 377

В абз. 2 ст. 188,1 ПКУ зазначено: «… *база оподаткування операцій з постачання товарів/послуг не може бути нижче ціни придбання таких товарів/послуг, база оподаткування операцій з постачання самостійно виготовлених товарів/послуг не може бути нижче звичайних цін, а база оподаткування операцій з постачання необоротних активів не може бути нижче балансової (залишкової) вартості за даними бухгалтерського обліку, що склалася станом на початок звітного (податкового) періоду, протягом якого здійснюються такі операції (у разі відсутності обліку необоротних активів – виходячи із звичайної ціни)*». Виходячи з цього, на практиці складають податкову накладну на суму донарахованих зобов'язань (табл. 2.5).

Таблиця 2.5 – Перевищення мінімальної бази оподаткування ПДВ над договірною вартістю

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
		Дт	Кт
1	Донараховано податкові зобов'язання до мінімальної бази оподаткування ПДВ згідно з п. 188.1 ПКУ	949	6435
2	Складено податкову накладну з типом причини «15» й зареєстровано в ЄРПН.	6435	6412

Трапляються випадки, коли постачальник не може виконати зобов'язання за раніше отриманою передоплатою. За таких умов від має повернути раніше отриману передоплату та відкоригувати податкові зобов'язання з ПДВ (табл. 2.6).

Таблиця 2.6 – Облік ПДВ у постачальника (в разі повернення передоплати)

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
		Дт	Кт
1	Отримано передоплату за товари (роботи, послуги)	311	361
		6431	6432
2	Складено та зареєстровано в ЄРПН податкову накладну	6432	6412
3	Повернуто передоплату за товари (роботи, послуги)	361	311
		6431 (червоне сторно)	6432 (червоне сторно)
4	Складено та зареєстровано в ЄРПН розрахунок коригування до податкової накладної	6432 (червоне сторно)	6412 (червоне сторно)

Тепер зосередимо увагу на обліку податкового кредиту. В разі отримання товарів з подальшою оплатою, господарські операції податкового кредиту з ПДВ в обліку покупця будуть відображені так, як показано в таблиці 2.7.

Таблиця 2.7 – Облік ПДВ у покупця (в разі подальшої оплати)

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
		Дт	Кт
1	Отримано активи, підписано акти виконаних робіт, наданих послуг	15, 20, 22, 23, 28, 91, 92, 93, 94	631, 685
2	Відображено не підтверджену податковою накладною суму ПДВ	6442	631, 685
3	Отримано зареєстровану в ЄРПН податкову накладну	6412	6442
4	Перераховано оплату за товари (роботи, послуги)	631, 685	311

Варто зазначити, що отримавши зареєстровано в ЄРПН податкову накладну, суб'єкт господарювання має право скористатися податковим кредитом протягом 1095 календарних днів (табл. 2.8).

Таблиця 2.8 – Включення податкового кредиту до декларації з ПДВ

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
		Дт	Кт
1	Включено податкову накладну до податкового кредиту поточного періоду	6412	6442
2	Списано на витрати суму ПДВ після закінчення граничного строку для реєстрації податкової накладної в ЄРПН (на 1096-й день)	949	6442

В разі передоплати за товари (роботи, послуги), господарські операції податкового кредиту з ПДВ в обліку покупця будуть відображені так, як показано в таблиці 2.9.

Таблиця 2.9 – Облік ПДВ у покупця (в разі передоплати)

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
		Дт	Кт
1	Перераховано постачальникові передоплату	371, 6851, 631	311
		6442	6441
2	Отримано зареєстровану податкову накладну і відображено у складі податкового кредиту суму ПДВ	6412	6442
3	Отримано від постачальника ТМЦ (необоротні активи), виконані роботи, надані послуги, за якими здійснена передоплата	15, 20, 22, 23, 28, 91, 92, 93, 94	631, 685
		6441	631, 685, 371

В разі невиконання постачальником передоплати або зайве перерахованої частини оплати за товари (роботи, послуги) виникає необхідність в поверненні

грошових коштів покупцеві та коригуванні ПДВ (табл. 2.10).

Таблиця 2.10 – Облік ПДВ у покупця (в разі повернення передоплати)

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
		Дт	Кт
1	Перераховано постачальникові передоплату	371, 6851, 631	311
		6442	6441
2	Отримано зареєстровану податкову накладну і відображено у складі податкового кредиту суму ПДВ	6412	6442
3	Частково отримано від постачальника ТМЦ (необоротні активи), виконані роботи, надані послуги, за якими здійснена передоплата	15, 20, 22, 23, 28, 91, 92, 93, 94	631, 685
		6441	631, 685, 371
4	Отримано від постачальника зайве сплачені кошти	311	631, 6851
		6442 (червоне сторно)	6441 (червоне сторно)
5	Отримано зареєстрований розрахунок коригування до податкової накладної	6412 (червоне сторно)	6442 (червоне сторно)

В результаті здійснення протягом розрахункового періоду (місяця) господарський операцій з відвантаження готової продукції, робіт чи послуг покупцям, а також купівлі сировини, товарів, робіт чи послуг, суб'єкт господарювання звітує до контролюючого органу ДПС шляхом подачі декларації з ПДВ та сплачує податкові зобов'язання до бюджету. Тут же й виникає нагальне питання: «А яким чином?».

Відповідно до пунктів 200^1.1 і 200^1.2 ст. 200^1 Податкового кодексу України (далі – ПКУ), платникам ПДВ Казначейством автоматично на безоплатній основі відкривається рахунок у системі електронного адміністрування податку (далі – СЕА ПДВ).

На СЕА ПДВ платник ПДВ перераховує кошти з власного поточного рахунку в сумі, необхідній для досягнення розміру суми, на яку платник податку має право зареєструвати податкові накладні та/або розрахунки коригування в Єдиному реєстрі податкових накладних а також у сумі, необхідній для сплати до бюджету узгоджених податкових зобов'язань.

Кошти, з рахунку СЕА ПДВ платника ПДВ перераховуються Казначейством у строки встановлені Порядком електронного адміністрування податку на додану вартість, затвердженого постановою Кабінету Міністрів України від 16 жовтня 2014 року № 569 до державного бюджету в сумі податкових зобов'язань з ПДВ, що підлягає сплаті за наслідками звітного податкового періоду.

З власного поточного рахунку платник ПДВ перераховує кошти на бюджетний рахунок відкритий в Казначействі, за яким здійснюється контроль територіальним органом ДПС, у разі:

– сплати податкових зобов'язань, визначених контролюючим органом відповідно до п.п. 54.3.1, 54.3.2, 54.3.4 – 54.3.6 п. 54.3 ст. 54 ПКУ;

– сплати штрафних санкцій і пені які передбачені ПКУ ПДВ (табл. 2.11).

Таблиця 2.11 – Облік руху коштів на ПДВ-рахунку

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
		Дт	Кт
1	Поповнено ПДВ-рахунок грошовими коштами (для сплати за звітний період ПДВ або збільшення реєстраційного ліміту)	315	311
2	Списано з електронного ПДВ-рахунку грошові кошти для сплати податкових зобов'язань за звітною декларацією або збільшуючим уточнюючим розрахунком, а також у рахунок погашення податкового боргу з ПДВ	6412	315

2.3. Документальне забезпечення господарських операцій з ПДВ

Первинним документом, який підтверджує факт здійснення господарської операції та дає право на податковий кредит, є податкова накладна.

Податкова накладна – це документ, який існує лише в електронній формі та використовується платниками ПДВ для обліку податкового зобов'язання та податкового кредиту, які виникаю з цього податку. Реєстрація податкової накладної (далі – ПН) у базі ДПС (ЄРПН) є необхідно умовою для отримання покупцем права на податковий кредит та обов'язком продавця.

Якщо продавець – це філія, то він теж може мати право оформляти податкові накладні. У такому разі на податковій накладній зазначається номер філії.

Окрім податкових накладних, у системі обліку ПДВ є ще один документ – розрахунок коригування до податкової накладної. Він має свої власні правила оформлення та реєстрації.

Податкову накладну треба створити на дату появи податкового зобов'язання. У загальному випадку така дата визначається за правилом першої події.

За правилом першої події датою виникнення податкового зобов'язання є та дата, на яку відбулася раніше одна з двох подій (п. 187.1, п. 201.1 ПКУ):

– дата відвантаження товару, фактичного надання послуги, виконання роботи;

– дата отримання попередньої оплати за товари, роботи, послуги.

При цьому, не має значення, повне чи часткове постачання чи попередня оплата відбулася. Якщо підприємство отримало аванс 50%, то уже виникає податкове зобов'язання на дату такого авансу. Після відвантаження всієї продукції (100%) виникне податкове зобов'язання на решту вартості товару.

При оформленні податкової накладної допускається дробова кількість одиниць товарів, робіт, послуг. Наприклад, одиниця виміру «послуга», кількість «0.7». Це значить, що податкова накладна складена на попередню оплату (аванс) за послугу у сумі 70%.

Строки реєстрації податкових накладних, після спливу яких зареєструвати ПН/РК уже фізично буде неможливо, згруповано в таблиці 2.12.

Таблиця 2.12 – Строки реєстрації ПН/РК

ПН/РК	Максимальний строк реєстрації	Коментар
Максимально можливий строк реєстрації ПН	1095 днів із дати складання ПН (101.16 БЗ)	Призупинення перебігу цього строку на час воєнного стану не передбачено.
Максимально можливий строк реєстрації РК (у т. ч. РК на виправлення помилок у ПН).	1095 днів із дати складання ПН (п. 192.1 ПКУ). РК до ПН не може бути зареєстрований в ЄРПН пізніше 1095 календарних днів із дати складання ПН, до якої складений такий РК.	

Крім цього, законодавство встановлює граничні строки реєстрації ПН/РК (табл. 2.13).

Таблиця 2.13 – Загальні та воєнні строки реєстрації ПН/РК

№ з/п	Період / специфіка складання ПН/РК	Граничні строки реєстрації ПН/РК	
		ПН/РК, складені до 16.01.2023 (п. 201.10 ПКУ)	ПН/РК, складені з16.01.2023 (п. 89 підрозд. 2 розд. XX ПКУ). Ці строки діють тимчасово до кінця ВС + 6 місяців
1	ПН/РК, складені з 1-го по 15-й календарний день (включно) календарного місяця	До останнього дня (включно) календарного місяця, в якому вони складені	До 5-го календарного дня (включно) календарного місяця, наступного за місяцем, в якому вони складені
2	ПН/РК, складені з 16-го по останній календарний день (включно) календарного місяця	До 15-го календарного дня (включно) календарного місяця, наступного за місяцем, в якому вони складені	До 18-го календарного дня (включно) календарного місяця, наступного за місяцем, в якому вони складені
3	Зведені ПН/РК до таких зведених ПН, складені за операціями, визначеними п. 198.5 ст. 198 та п. 199.1 ст. 199 ПКУ	Протягом 20 календарних днів, що настають за останнім календарним днем місяця, в якому вони складені	
4	РК на зменшення, складені постачальником товарів / послуг до ПН, що складена на отримувача – платника ПДВ	Протягом 15 календарних днів із дня отримання такого РК до ПН отримувачем (покупцем)	Протягом 18 календарних днів із дня отримання такого РК до ПН отримувачем (покупцем)

Не дотримання граничні строки реєстрації ПН/РК є підставою до штрафу платнику, відповідальному за реєстрацію ПН/РК та відкладає право на податковий кредит покупця (табл. 2.14).

Таблиця 2.14 – Розміри штрафів за несвоєчасну реєстрацію ПН/РК

Кількість днів порушення	Базовий штраф (за ПН, датованими до 16.01.2023) (від суми ПДВ)	Новий штраф до кінця ВС + 6 місяців (за ПН, датованими 16.01.2023 і після) (від суми ПДВ)
до 15	10 %	2 %
від 16 до 30	20 %	5 %
від 31 до 60	30 %	10 %
від 61 до 365	40 %	15 %
366 і більше	50%	25 %

Форма податкової накладної, розрахунку коригування та порядок їх заповнення регламентовані наказом МФУ «Про затвердження форми податкової накладної та Порядку заповнення податкової накладної» 31.12.2015 № 1307.

2.4. Звітність платника ПДВ

Відповідно до Порядку заповнення і подання податкової звітності з податку на додану вартість, затвердженого наказом МФУ від 28.01.2016 № 21 та ст. 203.1 ПКУ, платник податку на додану вартість складає та подає податкову декларацію за базовий звітний (податковий) період, що дорівнює календарному місяцю, протягом 20 календарних днів, що настають за останнім календарним днем звітного (податкового) місяця.

Станом на лютий 2025 р., податкову декларація з ПДВ складається з 3-трьох розділів та шести додатків.

Варто зазначити, що додатки до декларації з ПДВ додаються за наявності подій, які підлягають відображенню у ньому.

Звітний (податковий) період визначається у порядку, встановленому статтею 202 розділу V ПКУ, що дорівнює одному календарному місяцю.

Відповідно до ст. 203.2 ПКУ, сума податкового зобов’язання, зазначена платником податку в поданій ним податковій декларації, підлягає сплаті протягом 10 календарних днів, що настають за останнім днем відповідного граничного строку, передбаченого пунктом 203.1 цієї статті для подання податкової декларації.

Питання для самоконтролю

1. Охарактеризуйте суть ПДВ.
2. Назвіть рахунки, на яких ведеться облік розрахунків ПДВ.
3. Перерахуйте первинні документи, які фіксують господарські операції розрахунків з ПДВ.
4. Якими нормативними документами регламентовано складання податкових накладних?
5. В які терміни сплачується ПДВ в бюджет?

Тема 3. ОБЛІК РОЗРАХУНКІВ З ОПЛАТИ ПРАЦІ

Мета вивчення теми: дослідити правове регулювання оплати праці в Україні; розглянути системи та форми оплати праці; усвідомити сутність фонду оплати праці та його структуру; вивчити рахунки обліку, призначені для нарахування та виплати заробітної плати.

План

3.1. Правове регулювання оплати праці в Україні
3.2. Системи та форми оплати праці
3.3. Фонд оплати праці та його структура
3.4. Облік нарахування та виплати зарплати

Ключові терміни та поняття: заробітна плата, штатний розпис, депонована заробітна плата, індексація заробітної плати, податкова соціальна пільга, табель обліку використання робочого часу, преміювання працівників.

3.1. Правове регулювання оплати праці в Україні

Підприємства у своїй господарській діяльності не можуть обійтися без залучення найманих працівників, тому актуальним питанням в діяльності кожної компанії є нарахування і виплата заробітної плату працівникам з дотриманням усіх законодавчо встановлених гарантій в оплаті праці.

Законодавство про оплату праці ґрунтується на: Конституції України, Законі України «Про оплату праці» від 24.03.95 р. № 108/95-ВР, Законі України «Про колективні договори і угоди» від 01.07.93 р. № 3356-XII, Кодексі законів про працю України від 10.12.71 р. та інших законодавчих актах.

Основні напрями державного регулювання оплати праці працівників підприємств регламентовані ст. 8 Закону України «Про оплату праці» від 24.03.95 р. № 108/95-ВР, зокрема, воно здійснюється шляхом:

– встановлення розміру мінімальної заробітної плати (далі – МЗП) та інших державних норм і гарантій;

– встановлення умов і розмірів оплати праці керівників підприємств, заснованих на державній і комунальній власності, працівників підприємств, установ та організацій, що фінансуються чи дотуються з бюджету;

– оподаткування доходів працівників.

МЗП – це встановлений законом мінімальний розмір оплати праці за виконану працівником місячну (годинну) норму праці. МЗП встановлюють одночасно в місячному та погодинному розмірах при затвердженні Державного бюджету України.

Розміри МЗП, встановленими на 2025 р., відображені в табл. 3.1.

Таблиця 3.1 – Розмір МЗП на 2025 рік

Період дії	Розмір мінімальної зарплати у 2025 році, грн.	
	місячний	погодинний
01.01.2025 р. – 31.12.2025 р.	8000,00	48,00

МЗП є державною соціальною гарантією, обов'язковою на всій території України для підприємств усіх форм власності і господарювання та фізосіб, які використовують працю найманих працівників, за будь-якою системою оплати праці. Таким чином, розмір заробітної плати працівника за повністю виконану місячну (годинну) норму праці не може бути нижчим за МЗП (ч. 1 ст. 3^1Закону про оплату праці).

Якщо нарахована заробітна плата працівника, який виконав місячну норму праці, є нижчою законодавчо встановленого розміру МЗП, то необхідно здійснити доплату до рівня МЗП. Таку доплату здійснюють щомісячно одночасно з виплатою заробітної плати.

Питання оплати праці визначаються договірним регулюванням та здійснюється на основі системи угод, що укладаються відповідно до законів на таких рівнях:

– національному (генеральна угода);

– галузевому (галузева (міжгалузева) угода);

– територіальному (територіальна угода);

– локальному (колективний договір).

Варто зазначити, що КЗпП, та Закон України «Про колективні договори і угоди» від 01.07.93 р. № 3356-XII не мають норм, які зазначають на обов'язковості укладення колективних договорів на підприємствах, в них мова йдеться лише про те, що колективний договір укладають на підприємствах, в установах, організаціях незалежно від форм власності та господарювання, які використовують найману працю і мають права юридичної особи.

Таким чином, укладення колективного договору є добровільним і покарати за його відсутність підприємство не можуть. Це підтверджується у листі Міністерства юстиції України від 05.04.2006 р. № 21-5-197 і Міністерства соціальної політики України в листі від 31.07.2013 р. № 8422/0/14-13/18.

При складанні внутрішніх документів підприємства необхідно дотримуватися мінімальних гарантій в оплаті праці.

3.2. Системи та форми оплати праці

Законодавство надає роботодавцю право вибору системи оплати праці, яка застосовуватиметься на підприємстві. Звісно, обрана система має бути одночасно і зручною для роботодавця (розрахунок зарплати ляже на його плечі), і зрозумілою для працівника (якщо працівник не розумітиме, як формується його заробіток, домогтися від нього успіхів у роботі буде складно). Не обов'язково встановлювати єдину систему оплати праці для всього підприємства, краще орієнтуватись на сфери діяльності працівників, характер трудових операцій і технологічних процесів.

Систему оплати праці підприємство обирає самостійно. Це може бути тарифна система оплати праці або інші системи, але обрана система в будь-якому разі повинна формуватися на оцінках складності виконуваних робіт і кваліфікації працівників. Прикладами «інших» систем оплати праці можуть бути:

– безтарифна система оплати праці. Вона основана на оцінці кількості та якості праці працівників за допомогою трьох показників: кваліфікаційного рівня працівника, коефіцієнта трудової участі та кількості відпрацьованого часу. При цьому конкретні оклади (ставки) працівникам не встановлюють;

– змішана система оплати праці. Містить елементи як тарифної, так і безтарифної системи оплати праці.

Систему оплати праці, що використовується на підприємстві, фіксується в колективному договорі (іншому нормативному акті роботодавця).

Безтарифна і змішана системи оплати праці трапляються доволі рідко. Тому зосередимо увагу на тарифній системі.

Тарифна система оплати праці є основою для формування і диференціації розмірів заробітної плати. Вона включає: тарифні сітки, тарифні ставки, схеми посадових окладів і професійні стандарти (кваліфікаційні характеристики). Її використовують для розподілу робіт залежно від їх складності, а працівників – залежно від кваліфікації і за розрядами тарифної сітки.

Тарифна сітка – це сукупність кваліфікаційних тарифних розрядів та відповідних їм тарифних коефіцієнтів, за якими визначають розмір тарифних ставок оплати праці працівників залежно від їх кваліфікації та складності виконуваних робіт.

Тарифний розряд – це величина, яка відображає складність праці та рівень кваліфікації працівника.

Рівень кваліфікації визначається кваліфікаційним розрядом робітника (кваліфікаційною категорією працівника). Наприклад, відповідно до п. 30 розд. «Робітники» Довідника кваліфікаційних характеристик професій працівників, затвердженого наказом Мінпраці від 29.12.2004 р. № 336, для професії «електромонтер з ремонту та обслуговування електроустаткування», залежно від рівня освіти і досвіду роботи, передбачено встановлення 2 – 6-го кваліфікаційного розряду.

Присвоєння і підвищення кваліфікаційних розрядів (категорій) працівникам здійснюють комісії з проведення кваліфікаційної атестації. У своїй роботі вони використовують професійні стандарти (за їх наявності) або кваліфікаційні характеристики професій працівників.

Повернемося до тарифної сітки. Кожному тарифному розряду в тарифній сітці відповідає свій коефіцієнт. Його визначають як відношення розміру тарифної ставки кожного наступного розряду тарифної сітки до розміру тарифної ставки 1-го розряду.

При цьому, тарифна ставка – це норма оплати праці робітників відповідно до спеціальності та кваліфікації за одиницю часу (година, день, місяць).

Таким чином, тарифний коефіцієнт показує, у скільки разів рівень оплати робіт того чи іншого розряду вищий за рівень оплати робіт 1-го розряду. Множачи тарифну ставку робітника 1-го тарифного розряду на відповідний

тарифний коефіцієнт, отримуємо тарифну ставку необхідного тарифного розряду. Тобто, чим вище кваліфікація, тим вище тарифний розряд і, відповідно, тим більша тарифна ставка.

Що стосується праці керівників, професіоналів, спеціалістів і технічних службовців, то вона оплачується виходячи з посадового окладу – норми оплати праці за місяць (див. лист Міністерства соціальної політики від 27.12.2017 р. № 2993/0/101-17). Посадові оклади роботодавець установлює відповідно до посади і кваліфікації працівника.

Зазвичай складають схему посадових окладів. Це перелік посад і посадових окладів, що їм відповідають, з нижньою та верхньою межами окладу за кожною посадою. За результатами атестації роботодавець має право змінювати посадові оклади працівникам у межах затверджених в установленому порядку мінімальних і максимальних розмірів окладів за відповідною посадою.

Зазначимо також, що в схемі посадових окладів можна наводити не абсолютні (у гривнях), а відносні величини – посадові коефіцієнти. Множачи посадовий коефіцієнт на мінімальний посадовий оклад, отримують розмір окладу за кожною посадою.

Госпрозрахункові підприємства самостійно встановлюють тарифні сітки, ставки, схеми посадових окладів у колективному договорі з дотриманням норм і гарантій, передбачених законодавством, генеральним, галузевими (міжгалузевими) і територіальними угодами. Якщо колективний договір на підприємстві не укладений, роботодавець погоджує ці питання з виборним органом первинної профспілкової організації (профспілковим представником), що представляє інтереси більшості працівників, а у разі його відсутності – з іншим уповноваженим на представництво трудовим колективом органом.

Формами тарифної системи оплати праці є:

– почасова (проста почасова, почасово-преміальна) оплата праці;

– відрядна (пряма відрядна, відрядно-преміальна, відрядно-прогресивна, непряма відрядна, акордна) оплата праці.

Головною відмінністю однієї форми від іншої є показники, які застосовують для виміру праці при визначенні заробітної плати.

Почасову форму оплати праці застосовують у разі, коли як вимірник результатів праці використовують кількість відпрацьованого часу. Якщо вимірником результатів праці є кількість виготовленої продукції (виконаних робіт, наданих послуг), то застосовують відрядну форму оплати праці.

Вибір форми оплати праці вимагає дотримання певних умов, за яких її застосування є доцільним.

Умовами, що визначають доцільність застосування відрядної форми оплати праці, є:

– необхідність стимулювання до збільшення виробітку продукції та скорочення чисельності працівників за рахунок інтенсифікації їх праці;

– можливість застосування технічно обґрунтованих норм;

– наявність у працівників реальної можливості збільшувати виробіток понад установлену норму за існуючих організаційно-технічних умов виробництва;

– можливість та економічна доцільність розробки норм праці та обліку виробітку працівників, тобто витрати на нормування робіт та їх облік повинні перекриватися економічною ефективністю збільшення виробітку;

– відсутність негативного впливу цієї форми оплати праці на якість продукції, рівень дотримання технологічних режимів і вимог техніки безпеки, а також на раціональність використання матеріальних ресурсів.

