

**МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
ЗАПОРІЗЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ ТЕХНІЧНИЙ УНІВЕРСИТЕТ
ФАКУЛЬТЕТ ЕКОНОМІКИ ТА УПРАВЛІННЯ
КАФЕДРА ОБЛІКУ І ОПОДАТКУВАННЯ**

**РОЗБУДОВА ОБЛІКОВО-АНАЛІТИЧНОГО ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ
ПРИЙНЯТТЯ УПРАВЛІНСЬКИХ РІШЕНЬ В УМОВАХ
ЄВРОІНТЕГРАЦІЇ**

МОНОГРАФІЯ

м. Запоріжжя

УДК 336.671:338.53

ББК 65.052

Р64

Рекомендовано до друку Вченою радою Запорізького національного технічного університету, протокол № 6 від 02 лютого 2018 р.

Рецензенти:

Дацій О. І. – д.е.н., професор, заслужений працівник освіти України, Генеральний директор, Президентський університет МАУП, м. Київ

Шмиголь Н. В. – д.е.н., професор, завідувач кафедри обліку і оподаткування, Запорізький національний університет

Авторський колектив:

Антонова Л. В., Візіренко С. В., Жадан М. І., Зоря О. П., Клименко О. М., Лівощко Т. В., Левченко Н. М., Лищенко О. Г., Максименко І. Я., Очеретько Л. М., Панченко О. М., Помулева В. М., Силенко О. М.

Р64 **Розбудова обліково-аналітичного забезпечення прийняття управлінських рішень в умовах євроінтеграції** : монографія / за ред. Левченко Н. М. – Запоріжжя : ЗНТУ–ФОП Мокшанов В. В., 2018. – 264 с.

ISBN 978-617-7520-40-4

У монографії розкриті проблеми обліку, аналізу, аудиту, звітності та оподаткування в умовах глобалізації економіки, а також дана оцінка їх стану та перспектив подальшого розвитку.

Монографія призначена науковцям, студентам вищих навчальних закладів, практичним працівникам сфери економіки, широкому загалу читачів, які цікавляться означеною проблематикою.

УДК 336.671:338.53

ББК 65.052

ISBN 978-617-7520-40-4

© Запорізький національний технічний університет, 2017

ЗМІСТ

Антонова Л. В., Клименко О. М. Реформування місцевих податків і зборів у напрямку посилення їх фіскального значення	4
Візіренко С. В., Біленко К. С. Удосконалення організації аудиту розрахунків за податками й платежами	20
Візіренко С. В., Марценюк Г. А. Удосконалення обліку розрахунків за виплатами працівникам на підприємствах залізничного транспорту	44
Жадан М. І., Рудева Н. Д. Процедури контролю доходів діяльності підприємства	57
Зоря О. П. Визначення податкового ефекту тимчасових різниць, які підлягають вирахуванню за відстроченими податками пат «Ощадбанк»	76
Лівошко Т. В. Трансформаційні зміни в організації бухгалтерського обліку в контексті інтеграційних процесів в Україні	95
Левченко Н. М., Силенко О. М. Облік виконання гарантійних зобов'язань торговельними підприємствами-дистриб'ютерами комп'ютерної техніки	114
Лищенко О. Г., Бескоровайна В. О. Облік та класифікація основних засобів за міжнародними стандартами бухгалтерського обліку... ..	142
Макименко І. Я., Васильченко Е. В. Особливості організації системи державного фінансового контролю в Україні	151
Очеретько Л. М., Лакота Д. С. Black friday : обліковий аспект	174
Панченко О. М., Багнич О. В. Контроль за виконанням місцевого бюджету	198
Помулева В. М. Придбання товарів: облік та оподаткування	225

Антонова Л. В.

д. держ. упр., професор, професор кафедри обліку та аудиту
Чорноморського національного університету ім. П. Могили,
м. Миколаїв

Клименко О. М.,

к. держ. упр., доцент кафедри фінансів і кредиту
Таврійського національного університету ім. В. І. Вернадського,
м. Київ