Якщо зазначені умови відсутні, є сенс подумати про застосування почасової форми оплати праці. Тобто, все залежить від характеру роботи: де, ким і за яких умов вона виконується (чи виконуватиметься). Зазвичай відрядну форму оплати праці застосовують при простій праці, що повторюється, а почасову – при складній, інтелектуальній, творчій.

Форми оплати праці підрозділяються на декілька видів (рис. 3.1).



Рисунок 3.1 – Форми оплати праці

Підприємства самостійно встановлюють форми оплати праці працівників у колективному договорі (іншому нормативному акті роботодавця, наприклад, у

Положенні про оплату праці) з дотриманням норм і гарантій, передбачених законодавством, генеральним, галузевими (міжгалузевими) і територіальними угодами.

Почасову форму оплати праці застосовують там, де результати праці вимірюються кількістю відпрацьованого часу. Зокрема, її доцільно застосовувати на підприємствах і в організаціях виробничої сфери, для яких основним критерієм ефективності виробництва є вимоги до якості продукції.

При почасовій оплаті працівникам встановлюють нормовані завдання (ст. 92 КЗпП). Для виконання окремих функцій і обсягів робіт можуть бути встановлені норми обслуговування або норми чисельності працівників.

Згідно з п. 1.3 Рекомендацій щодо нормування праці в галузях народного господарства, схвалені постановою колегії Мінпраці від 19.04.95 р. № 2:

– нормоване завдання – це встановлений обсяг роботи, який працівник або група працівників (наприклад, бригада) повинні виконати за робочу зміну, робочий місяць або за іншу одиницю робочого часу почасово оплачуваних робіт;

– норма обслуговування – це кількість виробничих об'єктів (одиниць обладнання, робочих місць, об'єктів тощо), які працівник або група працівників (наприклад, бригада) певної кваліфікації повинні обслужити протягом одиниці робочого часу в певних організаційно-технічних умовах. Норми обслуговування застосовують для нормування праці працівників, зайнятих обслуговуванням устаткування, виробничих площ, робочих місць тощо;

– норма чисельності – це встановлена чисельність працівників певного професійно-кваліфікаційного складу, необхідна для виконання конкретних виробничих, управлінських функцій або обсягів робіт.

Зазначені норми визначають виходячи з нормальних умов праці, які передбачають (ст. 88 КЗпП):

– справний стан машин, верстатів і пристроїв;

– належну якість матеріалів та інструментів, необхідних для виконання роботи, і їх вчасне подання;

– вчасне постачання виробництва електроенергією, газом та іншими джерелами енергоживлення;

– своєчасне забезпечення технічною документацією;

– здорові та безпечні умови праці (додержання правил і норм з техніки безпеки, необхідне освітлення, опалення, вентиляція, усунення шкідливих наслідків шуму, вібрації та інших факторів, що негативно впливають на здоров'я робітників, тощо).

При почасовій формі оплати праці роботодавець повинен не лише контролювати виконання нормованих завдань, а й вести облік робочого часу.

Положеннями КЗпП встановлені такі види обліку робочого часу:

– поденний;

– щотижневий;

– підсумований.

В основу цього поділу покладено відрізок часу, протягом якого роботодавець:

– здійснює підрахунок фактично відпрацьованих працівником годин з метою порівняння з установленою йому нормою робочого часу в годинах;

– установлює правові наслідки такого підрахунку (наприклад, наявність годин, відпрацьованих понад норму робочого часу (ст. 52, 53 і 61 КЗпП), які підлягають оплаті в розмірі, визначеному ст. 106 КЗпП).

Для обліку фактично відпрацьованих годин застосовують табель обліку використання робочого часу.

Розмір основної заробітної плати працівників при такій формі оплати праці залежить від тарифної ставки (окладу) і кількості відпрацьованого часу.

Проста почасова оплата праці – працівнику з простою почасовою оплатою праці основну зарплату нараховують виходячи з присвоєної йому тарифної ставки (окладу) за фактично відпрацьований час. При цьому проста почасова оплата праці може бути таких підвидів (див. рис. 3.2).

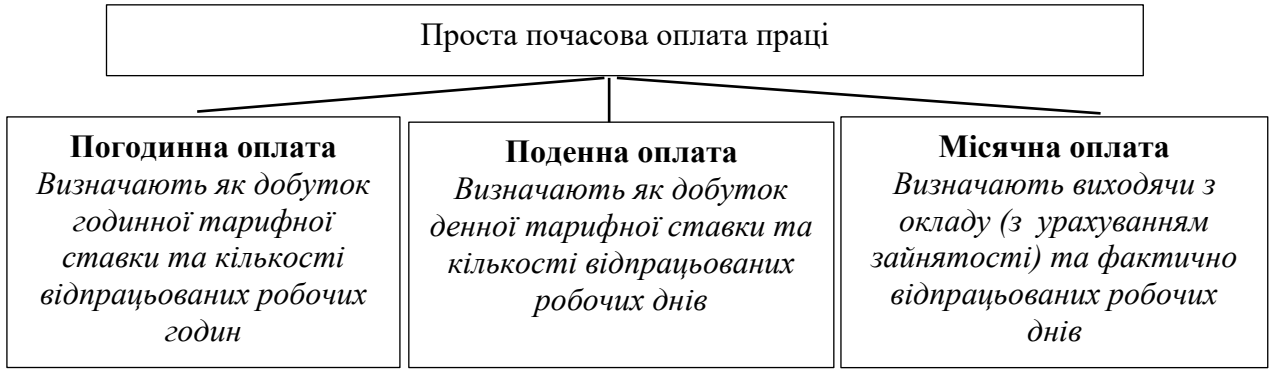


Рисунок 3.2 – Підвиди простої почасової оплати праці

Почасово-преміальна оплата праці є простою почасовою оплатою праці, доповненою преміюванням за виконання конкретних кількісних і якісних показників роботи. Суть її полягає в тому, що працівнику понад основну заробітну плату, обчислену виходячи з тарифної ставки (окладу) за фактично відпрацьований час, виплачується премія за конкретні досягнення в роботі за заздалегідь установленими показниками.

Премії при почасово-преміальній оплаті праці нараховують відповідно до розробленого на підприємстві Положення про преміювання, яке зазвичай є додатком до колективного договору.

Загалом система преміювання повинна включати такі елементи:

– конкретні показники для преміювання (участь конкретного працівника у зростанні продуктивності праці або обсягів виробництва продукції, зниженні собівартості тощо);

– умови преміювання;

– розміри премій за кожним показником преміювання за основні результати господарської діяльності та шкалу преміювання;

– строки преміювання;

– перелік професій і посад працівників, які підлягають преміюванню;

– перелік виробничих упущень, за які працівник може бути позбавлений премії повністю або частково, а також порядок позбавлення премії.

Відрядна форма оплати праці має такі різновиди:

– пряму відрядну;

– відрядно-преміальну;

– відрядно-прогресивну;

– непряму відрядну;

– акордну.

У чому ж відмінність між ними? У способі обліку продукції, що виробляється (операцій, що здійснюються), і порядку розрахунку розміру заробітної плати.

При введенні відрядної оплати праці необхідно дотримуватися таких умов:

– обґрунтоване нормування праці та правильна тарифікація робіт у суворій відповідності з вимогами тарифно-кваліфікаційного довідника;

– добре поставлений облік кількісних результатів праці, що виключає приписки та штучне завищення обсягу виконуваних робіт;

– суворий контроль за якістю виконання робіт;

– організація виробництва та праці, що виключає перебої в роботі, простої, несвоєчасну видачу виробничих завдань, матеріалів, інструменту, нарядів на відрядну роботу тощо.

При відрядній оплаті праці застосовують зазвичай норми виробітку і виробничі завдання, розраховані на основі норм часу. Тобто розмір заробітної плати залежить від колективних або індивідуальних результатів праці – рівня виконання та перевиконання норм виробітку і виробничих змінних завдань.

При відрядній формі працівник не звільняється від обов’язку дотримуватися встановленої норми тривалості робочого часу. Але, зважаючи на специфіку такої форми оплати праці, дотримання норми робочого часу залишається лише елементом трудової дисципліни.

То ж зосередимо увагу на різновидах відрядної форми оплати праці.

Пряма відрядна оплата праці – при встановленні прямої відрядної оплаті праці заробіток працівнику обчислюють за заздалегідь установленими розцінками за кожну одиницю якісно виробленої продукції (виконаної роботи).

Основними елементами такого різновиду оплати праці є відрядна розцінка, яка встановлюється на кожну роботу (операцію) виходячи з тарифної ставки, що відповідає розряду роботи, та норми виробітку або норми часу на цю роботу.

Під нормою виробітку розуміють кількість продукції належної якості або операцій, що виробляються робітником (групою робітників) відповідної кваліфікації за одиницю часу в певних організаційно-технічних умовах. Норма виробітку може бути встановлена на різні проміжки часу (годину, зміну, місяць).

Норма часу – це час, встановлений на виготовлення одиниці продукції або на виконання однієї виробничої операції. Інакше кажучи, це норма, що визначає необхідні витрати часу одного працівника або бригади на виконання одиниці роботи (трудомісткість операції) у певних організаційно-технічних умовах.

Оплату праці працівників-відрядників здійснюють за відрядними розцінками, які встановлені для виконуваної роботи і відповідають її розряду, а не розряду, присвоєному працівнику.

Якщо робітники-відрядники виконують роботи, розряд яких нижче присвоєних їм розрядів, то таким робітникам виплачують різницю.

Це прямо передбачено ст. 104 КЗпП. Виплату такої різниці та умови такої виплати встановлюють колективним договором.

Відрядні розцінки можуть бути обчислені двома способами, викладеними в ст. 90 КЗпП:

1. Якщо застосовуються норми виробітку (зазвичай у масовому і великому серійному виробництвах), розцінки визначають шляхом ділення годинної (денної) тарифної ставки, що відповідає розряду виконуваної роботи, на годинну (денну) норму виробітку (формула 3.1):

$$Р_{од} = Т_с : Н_в, \qquad (3.1)$$

де $Р_{од}$ – відрядна розцінка за одиницю роботи;

$Т_с$ – годинна (денна) тарифна ставка робітника-відрядника, що відповідає розряду роботи;

$Н_в$ – годинна (денна) норма виробітку.

Наприклад, денна тарифна ставка на виконувану роботу 3-го розряду становить 335,00 грн. Денна норма виробітку, розрахована на 8-годинну зміну, – 10 деталей.

Розрахунок розміру відрядної розцінки за одну деталь:

335,00 грн./дн. : 10 шт./дн. = 33,50 грн./шт.

2. Якщо застосовуються норми часу (зазвичай в одиничному і дрібносерійному виробництвах), розцінку ($Р_{од}$) розраховують множенням годинної (денної) тарифної ставки, що відповідає розряду виконуваної роботи, на встановлену норму часу в годинах (днях) (формула 3.2):

$$Р_{од} = Т_с \times Н_ч, \qquad (3.2)$$

де $Т_с$ – годинна (денна) тарифна ставка робітника-відрядника, що відповідає розряду роботи;

$Н_ч$ – норма часу в годинах (днях) на одиницю продукції (виконуваних робіт).

Наприклад, годинна тарифна ставка на виконувану роботу 2-го розряду становить 40 грн. Норма часу на виробництво 1 виробу – 0,5 години.

Розрахунок розміру відрядної розцінки за один виріб:

40,00 грн./год × 0,5 год/шт. = 20,00 грн./шт.

Відрядно-преміальна оплата праці – при відрядно-преміальній оплаті робітник отримує основну зарплату, обчислену за відрядними розцінками, та премію. Показники, за які здійснюється преміювання, а також розмір премії за виконання та перевиконання цих показників необхідно фіксувати.

Такими показниками можуть бути:

– зростання продуктивності праці;

– підвищення обсягів виробництва;

– виконання технічно обґрунтованих норм виробітку і зниження нормованої трудомісткості;

– виконання виробничих завдань;

– підвищення якості та сортності продукції;

– бездефектне виготовлення продукції;

– недопущення браку;

– дотримання нормативно-технічної документації, стандартів;

– економія сировини, матеріалів, інструменту та інших матеріальних цінностей.

Застосування того чи іншого показника визначається конкретними умовами виробництва на підприємстві. Заробіток працівника при відрядно-преміальній оплаті праці розраховують за формулою 3.3:

$$З_{відр-пр} = З_{відр} + З_{пр}, \quad (3.3)$$

або за формулою 3.4:

$$З_{відр-пр} = З_{відр} \times (1 + В_{пр} : 100), \quad (3.4)$$

де $З_{відр-пр}$ – сума заробітку при відрядно-преміальній оплаті праці;

$З_{відр}$ – сума заробітку, розрахована виходячи з відрядних розцінок;

$З_{пр}$ – сума премії за виконання (перевиконання) встановлених показників;

$В_{пр}$ – відсоток премії за виконання показників преміювання.

Наприклад, робітник-відрядник 3-го розряду в лютому 2025 р. виконав норми виробітку, не допустивши браку. Основна зарплата робітника становила 7000,00 грн. Положенням про преміювання визначено, що за виконання норм без браку виплачується премія в розмірі 10 % місячного заробітку.

Розрахунок розміру премії:

7000,00 грн. × 10 % : 100 % = 700,00 грн.

Загальна сума заробітної плати за лютий 2025 р. складе:

7000,00 грн. + 700,00 грн. = 7700,00 грн.

Цю суму можна було розрахувати також іншим способом:

7000,00 грн. × (1 + 10 % : 100 %) = 7700,00 грн.

Відрядно-прогресивна оплата праці – при відрядно-прогресивній оплаті праці розрахунок заробітку робітника в межах установленої норми (бази) здійснюють за основними відрядними розцінками, а понад установлену норму – за підвищеними відрядними розцінками. Застосування цього різновиду оплати праці доцільно в тому випадку, коли за умовами виробництва потрібне перевиконання норм виробітку та виробничих завдань.

Строк, на який запроваджується відрядно-прогресивна оплата праці, у кожному окремому випадку встановлює керівник підприємства за погодженням

з виборним органом первинної профспілкової організації з урахуванням виробничої необхідності. Використання відрядно-прогресивної оплати праці спричиняє зростання витрат на оплату праці, що, у свою чергу, призводить до підвищення собівартості продукції. У зв'язку із цим на практиці таку оплату праці застосовують не часто і як тимчасовий захід.

Вихідну базу для обчислення прогресивних доплат (підвищених розцінок) установлюють зазвичай на рівні фактичного виконання норм за останні 3 – 6 місяців, але не нижче діючих норм виробітку.

Коефіцієнт підвищення відрядних розцінок установлюється спеціальною шкалою, що визначає залежність рівня розцінки від ступеня перевищення норми

При цьому ступінь зростання розцінки має бути достатнім, щоб підвищити зацікавленість робітників у перевиконанні встановленої норми.

Схему коригування тарифної ставки (розцінки) залежно від рівня виконання норм виробітку та виробничих завдань підприємство розробляє і затверджує самостійно.

Непряма відрядна оплата праці – зазвичай застосовується для оплати праці допоміжних робітників (робітників, зайнятих ремонтом обладнання, тощо). При цьому обов'язковою є можливість закріплення таких робітників за визначеним обладнанням або основними робітниками-відрядниками.

При непрямій відрядній оплаті праці розмір заробітної плати працівників ставиться в пряму залежність від результатів праці інших працівників, безпосередньо зайнятих випуском продукції. При цьому встановлюють непрямі відрядні розцінки за одиницю продукції, виробленої основними робітниками-відрядниками, яких обслуговує допоміжний персонал.

Основні робітники нерідко виконують різні роботи і мають різні виробничі завдання (або неоднакові норми виробітку). У таких випадках непрямі відрядні розцінки слід розраховувати диференційовано за кожним об'єктом обслуговування.

Є й інші фактори, що ускладнюють застосування непрямої відрядної оплати праці. Так, далеко не завжди простої обладнання є результатом поганої роботи допоміжного персоналу. Крім того, через різну кваліфікацію та досвід основних робітників на одному й тому ж обладнанні може виготовлятися різна кількість продукції. Тому ставити зарплату допоміжного персоналу в залежність від результатів роботи основних робітників часто економічно невиправдано. У таких умовах доцільнішим буде застосування почасової форми оплати праці.

Акордна оплата праці – при акордній оплаті праці розцінки встановлюють не за кожну виробничу операцію (роботу) окремо, а за весь комплекс робіт, взятий загалом (наприклад, за виконання етапу будівельних робіт, за побудований об'єкт, монтаж обладнання тощо). При цьому в обов'язковому порядку обумовлюються строки виконання робіт, які зазначають в акордному завданні-наряді.

Таку оплату праці застосовують для окремих груп робітників у цілях стимулювання їх зацікавленості в підвищенні продуктивності праці та скороченні строків виконання робіт. Зазвичай акордну оплату використовують при проведенні робіт з ліквідації аварій, ремонтних робіт, при виконанні

термінових, особливо важливих замовлень, при впровадженні нового обладнання на підприємстві.

При цьому для визначення загальної суми оплати за акордним нарядом складають калькуляцію, у якій зазначають:

– повний перелік робіт (операцій), що входять до загального акордного завдання;

– обсяг робіт (операцій);

– розцінки на одну операцію (одиницю відрядної роботи);

– загальний розмір оплати за виконання всіх операцій акордного завдання.

Загальну вартість виконання всіх операцій визначають шляхом підсумовування вартості кожного виду робіт (операцій), що входять до загального акордного завдання. При цьому застосовують діючі норми часу (виробітку) та розцінки, а за їх відсутності виходять з норм і розцінок на аналогічні роботи.

Якщо для виконання роботи необхідний тривалий час, за акордним нарядом за поточний місяць (першу і другу половину місяця) видають аванс з урахуванням обсягу робіт

Остаточний розрахунок за акордним нарядом здійснюють після закінчення робіт на підставі калькуляції за діючими нормами і розцінками (лист Мінпраці від 22.11.2010 р. № 964/13/84-10).

Різновидом акордної оплати праці є **акордно-преміальна**. Вона характеризується тим, що за скорочення строків виконання акордного завдання або за його якісне виконання працівникам додатково виплачують премії. Премія нараховується на суму заробітку за акордним нарядом і не повинна перевищувати максимального розміру, встановленого для того чи іншого виду робіт у Положенні про преміювання.

При застосуванні колективної форми організації праці заробітну плату (включаючи премії), нараховану за акордним нарядом, розподіляють між робітниками пропорційно відпрацьованому часу відповідно до присвоєних розрядів.

3.3. Фонд оплати праці та його структура

Заробітна плата – це винагорода, обчислена, як правило, в грошовому виразі, яку за трудовим договором роботодавець виплачує працівникові за виконану ним роботу. Розмір заробітної плати залежить від складності та умов виконуваної роботи, професійний і ділових якостей працівника, результатів його праці та господарської діяльності підприємства.

Для цілей планування та регулювання витрат підприємства на оплату праці, а також для правильного оподаткування заробітної плати та складання звітності необхідно розуміти, які виплати входять до фонду оплати праці. Дане питання регламентує Інструкція зі статистики заробітної плати, затверджена наказом Держкомстату від 13.01.2004 р. № 5.

Виплати, що входять до фонду оплати праці згруповано на рисунку 3.3.

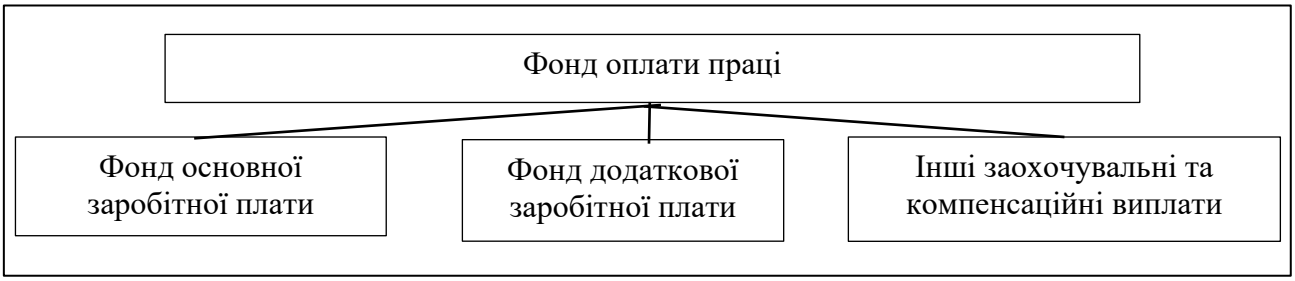


Рисунок 3.3 – Складові фонду оплати праці

Фонд основної заробітної плати. Основна заробітна плата – це винагорода за виконану роботу відповідно до встановлених норм праці (норми часу, виробітку, обслуговування, посадові обов'язки).

До фонду основної заробітної плати входять такі виплати:

– винагороди за виконану роботу відповідно до встановлених норм праці за тарифними ставками (окладами), відрядними розцінками робітників та посадовими окладами керівників, фахівців, технічних службовців, включаючи в повному обсязі внутрішнє сумісництво;

– суми відсоткових або комісійних нарахувань залежно від обсягу доходів (виручки), отриманих від реалізації продукції (робіт, послуг), якщо вони є основною заробітною платою;

– гонорари штатним працівникам редакцій газет, журналів, інших засобів масової інформації, видавництв, установ мистецтва та (або) оплата їх праці, що нараховується за ставками (розцінками) авторської (постановочної) винагороди, нарахованої на цьому підприємстві;

– оплата при переведенні працівника на нижче оплачувану роботу у випадках і розмірах, передбачених чинним законодавством, а також при невиконанні норм виробітку та виготовленні продукції, що виявилася браком, не з вини працівника;

– оплата роботи висококваліфікованих працівників, залучених для підготовки, перепідготовки та підвищення кваліфікації працівників;

– оплата праці за час перебування у відрядженні;

– вартість продукції, виданої працівникам при натуральній формі оплати праці.

Фонд додаткової заробітної плати. Додаткова заробітна плата – це винагорода за працю понад установлені норми, за трудові успіхи, винахідливість і за особливі умови праці. Вона включає доплати, надбавки, гарантійні та компенсаційні виплати, передбачені чинним законодавством, а також премії, пов'язані з виконанням виробничих завдань і функцій.

До фонду додаткової заробітної плати входять такі виплати:

– надбавки та доплати до тарифних ставок (окладів, посадових окладів) у розмірах, передбачених чинним законодавством. Це можуть бути: доплати і надбавки за суміщення професій (посад), розширення зони обслуговування або збільшення обсягу робіт, виконання обов'язків тимчасово відсутнього

працівника, роботу у важких і шкідливих (особливо важких та особливо шкідливих) умовах праці, інтенсивність праці, роботу в нічний час, інші надбавки та доплати, передбачені законодавством, включаючи доплату до розміру МЗП;

– премії та винагороди, у тому числі за вислугу років, що мають систематичний характер, незалежно від джерел фінансування;

– відсоткові та комісійні винагороди, виплачені додатково до тарифної ставки (окладу, посадового окладу);

– оплата роботи в надурочний час, у святкові та неробочі дні в розмірах і за розцінками, встановленими чинним законодавством;

– суми виплат, пов'язаних з індексацією заробітної плати працівників;

– суми компенсації працівникам втрати частини заробітної плати у зв'язку з порушенням термінів її виплати;

– вартість безкоштовно наданого працівникам форменого одягу, обмундирування, що можуть використовуватися поза робочим місцем та залишаються в особистому постійному користуванні, або сума знижки у разі продажу форменого одягу за зниженими цінами;

– оплата за невідпрацьований час. Це можуть бути: відпускні та компенсація за невикористану відпустку; оплата спеціальної перерви в роботі у випадках, передбачених законодавством; оплата пільгового часу неповнолітнім; оплата працівникам, які залучаються до виконання державних або громадських обов'язків, якщо вони виконуються в робочий час; оплата працівникам-донорам днів обстеження, здавання крові та відпочинку; оплата періоду проходження медичного огляду; оплата простоїв не з вини працівника тощо.

Інші заохочувальні та компенсаційні виплати – це виплати у формі винагород за підсумками роботи за рік, премії за спеціальними системами і положеннями, виплати в рамках грантів, компенсаційні та інші грошові і матеріальні виплати, які не передбачені актами чинного законодавства або які провадяться понад встановлені норми. Зокрема, ними є:

– нарахування за невідпрацьований час працівникам, які вимушено працювали скорочений робочий час та перебували у відпустках з ініціативи адміністрації (крім допомоги по частковому безробіттю), брали участь у страйках;

– винагороди та заохочення, що здійснюються раз на рік або мають одноразовий характер. Це можуть бути: винагороди за підсумками роботи за рік; щорічні винагороди за вислугу років; премії за сприяння винахідництву та раціоналізації, освоєння та впровадження нової техніки і технології, виконання важливих та особливо важливих завдань; одноразові заохочення, не пов'язані з конкретними результатами праці (наприклад, до ювілейних та пам'ятних дат), тощо;

– матеріальна допомога, що має систематичний характер, надана всім або більшості працівників (на оздоровлення, у зв'язку з екологічним станом);

– виплати соціального характеру в грошовій і натуральній формах. До них, зокрема, належать: витрати в розмірі страхових внесків підприємств на користь працівників, пов'язані з добровільним страхуванням (особистим, страхуванням

майна); оплата або дотації на харчування працівників; оплата за утримання дітей працівників у дошкільних закладах; вартість путівок працівникам та членам їх сімей на лікування та відпочинок, екскурсії; вартість проїзних квитків, які персонально розподіляються між працівниками, та відшкодування працівникам вартості проїзду транспортом загального користування; оплата квартири та найманого житла, гуртожитків, абонементів у групи здоров'я тощо.

Не всі виплати, які здійснюються на користь працівника підприємства, належать до фонду оплати праці. **Виплати, що не включаються до фонду оплати праці:**

– допомога та інші виплати, що здійснюються за рахунок коштів фондів державного соціального страхування;

– оплата перших 5 днів тимчасової непрацездатності за рахунок коштів підприємства;

– внески підприємств згідно з договорами добровільного медичного та пенсійного страхування працівників і членів їхніх сімей;

– одноразова допомога працівникам, які виходять на пенсію, згідно з чинним законодавством та колективними договорами;

– суми вихідної допомоги при припиненні трудового договору;

– суми, нараховані працівникам за час затримки розрахунку при звільненні;

– витрати на платне навчання працівників і членів їхніх сімей, не пов'язане з виробничою необхідністю, згідно з договором між підприємством та навчальним закладом;

– витрати на відрядження: добові, вартість проїзду, витрати на наймання житла;

– надбавки (польове забезпечення) до тарифних ставок і посадових окладів працівників, направлених для виконання монтажних, налагоджувальних, ремонтних і будівельних робіт, і працівників, робота яких виконується вахтовим методом, постійно проводиться в дорозі або має роз'їзний (пересувний) характер, у розмірах, визначених чинним законодавством;

– вартість виданого згідно з діючими нормами спецодягу, спецвзуття та інших засобів індивідуального захисту, мийних та знешкоджувальних засобів, молока та лікувально-профілактичного харчування або відшкодування витрат працівникам за придбання ними спецодягу та інших засобів індивідуального захисту в разі невидачі їх адміністрацією;

– вартість придбаних підприємством проїзних квитків, які персонально не розподіляються між працівниками, а видаються їм у міру потреби для виконання виробничих завдань (у зв'язку зі специфікою роботи);

– витрати на перевезення працівників до місця роботи як власним, так і орендованим транспортом;

– компенсація працівникам за використання для потреб виробництва власного інструменту та особистого транспорту;

– вартість подарунків до свят і квитків на видовищні заходи для дітей працівників;

– витрати на підготовку та перепідготовку кадрів;

– позики, видані працівникам підприємств для поліпшення житлових умов, на індивідуальне будівництво, заведення домашнього господарства;

– вартість житла, переданого у власність працівникам;

– витрати підприємств на оплату послуг з лікування працівників, які були надані установами охорони здоров'я;

– матеріальна допомога разового характеру, що надається підприємством окремим працівникам у зв'язку із сімейними обставинами, на оплату лікування, оздоровлення дітей, поховання тощо.

Таким чином, Фонд оплати праці складається з основної та додаткової заробітної плати, а також інших заохочувальних та компенсаційних виплат.

Виплати, що не включаються до фонду оплати праці, перелічені в розділі 3 Інструкції зі статистики заробітної плати, затверджена наказом Держкомстату від 13.01.2004 р. № 5.

3.4. Облік нарахування та виплати зарплати

Відповідно до Інструкції про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій № 291 від 30.11.1999 р., для обліку розрахунків з оплати праці призначений рахунок 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 установлений строк з каси підприємства суми з виплат працівникам, за іншими поточними виплатами.

Рахунок 66 «Розрахунки за виплатами працівникам» має такі субрахунки:

661 «Розрахунки за заробітною платою»;

662 «Розрахунки з депонентами»;

663 «Розрахунки за іншими виплатами».

За кредитом рахунку 66 «Розрахунки за виплатами працівникам» відображаються нарахована працівникам підприємства основна та додаткова заробітна плата, премії, допомога по тимчасовій непрацездатності, інші належні до нарахування працівникам виплати, за дебетом – виплата основної та додаткової заробітної плати, премій, допомоги по тимчасовій непрацездатності тощо; вартість одержаних матеріалів, продукції та товарів у рахунок заробітної плати (погашення заборгованості перед працівниками за іншими виплатами); утримання податку з доходів фізичних осіб, відрахування на загальнообов'язкове державне соціальне страхування, платежів за виконавчими документами та інші утримання з виплат працівникам.

Заборгованість підприємства з виплат працівникам у разі одержання підприємством готівки для виплати через касу підприємства та неотримання її працівниками в установлений строк відображається за дебетом субрахунків 661 «Розрахунки за заробітною платою» і 663 «Розрахунки за іншими виплатами» та кредитом субрахунку 662 «Розрахунки з депонентами».

На субрахунку 663 «Розрахунки за іншими виплатами» ведеться облік розрахунків за виплатами, що не належать до фонду оплати праці, зокрема допомога по частковому безробіттю, допомога по тимчасовій непрацездатності.

Аналітичний облік розрахунків ведеться за кожним працівником, видами виплат та утримань.

Для утримання податків з нарахованої зарплати, а саме податку на доходи фізичних осіб (далі – ПДФО) та військового збору (далі – ВЗ), використовується рахунок 64 «Розрахунки за податками й платежами» та його субрахунки:

641 «Розрахунки за податками»;

642 «Розрахунки за обов'язковими платежами.

За кредитом рахунку 64 «Розрахунки за податками й платежами» відображаються нараховані платежі до бюджету, за дебетом – належні до відшкодування з бюджету податки, їх сплата, списання тощо.

В практиці для обліку податку на доходи фізичних осіб (ПДФО) відкривають такі субрахунок 6411 «Розрахунки за ПДФО», утримання військового збору з зарплати працівників в обліку відображається на рахунку 642 «Розрахунки за обов'язковими платежами». Ставку ПДФО встановлено на рівні 18 % (п. 167.1 ПКУ), ставку ВЗ – 5% починаючи з 01.12.2024 р.

На субрахунку 641 «Розрахунки за податками» ведеться облік податків, які нараховуються та сплачуються відповідно до чинного законодавства (податок на прибуток, податок на додану вартість інші податки).

На субрахунку 642 «Розрахунки за обов'язковими платежами» ведеться облік розрахунків за зборами (обов'язковими платежами), які справляються відповідно до чинного законодавства та облік яких не ведеться на рахунку 65 «Розрахунки з страхування».

На зарплату робітників підприємства нараховують єдиний соціальний внесок (далі – ЄСВ) – облік розрахунків за відрахуванням на загальнообов'язкове державне соціальне страхування, за індивідуальним страхуванням персоналу підприємства, страхуванням майна та за іншими розрахунками за страхування ведеться на рахунку 65 «Розрахунки за страхуванням».

За кредитом рахунку 65 «Розрахунки за страхуванням» відображаються нараховані зобов'язання за страхуванням, а також одержані від органів страхування кошти, за дебетом – погашення заборгованості та витрачання коштів страхування на підприємстві.

Порядок справляння та використання зборів на загальнообов'язкове державне соціальне страхування та на інші види страхування регулюється чинним законодавством. Підприємства нараховують ЄСВ на субрахунок 651 «За розрахунками із загальнообов'язкового державного соціального страхування». На субрахунку 651 «За розрахунками із загальнообов'язкового державного соціального страхування» ведеться облік розрахунків за єдиним внеском на загальнообов'язкове державне соціальне страхування тощо.

На суму заробітної плати, що потрапила до бухгалтерських витрат, підприємства зменшують свій оподатковуваний прибуток, адже підставою для її розрахунку є бухгалтерський фінансовий результат (п.п. 134.1.1 ПКУ). Це стосується й сум ЄСВ, нарахованих на заробітну плату.

Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій № 291 від 30.11.1999 р. надає підприємствам можливість обліковувати витрати одним із трьох способів:

1) використання тільки рахунків класу 8 «Витрати за елементами» 9 – у цьому випадку витрати на оплату праці працівників підприємство групує на рахунку 81. Сформовані суми витрат (Дт 81 – Кт 661) воно списує так:

– щодо витрат на оплату праці виробничого та загальновиробничого персоналу – проводкою: Дт 23 «Виробництво» – Кт 81 «Витрати на оплату праці»;

– щодо витрат на оплату праці адміністративного, збутового та іншого персоналу підприємства – проводкою: Дт 791 «Результат операційної діяльності» – Кт 81 «Витрати на оплату праці».

2) використання тільки рахунків класу 9 «Витрати діяльності» 9 – у цьому випадку суми витрат на оплату праці відображаються їх залежно від функціональних обов'язків працівників проведенням: Дт 15 «Капітальні інвестиції», 23, 24 «Брак у виробництві», 91 «Загальновиробничі витрати», 92 «Адміністративні витрати», 93 «Витрати на збут», 94 «Інші витрати операційної діяльності» – Кт 661.

3) використання одночасно рахунків класів 8 і 9 – у цьому випадку сформовані витрати (Дт 81 – Кт 661) списуйте також залежно від функціональних обов'язків працівників за допомогою запису: Дт 23, 24, 91, 92, 93, 94 – Кт 81 «Витрати на оплату праці».

Наприклад, заробітна плата менеджера з реклами за травень 2025 року становить 16500,00 грн. Згідно з колективним договором, укладеним на підприємстві, заробітна плата виплачується двічі на місяць – 7 і 22 числа.

При цьому аванс виплачується в розмірі 55 % посадового окладу з урахуванням фактично відпрацьованого часу. Сума заробітної плати працівника за першу половину травня 2024 року становить 9075,00 грн.

За заявою працівника в рахунок часткового погашення заборгованості із заробітної плати йому було реалізовано продукцію підприємства на суму 1800,00 грн. (у тому числі ПДВ 20 % – 300,00 грн.).

Ціна реалізації відповідає звичайній ціні. Собівартість реалізованої продукції становить 1200,00 грн. Продукцію передано працівнику в день видачі заробітної плати за другу половину травня 2025 року.

Підприємство не застосовує рахунки класу 8. Ці операції у своєму обліку підприємство відображає так, як показано в табл. 3.2.

Таблиця 3.2 – Облік нарахування та виплати заробітної плати

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків		Сума, грн.
		Дт	Кт	
1	Перераховано ЄСВ при виплаті зарплати за першу половину травня 2025 року (9075,00 грн. × 22 % : 100 %)	651	311	1996,50
2	Перераховано ПДФО	641/ПДФО	311	1633,50

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків		Сума, грн.
		Дт	Кт	
	(9075,00 грн. ×18 % : 100 %)			
3	Перераховано ВЗ (9075,00 грн. × 5 % : 100 %)	642/ВЗ	311	453,75
4	Перераховано заробітну плату за першу половину травня 2025 року на поточний рахунок працівника в банку (9075,00 грн. – 643,50 грн. – 53,63 грн.)	661	311	6987,75
5	Нараховано заробітну плату за травень 2025 р	93	661	16500,00
6	Нараховано ЄСВ (16500,00 грн. × 22 % : 100 %)	93	651	3630,00
7	Утримано із заробітної плати:			
	– ПДФО (16500,00 грн. × 18 % : 100 %)	661	641/ПДФО	2970,00
	– ВЗ (16500,00 грн. × 5 % : 100 %)	661	642/ВЗ	825,00
8	Сплачено:			
	– ЄСВ (3630,00 грн. – 1996,50 грн.)	651	311	1633,50
	– ПДФО (2970,00 грн. – 1633,50 грн.)	641/ПДФО	311	1336,50
	– ВЗ (825,00 грн. – 453,75 грн.)	642/ВЗ	311	371,25
9	Відображено реалізацію працівнику продукції власного виробництва	661	701	1800,00
10	Нараховано податкові зобов’язання з ПДВ	701	641/ПДВ	300,00*
* Виплата заробітної плати в натуральній формі підпадає під визначення постачання товарів (п.п. 14.1.191 ПКУ) і є об’єктом обкладення ПДВ (п.п. «а» п. 185.1 ПКУ). ПДВ-зобов’язання нараховуються в розмірі не нижче мінімальної планки. У даному випадку – не нижче звичайних цін (п. 188.1 ПКУ).				
11	Списано собівартість реалізованої продукції	901	26	1200,00
12	Перераховано залишок заробітної плати працівника за другу половину травня 2025 року на його поточний рахунок у банку (16500,00 грн. – 2970,00 грн. – 825,00 грн. – 6987,75 грн. – 1800,00 грн.)	661	311	3917,35
13	Віднесено на фінансовий результат:			
	– дохід від реалізації продукції власного виробництва	701	791	1500,00
	– собівартість реалізованої продукції	791	901	1200,00
	– заробітну плату за травень 2025 року	791	93	16500,00
	– ЄСВ, нарахований на зарплату	791	93	3630,00

Наприклад, підприємство у травні 2025 року придбало путівку на відпочинок по Україні для працівника-інваліда (референта керівника) вартістю 6000,00 грн. (у тому числі ПДВ 20 % – 1000,00 грн.).

Можливість надання працівникам путівок на оздоровлення та відпочинок за рахунок коштів підприємства передбачено в колективному договорі в розділі «Оплата праці». Це означає, що путівка працівнику, оплачена за рахунок коштів роботодавця, належить до заробітної плати (п.п. 2.3.4 Інструкції зі статистики заробітної плати, затверджена наказом Держкомстату від 13.01.2004 р. № 5).

Заробітна плата працівника (без урахування вартості путівки) у травні 2025 року – 14000,00 грн.

Визначимо суму оподатковуваного доходу працівника за травень 2025 року. Він складається з винагороди за фактично відпрацьовані дні та заохочувальної виплати, наданої в негрошовій формі (вартості путівки, оплаченої підприємством), збільшеної на «натуральний» коефіцієнт.

Нарахована сума доходу працівника у вигляді зарплати-путівки становить:

6000,00 грн. × 1,219512 = 7317,07 грн.

Загальний травневий «трудовий» дохід працівника дорівнює:

14000 грн. + 7317,07 грн. = 21317,07 грн.

Сума загального доходу не перевищила максимальної величини бази нарахування ЄСВ, що діє у травні 2025 року (160000,00 грн.). Тож ЄСВ нараховано з усієї суми доходу.

Операції з придбання та надання путівки працівнику підприємство у своєму обліку відображає таким чином (див. табл. 3.3):

Таблиця 3.3 – Облік придбання та видачі зарплати та путівки

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків		Сума, грн.
		Дт	Кт	
Придбання путівки				
1	Перераховано базі відпочинку передоплату за путівку	371	311	6000,00
2	Відображено податковий кредит з ПДВ (до отримання ПН, зареєстрованої в ЄРПН)	644/1	644/ПДВ	1000,00
3	Уключено «вхідний» ПДВ до податкового кредиту (отримано ПН, зареєстровану в ЄРПН)	641/ПДВ	644/1	1000,00
4	Одержано путівку від бази відпочинку	331	631	5000,00
5	Списано раніше відображену суму податкового кредиту з ПДВ	644/ПДВ	631	1000,00
6	Здійснено залік заборгованостей	631	371	6000,00
Видача путівки працівнику				
1	Сплачено:			
	– ЄСВ на зарплату-путівку (7317,07 грн. × 8,41 % : 100 %)	651	311	615,37
	– ПДФО із зарплати-путівки (7317,07 грн. × 18 % : 100 %)	641/ПДФО	311	1317,07
	– ВЗ із зарплати-путівки (7317,07 грн. × 5 % : 100 %)	642/ВЗ	311	365,85
2	Видано путівку працівнику	377	331	5000,00
3	Нараховано податкові зобов’язання з ПДВ при видачі путівки працівнику виходячи з вартості її придбання	377	641/ПДВ	1000,00
4	Нараховано заробітну плату за травень 2025 року. (Для спрощення прикладу проводки з виплати авансу ми не наводиться).	92	661	21317,07
5	Нараховано ЄСВ на зарплату (21317,07 грн. × 8,41 % : 100 %)	92	651	1792,77
6	Утримано із зарплати:			

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків		Сума, грн.
		Дт	Кт	
	– ПДФО (21317,07 грн. × 18 % : 100 %)	661	641/ПДФО	3837,07
	– ВЗ (21317,07 грн. × 5 % : 100 %)	661	642/ВЗ	1065,85
7	Сплачено:			
	– ЄСВ, нарахований на зарплату (1792,77 грн. – 615,37 грн.)	651	311	1177,40
	– ПДФО із зарплати (3837,07 грн. – 1317,07 грн.)	641/ПДФО	311	2520,00
	– ВЗ із зарплати (1065,85 грн. – 365,85 грн.)	642/ВЗ	311	700,00
8	Здійснено залік заборгованостей	661	377	6000,00
9	Перераховано заробітну плату за травень 2025 р. на карту працівника в банку	661	311	10414,15
10	Віднесено на фінансовий результат:			
	– заробітну плату за травень 2025 року	791	92	21317,07
	– ЄСВ, нарахований на зарплату	791	92	1792,77

Одним зі способів виплати заробітної плати є виплата готівкою в грошових знаках, що мають законний обіг на території України. Законодавство про готівковий обіг, і зокрема Постанова «Про затвердження Положення про ведення касових операцій у національній валюті в Україні» № 148 від 29.12.2017р., передбачає можливість виплати заробітної плати за рахунок:

– грошових коштів, отриманих у банку;

– готівкової виручки, отриманої від контрагентів.

Ще один спосіб виплати заробітної плати – безготівковий, який передбачає виплату зарплати через установи банків на вказаний працівником рахунок. При цьому мають бути виконані дві умови:

1) така виплата здійснюється з письмової згоди працівника;

2) послуги банку з перерахування коштів на рахунки працівників оплачуються за рахунок роботодавця.

З метою переходу на безготівкову форму виплати заробітної плати на підприємстві впроваджують зарплатний проект – комплекс послуг, що надаються банківськими установами з організації виплати заробітної плати працівникам шляхом перерахування коштів на їх банківські рахунки для використання із застосуванням особистих електронних платіжних засобів (далі – зарплатні картки).

Впровадження зарплатного проекту має низку переваг: спрощення процедури виплати заробітної плати; скорочення витрат, пов’язаних з інкасацією (отриманням, зберіганням, транспортуванням) готівкових грошових коштів; можливість виплачувати заробітну плату у разі відсутності працівника з якоїсь причини (тимчасова непрацездатність, робота в іншому населеному пункті, відпустка, відрядження тощо). Відповідно, немає необхідності депонувати заробітну плату і зберігати готівкові кошти в касі підприємства.

Питання для самоконтролю

1. Охарактеризуйте напрями регулювання оплати праці в Україні.

2. Назвіть форми тарифної системи оплати праці.
3. Які виплати входять до фонду оплати праці?
4. На яких рахунках обліку ведуться розрахунки з оплати праці?
5. Наведіть способи обліку витрат на оплату праці.

Тема 4. ОБЛІК ЗОВНІШНЬОЕКОНОМІЧНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ

Мета вивчення теми: вивчити бухгалтерський облік експортних операцій; ознайомитись з рахунками обліку експортних операцій; вивчити бухгалтерський облік імпортних операцій; ознайомитись з рахунками обліку імпортних операцій; усвідомити первинні документи, які складаються в господарських операціях зовнішньоекономічної діяльності.

План

4.1. Бухгалтерський облік операцій з експорту товарів
4.2. ПДВ при експорті товару
4.3. Бухгалтерський облік операцій з імпорту товарів
4.4. ПДВ при імпорті товару

Ключові терміни та поняття: експорт товарів, імпорт товарів, вантажно-митна декларація, податкова накладна.

4.1. Бухгалтерський облік операцій з експорту товарів

Експорт товарів – це продаж товарів українськими суб'єктами зовнішньоекономічної діяльності іноземним суб'єктам господарської діяльності (у тому числі з оплатою в негрошовій формі) з вивезенням або без вивезення цих товарів через митний кордон України, включаючи реекспорт товарів (ст. 1 Закону України «Про зовнішньоекономічну діяльність» від 16.04.91 № 959-XII).

Тобто, формально операція є експортною, незалежно від того, перетнув товар митний кордон чи ні.

Порядок відображення доходу за експортними операціями в бухгалтерському обліку регулюється правилами П(С)БО 15 «Доходи» і П(С)БО 21 «Вплив змін валютних курсів».

У питанні первісного визнання доходу варту спершу звернути на П(С)БО 15 «Дохід». За загальним правилом, дохід визнається тільки при збільшенні активу або зменшенні зобов'язання, які обумовлюють зростання власного капіталу (за винятком зростання капіталу за рахунок внесків учасників підприємства) і при дотриманні певних умов (п. 5 П(С)БО 15). Безумовно, на дату отримання авансу про дохід не може бути й мови (п.п. 6.3 П(С)БО 15).

Згідно з п. 8 П(С)БО 15 «Доходи», дохід (виручку) від реалізації продукції (товарів) визнають при дотриманні всіх таких умов:

1) покупцеві передані ризики і вигоди, пов’язані з правом власності на продукцію (товари);

2) підприємство не здійснює надалі управління і контроль за реалізованою продукцією (товарами);

3) сума доходу може бути достовірно визначена;

4) існує впевненість, що в результаті операції відбудеться збільшення економічних вигід підприємства, а витрати, пов’язані із цією операцією, можуть бути достовірно визначені.

Останні дві умови, зазвичай, виконуються вже в момент підписання ЗЕД-договору. А ось на виконанні умов (1) і (2) варто зупинитися детальніше. Момент переходу ризиків і вигід, пов’язаних з правом власності, слід визначати виходячи з базису постачання ІНКОТЕРМС, визначеного в договорі.

Що стосується втрати контролю над реалізованою продукцією (товарами), то, на думку МФУ (лист від 03.03.2007 р. № 31-34000-20-10/4345), зазвичай, вона супроводжується переходом права власності на товар. У загальному випадку право власності на товар переходить до покупця в момент його вручення покупцеві або перевізникові. Цю подію визначають згідно з умовами ЗЕД-договору.

Проте жорстко прив’язуватися до моменту переходу права власності не зовсім правильно, адже бувають випадки, коли право власності переходить до покупця значно пізніше, ніж передається контроль (наприклад, при постачанні на умовах відстрочення платежу, якщо договором передбачений перехід права власності після остаточного розрахунку). Тому, на наш погляд, втрата контролю за реалізованою продукцією відбувається в момент фізичного її відвантаження покупцеві (передачі перевізникові покупця).

Як бачимо, дата визнання доходу в бухгалтерському обліку підприємства зовсім не прив’язана до дати митної декларації (МД). І тільки в разі, якщо на дату МД виконується остання з умов, передбачених п. 8 П(С)БО 15 «Дохід», є підстави для відображення доходу саме на цю дату.

Водночас на практиці контролери нерідко визначають дату виникнення доходу за датою оформлення МД. Тому щоб уникнути спорів з податківцями, дату виникнення доходу слід документально підтвердити (особливо коли така дата належить до іншого звітного періоду, ніж дата вивезення товару за межі митної території України).

У різних випадках документом, що підтверджує дату виникнення доходу, може бути акт передачі товару, CMR або будь-який інший документ, що містить усі реквізити первинного документа. Саме на дату оформлення цього документа, зазвичай, показують дохід від реалізації товару.

Наприклад, у договорі постачання на експорт обумовлено, що право власності на обладнання переходить на території продавця. Постачання здійснюється на умовах DDP (місце доставки склад покупця). Що є датою доходу?

Незважаючи на те, що за договором право власності на обладнання перейшло до покупця ще до його вивезення за межі України, дохід у продавця в цей момент не виникає. Адже продавець, як і раніше, згідно з умовами

постачання контролює товар і несе всі ризики, пов'язані з його доставкою до місця призначення, – склад покупця. При цьому CMR підтверджує факт такої доставки. Таким чином, дохід у продавця виникає за датою доставки обладнання, зазначеною в CMR (зазвичай, це буде копія CMR, отримана від покупця).

Визначити дату визнання доходу з експорту послуг простіше. Так, підтвердженням того, що послуга надана, є акт або інший погоджений сторонами документ, а датою визнання доходу буде дата оформлення такого документа.

Щоправда, тут потрібно ще пам'ятати про вимоги, встановлені пп. 10 – 14 П(С)БО 15 «Доходи». Врахувавши їх, дохід за послугами слід також визнавати на дату балансу:

а) виходячи зі ступеня завершеності операції – якщо одночасно виконуються всі такі умови:

– дохід може бути достовірно визначений;

– вірогідне надходження економічних вигід;

– можлива достовірна оцінка ступеня завершеності надання послуг на дату балансу;

– можлива достовірна оцінка витрат, здійснених для надання послуг і необхідних для їх завершення;

б) виходячи із суми витрат, що підлягають відшкодуванню, – якщо сума доходу не може бути достовірно визначена.

Тому дохід від надання послуг визнають не лише на дату акту (чи іншого документа, що підтверджує факт надання послуги), але і на кожну дату балансу з урахуванням вимог п.п. 10 – 14 П(С)БО 15 «Дохід».

При цьому, якщо контрактом не передбачено оформлення документа, що підтверджує таке «часткове» надання послуги на дату балансу, то підприємству слід самостійно скласти який-небудь документ (наприклад, бухгалтерську довідку), що містить усі реквізити первинного документа, який і підтверджуватиме дату виникнення доходу.

З датою відображення доходу розібралися, а тепер давайте поглянемо, як правильно розрахувати його суму. Для розрахунку величини доходу, вираженого в іноземній валюті, слід керуватися П(С)БО 21 «Вплив змін валютних курсів».

Всі операції в іноземній валюті при первісному визнанні повинні відображатися у валюті звітності шляхом перерахунку суми в іноземній валюті із застосуванням валютного курсу на дату здійснення операції (дату визнання активів, зобов'язань, власного капіталу, доходів і витрат). Для цього потрібно знати три основні правила перерахунку валюти, які залежать від умови постачання товару (табл.4.1).

Таблиця 4.1 – Бухгалтерський облік операцій з експорту товарів

№ з/п	Умови договору	Курс перерахунку	Курсові різниці
1	Перша подія – передоплата	Суму, що включається в доходи, обчислюють за курсом НБУ на дату надходження передоплати	Заборгованість перед нерезидентом є немонетарною, тобто курсові різниці за нею не розраховують (п. 7 П(С)БО 21)

№ з/п	Умови договору	Курс перерахунку	Курсові різниці
		за товари на розподільчий рахунок (п. 6 П(С)БО 21)	
2	Перша подія – відвантаження товарів	Суму, що включається в доходи, обчислюють за курсом НБУ на дату визнання доходу (п. 5 П(С)БО 21)	Заборгованість нерезидента є монетарною, і за нею розраховують курсові різниці (п.п. 7 і 8 П(С)БО 21)
3	Відвантаження товарів на умовах часткової передоплати	В частині отриманої передоплати суму доходів визначають як у варіанті 1, а в неоплаченій частині – як у варіанті 2	

Варто зазначити, що при надходженні декількох авансів дохід визначається із застосуванням валютного курсу, що діяв на дату отримання кожного з них. Датою отримання передоплати вважається дата надходження коштів на розподільчий рахунок в 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).

Таким чином, «інвалютний» дохід у бухгалтерському обліку відображаємо на дату його виникнення за правилами бухобліку, а розраховуємо за курсом НБУ на дату першої події (аванс або відвантаження) в межах суми такої першої події експортної операції.

Безумовно, за монетарними статтями балансу в іноземній валюті необхідно розраховувати курсові різниці (п. 8 П(С)БО 21 «Вплив змін валютних курсів»).

Тобто, якщо першою подією за експортною операцією є відвантаження (або часткове відвантаження), то курсові різниці в частині заборгованості, що утворилася, розраховують (п. 8 П(С)БО 21 «Вплив змін валютних курсів»):

1) на кожну дату балансу і

2) на дату здійснення господарської операції.

Причому, на дату господарської операції курсові різниці рахуються:

– або в межах суми такої операції;

– або за усією статтею.

У цій частині питання підприємство самостійно визначає порядок розрахунку курсових різниць на дату господарської операції і закріплює його в обліковій політиці.

Додатні курсові різниці відображають на субрахунку 714 «Дохід від операційної курсової різниці»; від'ємні – на субрахунку 945 «Втрати від операційної курсової різниці».

Що стосується податково-прибуткового обліку, то для операцій з експорту товарів/послуг, у тому числі при розрахунку за ними курсових різниць, жодних окремих коригувань фінансового результату норми ПКУ не передбачають. Тож всі платники податків відображають такі операції виключно за бухгалтерськими правилами.

Наприклад, підприємство отримало часткову передоплату за товар за ЗЕД-контрактом на суму 10000,00 доларів США. Оплата надійшла на розподільчий рахунок банку. Наступного дня було продано 50 % валют за курсом МВРУ 25,8 грн./ долар США. Комісія банку – 0,5 %.

Відвантажено товар на експорт у сумі 12000,00 доларів США на умовах DDP, місце постачання – склад покупця. Собівартість товару – 260000,00 грн. Плата за митне оформлення – 2000,00 грн., послуги митного брокера – 3200,00 грн. (без ПДВ).

Після дати балансу отримана доплата в сумі $2000. Курс МВРУ продажу 50 % валют (1000,00) – 26,5грн./ долар США.

Курси НБУ такі:

– на дату надходження авансу на розподільчий рахунок – 26,1 грн./ дол. США;

– на дату обов'язкового продажу валюти і зарахування валюти на поточний валютний рахунок – 25,7 грн./ дол. США;

– на дату оформлення митної декларації – 25,9 грн./ дол. США;

– на дату передачі товару на складі покупця – 25,8 грн./ дол. США;

– на дату балансу – 26,0 грн./ дол. США;

– на дату надходження подальшої доплати на розподільчий рахунок – 25,9 грн./ дол. США;

– на дату обов'язкового продажу і зарахування на поточний рахунок такої доплати – 26,3 грн./ дол. США.

Таблиця 4.2 – Відображення операцій з експорту товарів

№ з/п	Зміст господарської операції	Курс НБУ, грн./ дол. США.	Кореспонденція рахунків		Сума, дол. США ($) / грн.
			Дебет	Кредит	
Отримано часткову передоплату (10000,00 дол. США)					
1	Зараховано на розподільчий рахунок банку часткову передоплату за товар	26,1	316	682	10000,00 $ / 261000,00 грн.
2	Перераховано валюту на поточний валютний рахунок (50 %)	25,7	312	316	5000,00 $/ 128500,00 грн.
3	З розподільчого рахунку перераховано 50 % валюти для обов'язкового продажу	25,7	334	316	5000,00$ 128500,00 грн.
4	Відображено комісію банку за продаж валюти (5000,00 × 25,8 × 0,5 %)	–	92 685	685 334	645,00 грн. 645,00 грн.
5	Надійшла на поточний рахунок у гривнях виручка за вирахуванням комісійної винагороди банку (5000,00 × 25,8 – 645)	–	311	334	128355,00 грн.
6	Відображено дохід від продажу валюти ((25,8 – 25,7) × 5000,00)	25,7	334	711	500,00 грн.
7	Відображено курсову різницю за розподільчим рахунком ((25,7 – 26,1) × 10000,00)	25,7	945	316	4000,00 грн.
Оформлення МД, фактичне вивезення товару (12000,00 дол. США) на умовах DDP (місце постачання – склад покупця)					

№ з/п	Зміст господарської операції	Курс НБУ, грн./ дол. США.	Кореспонденція рахунків		Сума, дол. США ($) / грн.
			Дебет	Кредит	
8	Перераховано плату за митне оформлення	–	377	311	2000,00 грн.
9	Нараховано плату за митне оформлення	–	93	377	2000,00 грн.
10	Отримано послуги митного брокера	–	93	685	3200,00 грн.
11	Сплачено послуги митного брокера	–	685	311	3200,00 грн.
12	Нараховано податкові зобов'язання з ПДВ на дату фактичного вивезення товару. База оподаткування ПДВ розраховується виходячи з курсу на дату оформлення ВМД (12000,00 × 25,9).	25,9	702	641/ПДВ	0
Експорт товару і його передача на складі покупця (12000,00)					
13	Передано товар на складі покупця (261000 грн. + 51600 грн.). Суму доходу в частині передоплати розраховано за курсом НБУ передоплати (10000,00 × 26,1), а частину, що залишилася, за курсом НБУ на дату відображення доходу (2000,00 × 25,8).	25,8	362	702	12000,00 $ / 312600,00 грн.
14	Списано собівартість реалізованих товарів	–	902	281	260000,00
15	Здійснено залік заборгованостей	–	682	362	10000,00 $ / 261000,00 грн.
Перерахунок заборгованості у валюті (2000,00) на дату балансу					
16	Відображено курсову різницю за монетарною заборгованістю на дату балансу ((26,0 – 25,8) × 2000,00)	26,0	362	714	400,00 грн.
Отримано доплату від нерезидента (2000,00 дол. США)					
17	Доплату від нерезидента зараховано на розподільчий рахунок банку	25,9	316	362	2000,00 $ / 51800,00 грн.
18	Відображено курсову різницю за дебіторською монетарною заборгованістю ((25,9 – 26,0) × 2000,00)	25,9	945	362	200,00 грн.
19	З розподільчого рахунку списано 50 % валюти для обов'язкового продажу	26,3	334	316	1000,00 $ / 26300,00 грн.
20	Надійшла на поточний рахунок підприємства експортна виручка в іноземній валюті в розмірі 50 %	26,3	312	316	1000,00 $ / 26300,00 грн.
21	Списано суму комісійної винагороди банку (1000,00 × 26,5 × 0,5 %)	–	92 685	685 334	132,50 грн. 132,50 грн.
22	Надійшла на поточний рахунок у гривнях виручка за вирахуванням комісійної винагороди банку (1000,00 × 26,5 – 132,50 грн.)	–	311	334	26367,50 грн.
23	Відображено дохід від продажу валюти ((26,5 – 26,3) × 1000,00)	26,3	334	711	200,00 грн.
24	Відображено курсову різницю за розподільчим рахунком	26,3	316	714	800,00 грн.

№ з/п	Зміст господарської операції	Курс НБУ, грн./ дол. США.	Кореспонденція рахунків		Сума, дол. США ($) / грн.
			Дебет	Кредит	
	(26,3 – 25,9) × 2000,00				

Таким чином, дохід за експортною операцією слід визнати на дату останньої з подій: передачі ризиків або втрати контролю. «Інвалютний» дохід слід перераховувати за курсом НБУ, діючим на дату першої події за експортною 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 розраховуються курсові різниці.

4.2. ПДВ при експорті товару

Експортні операції в частині обліку ПДВ завжди привертали до себе увагу як суб'єктів господарювання, так і контролюючі органи. Підприємства привертає увагу перспектива відшкодувати сплачений «вхідний» ПДВ, застосувавши нульову ставку ПДВ, а контролюючі органи із цих же причин такі операції тримають на особливому контролі.

При здійсненні експортної операції слід враховувати вимоги абз. 2 п. 188.1 ПКУ, згідно з якими, база оподаткування операцій з постачання товарів не може бути нижчою мінімальної межі. При цьому, перераховується база оподаткування в гривні, виходячи з курсу НБУ, який діяв на 0 годин дня оформлення митної декларації (п. 214.2, ст. 39^1 ПКУ).

За загальним правилом, до операцій з вивезення (експорту) товарів застосовується нульова ставка ПДВ (п.п. «а» п.п. 195.1.1 ПКУ). Факт вивезення товару за межі митної території України необхідно підтвердити митною декларацією (далі – ВМД), оформленою відповідно до вимог митного законодавства (п.п. «б» п. 187.1 ПКУ) і повідомлення про фактичне вивезення товарів (п. 30 Положення про митні декларації, затверджене постановою КМУ від 21.05.2012 № 450, 209.09 БЗ).

Стосовно дати податкових зобов'язань, то, для цілей ПДВ важливий не перехід ризиків і контролю над товаром, а факт його вивезення, підтверджений «експортною» ВМД. Щодо дати виникнення ПЗ за експортною операцією можна виділити декілька важливих правил:

1). Дата виникнення ПЗ з ПДВ не пов'язана і може не збігатися з датою виникнення доходу в бухобліку.

2). Правило «першої події» тут не працює, оскільки попередня оплата вартості товарів, що вивозяться за межі митної території України, не змінює значення сум податку, які належать до ПЗ експортера (п. 187.11 ПКУ).

3). Датою виникнення ПЗ є дата оформлення ВМД, яка відповідає одночасно двом умовам (п.п. «б» п. 187.1 ПКУ):

– підтверджує факт перетину митного кордону України і

– оформлена відповідно до вимог митного законодавства.

Порядком оформлення ВМД передбачена підготовка повідомлення про фактичне вивезення товарів (п. 30 Положення про митні декларації, затверджене постановою КМУ від 21.05.2012 № 450, 209.09 БЗ), яке містить інформацію про кількість вивезеного товару, дату його фактичного вивезення тощо. Саме на цю дату ВМД можна вважати оформленою відповідно до вимог митного законодавства. Це підтверджують і контролюючі органи (лист ДФСУ від 19.01.2016 р. № 917/6/99-99-19-03-02-15, лист від 29.09.2017 р. № 2080/6/99-99-15-03-02-15/ІПК).

Останнім часом контролюючі органи наголошують на тому, що (див. лист ДФСУ від 25.04.2017 р. № 8845/6/99-95-42-03-15, консультації з БЗ 101.09, 101.06) при визначенні дати податкового зобов'язання (далі – ПЗ) слід орієнтуватися на дату засвідчення митною посадовою особою ВМД і що саме у цей момент виникають ПЗ і, відповідно, повинна складатися «експортна» ПН. Але ця позиція не «вписується» в норми ПКУ.

З огляду на це, тримаємося думки, що дата виникнення «нульових експортних» зобов'язань – це дата фактичного вивезення товару за межі митної території України, що підтверджено не лише складеною/засвідченою ВМД, але і повідомленням про дату фактичного вивезення. По суті, дата, зазначена в повідомленні про фактичне вивезення товару (п.п. 30 – 32 постанови № 450), і буде датою, на яку має бути складена «експортна» ПН (п. 201.1 ПКУ).

Отже, складати «експортну» податкову накладну (далі – ПН) слід на дату фактичного вивезення товару і зареєструвати її у ЄРПН у встановлений строк. А перераховувати базу оподаткування, виражену в іноземній валюті, доведеться за курсом НБУ на дату, що передує складанню ВМД, тобто за тим же курсом, який застосовувався в ВМД.

Так, наприклад, якщо ВМД оформлена 29.03.2024 р., а фактично товар вивезений 02.04.2024 р., то датою виникнення ПЗ з ПДВ буде 02.04.2024 р. Проте база оподаткування буде визначена шляхом перерахунку валюти за курсом НБУ, який діяв на 29.03.2024 р. У такому разі сума ПН і сума ВМД будуть ідентичними. Цієї ж позиції дотримуються контролюючі органи (див. 101.09 БЗ).

При складанні «експортної» податкової накладної (далі – ПН), у верхній лівій частині такої ПН у графі «Не підлягає наданню отримувачу (покупцю) з причини» робиться позначка «Х» і зазначається тип причини «07» – «Експортні постачання» (п. 8 Порядку заповнення податкової накладної, затвердженого наказом МФУ від 31.12.2015 р. № 1307).

У графі «Отримувач (покупець)» зазначається найменування (П.І.Б.) нерезидента і через кому – країна, в якій зареєстрований покупець (нерезидент), а в рядку «Індивідуальний податковий номер отримувача (покупця)» проставляється умовний ІПН – «300000000000».

У графі 8 табличної частини розділу Б податкової накладної зазначається код ставки ПДВ – «901». У графі 10 зазначається обсяг постачання (база оподаткування) без урахування ПДВ.

Податкові зобов’язання з ПДВ відображаються в рядку 2 Розділу І «Податкові зобов’язання» декларації з ПДВ за той період, у якому мав місце експорт товарів та відбулося оформлення ВМД.

4.3. Бухгалтерський облік операцій з імпорту товарів

Розрахунки за імпортними операціями підприємство здійснює в іноземній валюті. В такій ситуації дуже важливо знати, як правильно в обліку відобразити отримані товари (роботи, послуги), розрахувати курсові різниці, визначити суму «ввізного» ПДВ.

В бухгалтерському обліку операції з придбання імпортних активів (запасів та необоротних активів) відображають за правилами П(С)БО 9 «Запаси» і П(С)БО 7 «Основні засоби», у яких встановлено порядок формування первісної вартості таких активів, а також П(С)БО 21 «Вплив змін валютних курсів».

Нормами П(С)БО 21 «Вплив змін валютних курсів» слід керуватися і при формуванні витрат за «імпортними» послугами, отриманими від нерезидента.

Згідно з п. 5 П(С)БО 21 «Вплив змін валютних курсів», операції в інвалюті при первісному визнанні перераховуються у гривні за курсом НБУ, що діяв на початок дня дати здійснення операції (дати визнання активів та зобов’язань). Тобто, валютна заборгованість перераховується за ранковим курсом НБУ на дату її виникнення (на 0 годин дати здійснення операції).

При формуванні первісної вартості імпортних товарів та перерахунку у гривневий еквівалент валютної складової важливе значення має, яка подія була першою: оприбуткування товарів чи перерахування за них передоплати (авансу) нерезиденту. Залежно від цього використовується курс НБУ на дату першої з подій – оприбуткування чи перерахування передоплати нерезиденту (пп. 5, 6 П(С)БО 21 «Вплив змін валютних курсів»).

Якщо першою подією було перерахування авансу, то податкові витрати не відображаються, але курс НБУ на цю дату слід запам’ятати. Він знадобиться в майбутньому – при реалізації імпортних товарів(робіт, послуг). Якраз тоді слід одночасно із доходом від реалізації відобразити витрати, виходячи з первісної вартості цих товарів (робіт, послуг), яку визначили за курсом, що «запам’ятали».

Правила відображення імпортних операцій в бухгалтерському обліку узагальнено в табл. 4.3.

Таблиця 4.3 – Бухгалтерський облік імпортних операцій

Перша подія	Порядок визначення первісної вартості	Курсові різниці (КР)
Отримання активів (результатів робіт, послуг)	За курсом НБУ, що діяв на «0» годин (ранковий) дати здійснення операції (оприбуткування активів, визнання витрат) (п. 5 П(С)БО 21)	Характер заборгованості – монетарна, оскільки погашається кредитору (нерезиденту) грошима. Перерахунок курсових різниць здійснюється на дату (п. 8 П(С)БО 21): – здійснення господарської операції, тобто на дату погашення заборгованості (у розмірі суми погашення). Застосовується курс НБУ на «0» годин поточної доби («вранішній»);

Перша подія	Порядок визначення первісної вартості	Курсові різниці (КР)
		– балансу. Застосовується курс НБУ на кінець дня («вечірній»).
Перерахування передоплати (авансу)	За курсом НБУ, який діяв на «0» годин (ранковий) дати сплати авансу (абзац перший п. 6 П(С)БО 21)	Характер заборгованості – немонетарна, оскільки погашається дебітором (нерезидентом) товарами/роботами/послугами. Перерахунок курсових різниць не здійснюється (п. 7 П(С)БО 21)

Наприклад, перша подія – отримання товару. Підприємство за зовнішньоекономічним договором придбало товар на суму 10000,00 євро (курс НБУ на «0» годин поточної доби – 15,99 грн./євро). ВМД оформлена цього ж дня. Плата за митне оформлення товару (умовно) – 400,00 грн. Вартість послуг митного брокера – 1200,00 грн. (брокер не є платником ПДВ).

Курс НБУ на дату погашення заборгованості– 16,12 грн./євро.

У податковому та бухгалтерському обліку ці операції підприємство відображає так, як показано в табл. 4.4.

Таблиця 4.4 – Перша подія – отримання імпортного товару

№ з/п	Зміст господарської операції	Бухгалтерський облік		Сума, євро/грн	Податковий облік	
		Дт	Кт		доходи	витрати
Ввезення та оприбуткування імпортного товару (курс НБУ– 15,99 грн./євро)						
1	Сплачено митні платежі при ввезенні товару:					
	– ввізне мито	377	311	15990,00	–	–
	– плату за митне оформлення	377	311	400,00	–	–
	– «ввізний» (імпортний) ПДВ ((10000,00 євро × 15,99 грн. + 15990,00 грн.) × 20 % : 100 %)	377	311	35178,00	–	–
2	Сплачено послуги митного брокера	371	311	1200,00	–	–
3	Оприбутковано товар (курс НБУ – 15,99 грн./євро)	28	632	10000,00 євро / 159900,00 грн.	–	–
4	Включено до первісної вартості товару:					
	– ввізне мито	28	377	15990,00	–	–
	– плату за митне оформлення	28	377	400,00	–	–
	– вартість послуг митного брокера	28	685	1200,00	–	–
5	Відображено залік заборгованостей із митним брокером	685	371	1200,00	–	–
6	Віднесено до складу податкового кредиту суму сплаченого «ввізного» ПДВ (на підставі ВМД)	641/ ПДВ	377	35178,00	–	–
Сплата отриманого імпортного товару (курс НБУ – 16,12 грн./€)						

№ з/п	Зміст господарської операції	Бухгалтерський облік		Сума, євро/грн	Податковий облік	
		Дт	Кт		доходи	витрати
7	Перераховано нерезиденту кошти в оплату товару	632	312	10000,00 євро / 161200,00 грн.	–	–
8	Відображено курсову різницю за монетарною (грошовою) заборгованістю перед нерезидентом на дату її погашення (10000,00 × (16,12 – 15,99))	974	632	1300	–	1300,00
		793	974	1300	–	–
Продаж імпортного товару						
9	Відвантажено товар покупцю. Одночасно з визнанням доходу від продажу відображено податкові витрати у вигляді його податкової собівартості (п. 138.4 ПКУ) (159900,00 грн. + 15990,00 грн. + 400,00 грн. + 1200,00 грн.).	361	702	240000,00	200000,00	177490,00
10	Нараховано податкові зобов'язання з ПДВ	702	641/ПДВ	40000,00	–	–
11	Списано собівартість реалізованого товару	902	28	177490,00	–	–
12	Надійшла оплата від покупця за товар	311	361	240000,00	–	–

Наприклад, перша подія – перерахування передоплати за товар. Підприємство згідно із зовнішньоекономічним договором перерахувало нерезиденту передоплату за товар у сумі 10000,00 євро (курс НБУ на «0» годин поточної доби – 15,99 грн./євро).

Через деякий час товар було ввезено на митну територію України. Курс НБУ на дату подання ВМД для митного оформлення – 16,12 грн./євро.

Плата за митне оформлення товару (умовно) – 400,00 грн. Вартість послуг митного брокера – 1200,00 грн. (брокер не є платником ПДВ) (табл. 4.5).

Таблиця 4.5 – Перша подія – перерахування передоплати за імпортний товар

№ з/п	Зміст господарської операції	Бухгалтерський облік		Сума, €/грн.	Податковий облік	
		Дт	Кт		доходи	витрати
Перерахування передоплати за товар нерезиденту (курс НБУ – 15,99 грн./євро)						
1	Перераховано передоплату нерезиденту за товар	371	312	10000,00 євро / 159900,00 грн.	–	–
Ввезення та оприбуткування імпортного товару (курс НБУ– 16,12 грн./євро)						
2	Сплачено митні платежі при ввезенні товару:					

№ з/п	Зміст господарської операції	Бухгалтерський облік		Сума, €/грн.	Податковий облік	
		Дт	Кт		доходи	витрати
	– ввізне мито	377	311	16120,00	–	–
	– плату за митне оформлення	377	311	400,00	–	–
	– «ввізний» (імпортний) ПДВ ((10000,00 євро × 16,12 + 16120,00 грн.) × 20 % : 100 %)	377	311	35464,00	–	–
3	Сплачено послуги митного брокера	371	311	1200,00	–	–
4	Оприбутковано товар	28	632	10000,00 євро / 159900,00 грн.	–	–
5	Відображено залік заборгованостей із нерезидентом	632	371	10000,00 євро / 159900,00 грн.	–	–
6	Включено до первісної вартості товару:					
	– ввізне мито	28	377	16120,00	–	–
	– плату за митне оформлення	28	377	400,00	–	–
	– вартість послуг митного брокера	28	685	1200,00	–	–
7	Відображено залік заборгованостей із митним брокером	685	371	1200,00	–	–
8	Віднесено до складу податкового кредиту суму сплаченого «ввізного» ПДВ (на підставі ВМД)	641/ПДВ	377	35464,00	–	–
Продаж імпортного товару						
9	Надійшла передоплата від покупця за товар	311	682	240000,00	–	–
10	Нараховано податкові зобов’язання з ПДВ у складі передоплати за товар	643	641/ПДВ	40000,00	–	–
11	Відвантажено товар покупцю. Одночасно з визнанням доходу від продажу імпортного товару відображено податкові витрати у вигляді податкової собівартості (п. 138.4 ПКУ) у розмірі 177620,00 грн. (159900,00 грн. + 16120,00 грн. + 400,00 грн. + 1200,00 грн.).	361	702	240000,00	200000,00	177620,00
12	Списано раніше відображену суму	702	643	40000,00	–	–

№ з/п	Зміст господарської операції	Бухгалтерський облік		Сума, €/грн.	Податковий облік	
		Дт	Кт		доходи	витрати
	податкових зобов'язань з ПДВ					
13	Списано собівартість реалізованого товару	902	281	177620,00	–	–
14	Відображено залік заборгованостей із покупцем	681	361	240000,00	–	–
15	Віднесено на фінансовий результат:					
	– дохід від реалізації товару	702	791	200000,00	–	–
	– собівартість реалізованого товару	791	902	177620,00	–	–

Таким чином, в бухгалтерському обліку заборгованість в іноземній валюті перераховується курсом НБУ на дату її виникнення. Якщо першою подією є отримання активів (результатів робіт, послуг), то за кредиторською заборгованістю, що виникла перед нерезидентом, розраховуються курсові різниці.

4.4. ПДВ при імпорті товару

Операція з ввезення товарів на митну територію України є об'єктом оподаткування ПДВ (п.п. «в» п. 185.1 ПКУ). Податкові зобов'язання з ПДВ при ввезенні виникають уже на дату подання митної декларації для митного оформлення (п. 187.8 ПКУ). Сплачується «імпортний» ПДВ до дня або в день подання ВМД (п. 206.1 ПКУ). Це правило працює й у разі імпорту товару з оформленням тимчасової ВМД. Адже при поданні тимчасової ВМД податки і збори, у тому числі й ПДВ, сплачуються в загальному порядку і в повному обсязі (ч. 10 ст. 260 митного кодексу України, далі – МКУ).

Зазвичай, ввезення товару на митну територію України оподатковується ПДВ за ставкою 20 % (п. 206.2 ПКУ).

За ставкою 7 % оподатковується лише ввезення лікарських засобів і медвиробів, за умови що:

1) ліки – дозволені для виробництва і застосування в Україні; внесені в ДРЛЗ;

2) медвироби – дозволені для представлення на ринку та/або введення в експлуатацію і застосування в Україні; відповідають вимогам відповідних технічних регламентів (підтверджується документом про відповідність). Якщо умови не дотримуються – оподатковують їх ввезення за ставкою 20 % (лист ДФСУ від 05.02.2018 р. № 3375/7/99-99-15-03-02-17).

Без сплати ПДВ ввезти в Україну можна тільки «пільгові» товари (ст. 197 ПКУ, підрозд. 2 розд. XX ПКУ. Причому пільга з п. 197.1 ПКУ діє і на ввезення (п. 197.4 ПКУ). Платити ПДВ при їх ввезенні не доведеться. У такому разі в графі 36 МД зазначається код ПДВ-пільги (див. БЗ 210.01).

Базою оподаткування при ввезенні товару буде його договірна (контрактна) вартість, але не нижче митної вартості, визначеної згідно з розд. III МКУ, з урахуванням мита й акцизного податку, які підлягають сплаті і включаються в ціну товару (п. 190.1 ПКУ).

Щоб перевести вартість товару, що ввозиться, в гривні для нарахування ПДВ, потрібно використати курс НБУ, що діє на дату подання МД (п. 39^1.1 ПКУ).

Головна умова для «імпортного» податкового кредиту (далі – ПК) – сплачений на митниці ПДВ і оформлена ВМД, що підтверджує його сплату (пп. 198.2, 201.12 ПКУ).

Причому, п. 201.12 ПКУ не встановлює обмеження щодо типу ВМД. Тож тимчасова ВМД за типом ІМ40ТН (ТК або ТФ) виходячи з її функціонального призначення цілком підтверджує сплату ПДВ. Тобто вже в періоді її оформлення платник має право включити суму «ввізного» ПДВ до складу ПК.

Включити імпортний ПК потрібно в декларацію з ПДВ за той період, у якому відбулася сплата ПДВ і оформлення ВМД.

Показати податковий кредит слід у рядку 11.1 або 11.2 (залежно від ставки %) декларації з ПДВ – правило «1095 днів» з п. 198.6 ПКУ на нього не поширюється. Якщо не включено податковий кредит у декларацію з ПДВ за період, у якому сплачено «ввізний» ПДВ і оформлено ВМД, то необхідно подати подавши до декларації за пропущений період уточнений розрахунок (далі – УР) (лист ДФСУ від 05.10.2015 р. № 21058/6/99-99-19-03-02-15; лист від 28.10.2015 р. № 22718/6/99-99-19-03-02-15, консультація в БЗ 101.13).

Якщо вже після митного оформлення змінюється митна вартість (у тому числі й у результаті помилки, допущеної в ВМД/на підставі рішення суду), то коригування імпортного ПК можна показати (як позитивне, так і від'ємне зі знаком «-») у ряд. 11.1 на підставі листка коригування до імпортної ВМД. Зробити це потрібно в тому періоді, в якому оформлений такий листок коригування (лист ДФСУ від 28.12.2015 р. № 27875/6/99-99-19-03-02-15, лист ДФСУ від 22.12.2015 р. № 27404/6/99-99-19-03-02-15, лист ДФСУ від 20.10.2017 р. № 2332/6/99-99-12-02-01-15/ІПК, консультація в БЗ 101.23).

При оподатковуваному ПДВ ввезенні товару сума податку сплачується на митниці без використання електронного ПДВ-рахунку. Проте сума ПДВ, сплачена на митниці, збільшує ліміт реєстрації за рахунок показника ∑Митн (п. 200^1.3 ПКУ). Цей показник формується в СЕА на підставі даних ВМД, поданих у контролюючий орган, з урахуванням листків коригування (+/-) і додаткових МД (+/-), складених з 01.07.2015 р. (п. 7 Порядку № 569). За фактом їх складання (див. БЗ 101.17).

Питання для самоконтролю

1. Дайте визначення поняття «експорт товарів».
2. На яких рахунках бухгалтерського обліку відображаються операції з експорту?
3. Дайте визначення поняття «імпорт товарів».

4. На яких рахунках бухгалтерського обліку відображаються операції з імпорту товарів?

5. Назвіть первинні документи, які складаються при імпорті та при експорті товарів.

6. В яких звітах мають місце експортні та імпортні операції?

Тема 5. ОБЛІК ДОХОДІВ І ВИТРАТ ДІЯЛЬНОСТІ ПІДПРИЄМСТВА

Мета вивчення теми: ознайомитися з сутністю доходів і витрат; вивчити рахунки, на яких ведеться облік доходів і витрат діяльності підприємства.

План

5.1. Класифікація доходів і витрат за видами діяльності
5.2. Облік доходів діяльності підприємства
5.3. Облік витрат діяльності підприємства

Ключові терміни та поняття: доходи, витрати, операційна діяльність, фінансова діяльність, інвестиційна діяльність.

5.1. Класифікація доходів і витрат за видами діяльності

Метою ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності, відповідно до Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16 липня 1999 р. № 996-ІУ, є надання користувачам для прийняття рішень повної, правдивої та неупередженої інформації про фінансовий стан, результати діяльності та рух грошових коштів підприємства.

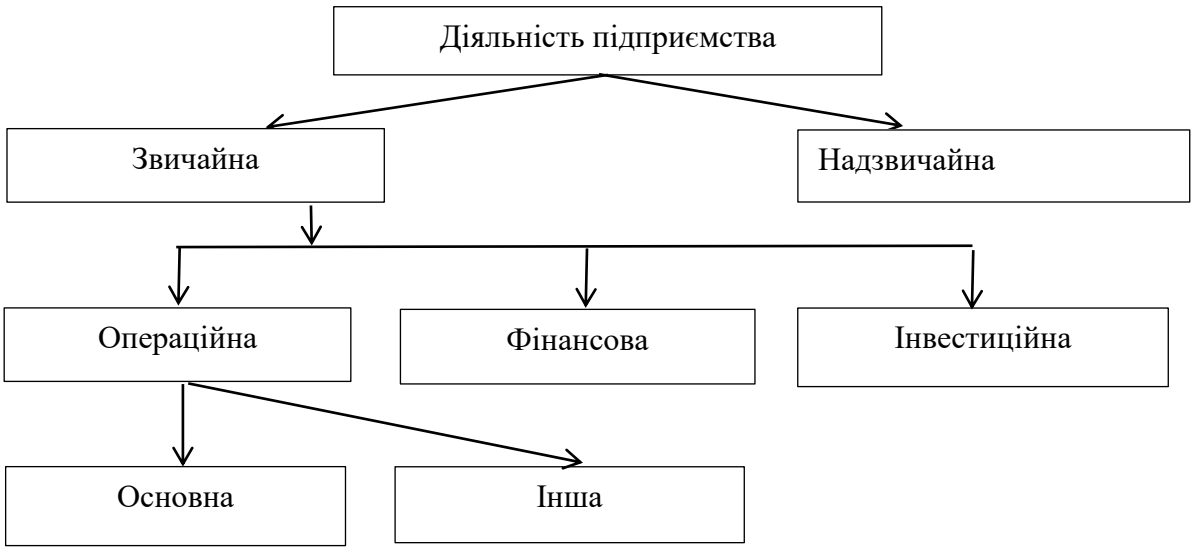


Рисунок 5.1 – Класифікація видів діяльності підприємства

Для цілей бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності на підставі стандартів бухгалтерського обліку, зокрема П(С)БО 3, усі доходи, витрати та фінансові результати підприємства поділяються за видами діяльності. Отже, запорукою правильного обліку тих чи інших доходів і витрат підприємства є їх правильна класифікація залежно від виду діяльності, внаслідок якої вони виникають (рис. 5.1).

Фінансові результати діяльності підприємства визначаються шляхом зіставлення доходів і відповідних їм витрат. Тому доходи і витрати поряд з фінансовими результатами (прибуток або збиток) є найважливішими показниками діяльності підприємства та основними елементами Звіту про фінансові результати.

Діяльність підприємства насамперед поділяється на звичайну та надзвичайну. Визначення звичайної та надзвичайної діяльності дає НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», затверджені наказом МФУ 07.02.2013 № 73.

Під звичайною діяльністю розуміють будь-яку основну діяльність підприємства, а також операції, що її забезпечують або виникають у результаті її проведення. Прикладами звичайної діяльності є виробництво та реалізація продукції, виконання робіт, надання послуг, реалізація оборотних і необоротних активів тощо. Інакше кажучи, поняття «звичайна діяльність» охоплює практично все розмаїття операцій, що здійснюються підприємством.

Надзвичайна діяльність – операції або події, що відрізняються від звичайної діяльності підприємства і не передбачають, що вони повторюватимуться періодично або в кожному наступному звітному періоді. Прикладами подій та операцій, що належать до надзвичайної діяльності, є: стихійні лиха (землетруси, зсуви ґрунту, смерчі тощо), пожежа, техногенні аварії тощо.

Своєю чергою, звичайна діяльність підприємства поділяється на операційну, фінансову та інвестиційну.

Операційна діяльність відповідно до НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», затверджені наказом МФУ 07.02.2013 № 73 – це основна діяльність підприємства, а також інші види діяльності, що не є інвестиційною або фінансовою діяльністю.

Виходячи з наведеного визначення, «операційна діяльність» – це насамперед основна діяльність, до якої належать операції, пов’язані з виробництвом або реалізацією продукції (товарів, робіт, послуг), що є головною метою створення підприємства і забезпечують основну частку його доходу.

Інша операційна діяльність включає реалізацію іноземної валюти та інших оборотних активів, операції з надання майна в операційну оренду, створення резерву сумнівних боргів, операції з операційними курсовими різницями тощо.

Фінансова діяльність – це діяльність, що призводить до змін розміру і складу власного та позикового капіталу підприємства. Фінансова діяльність підприємства пов’язана із залученням грошових коштів шляхом випуску акцій та облігацій, збільшення статутного капіталу або отримання кредитів і позик тощо.

Інвестиційна діяльність – це придбання та реалізація тих необоротних активів, а також тих фінансових інвестицій, які не є складовою частиною еквівалентів грошових коштів. Прикладом інвестиційної діяльності є вкладення грошових коштів у придбання основних засобів, нематеріальних та інших довгострокових активів тощо.

Наведена класифікація видів діяльності лежить в основі класифікації доходів і витрат підприємства, її наведено в таблиці 5.1.

Таблиця 5.1 – Класифікація доходів і витрат підприємства

Діяльність			Господарська операція	Дохід	Витрати (клас 9)	Витрати (клас 8)
Звичайна	Операційна	Основна	Реалізація: – продукції, – товарів, – робіт, послуг	701 702 703	901 902 903	80, 81, 82, 83
Звичайна	Операційна	Основна	Відрахування з доходу	704	–	80, 81, 82, 83
Звичайна	Операційна	Основна	Загальновиробничі, адміністративні витрати та витрати на збут	–	91, 92, 93	80, 81, 82, 83
Звичайна	Операційна	Інша операційна	Дохід/витрата від первинного визнання та від зміни вартості активів, що обліковуються за справедливою вартістю	710	940	84
Звичайна	Операційна	Інша операційна	Купівля-продаж іноземної валюти	711	942	84
Звичайна	Операційна	Інша операційна	Реалізація інших оборотних активів	712	943	84
Звичайна	Операційна	Інша операційна	Надання активів в операційну оренду	713	949	84
Звичайна	Операційна	Інша операційна	Виникнення операційних курсових різниць	714	945	84
Звичайна	Операційна	Інша операційна	Штрафи, пеня, неустойки	715	948	84
Звичайна	Операційна	Інша операційна	Списання активів та їх подальше відшкодування	716	947	84
Звичайна	Операційна	Інша операційна	Списання кредиторської заборгованості та формування резерву сумнівних боргів	717	944	84
Звичайна	Операційна	Інша	Безоплатне	718	949	84

Діяльність			Господарська операція	Дохід	Витрати (клас 9)	Витрати (клас 8)
		операційна	отримання і передача оборотних активів			
Звичайна	Операційна	Інша операційна	Дослідження та розробки	–	941	84
Звичайна	Операційна	Інша операційна	Дооцінка запасів і втрати від їх знецінення	719	946	84
Звичайна	Операційна	Інша операційна	Інші доходи та витрати операційної діяльності	719	949	84
Звичайна	Фінансова	Фінансова	Інвестиції в асоційовані підприємства	721	961	85*
Звичайна	Фінансова	Фінансова	Інвестиції у спільну діяльність	722	962	85
Звичайна	Фінансова	Фінансова	Інвестиції в дочірні підприємства	723	963	85
Звичайна	Фінансова	Фінансова	Отримані дивіденди	731	–	–
Звичайна	Фінансова	Фінансова	Проценти отримані та сплачені	732	951	85
Звичайна	Фінансова	Фінансова	Інші доходи та витрати від фінансових операцій	733	952	85
Звичайна	Інвестиційна	Інвестиційна	Реалізація фінансових інвестицій	741	971	85
Звичайна	Інвестиційна	Інвестиційна	Відновлення та зменшення корисності активів	742	972	85
Звичайна	Інвестиційна	Інвестиційна	Виникнення неопераційних курсових різниць	744	974	85
Звичайна	Інвестиційна	Інвестиційна	Безоплатне отримання і передача необоротних активів	745	977	85
Звичайна	Інвестиційна	Інвестиційна	Дооцінка (уцінка) необоротних активів і фінансових інвестицій	746	975	85
Звичайна	Інвестиційна	Інвестиційна	Списання та відшкодування	746	976	85

Діяльність			Господарська операція	Дохід	Витрати (клас 9)	Витрати (клас 8)
			необоротних активів			
Звичайна	Інвестиційна	Інвестиційна	Інші доходи та витрати	746	977	85
Звичайна	Надзвичайна	Надзвичайна	Відшкодування збитків від надзвичайних подій	751	–	–
Звичайна	Надзвичайна	Надзвичайна	Втрати від стихійного лиха	–	991	85
Звичайна	Надзвичайна	Надзвичайна	Втрати від техногенних катастроф та аварій	–	992	85
Звичайна	Надзвичайна	Надзвичайна	Інші надзвичайні доходи та витрати	752	993	85

Рахунок 85 «Інші витрати» класу 8 використовують для відображення доходів інвестиційної та фінансової діяльності тільки ті підприємства, які не використовують рахунки класу 9.

Таблиця 5.1 ілюструє принцип відповідності, згідно з яким доходи і витрати відображаються в бухгалтерському обліку і включаються до Звіту про фінансові результати підприємства. Виходячи з принципу відповідності, неминучою супутньою умовою отримання доходу є здійснення підприємством витрат для отримання такого доходу. Принцип відповідності забезпечує визначення фінансового результату звітного періоду шляхом зіставлення доходів звітного періоду з витратами, здійсненими для отримання цих доходів. Наприклад, як видно з табл. 5.1, у момент реалізації одночасно відображається виручка від реалізації продукції (дохід) і списується собівартість такої продукції (витрати). Проте не всі витрати можна безпосередньо пов’язати з певним доходом. Доходи і витрати, які не мають прямого зв’язку з витратами (доходом), у таблиці 5.1 зазначено окремо (наприклад, адміністративні витрати, витрати на збут).

5.2. Облік доходів діяльності підприємства

Для визнання доходу п. 5 П(С)БО 15 «Дохід», затверджене наказом МФУ від 29.11.99 р. № 290, встановлює дві обов’язкові умови:

– збільшення активу або зменшення зобов’язання, що зумовлює зростання власного капіталу (за винятком зростання капіталу за рахунок внесків учасників підприємства);

– оцінка доходу може бути достовірно визначена.

Це загальні критерії визнання доходів. Проте існують і особливості, які залежать від виду доходу.

Дохід (виручку) від реалізації продукції (товарів, інших активів) визнають у разі наявності всіх наведених нижче умов (п. 8 П(С)БО 15 «Дохід»):

– покупцеві 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 може бути достовірно визначена;

– є впевненість, що в результаті операції відбудеться збільшення економічних вигід підприємства, а витрати, пов’язані із цією операцією, можуть бути достовірно визначені.

Дохід не визнають, якщо здійснюється обмін продукцією (товарами, роботами, послугами та іншими активами), які є подібними за призначенням та мають однакову справедливу вартість.

Дохід, пов’язаний з наданням послуг, визнають виходячи зі ступеня завершеності операцій з надання послуг на дату балансу, якщо можна достовірно оцінити результат цієї операції. Вважається, що результат може бути достовірно оцінений за наявності всіх наведених нижче умов (п. 10 П(С)БО 15 «Дохід»):

– можливості достовірної оцінки доходу;

– ймовірності надходження економічних вигід від надання послуг;

– можливості достовірної оцінки ступеня завершеності надання послуг на дату балансу;

– можливості достовірної оцінки витрат, здійснених для надання послуг та необхідних для їх завершення.

Якщо послуги полягають у виконанні невизначеної кількості дій (операцій) за певний період часу, то дохід визначають шляхом його рівномірного нарахування за цей період (п. 12 П(С)БО 15 «Дохід»). Виняток становлять випадки, коли інший метод краще визначає ступінь завершеності надання послуг.

В разі, коли достовірно визначити дохід (виручку) від надання послуг неможливо, тоді його відображають в обліку у розмірі визначених витрат, що підлягають відшкодуванню (п. 13 П(С)БО 15 «Дохід»). Якщо ж при цьому ще й відсутня ймовірність відшкодування понесених витрат, то дохід узагалі не визнають. Але якщо надалі суму доходу можна буде достовірно оцінити, дохід визнають за такою оцінкою.

Порядок визнання доходів від використання активів підприємства іншими суб’єктами господарювання (у вигляді відсотків, дивідендів та роялті) показано в табл. 5.2.

Таблиця 5.2 – Порядок визнання пасивних доходів

№ з/п	Вид доходу	Коли визнають
1	Відсотки	У звітному періоді, до якого вони належать, виходячи з бази їх нарахування та строку користування переданими активами з урахуванням економічного змісту відповідної угоди
2	Роялті	За принципом нарахування згідно з економічним змістом відповідної угоди
3	Дивіденди	У періоді прийняття рішення про їх виплату

Доходами не визнають суми, що отримуються від інших осіб (п. 6 П(С)БО 15 «Дохід»), а саме:

– суму ПДВ, акцизів, інших податків та обов'язкових платежів, що підлягають перерахуванню до бюджету й позабюджетних фондів;

– суму надходжень за договором комісії, агентським та іншим аналогічним договором на користь комітента, принципала тощо;

– суму попередньої оплати продукції (товарів, робіт, послуг);

– суму завдатку під заставу або в погашення позики, якщо це передбачено відповідним договором;

– надходження, що належать іншим особам;

– надходження від первинного розміщення цінних паперів;

– суму балансової вартості валюти.

У загальному випадку дохід відображають в обліку в сумі справедливої вартості активів, що отримані або підлягають отриманню (п. 21 П(С)БО 15 «Дохід»).

Суму доходу за бартерним контрактом визначають за справедливою вартістю активів, робіт, послуг, що отримані або підлягають отриманню, зменшеною або збільшеною відповідно на суму переданих або отриманих грошових коштів та їх еквівалентів.

Визнані доходи класифікують у бухгалтерському обліку за такими групами (п. 7 П(С)БО 15 «Дохід»):

– дохід (виручка) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг);

– чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг);

– інші операційні доходи;

– фінансові доходи;

– інші доходи.

Дохід (виручка) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) – це загальний дохід (виручка) від реалізації продукції, товарів, робіт або послуг без вирахування наданих знижок, повернення раніше проданих товарів та непрямих податків і зборів (ПДВ, акцизного податку тощо).

Чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) являє собою ту ж виручку, але вже очищену від сум наданих знижок, непрямих податків і зборів, вартості повернених раніше проданих товарів, а також доходів, що належать за договорами комітентам (принципалам тощо).

Обліковують доходи від реалізації продукції, товарів, робіт (послуг) на субрахунках 701 «Дохід від реалізації готової продукції», 702 «Дохід від реалізації товарів» і 703 «Дохід від реалізації робіт і послуг» відповідно. При вирахуванні з них податків та зборів роблять проведення: Дт 701, 702, 703 – Кт 641, 642.

Вартість повернених покупцем товарів, суми надходжень за договорами комісії (іншими аналогічними договорами) та інші вирахування з доходу обліковують за дебетом субрахунку 704 «Вирахування з доходу».

До складу інших операційних доходів (Кт 71) потрапляють усі інші доходи операційної діяльності, крім чистого доходу від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг), зокрема, дохід від:

– первісного визнання та від зміни вартості активів, які обліковуються за справедливою вартістю (Кт 710);

– купівлі-продажу іноземної валюти (Кт 711);

– реалізації оборотних активів (крім готової продукції, товарів та фінансових інвестицій), необоротних активів, утримуваних для продажу, та груп вибуття (Кт 712);

– операційної оренди активів (Кт 713);

– операційних курсових різниць (Кт 714);

– отриманих штрафів, пені, неустойки (Кт 715);

– відшкодування раніше списаних оборотних активів (Кт 716);

– списання кредиторської заборгованості, що виникла в ході операційного циклу (Кт 717);

– безоплатно отриманих оборотних активів (крім фінансових інвестицій) та цільового фінансування, пов'язаного з операційною діяльністю підприємства (Кт 718);

– роялті, відсотків, отриманих на залишки коштів на поточних рахунках у банках, тощо (Кт 719).

До фінансових доходів належать дивіденди, відсотки та інші доходи, отримані від фінансових інвестицій (крім доходів, облік яких ведеться за методом участі в капіталі). Їх обліковують на відповідних субрахунках рахунка 73 «Інші фінансові доходи».

Порядок визначення доходів від участі в капіталі регулює П(С)БО 12 «Фінансові інвестиції». Обліковують ці доходи на субрахунках рахунка 72 «Дохід від участі в капіталі».

Інші доходи (Кт 74) включають доходи, які виникають у процесі господарської діяльності, але не пов'язані з операційної та фінансовою діяльністю підприємства. Це, зокрема, доходи від:

– зміни вартості фінансових інструментів (Кт 740);

– реалізації фінансових інвестицій (Кт 741);

– відновлення корисності активів (Кт 742);

– неопераційних курсових різниць (Кт 744);

– безоплатно отриманих необоротних активів, фінансових інвестицій та цільового фінансування капітальних інвестицій (Кт 745);

– списання кредиторської заборгованості, що виникла не в ході операційного циклу, після закінчення строку позовної давності (Кт 746);

– дооцінки об'єктів необоротних активів у межах попередніх уцінок та зменшень корисності активів тощо (Кт 746).

Наприклад, підприємство реалізувало партію товарів договірною вартістю 18000,00 грн. (у тому числі ПДВ 20 % 3000,00 грн.). Покупець перерахував передоплату на всю суму договору. Постачальник відвантажив усю партію товарів покупцеві. Собівартість товарів дорівнює 12000,00 грн. Після приймання товарів з'ясувалося, що частина з них на загальну суму 4200,00 грн. (у тому числі ПДВ 20 % 700,00 грн.) має істотні порушення вимог до якості. Покупець повернув неякісні товари, а постачальник – частину авансу (табл. 5.3).

Таблиця 5.3 – Облік реалізації та повернення товарів

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків		Сума, грн.
		Дт	Кт	
Реалізація товарів				
1	Отримано від покупця попередню оплату за товари	311	681	18000,00
2	Нараховано податкові зобов'язання з ПДВ	643	641/ПДВ	3000,00
3	Відображено дохід від реалізації товарів	361	702	18000,00
4	Списано податкові зобов'язання з ПДВ	702	643	3000,00
5	Віднесено до складу витрат собівартість реалізованих товарів	902	281	12000,00
6	Здійснено залік заборгованостей	681	361	18000,00
Повернення частини товарів				
1	Повернуто покупцем товар, відображено заборгованість перед покупцем	704	361	4200,00
2	Оприбутковано повернений покупцем товар (методом «червоне сторно»)	902	281	2800,00
3	Зменшено податкові зобов'язання з ПДВ (покупець зареєстрував розрахунок коригування до податкової накладної) (методом «червоне сторно»)	704	643/2	700,00
4	Повернуто покупцеві грошові кошти за товар	361	311	4200,00

На думку контролюючих органів, продавець складає розрахунок коригування на дату повернення грошових коштів, орієнтуючись на дату завершальної події. На думку багатьох практиків, якщо перша подія – повернення товару, то вже на цю дату постачальник має право відкоригувати податкові зобов'язання.

Наприклад, ТОВ «Афіна» за договором підряду виконало замовникові роботи з ремонту системи опалювання в офісному приміщенні.

Вартість виконаних робіт – 12000,00 грн. (у тому числі ПДВ 20 % 2000,00 грн.), собівартість – 7000,00 грн.

Підписано акт виконаних робіт, отримано оплату (табл. 5.4.).

Таблиця 5.4 – Облік реалізації робіт

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків		Сума, грн.
		Дт	Кт	
1	Відображено дохід від реалізації виконаних робіт	361	703	12000,00
2	Нараховано податкові зобов'язання з ПДВ	703	641/ПДВ	2000,00
3	Віднесено до складу витрат собівартість виконаних робіт	903	23	7000,00
4	Отримано оплату від замовника за виконані роботи	311	361	12000,00

5.3. Облік витрат діяльності підприємства

Витрати – це зменшення економічних вигід у вигляді зменшення активів або збільшення зобов'язань, що призводить до зменшення власного капіталу (за винятком зменшення капіталу за рахунок його вилучення або розподілення

власниками). Таке визначення наведено в п. 3 розд. I НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності». Витрати визнають, якщо вони можуть бути достовірно оцінені (п. 6 П(С)БО 16 «Витрати»). Їх відображають у бухобліку одночасно зі зменшенням активів (наприклад, реалізація товарів) або збільшенням зобов'язань (наприклад, нарахування заробітної плати працівникам). При цьому, за п. 7 П(С)БО 16 «Витрати», витрати у бухобліку визнають у тому звітному періоді, в якому визнано дохід, для отримання якого вони здійснені. Якщо прямий зв'язок між доходами і витратами встановити неможливо, витрати відображають у тому звітному періоді, в якому вони були здійснені.

У разі коли актив забезпечує отримання економічних вигід протягом кількох звітних періодів, витрати визнають шляхом систематичного розподілу його вартості між відповідними звітними періодами (п. 8 П(С)БО 16 «Витрати»). Так, необоротні активи (основні засоби, нематеріальні активи) можуть забезпечувати економічні вигоди протягом декількох років. Тому їх вартість включають до складу витрат певного періоду протягом строку корисного використання (експлуатації) шляхом нарахування амортизації.

Не визнають витратами (п. 9 П(С)БО 16 «Витрати»):

– платежі за договорами комісії, агентськими угодами та іншими аналогічними договорами на користь комітента, принципала тощо;

– попередню (авансову) оплату запасів, робіт, послуг;

– погашення отриманих позик;

– інші зменшення активів або збільшення зобов'язань, що не відповідають ознакам визнання витрат;

– витрати, які відображаються зменшенням власного капіталу відповідно до П(С)БО;

– балансову вартість валюти.

Визнані підприємством витрати в бухгалтерському обліку класифікують за такими групами:

– собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг);

– адміністративні витрати;

– витрати на збут;

– інші операційні витрати;

– фінансові витрати;

– інші витрати.

Витрати, які не пов'язані безпосередньо з виготовленням продукції і не включаються до виробничої собівартості, є витратами періоду. Одна зі складових таких витрат – постійні нерозподілені загально виробничі витрати (далі – ЗВВ). Крім того, до витрат періоду відносять усі перелічені види витрат за винятком собівартості реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг).

Адміністративні витрати є загальногосподарськими витратами, спрямованими на обслуговування та управління підприємством. Їх склад визначає п. 18 П(С)БО 16 «Витрати», а облік ведуть на рахунку 92 «Адміністративні витрати» (табл. 5.5).

Таблиця 5.5 – Облік адміністративних витрат

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
		Дт	Кт
1	Включено до складу адміністративних витрат амортизацію необоротних активів загальногосподарського призначення	92	13
2	Списано запаси, що відносяться до адміністративних витрат	92	20, 22, 281
3	Виконано роботи, послуги власним виробництвом для адміністративно-управлінських цілей	92	23
4	Списано вартість використаних на адміністративні цілі грошових документів	92	331
5	Списано витрати на службові відрядження адміністративного персоналу	92	372
6	Відображено адміністративні витрати, що раніше обліковувалися як витрати майбутніх періодів (наприклад, передплата періодичних видань, авансові орендні платежі)	92	39
7	Нараховано забезпечення майбутніх виплат, пов’язані з адміністративними витратами	92	47
8	Відображено інші адміністративні витрати, виконані сторонніми організаціями (наприклад, оплата послуг телефонного та поштового зв’язку, юридичних і аудиторських послуг)	92	63, 685
9	Нараховано податки, збори, обов’язкові платежі (крім тих, які включають до виробничої собівартості продукції, робіт, послуг)	92	64
10	Нараховано заробітну плату працівників апарату управління підприємством та іншого загальногосподарського персоналу	92	661
11	Нараховано ЄСВ на заробітну плату працівників апарату управління підприємством та іншого загальногосподарського персоналу	92	651

Витрати на збут – це витрати, пов’язані з реалізацією (збутом) продукції (товарів, робіт, послуг). Склад збутових витрат визначає п. 19 П(С)БО 16 «Витрати». Обліковують їх на рахунку 93 «Витрати на збут» (табл. 5.6).

Таблиця 5.6 – Облік витрат на збут

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
		Дт	Кт
1	Включено до складу витрат на збут амортизацію необоротних активів	93	13
2	Списано запаси, що відносяться до збутових витрат (наприклад, для пакування продукції, проведення ремонту основних засобів збутового призначення)	93	20, 22, 281
3	Виконано роботи, послуги власним виробництвом для збутових цілей	93	23
4	Списано вартість використаних на адміністративні цілі грошових документів	93	331
5	Відображено витрати на службові відрядження персоналу відділу збуту	93	372

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
		Дт	Кт
6	Відображено збутові витрати, що раніше обліковувалися як витрати майбутніх періодів (наприклад, передплата періодичних видань, авансові орендні платежі)	93	39
7	Нараховано забезпечення майбутніх виплат, пов'язані з витратами на збут	93	47
8	Списано інші витрати на збут, виконані сторонніми організаціями (наприклад, витрати на транспортування готової продукції, оплата послуг оренди)	93	63, 685
9	Нараховано заробітну плату працівників відділу збуту	93	661
10	Нараховано ЄСВ на заробітну плату персоналу відділу збуту	93	651

До інших операційних витратам відносяться витрати операційної діяльності, які не є адміністративними витратами та витратами на збут і не включаються до собівартості реалізації продукції (робіт, послуг). Їх склад визначає п. 20 П(С)БО 16 «Витрати». Обліковують такі витрати на відповідних субрахунках рахунка 94 «Інші витрати операційної діяльності» (табл. 5.7).

Таблиця 5.7 – Облік інших операційних витрат

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
		Дт	Кт
1	Відображено втрати від первісного визнання та від зміни вартості активів, які обліковуються за справедливою вартістю	940	23
2	Понесено витрати на дослідження та розробки	941	20, 22, 661, 651, 63, 685
3	Відображено витрати на купівлю-продаж іноземної валюти	942	333, 334
4	Списано собівартість реалізованих виробничих запасів, що складається з їх облікової вартості, і витрат, пов'язаних з їх реалізацією	943	20, 22, 286
5	Відображено суму безнадійної дебіторської заборгованості та відрахувань до резерву сумнівних боргів	944	38, 36, 37
6	Відображено витрати від операційних курсових різниць	945	30, 31, 36, 37, 63
7	Віднесено втрати від знецінення запасів до складу витрат	946	20, 22, 26, 28
8	Списано нестачі та втрати від псування цінностей	947	20, 22, 26, 28
9	Визнано штрафи, пені, неустойки	948	685
10	Відображено витрати на утримання об'єктів соціально-культурного призначення тощо	949	13, 20, 22, 661, 651, 63, 685

Фінансовими витратами визнають:

– витрати на проценти (за кредитами отриманими, облігаціями випущеними, фінансовою орендою тощо);

– інші витрати підприємства, пов'язані із запозиченнями (крім фінансових витрат, які включаються до собівартості кваліфікаційних активів відповідно до вимог П(С)БО 31 «Фінансові витрати».

Такі витрати обліковують на субрахунках 951 «Відсотки за кредит» і 952 «Інші фінансові витрати».

Втрати від участі в капіталі (Дт 96) є збитками від інвестицій в асоційовані, дочірні або спільні підприємства, які обліковують за методом участі в капіталі. Приклад їх розрахунку наведено у додатку 2 до П(С)БО 16 «Витрати».

Інші витрати – це витрати, які виникають під час діяльності підприємства (крім фінансових витрат), але не пов'язані безпосередньо з виробництвом та/або реалізацією продукції (товарів, робіт, послуг).

Склад інших витрат встановлений п. 29 П(С)БО 16 «Витрати». Обліковують їх на відповідних субрахунках рахунка 97 «Інші витрати» (табл. 5.8).

Таблиця 5.8 – Облік інших витрат

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
		Дт	Кт
1	Відображено витрати від зміни вартості фінансових інструментів	970	14, 352
2	Списано собівартість реалізованих фінансових інвестицій (балансова вартість та інші витрати, пов'язані з їх реалізацією)	971	14, 352
3	Відображено втрати від зменшення корисності необоротних активів	972	131, 133
4	Відображено втрати від неопераційних курсових різниць	974	362, 632
5	Віднесено на витрати суми уцінки необоротних активів і фінансових інвестицій	975	10, 12
6	Відображено витрати на ліквідацію необоротних активів (розбирання, демонтаж тощо) і залишкову вартість ліквідованих (списаних) необоротних активів тощо	976	10, 11, 12, 661, 651
7	Понесено витрати, пов'язані з безоплатним наданням необоротних активів	977	10, 11, 12

Облік витрат з податку на прибуток ведуть на рахунку 98 «Податок на прибуток». Така сума витрат складається з поточного податку на прибуток з урахуванням відстрочених податкових зобов'язань (далі – ВПЗ) і відстрочених податкових активів (далі – ВПА).

Визначають витрати з податку на прибуток відповідно до вимог П(С)БО 17 «Податок на прибуток».

Порядок нарахування поточного податку на прибуток та відстрочених податків проілюстровано на прикладі (табл. 5.9).

Таблиця 5.9 – Нарахування податку на прибуток та відстрочених податків

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків		Сума, грн.
		Дт	Кт	
Зменшення ВПА протягом року (сальдо за Дт 17: на 01.01.2024 р. – 14000,00 грн., на 31.12.2024 р. –7000,00 грн.)				
1	Зменшено сальдо ВПА (7000,00 грн. – 14000,00 грн.)	98	17	7000,00
	Нараховано податок на прибуток, відображений у декларації з податку на прибуток за 2024 рік	98	641/ПП	15000,00

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків		Сума, грн.
		Дт	Кт	
Збільшення ВПА протягом року (сальдо за Дт 17: на 01.01.2024 р. –7000,00 грн., на 31.12.2024 р. –14000,00 грн.)				
2	Донараховано ВПА (14000,00 грн. – 7000,00 грн.) у межах поточного податку на прибуток	17	641/ ПП	7000,00
	Донараховано податок на прибуток, відображений у декларації за 2024 рік (15000,00 грн. – 7000,00 грн.)	98	641/ПП	8000,00
Зменшення ВПЗ протягом року (сальдо за Кт 54: на 01.01.2024 р. –14000,00 грн., на 31.12.2024 р. –7000,00 грн.)				
3	Зменшено сальдо ВПЗ (7000,00 грн. – 14000,00 грн.) у межах поточного податку на прибуток	54	641/ПП	7000,00
	Донараховано податок на прибуток, відображений у декларації за 2024 рік (15000,00 грн. – 7000,00 грн.)	98	641/ПП	8000,00
Збільшення ВПЗ протягом року (сальдо за Кт 54: на 01.01.2024 р. –7000 грн., на 31.12.2024 р. –14000,00 грн.)				
4	Донараховано ВПЗ (14000,00 грн. – 7000,00 грн.)	98	54	7000,00
	Нараховано податок на прибуток, відображений у декларації за 2024 рік	98	641/ПП	15000,00
ВПА змінюється на ВПЗ (на 01.01.2024 р. сальдо за Дт 17 –7000,00 грн., на 31.12.2024 р. сальдо за Кт 54 –7000,00 грн.)				
5	Списано ВПА	98	17	7000,00
	Нараховано ВПЗ	98	54	7000,00
	Нараховано податок на прибуток, відображений у декларації за 2024 рік	98	641/ПП	15000,00
ВПЗ змінюється на ВПА (на 01.01.2024 р. сальдо за Кт 54 –7000,00 грн., на 31.12.2024 р. сальдо за Дт 17 – 7000,00 грн.)				
6	Списано ВПЗ (у межах поточного податку на прибуток)	54	641/ПП	7000,00
	Нараховано ВПА (у межах поточного податку на прибуток)	17	641/ПП	7000,00
	Донараховано податок на прибуток, відображений у декларації за 2024 рік (15000,00 грн. – 7000,00 грн. – 7000,00 грн.)	98	641/ПП	1000,00
Дохід з податку на прибуток (на 01.01.2024 р. сальдо за Кт 54 –17000,00 грн., на 31.12.2024 р. сальдо за Дт 17 –3000,00 грн.)				
7	Нараховано податок на прибуток, відображений у декларації за 2024 рік, за рахунок зменшення ВПЗ	54	641/ПП	15000,00
	Списано залишок ВПЗ	54	98	2000,00
	Нараховано ВПА	17	98	3000,00

Питання для самоконтролю

1. Охарактеризуйте доходи за видами діяльності підприємства.
2. Охарактеризуйте витрати за видами діяльності підприємства.
3. Назвіть рахунки, на яких ведеться облік доходів підприємства.

4. Назвіть рахунки, на яких ведеться облік витрат підприємства.
5. Який рахунок призначений для обліку витрат з податку на прибуток?

Тема 6. ОБЛІК РОЗРАХУНКІВ З ПОДАТКУ НА ПРИБУТОК

Мета вивчення теми: вивчити сутність податку на прибуток; ознайомитись з рахунками обліку податку на прибуток; пізнати сутність відстрочених податкових активів та зобов'язань; ознайомитись з термінами звітності та сплати податку на прибуток.

План

6.1. Бухгалтерський облік податку на прибуток
6.2. Розрахунок відстрочених податків
6.3. Декларація з податку на прибуток

Ключові терміни та поняття: податок на прибуток, декларація з податку на прибуток, відстрочені податкові активи, відстрочені податкові зобов'язання.

6.1. Бухгалтерський облік податку на прибуток

Податок на прибуток – це прямий податок, який підприємства сплачують з прибутку, отриманого від реалізації продукції (робіт, послуг), нематеріальних активів, основних фондів, валютних цінностей, цінних паперів та інших видів фінансово-матеріальних цінностей, із прибутку від орендних операцій, роялті та від позареалізаційних операцій (далі – ПП).

База, об'єкт оподаткування, ставки цього податку встановлені статтею 133 Податкового кодексу України. Платники податку на прибуток – це юридичні особи, як резиденти, так і нерезиденти. За загальним правилом при реєстрації будь-яка юридична особа отримує статус платника податку на прибуток, якщо не подала заяву про обрання спрощеної системи оподаткування. Виняток – створення неприбуткової установи або організації.

Не є платниками податку на прибуток (крім податку на доходи нерезидента):

– неприбуткові підприємства, установи та організації (далі – НПО), які внесені контролюючим органом до Реєстру неприбуткових установ та організацій і виконують вимоги п. 133.4 ПК;

– юридичні особи, що застосовують спрощену систему оподаткування (єдиний податок – ЄП). Це платники ЄП 3 – 4 груп;

– фізичні особи-підприємці;

– фізичні особи.

Податок на прибуток, що розрахований у податковому обліку і підлягає сплаті до бюджету, відображають у загальному порядку за кредитом субрахунку

641 «Розрахунки за податками» (аналітичний рахунок «Податок на прибуток»). Відповідно, сплату податку відображають за дебетом субрахунку 641.

Для обліку витрат з податку на прибуток призначений рахунок 98 «Податок на прибуток». За його дебетом відображають нарахування податку на прибуток, за кредитом – віднесення на фінансові результати з відображенням на рахунку 79 «Фінансові результати». Також за кредитом рахунка 98 «Податок на прибуток» відображають доходи з податку на прибуток. На рахунку 98 «Податок на прибуток» обліковують витрати (дохід) з податку на прибуток, визначені відповідно до П(С)БО 17 «Податок на прибуток».

Малі і мікропідприємства керуються П(С)БО 25 «Спрощена фінансова звітність» і визнають витрати з податку на прибуток у сумі поточного податку, визначеного за правилами ПКУ. Тобто, розрахований відповідно до вимог ПКУ податок на прибуток відображають проведенням: Дт 98 – Кт 641/ПП.

Підприємства, які належать до великих або середніх, зобов'язані визначати витрати (дохід) з податку на прибуток з урахуванням відстрочених податків (ВПА і ВПЗ).

У загальному випадку витрати (дохід) з податку на прибуток (ВП) розраховують за формулою 6.1:

$$ВП = ПП + \Delta ВПЗ – \Delta ВПА, \qquad (6.1)$$

де ПП – поточний податок на прибуток, визначений відповідно до вимог ПКУ;

ΔВПЗ – зміна суми ВПЗ за звітний період, тобто різниця між сальдо за кредитом рахунку 54 «Відстрочені податкові зобов'язання» на кінець звітного року і сальдо за цим рахунком на початок звітного року;

ΔВПА – зміна суми ВПА за звітний період, тобто різниця між сальдо за дебетом рахунка 17 «Відстрочені податкові активи» на кінець звітного року і сальдо за цим рахунком на початок звітного року (табл. 6.1).

Таблиця 6.1 – Облік податку на прибуток

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
		Дт	Кт
1	Нараховано поточний податок на прибуток за рахунок збільшення ВПА	17	641/ПП
2	Нараховано поточний податок на прибуток за рахунок зменшення ВПЗ	54	641/ПП
3	Відображено витрати з податку на прибуток	98	641/ПП
4	Перераховано авансовий внесок при виплаті дивідендів	641/Аванс із дивідендів	311
5	Зменшено зобов'язання з податку на прибуток на суму авансового внеску при виплаті дивідендів	641/ПП	641/Аванс із дивідендів
6	Перераховано податок на прибуток до бюджету	641/ПП	311

Таким чином, у великих і середніх підприємств поточний податок на прибуток, що підлягає сплаті до бюджету (Кт 641/ПП), і витрати з податку на прибуток (Дт 98), як правило, не однакові. Такі підприємства нараховують

податок на прибуток, розрахований за правилами податкового обліку, за кредитом субрахунку 641 у кореспонденції з дебетом:

– рахунку 17 «Відстрочені податкові активи» – якщо податок відображають за рахунок збільшення ВПА;

– рахунку 54 «Відстрочені податкові зобов'язання» – якщо податок списують за рахунок зменшення ВПЗ;

– рахунку 98 «Податок на прибуток».

6.2. Розрахунок відстрочених податків

При розрахунку податку на прибуток застосовують правила ПКУ. А обліковий податок на прибуток визначають відповідно до норм стандартів бухобліку, які поряд з податковим податком на прибуток вимагають обчислювати ще й відстрочені податки – ВПА і ВПЗ.

Порядок розрахунку відстрочених податків і визнання витрат (доходу) з податку на прибуток визначає НП(С)БО 17 «Податок на прибуток». Керуватися ним зобов'язані підприємства, які є платниками податку на прибуток. Виняток становлять ті, які складають фінансову звітність за МСФЗ або застосовують НП(С)БО 25 «Спрощена фінансова звітність».

Платники ЄП відстрочені податки не розраховують, оскільки податок на прибуток вони не сплачують.

Отже, витрати (дохід) з податку на прибуток з врахуванням усіх ВПА/ВПЗ розраховують:

– високодохідники, які не застосовують НП(С)БО 25 «Спрощена фінансова звітність» через те, що не відповідають критеріям мікро-/малих підприємств або, будучи мікро-/малими, вирішили складати повний комплект фінансової звітності згідно з п. 2 розд. II НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності»;

– малодохідники, які не застосовують НП(С)БО 25 «Спрощена фінансова звітність», але самостійно вирішили визначати об'єкт оподаткування податком на прибуток з урахуванням ПКУ-різниць.

Проте у малодохідників, які не застосовують НП(С)БО 25 «Спрощена фінансова звітність», можуть виникнути ВПА, наприклад, через наявність податкових збитків минулих років (п. 8 НП(С)БО 17).

При складанні проміжної фінансової звітності п. 15 НП(С)БО 17 «Податок на прибуток» дозволяє:

– ВПА (ряд. 1045) і ВПЗ (ряд. 1500) показувати в Балансі (Звіті про фінансовий стан) за формою № 1 у сумі, розрахованій на 31 грудня попереднього року;

– у рядку «Витрати (дохід) з податку на прибуток» (ряд. 2300) Звіту про фінансові результати (Звіту про сукупний дохід) за формою № 2 наводити суму податку на прибуток із прибуткової декларації.

Проте при складанні річної фінансової звітності такий спрощений варіант уже не працює. За звітний рік платникам податку на прибуток необхідно розраховувати ВПА/ВПЗ і визначати витрати (дохід) з податку з урахуванням їх зміни.

За правилами п. 3 НП(С)БО 17 «Податок на прибуток» бухгалтерські витрати (дохід) з податку на прибуток розраховують за формулою 6.1, а саме, до поточного податку на прибуток додають зміну суми ВПЗ за звітний період (ΔВПЗ) і віднімають зміну суми ВПА за звітний період (ΔВПА).

Поточний податок на прибуток – це податок на прибуток, визначений за звітний період за податковими правилами (п. 3 НП(С)БО 17).

Тому перш ніж обчислювати бухгалтерські витрати (дохід) з податку на прибуток, слід визначити податкове зобов'язання з цього податку згідно з вимогами ПКУ.

У загальному випадку в декларації за 2024 рік поточний податок на прибуток відображають у рядку 06 «Податок на прибуток ((позитивне значення) (рядок 04 – рядок 05ПЗ) х __5 / 100)»

Зміна суми ВПЗ за звітний рік (ΔВПЗ) – це сальдо за Кт 54 «Відстрочені податкові зобов'язання» на 31.12.2024 мінус сальдо за Кт 54 «Відстрочені податкові зобов'язання» на 01.01.2024.

Однак, ВПЗ не завжди враховують при розрахунку витрат (доходу) з податку на прибуток.

Наприклад – ВПЗ, нараховані при дооцінці необоротних активів. Їх відносять на зменшення капіталу в дооцінках проведенням: Дт 411 «Дооцінка (уцінка) основних засобів», 412 «Дооцінка (уцінка) нематеріальних активів» – Кт 54 «Відстрочені податкові зобов'язання» (п.п. 4.1 НП(С)БО 17). Витрати (дохід) з податку на прибуток при цьому не чіпають.

Зміна суми ВПА за звітний рік (ΔВПА) – це сальдо за Дт 17 «Відстрочені податкові активи» на 31.12.2024 мінус сальдо за Дт 17 «Відстрочені податкові активи» на 01.01.2024.

Якщо в результаті здійсненого розрахунку був отриманий позитивний результат, мають місце витрати з податку на прибуток (Дт 98 «Податок на прибуток»), якщо від'ємний – дохід (Кт 98 «Податок на прибуток»).

Процедура розрахунку ВПА і ВПЗ складається з таких послідовних кроків (табл. 6.2).

Таблиця 6.2 – Порядок розрахунку відстрочених податків – ВПА і ВПЗ

Кроки	Пояснення
1. Визначення, чи є в Балансі різниця між оцінкою активу або зобов'язання за даними фінансової звітності і податковою базою цього активу чи зобов'язання відповідно (п. 3 НП(С)БО 17)	Тут до уваги беруться лише ті розбіжності в оцінках, які носять тимчасовий характер. Так, наприклад, за об'єктом основних засобів (ОЗ) невиробничого призначення в бухобліку балансова вартість цього активу в результаті нарахування амортизації потрапить до складу витрат. А от у податковому обліку витрати на суму амортизації такого об'єкта ніколи не зменшать об'єкт оподаткування податком на прибуток. Отже, отримана різниця між залишковими вартостями об'єкта – постійна, а не тимчасова. Тому її не беруть до уваги при розрахунку ВПЗ і ВПА. Водночас, якщо йдеться про виробничі ОЗ, то різниця між податковою і бухгалтерською вартостями (що виникла, наприклад, через застосування різних методів амортизації у податковому і бухгалтерському обліку) є тимчасовою.

Кроки	Пояснення
	Найчастіше тимчасові податкові різниці (ТПР) виникають за резервом сумнівних боргів, забезпеченнями майбутніх витрат і платежів, виробничими ОЗ і виробничими нематеріальними активами.
2. Визначення виду тимчасової податкової різниці	Тимчасові податкові різниці бувають двох видів: 1) ТПР, що підлягають вирахуванню, – призводять до зменшення податкового прибутку (збільшення податкового збитку) в майбутніх періодах і є базою для розрахунку ВПА; 2) ТПР, що підлягають оподаткуванню, – підлягають включенню до податкового прибутку (зменшують збиток) у майбутніх періодах і є базою для розрахунку ВПЗ.
3. Розрахунок ВПА/ВПЗ на основі визначених тимчасових податкових різниць	Після того, як розрахували ТПР, що підлягають вирахуванню та оподаткуванню, визначається власне ВПА і ВПЗ. Для цього до розрахованих величин ТПР застосовується діюча в наступному році ставка податку на прибуток (п. 12 НП(С)БО 17). У 2025 році ставка податку на прибуток для підприємств становитиме 18 %. Отримані суми ВПЗ відображаємо як сальдо за кредитом рахунка 54 «Відстрочені податкові зобов'язання», а суми ВПА – як сальдо за дебетом рахунка 17 «Відстрочені податкові активи» на кінець звітного періоду. Далі порівнюємо отримані суми ВПА і ВПЗ та: – якщо ВПА > ВПЗ, то різницю між їх значеннями відображаємо в ряд. 1045 «Відстрочені податкові активи» гр. 4 форми № 1; – якщо ВПЗ > ВПА, різницю показуємо у ряд. 1500 «Відстрочені податкові зобов'язання» гр. 4 форми № 1. Такий порядок відображення відстрочених податків у Балансі передбачено п. 17 НП(С)БО 17, якщо сплата податку на прибуток контролюється одним податковим органом (тобто в загальному випадку). У консолідованій звітності ВПА і ВПЗ показують розгорнуто.
4. Розрахунок витрат (доходу) з податку на прибуток	Завершальним кроком розраховуються власне витрати (дохід) з податку на прибуток. Для цього використовують формулу 6.1.

Варто зазначити, що підприємства, які є платниками податку на прибуток та які складають фінансову звітність за НП(С)БО 25 «Спрощена фінансова звітність», облік відстрочених податків не ведуть.

Тому у фінансовій звітності вони показують витрати з податку на прибуток у сумі податку на прибуток із прибуткової декларації (без врахування змін ВПА/ВПЗ).

Підприємства, які є платниками податку на прибуток та прибуток яких звільнений від оподаткування, поточним податком визнають податок, що не підлягає перерахуванню до бюджету у зв'язку з наданням пільг (Дт 98 «Податок на прибуток» – Кт 481 «Кошти, вивільнені від оподаткування»).

Записи, які необхідно зробити у бухгалтерському обліку, щодо відстрочених податків і поточного податку на прибуток наведено в табл. 6.3.

Таблиця 6.3 – Нарахування податку на прибуток і відстрочених податків

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
		Дебет	Кредит
1	Нараховано поточний ПП підприємством, яке складає фінансову звітність за повною формою:		
	– у сумі, не пов'язаній з відстроченими податками	98 «Податок на прибуток»	641/«Розрахунки за податком на прибуток»
	– у сумі донарахування ВПА	17 «Відстрочені податкові активи»	
	– у сумі списання раніше нарахованих ВПЗ	54 «Відстрочені податкові зобов'язання»	
2	Списані ВПА (у разі їх зменшення протягом року)	98 «Податок на прибуток»	17 «Відстрочені податкові активи»
3	Донараховані ВПЗ (у разі їх збільшення протягом року)		54 «Відстрочені податкові зобов'язання»
4	Відображено залік суми сплаченого дивідендного авансового внеску з податку на прибуток у зменшення податкового зобов'язання з цього податку	Дт 641/ «Розрахунки за податком на прибуток»	Кт 641/«Авансовий внесок при виплаті дивідендів»
Спеціальний механізм заліку суми сплачених дивідендних авансів у зменшення податкового зобов'язання з податку на прибуток встановлений п.п. $57.1^{1}.2$ ПКУ.			
5	Відображено залік суми сплачених авансових внесків з пунктів обміну іноземних валют у зменшення податкового зобов'язання з цього податку	Дт 641/ «Розрахунки за податком на прибуток»	Кт 641/ «Авансові внески з обмінників»
Порядок заліку суми сплачених протягом звітного (податкового) періоду авансових внесків з пунктів обміну іноземних валют у зменшення податкового зобов'язання з податку на прибуток передбачений п.п. 141.13.3 ПКУ.			
6	Відображено залік суми сплачених авансових внесків з роздрібної торгівлі пальним у зменшення податкового зобов'язання з цього податку	Дт 641/ «Розрахунки за податком на прибуток»	Кт 641/«Пальні авансові внески»
Правила заліку сплачених протягом звітного (податкового) періоду авансових внесків роздрібними торговцями пальним у зменшення податкового зобов'язання з податку на прибуток визначено п.п. 141.14.3 ПКУ.			
7	Нараховано податок на прибуток підприємством, яке застосовує НП(С)БО 25	98 «Податок на прибуток»	641/«Розрахунки за податком на прибуток»
8	Нараховано поточний податок на прибуток підприємством, звільненим від його сплати	98 «Податок на прибуток»	481 «Кошти, вивільнені від оподаткування»

6.3. Декларація з податку на прибуток

Для декларування податку на прибуток установлено два звітних періоди: квартал і рік (п.п. 137.4 і 137.5 ПКУ). При цьому, і річні, і квартальні суб'єкти господарювання річну декларацію подають протягом 60 календарних днів, що

настають за останнім календарним днем звітного (податкового) року (п.п. 49.18.6 ПКУ).

Якщо останній день строку подання декларації припадає на вихідний або святковий день, то останнім днем строку вважається операційний (банківський) день, що настає за вихідним або святковим днем (п. 49.20 ПКУ).

За результатами року в першу чергу звітують «малодохідники». Також незалежно від отриманого обсягу доходу за рік, а не поквартально звітують у 2025 році:

– новостворені у 2025 році платники ПП;

– нові платники ПП з числа колишніх платників ЄП, якщо вони залишили спрощену систему у 2024 чи 2025 році;

– ново зареєстровані представництва нерезидентів (іноземних юридичних осіб).

За результатами звітного року такі платники ПП можуть далі стати квартальними або річними платниками, зазначивши про свій вибір у полі «Наявність рішення» прикінцевої частини декларації з ПП за звітний рік (табл. 6.4).

Таблиця 6.4 – Базові звітні періоди подачі декларації з ПП

Квартал	Календарний рік
«великодохідники» та «добровольці»	«малодохідники»
Як накопичуються дані у декларації	
Наростаючим підсумком (п. 137.4 ПК): 1 квартал (3 місяці), півріччя (6 місяців), 3 квартали (9 місяців), рік (12 місяців). Наприклад, податкова декларація податку на прибуток за 9 місяців, включає дані, як за III квартал, так і за I та II квартали	одразу дані за весь рік (п. 137.4 ПК)
Критерії за доходами платника ПП (всі доходи без ПДВ, включаючи виручку від реалізації, інший операційний дохід, фінансові доходи та інші):	
> 40 млн грн	≤ 40 млн грн
Коригування фінансового результату на податкові різниці (Додаток РІ)	
Так, здійснюють. Платник податку також може добровільно обрати квартальний звітний період та враховувати податкові різниці	Ні, не здійснюють. Виняток – коригування на збитки минулих періодів, порушення вимог до договорів довгострокового страхування життя (ст. 123^1 ПК)
Інші платники ПП (незалежно від обсягів доходу та обліку податкових різниць)	
– суб'єкти господарювання, які здійснюють випуск і проведення лотерей (п. 137.8 ПК); – нерезиденти, які здійснюють господарську діяльність на території України через постійні представництва (п. 133.2 ПК) за умови, що отримали за результатами 2023 року дохід > 40 млн грн; – резиденти Дія Сіті на особливих умовах оподаткування	– новостворені підприємства***; – підприємства, що перейшли протягом звітного року на ПП зі сплати єдиного податку; – нерезиденти, які зареєструвалися протягом 2024 р.

Декларацію з податку на прибуток подають податковому органу, в якому перебуває на обліку платник податку (п. 49.1 ПКУ), тобто за основним місцем обліку платника.

Особливими правилами подання декларації керуються платники ПП, які у звітному періоді змінювали своє місцезнаходження. Так, до закінчення бюджетного періоду (календарного року – тобто до 31 грудня) вони повинні сплачувати податок за попереднім місцезнаходженням (ч. 8 ст. 45 БКУ і п. 10.13 Порядку обліку платників податків і зборів, затвердженого наказом МФУ від 09.12.2011 № 1588). Із цієї причини до кінця поточного року платник податків перебуває на обліку одночасно:

– у податковому органі за попереднім місцезнаходженням (у якому основне місце обліку змінюється на неосновне) – з ознакою того, що він залишається платником податків до кінця року, і

– у податковому органі за новим місцезнаходженням (основне місце обліку) – з ознакою того, що він є платником з наступного року.

При цьому, до закінчення поточного бюджетного року підприємство подає декларації з податку на прибуток і сплачує цей податок за попереднім місцезнаходженням (тобто за неосновним місцем обліку). А вже починаючи з наступного бюджетного року – звітує і сплачує податок за новим місцезнаходженням, тобто за основним місцем обліку.

Сплатити податок за декларацією необхідно протягом 10 календарних днів, що настають за останнім днем граничного строку подання декларації (п. 57.1 ПКУ).

Питання для самоконтролю

1. Охарактеризуйте суть податку на прибуток підприємств.
2. На яких рахунках обліку ведуться розрахунки податку на прибуток?
3. Назвіть базові звітні періоди подачі декларації з ПП.
4. Назвіть алгоритм розрахунку ВПА/ВПЗ і визначення витрат (доходу) ПП.
5. Які підприємства не ведуть облік відстрочених податків?

Тема 7. ФІНАНСОВА ЗВІТНІСТЬ ПІДПРИЄМСТВ

Мета вивчення теми: ознайомитись з особливостями складання та подачі фінансової звітності; ознайомитись з складом та формами фінансової звітності; пізнати класифікацію підприємств за категоріями для складання фінансової звітності.

План

7.1. Організація подання фінансової звітності
7.2. Склад річної фінансової звітності

7.3. Класифікація підприємств за категоріями
7.4. Оприлюднення річної фінансової звітності

Ключові терміни та поняття: фінансова звітність, баланс, звіт про фінансові результати, оприлюднення фінансової звітності, консолідована фінансова звітність.

7.1. Організація подання фінансової звітності

За результатом звітного періоду кожен суб'єкт господарювання підбиває підсумки роботи та звітує шляхом подачі річної фінансової звітності. Фінансова звітність буває двох видів: повна і скорочена. В залежності від того, до якої категорії (мікро-, мале, середнє, велике) належить підприємство, залежить форма річного комплекту фінансової звітності.

Фінансову звітність (далі – ФЗ) і консолідовану фінансову звітність підприємства складають відповідно до норм Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16.07.99 № 996-XIV та Порядку подання фінансової звітності, затвердженого постановою КМУ від 28.02.2000 № 419 за:

– національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку (НП(С)БО) або

– міжнародними стандартами фінансової звітності (МСФЗ).

Все залежить від того, які з цих стандартів застосовує підприємство.

Прийняти рішення про застосування МСФЗ може будь-яке підприємство, яке вважає це доцільним, але обов'язково мають застосовувати МСФЗ для складання ФЗ великі підприємства.

Річну фінансову звітність підприємства зобов'язані подати:

– органам, до сфери управління яких вони належать;

– трудовим колективам на їх вимогу;

– власникам (засновникам) згідно з установчими документами;

– органам державної влади та іншим користувачам відповідно до законодавства.

До останніх належать, зокрема, органи державної статистики та податкові органи. До статистики річну ФЗ подають усі без винятку підприємства. А ось в ДПС фінансову звітність подають лише платники податку на прибуток разом з відповідною декларацією із цього податку. Роблять це за правилами, передбаченими ПКУ. Подати ФЗ в ДПС зобов'язані і неприбуткові організації як додаток до звіту про використання доходів (прибутків) неприбуткової організації (п. 46.2 ПКУ). Щодо платників єдиного податнику груп 3 і 4, то вони від подання ФЗ в ДПС звільнені. Це обов'язок суто платників податку на прибуток (п. 46.2 ПКУ).

Всі підприємства, які для складання фінансової звітності застосовують МСФЗ, подають її ще й до центру збору фінансової звітності (далі – ЦЗФЗ) на основі таксономії за міжнародними стандартами. При цьому не має значення, ким є підприємство, – МСФЗ-зобов'язаним чи МСФЗ-добровольцем.

Взагалі за задумом законодавців, ЦЗФЗ має працювати за принципом «єдиного вікна». Тобто підприємству достатньо подати ФЗ до ЦЗФЗ, а далі держоргани – орган суспільного нагляду за аудиторською діяльністю, податківці, органи статистики отримують звідти дані фінансової звітності у форматі XBRL (п. 22 Порядку функціонування центру збору фінансової звітності, затвердженого постановою Кабміну від 11.08.2023 № 845).

Але за фактом поки що МСФЗ-підприємства повинні, по суті, двічі подавати ФЗ:

– окремо – за таксономією до ЦЗФЗ;

– окремо – до статистики і в ДПС – за формами НП(С)БО. Адже ніхто не відміняв вимоги п. 46.2 ПКУ (подавати ФЗ як додаток до декларації з податку на прибуток).

Деякі підприємства, окрім подання користувачам, зобов'язані ще й оприлюднювати свою річну фінансову звітність і річну консолідовану ФЗ на власній вебсторінці або вебсайті (у повному обсязі). До списку таких належать, зокрема, середні і великі підприємства.

Звітним періодом для складання фінансової звітності є календарний рік. Водночас усі підприємства, за винятком мікропідприємств і непідприємницьких товариств (крім МСФЗ-зобов'язаних), подають також проміжну ФЗ за перший квартал, півріччя і 9 місяців.

Якщо мікропідприємство є високодохідним платником податку на прибуток, то йому доведеться звітувати щокварталу.

У новоствореного підприємства перший звітний період може бути менше 12 місяців, але не більш як 15 місяців. Відтак, підприємства, які були зареєстровані в період з 1 жовтня по 31 грудня року, річну ФЗ за цей період можуть не подавати.

Проте на практиці платникам податку на прибуток так вчинити не вийде. Адже платники податку на прибуток мають відзвітувати за період починаючи з дати, на яку припадає початок обліку новоутвореного підприємства як платника податку, і закінчуючи останнім календарним днем податкового (звітного) періоду, в якому відбулася постановка на облік (п.п. 137.4.2 ПКУ). Тож доведеться подати в ДПС і ФЗ за цей період (лист Мінфіну від 21.02.2017 № 11130-02-2/4779).

7.2. Склад річної фінансової звітності

Повну фінансову звітність подають усі підприємства, які застосовують НП(С)БО, крім бюджетних установ і підприємств, що подають скорочену фінансову звітність.

Її склад визначений п. 1 розд. II НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності».

Скорочену за показниками фінансову звітність подають:

– мікропідприємства;

– малі підприємства;

– непідприємницькі товариства;

– представництва іноземних суб'єктів господарської діяльності.

У свою чергу, скорочена фінансова звітність поділяється ще на два види: фінансова звітність малого підприємства (форми № 1-м і № 2-м) і фінансова звітність мікропідприємства (форми № 1-мс і № 2-мс).

Відповідні форми і порядок їх складання наведено в НП(С)БО 25 «Спрощена фінансова звітність».

Склад фінансової звітності для різних суб'єктів господарювання наведено в табл. 7.1.

Таблиця 7.1 – Склад річної фінансової звітності

Суб'єкти господарювання	Склад річної фінансової звітності
Мікропідприємства	Фінансова звітність мікропідприємства: 1) форма № 1-мс «Баланс»; 2) форма № 2-мс «Звіт про фінансові результати»
Малі підприємства	Фінансова звітність малого підприємства: 1) форма № 1-м «Баланс»; 2) форма № 2-м «Звіт про фінансові результати»
Інші підприємства, які застосовують НП(С)БО	Повний комплект ФЗ: 1) форма № 1 «Баланс (Звіт про фінансовий стан)»; 2) форма № 2 «Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід)»; 3) форма № 3 «Звіт про рух грошових коштів (за прямим методом)» або форма № 3-н «Звіт про рух грошових коштів (за непрямим методом)»; 4) форма № 4 «Звіт про власний капітал»; 5) форма № 5 «Примітки до річної фінансової звітності»; 6) форма № 6 «Додаток до приміток до річної фінансової звітності «Інформація за сегментами»
Підприємства, що звітують за МСФЗ	Звітність за МСФЗ: – за таксономією – для подання до ЦЗФЗ. У складі таксономії подається також аудиторський звіт і звіт про управління; – за П(С)БО – для подання до органів статистики і податківцям

Водночас підприємствам, які застосовують НП(С)БО 25 «Спрощена фінансова звітність», надана можливість вибору.

Так, п. 2 розд. II НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» дозволяє їм самостійно визначати доцільність складання повноформатної ФЗ.

Тобто вони самі вирішують, за якою формою ФЗ (скороченою або повною) їм звітувати.

А ось вибирати між формами «м» та «мс» і навпаки не можна. Тобто, наприклад, мікропідприємство не може складати форми № 1-м і № 2-м. Хоча може звітувати у повному форматі.

Разом із річною ФЗ великі та середні підприємства зобов'язані подати ще й «Звіт про управління» (консолідований Звіт про управління). Його форму підприємства розробляють самостійно – нормативними документами вона не встановлена. Методичні рекомендації зі складання такого Звіту затверджені

наказом МФУ «Про затвердження Методичних рекомендацій зі складання звіту про управління» від 07.12.2018 № 982.

Крім того, суб'єкти господарювання, які провадять діяльність у видобувних галузях або здійснюють заготівлю деревини і при цьому становлять суспільний інтерес, повинні подавати «Звіт про платежі на користь держави» (консолідований Звіт про платежі на користь держави).

Терміни подання фінансової звітності і склад форм узагальнено в табл. 7.2.

Таблиця 7.2 – Терміни подання і форми фінансової звітності

Вид підприємств	Звітний період	Звітні форми	Терміни подання		
			До статистики	ДПС	ЦЗФЗ
Мікропідприємства, неприбуткові організації	рік	Мікро-ФЗ (ф. № 1-мс, № 2-мс)	не пізніше 28 лютого	У строки, встановлені ПКУ для декларації з податку на прибуток	–
Малі підприємства	рік	мала ФЗ (ф. № 1-м, № 2-м)	не пізніше 28 лютого		–
	квартал		не пізніше 30-го числа		–
Підприємства, які оприлюднюють ФЗ (у т. ч. середні підприємства)	рік	(1) Баланс і (2) Звіт про фінансові результати	не пізніше 28 лютого		–
	квартал		не пізніше 30-го числа		–
Середні підприємства (які не застосовують МСФЗ)	рік (повторно)	у повному обсязі з аудиторським звітом	не пізніше 1 червня	не пізніше 10 червня	–
МСФЗ-укладачі таксономічної фінансової звітності	рік (повторно)	у повному обсязі з аудиторським звітом	–	не пізніше 10 червня	не пізніше ніж до 30.04 (01.06)
	квартал	у повному обсязі	не пізніше 30-го числа		не пізніше 30-го числа

За нормами п. 49.3 ПКУ, декларацію з податку на прибуток і фінансову звітність можна подати до ДПС один із таких способів:

1) особисто платником податків або уповноваженою на це особою;

2) надіслати поштою з повідомленням про вручення та з описом вкладення;

3) засобами електронного зв'язку в електронній формі.

Однак платники податків, що належать до великих та середніх підприємств, зобов'язані подавати податкові декларації фіскалам виключно в електронній формі (п. 49.4 ПКУ).

7.3. Класифікація підприємств за категоріями

Для цілей складання фінансової звітності важливо, до якої категорії (великих, середніх, малих або мікро-) належить підприємство.

Критерії, за якими визначають приналежність підприємства (крім бюджетних установ) до тієї чи іншої категорії, встановлені ч. 2 ст. 2 Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16.07.99 № 996-XIV.

При цьому орієнтуються на три показники за попередній рік:

1) балансову вартість активів – ряд. 1300 гр. 4 Балансу за ф. № 1, № 1-м, № 1-мс;

2) чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) – ряд. 2000 гр. 3 Звіту про фінансові результати за ф. № 2, № 2-м, № 2-мс;

3) середню кількість працівників – розраховують згідно з Інструкцією зі статистики кількості працівників, затвердженою наказом Держстату від 28.09.2005 № 286.

Класифікація підприємств виглядає так, як згруповано в табл. 7.3.

Таблиця 7.3 – Класифікація підприємств

Категорія підприємства	Критерії оцінки за рік, що передує звітному		
	Балансова вартість активів, євро	Чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг), євро (за середнім за період курсом НБУ).	Середня кількість працівників, осіб
Мікро-	До 350 тис. включно	До 700 тис. включно	До 10 включно
Малі	До 4 млн включно	До 8 млн включно	До 50 включно
Середні	До 20 млн включно	До 40 млн включно	До 250 включно
Великі	Понад 20 млн	Понад 40 млн	Понад 250

Для віднесення підприємства до певної категорії показники фінансової звітності за попередній рік повинні відповідати одночасно щонайменше двом критеріям (у будь-якій комбінації).

– А як діяти, якщо за трьома критеріями підприємство потрапляє в три різні категорії?

Тоді обирають золоту середину. Наприклад, юридична особа за показниками фінансової звітності попереднього 2024 звітного року за середньою кількістю працівників (43 особи) підпадає під критерій малого підприємства, за балансовою вартістю активів (300 млн грн) відповідає умовам середнього підприємства, а за розміром доходу від реалізації продукції (1900 млн грн) є великим підприємством. Тоді таке підприємство визнається середнім.

Вперше свій «калібр» підприємства визначили на початку 2018 року – за даними річної фінансової звітності за 2017 рік. Новостворені підприємства для встановлення свого статусу застосовують показники на дату складання першої

річної фінансової звітності. Тобто ті, хто створений у 2024 році і, беруть дані фінансової звітності за 2024 рік, а хто буде створений у поточному звітному 2025 році – візьмуть показники із річної фінансової звітності за 2025 рік.

– А що коли надалі підприємство перестає вписуватися в рамки своєї категорії? Коли та як змінювати групу перебування?

Для підприємств, які працюють не один рік, порядок переходу з однієї класифікаційної категорії в іншу визначає ч. 2 ст. 2 Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16.07.99 № 996-XIV. Основне правило: залишають групу перебування тільки у тому випадку, коли два роки поспіль не вписуються в критерії присвоєної категорії.

Інакше категорію, до якої належить підприємство, не змінюють. Наприклад, з початку 2021 року підприємство змінило статус і потрапило до категорії малих. Відповідно за 2021 і 2022 роки воно подавало фінансову звітність малого підприємства. Але позаяк з моменту набуття статусу малого підприємства минули 2 роки (2021-й і 2022-й), то для ФЗ за 2023 рік йому потрібно було пройти тест на відповідність критеріям групі перебування.

При дворічній невідповідності слід змінити свою категорію. І тут діє *друге правило*: група переходу визначається за показниками річної фінансової звітності за рік, що передує звітному.

Якщо підприємство протягом двох років поспіль не відповідає статусу малого підприємства (у 2021 році було середнє, а у 2022 – мікро-), то з 2023 року воно має перейти у мікрогрупу – категорію другого року невідповідності. Тобто у випадку, що розглядається, слід орієнтуватися на показники ФЗ за 2022 рік.

А от якщо б за якийсь один рік із двох показники ФЗ підприємства відповідали категорії малого, тоді підстав для її перегляду не виникає. Адже Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16.07.99 № 996-XIV вимагає залишити групу перебування тільки у разі, якщо показники річної фінансової звітності протягом двох років поспіль не відповідають наведеним критеріям малого підприємства.

Наприклад, у 2021 році підприємство все ще було мале, у 2022 – мікро-, а у 2023 – середнє. За таких обставин за 2023 рік підприємство має звітувати як мале, позаяк немає два роки поспіль невідповідності категорії малого підприємства (є тільки один 2022 рік невідповідності). І тільки з початку 2024 року підприємство втрачає свій малий статус. Оскільки два роки поспіль (2022 і 2023 роки) підприємство не відповідало критеріям малої групи, тож зі звітних періодів 2024 року таке підприємство має звітувати як середнє. Ті підприємства, які створені у 2021 і 2022 роках, у 2023 році зберігають первісно встановлену розмірність. Переглядати її для фінзвітності-2023 не треба.

7.4. Оприлюднення річної фінансової звітності

Деякі підприємства повинні оприлюднювати річну фінансову звітність (далі – ФЗ). Перелік таких підприємств визначено ч. 3 ст. 14 Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16.07.99 № 996-XIV (табл. 7.4).

Таблиця 7.4 – Оприлюднення річної ФЗ

Вид підприємства	Строки оприлюднення	Порядок оприлюднення
Підприємства, які становлять суспільний інтерес (зокрема, великі підприємства, окрім великих підприємств, які не є емітентами цінних паперів)	Не пізніше ніж до 30 квітня року, що настає за звітним періодом	Річну ФЗ і річну консолідовану ФЗ на своєму сайті (у повному обсязі) разом з: – відповідними аудиторськими звітами; – звітом про управління; – консолідованим звітом про управління; – звітом про платежі на користь держави; – консолідованим звітом про платежі на користь держави
Публічні акціонерні товариства (ПАТ)		
Суб'єкти природних монополій на загальнодержавному ринку		
Суб'єкти господарювання, які здійснюють діяльність у видобувних галузях		
Банки, страховики, недержавні пенсійні фонди, інші фінансові установи (окрім інших фінансових установ і недержавних пенсійних фондів, що належать до мікропідприємств і малих підприємств)		
Великі підприємства, які не є емітентами цінних паперів	Не пізніше ніж до 1червня року, що настає за звітним періодом	
Середні підприємства		
Інші фінансові установи і недержавні пенсійні фонди (які належать до мікро- і малих підприємств)	Не пізніше ніж до 1 червня року, що настає за звітним періодом	Річну ФЗ і річну консолідовану ФЗ на своєму сайті разом з: аудиторськими звітами; звітом про управління; консолідованим звітом про управління
Малі підприємства, які є суб'єктами господарювання державного сектора економіки	Не пізніше ніж до 1 червня року, що настає за звітним періодом	Річну ФЗ на своєму сайті (у повному обсязі) разом з: відповідним аудиторським звітом (якщо обов'язковий аудит ФЗ проводився на вимогу законодавства)
Материнські підприємства великої групи, які не належать до категорії великих підприємств (окрім суб'єктів інвестиційної діяльності, які не складають консолідовану фінансову звітність відповідно до МСФЗ)	Не пізніше ніж до 1 червня року, що настає за звітним періодом	Річну консолідовану ФЗ, складену за МСФЗ, на своєму сайті (у повному обсязі) разом з: – аудиторським звітом; – консолідованим звітом про управління; – консолідованим звітом про платежі на користь держави
Материнські підприємства, які одночасно є дочірніми підприємствами і відповідно до вимог НП(С)БО або МСФЗ не подають консолідовану ФЗ	Не пізніше ніж до 1 червня року, що настає за звітним періодом	Річну консолідовану ФЗ материнського підприємства на своєму сайті разом з: – аудиторським звітом і – консолідованим звітом про управління

Таким чином, підприємства, які зобов'язані оприлюднювати фінансову звітність, повинні підтверджувати її аудиторським висновком. Тому, проведення аудиту для них є обов'язковим. При цьому, аудиторський звіт підлягає оприлюдненню разом з річною ФЗ.

Для платників податку на прибуток, які оприлюднюють ФЗ, встановлені особливості при поданні ФЗ до ДПС. Вони подають до ДПС річну фінансову звітність у два етапи (п. 46.2 ПКУ):

– спершу разом з річною декларацією з податку на прибуток (у 60-денний термін, п.п. 49.18.6 ПКУ) як додаток до декларації – тільки дві форми ФЗ: Баланс (Звіт про фінансовий стан) і Звіт про фінансові результати (Звіт про прибутки та збитки та інший сукупний дохід), ще не перевірені аудитом, а – після аудиту (не пізніше за 10 червня року, що настає за звітним, п. 46.2 ПКУ) – повний комплект річної фінансової звітності разом з аудиторським звітом (БЗ 102.20.01). Причому працівники ДПС вимагають від платників подавати річну фінансову звітність разом з аудиторським звітом (листи ДПСУ від 02.07.2021 № 2586/ІПК/99-00-21-02-01-06, від 09.06.2020 № 2356/6/99-00-05-05-02-06/ІПК, БЗ 102.20.01), хоча з п. 46.2 ПКУ такий обов'язок не випливає.

Якщо після аудиту показники поданої річної декларації з податку на прибуток потребують уточнення, то платник повинен уточнити річну декларацію з податку на прибуток не пізніше за 10 червня року, що настає за звітним (абзац третій п. 50.1 ПКУ). За порушення правил оприлюднення фінансової звітності передбачена відповідальність (табл. 7.5).

Таблиця 7.5 – Відповідальність за порушення правил оприлюднення ФЗ

№ з/п	Вид правопорушення	Норма	Штрафні санкції
За неоприлюднення (несвоєчасне оприлюднення) ФЗ – адміністративна відповідальність:			
1	Порушення порядку оприлюднення ФЗ або консолідованої ФЗ разом з аудиторським звітом	ст. 163[16] КУпАП	Адміністративний штраф у розмірі від 17000 до 34000 грн.
2	Повторне вчинення такого порушення особою, яка протягом року піддавалася адміністративному стягненню за таке правопорушення		Адміністративний штраф у розмірі від 34000 до 51000 грн.
За неподання (несвоєчасне подання) проаудитованої ФЗ до ДПС:			
1	За неподання (несвоєчасне подання) проаудитованої річної ФЗ з аудиторським звітом податківцям застосують штраф як за неподання/несвоєчасне подання декларації (за п. 120.1 ПКУ)	абзац четвертий п. 46.2 ПКУ	Штраф у розмірі 340 грн.
2	При повторному порушенні протягом року		Штраф у розмірі 1020 грн.

Питання для самоконтролю

1. За якими стандартами обліку підприємства складають фінансову звітність?

2. Охарактеризуйте склад річної фінансової звітності.

3. Наведіть класифікацію підприємств за категоріями для цілей складання фінансової звітності.

4. В які терміни подається фінансова звітність?

5. Які підприємства підлягають під обов’язок оприлюднення фінансової звітності?

РЕКОМЕНДОВАНА ЛІТЕРАТУРА

Законодавчі та нормативні акти:

1. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні : Закон України від 16.07.1999 р. № 996-XIV. *Відомості Верховної Ради України*. 1999. № 40. С. 71–85.

2. Про збір та облік єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування : Закон України від 08 липня 2010 року № 2464-VI. *Офіційний вісник України*. 2010. № 61. С. 13–31.

3. Про затвердження Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» : наказ Міністерства фінансів України від 07.02.2013 № 73. *Офіційний вісник України.* 2013 р., № 19, С. 97–110.

4. Про затвердження Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку : наказ Міністерства фінансів України від 24.05.1995 № 88. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/card/z0168-95

5. Про затвердження порядку подання фінансової звітності : Постанова кабінету міністрів України від 28.02.2000 р. № 419. *Офіційний вісник України*. 2000. № 9. С. 21–29.

6. Положення про інвентаризацію активів та зобов'язань : наказ Міністерства фінансів України від 02.09.2014 р. № 879. *Офіційний вісник України*. 2000. № 91. С. 560–569.

7. Про акціонерні товариства : Закон України від 17.09.2008 р. № 514-VI. *Відомості Верховної Ради України*. 2008. № 50. С. 2432–2446.

8. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій : затв. наказом Міністерства фінансів України від 30.11.1999 р. № 291. URL: http://zakon2. rada.gov.ua/laws/show/z0893-99

9. Про господарські товариства : Закон України від 19.09.91 р. № 1576-XII. *Відомості Верховної Ради України.* 1991. № 49, С. 49–67.

10. Про затвердження Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку 15 «Дохід» : наказ Міністерства фінансів України від 29.11.1999 № 290. *Офіційний вісник України.* 1999. № 50. С. 442–454.

11. Про затвердження Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку 16 «Витрати» : наказ Міністерства фінансів України від 31.12.1999 № 318. *Офіційний вісник України.* 2000. № 3. С. 181–189.

12. Про валюту і валютні операції : Закон України від 21.06.2018 р. № 2473-VIII. *Офіційний вісник України.* 2018. № 54. С. 19–26.

13. Про затвердження Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку 21 «Вплив змін валютних курсів» : наказ Міністерства фінансів України від 10.08.2000 р. № 193. *Офіційний вісник України.* 2000. № 34. С. 212–221.

13. Про державну реєстрацію юридичних осіб та фізичних осіб – підприємців : Закон України від 15.05.2003 р. № 755-IV. *Офіційний вісник*

України. 2003. № 25. С. 12–25.

14. Податковий кодекс України : Закон України від 19.05.2011 р. № 3393– VI. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#Text

15. Про затвердження Положення про реєстрацію платників податку на додану вартість : наказ Міністерства фінансів від 14.11.2014 № 1130. *Офіційний вісник України.* 2014. № 91. С. 617–636.

16. Про затвердження форми податкової накладної та Порядку заповнення податкової накладної : наказ Міністерства фінансів України від 31.12.2015 № 1307. *Офіційний вісник України.* 2016. № 10. С. 108–122.

17. Про оплату праці : Закон України від 24.03.95 р. № 108/95-ВР. *Відомості Верховної Ради України*. 1995. № 17. С. 133–155.

18. Про колективні договори і угоди : Закон України від 01.07.93 р. № 3356-XII. *Відомості Верховної Ради України.* 1993. № 36. С. 364–376.

19. Кодекс законів про працю України : Закон України від 10.12.1971 № 322-VIII. *Відомості Верховної Ради УРСР.* 1971.

20. Про затвердження Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» : наказ Міністерства фінансів України від 07.02.2013 № 73. *Офіційний вісник України.* 2013. № 19. С. 97–113.

21. Про затвердження інструкції зі статистики заробітної плати : наказ Держкомстату України від 13.01.2004 р. № 5. *Офіційний вісник України.* 2004. № 4. С. 569–588.

22. Про затвердження Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку 25 «Спрощена фінансова звітність» : наказ Міністерства фінансів України від 25.02.2000 № 39. *Офіційний вісник України.* 2000. № 11. С. 296–313.

23. Про затвердження Методичних рекомендацій зі складання звіту про управління» : наказ Міністерства фінансів України від 07.12.2018 № 982. *Баланс*. 2019. № 12-13. С. 10–25.

Основна:

1. Войтенко Т., Голенко О., Казанова М., Павленко О., Савченко О., Кучерова О. Справжній бухоблік : інтерактивна книга. Харків : Фактор, 2023. 1072 с.

2. Бутинець Ф.Ф. Бухгалтерський фінансовий облік : підручник для студентів спеціальності «Облік і аудит». 7-ме вид., доп. і перероб. Житомир : ПП «Рута», 2006. 832 с.

3. Бурлан С. А., Філімонова О. Б. Бухгалтерський облік. Практикум : навч. посіб. Миколаїв : ЧДУ ім. Петра Могили, 2014. 76 с.

4. Краєвський М. В., Колісник О. П., Гуріна Н. В. Бухгалтерський облік : навч. посіб. Ірпінь : Університет ДФС України, 2021. 388 с.

5. Гончарова В. Г. Фінансовий облік ІІ : навчальний посібник для здобувачів ступеня вищої освіти бакалавра спеціальності «Облік і оподаткування» освітньо-професійної програми «Облік і аудит». Запоріжжя : ЗНУ, 2019. 141 с.

6. Усатенко О. В. Бухгалтерський облік та звітність організацій : навч. посіб. Дніпро : НТУ «ДП», 2022. 74 с.

Додаткова:

1. Гороховець Ю. А. Актуальні питання оплати праці : посібник. Запоріжжя : Профі Принт, 2024. 192 с.

2. Лаговська О. А., Легенчук С. Ф., Кузь В. І., Кучер С. В. Бухгалтерський облік в управлінні підприємством : навч. посіб. Київ : Видавничий дім «Кондор», 2018. 418 с.

3. Гороховець Ю. А. Облік і аналіз нематеріальних активів в системі вартісно-орієнтованого управління : дис. … канд. екон. наук : 08.00.09. Київ, 2018. 287 с.

Інформаційні ресурси:

1. Сайт «Бухгалтер 911» : Розділ «Нормативна база». URL: https://buhgalter911.com

2. Сайт «Все про бухгалтерський облік». Розділ «Нормативна база». URL: http://www.vobu.com.ua

3. Сайт «Податки та бухгалтерський облік». Розділ «Журнали». URL: облік http://www.nibu.faktor.ua

ВИКОРИСТАНА ЛІТЕРАТУРА

1. Войтенко Т., Голенко О., Казанова М., Павленко О., Савченко О., Кучерова О. Справжній бухоблік : інтерактивна книга. Харків : Фактор, 2023. 1072 с.

2. Бутинець Ф.Ф. Бухгалтерський фінансовий облік : підручник для студентів спеціальності «Облік і аудит». 7-ме вид., доп. і перероб. Житомир : ПП «Рута», 2006. 832 с.

3. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні : Закон України від 16.07.1999 р. № 996-XIV. *Відомості Верховної Ради України*. 1999. № 40. С. 71–85.

4. Про збір та облік єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування : Закон України від 08 липня 2010 року № 2464-VI. *Офіційний вісник України*. 2010. № 61. С. 13–31.

5. Про затвердження Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» : наказ Міністерства фінансів України від 07.02.2013 № 73. *Офіційний вісник України.* 2013 р., № 19, С. 97–110.

6. Про затвердження Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку : наказ Міністерства фінансів України від 24.05.1995 № 88. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/card/z0168-95

7. Про затвердження порядку подання фінансової звітності : Постанова кабінету міністрів України від 28.02.2000 р. № 419. *Офіційний вісник України*. 2000. № 9. С. 21–29.

8. Положення про інвентаризацію активів та зобов'язань : наказ Міністерства фінансів України від 02.09.2014 р. № 879. *Офіційний вісник України*. 2000. № 91. С. 560–569.

9. Про акціонерні товариства : Закон України від 17.09.2008 р. № 514-VI. *Відомості Верховної Ради України*. 2008. № 50. С. 2432–2446.

10. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій : затв. Наказом Міністерства фінансів України від 30.11.1999 р. № 291. URL: http://zakon2. rada.gov.ua/laws/show/z0893-99

11. Про господарські товариства : Закон України від 19.09.91 р. № 1576-XII. *Відомості Верховної Ради України.* 1991. № 49, С. 49–67.

12. Про затвердження Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку 15 «Дохід» : наказ Міністерства фінансів України від 29.11.1999 № 290. *Офіційний вісник України.* 1999. № 50. С. 442–454.

13. Про затвердження Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку 16 «Витрати» : наказ Міністерства фінансів України від 31.12.1999 № 318. *Офіційний вісник України.* 2000. № 3. С. 181–189.

14. Про валюту і валютні операції : Закон України від 21.06.2018 р. № 2473-VIII. *Офіційний вісник України.* 2018. № 54. С. 19–26.

15. Про затвердження Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку 21 «Вплив змін валютних курсів» : наказ Міністерства

фінансів України від 10.08.2000 р. № 193. *Офіційний вісник України.* 2000. № 34. С. 212–221.

16. Про державну реєстрацію юридичних осіб та фізичних осіб-підприємців : Закон України від 15.05.2003 р. № 755-IV. *Офіційний вісник України.* 2003. № 25. С. 12–25.

17. Податковий кодекс України : Закон України від 19.05.2011 р. № 3393– VI. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#Text

18. Про затвердження Положення про реєстрацію платників податку на додану вартість : наказ Міністерства фінансів від 14.11.2014 № 1130. *Офіційний вісник України.* 2014. № 91. С. 617–636.

19. Про затвердження форми податкової накладної та Порядку заповнення податкової накладної : наказ Міністерства фінансів України від 31.12.2015 № 1307. *Офіційний вісник України.* 2016. № 10. С. 108–122.

20. Про оплату праці : Закон України від 24.03.95 р. № 108/95-ВР. *Відомості Верховної Ради України*. 1995. № 17. С. 133–155.

21. Про колективні договори і угоди : Закон України від 01.07.93 р. № 3356-XII. *Відомості Верховної Ради України.* 1993. № 36. С. 364–376.

22. Кодекс законів про працю України : Закон України від 10.12.1971 № 322-VIII. *Відомості Верховної Ради УРСР.* 1971.

23. Про затвердження Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» : наказ Міністерства фінансів України від 07.02.2013 № 73. *Офіційний вісник України.* 2013. № 19. С. 97–113.

24. Про затвердження інструкції зі статистики заробітної плати : наказ Держкомстату України від 13.01.2004 р. № 5. *Офіційний вісник України.* 2004. № 4. С. 569–588.

25. Про затвердження Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку 25 «Спрощена фінансова звітність» : наказ Міністерства фінансів України від 25.02.2000 № 39. *Офіційний вісник України.* 2000. № 11. С. 296–313.

26. Про затвердження Методичних рекомендацій зі складання звіту про управління» : наказ Міністерства фінансів України від 07.12.2018 № 982. *Баланс*. 2019. № 12-13. С. 10–25.

Навчальне видання

(*українською мовою*)

ГОРОХОВЕЦЬ ЮЛІЯ АНАТОЛІЇВНА

ФІНАНСОВИЙ ОБЛІК ІІ

Курс лекцій
для здобувачів ступеня вищої освіти бакалавра
спеціальності «Облік і оподаткування»
освітньо-професійної програми «Облік і аудит»

Рецензент *І. С. Варламова*

Відповідальний за випуск *Н. М. Проскуріна*

Коректор *Ю. А. Гороховець*