РЕФОРМУВАННЯ МІСЦЕВИХ ПОДАТКІВ І ЗБОРІВ У НАПРЯМКУ ПОСИЛЕННЯ ЇХ ФІСКАЛЬНОГО ЗНАЧЕННЯ

Місцеві бюджети є важливим інструментом макроекономічного регулювання. Поряд з державним бюджетом, місцеві бюджети забезпечують процес розширеного відтворення. За допомогою певних важелів місцевими органами влади, відповідно до їх компетенції, забирається частина коштів у виробничих, інших структур, населення у вигляді податків, зборів, платежів та акумулюються у місцевих бюджетах. З іншого боку, ресурси місцевих бюджетів спрямовуються на утримання установ соціально-культурної сфери та охорони здоров'я, підприємств ЖКГ, виплати соціальних допомог, тобто місцеві фінанси відіграють основну роль у забезпеченні потреби населення у соціальних послугах. Відбувається процес накопичення фінансових ресурсів місцевих бюджетів та їх розподілу і використання на різні сфери діяльності. Отже в місцевих бюджетах зосереджуються не лише фінансові ресурси даного регіону. Місцеві органи влади та органи місцевого самоврядування можуть отримувати до місцевого бюджету відповідного рівня грошові засоби з бюджетів іншого рівня (державного або місцевих) або передавати грошові засоби даного бюджету до інших ланок бюджетної системи.

Непростими для України є останні роки, протягом яких в країні поступово спостерігався соціально-економічний спад. Цей процес супроводжувався уповільненням економічної динаміки та ділової активності, зниженням цін на українську продукцію, зростанням безробіття тощо. На розвиток вітчизняної економіки протягом

останніх років мали суттєвий вплив як сформовані у попередніх роках зовнішні та внутрішні дисбаланси, так і несприятлива цінова кон'юнктура на зовнішніх ринках, військовий конфлікт на сході України, анексія Автономної Республіки Крим і м. Севастополя та торговельні обмеження з боку Російської Федерації.

Ключову роль у становленні системи самостійних місцевих бюджетів відіграють їхні доходи та способи, на основі яких вони формуються.

Склад доходів місцевих бюджетів, форми мобілізації ресурсів до місцевих бюджетів залежить від системи і методів господарювання, а також від завдань, що вирішуються суспільством у той чи інший період. Сукупність усіх видів доходів місцевих бюджетів, які формуються різними методами, їх взаємопов'язане застосування становить систему доходів місцевих бюджетів в Україні. Ця система покликана вирішувати не тільки фіскальні, а й регулюючі завдання: стимулювати зростання виробництва і підвищення його ефективності, забезпечувати соціальний захист населення та розвиток соціальної сфери. У сучасних умовах ринкових відносин доходи місцевих бюджетів повинні дозволяти у повному обсязі вирішувати завдання, покладені на органи місцевого самоврядування [8].

Метою формування доходів є намагання державних органів влади підвищити прозорість використання та цільову спрямованість державних грошових коштів. Крім того, простежується намагання підвищити адекватність звітності в розрізі витрачених ресурсів [4].

У Законі «Про місцеве самоврядування в Україні» передбачено, що доходи місцевих бюджетів формуються за рахунок власних, визначених законом джерел та закріплених у встановленому законом порядку загальнодержавних податків, зборів та інших обов'язкових платежів. Доходи місцевих бюджетів районних рад у містах (у разі їх створення) формуються відповідно до обсягу повноважень, що визначаються відповідними міськими радами [3].

Починаючи з 2000 р. доходи включають загальний фонд і спеціальний фонд. Сьогодні на формування місцевих бюджетів існує два погляди. Прихильники одного з них вважають, що місцеві бюджети мають формуватися «знизу», тобто, забезпечивши потреби конкретної адміністративно-територіальної одиниці, надлишок

коштів передавати до вищих бюджетів. Прихильники іншого погляду – навпаки, стверджують, що потрібно насамперед забезпечити загальнодержавні потреби, тобто місцевим бюджетам залишати тільки забезпечення мінімальних потреб, і в разі наявності коштів – розподіляти їх між усіма відповідними адміністративно-територіальними одиницями.

Для досягнення оптимальної забезпеченості загальнодержавного та місцевих бюджетів та пропорційності між ними мають бути дотримані такі умови:

- єдність бюджету та державного плану економічного та соціального розвитку;
- забезпечення кожного бюджету стійкими доходами, які тісно пов'язані з економічною, соціальною і екологічною ситуацією регіону.
- збалансованість кожного бюджету незалежно від обсягів закріплених за ним дохідних джерел.
- зацікавленість державних і місцевих органів влади в успішному виконанні планів загальнодержавних доходів (податкових і неподаткових) на території конкретного регіону.
- забезпечення рівномірності надходжень коштів і усунення будь-яких затримок через незбігання термінів здійснення видатків і отримання доходів [3].

Основними джерелами доходів місцевих бюджетів є податкові і неподаткові надходження, а також доходи від операцій з капіталом та трансферти.

Доходи місцевих бюджетів формуються за рахунок власних визначених законом джерел, та встановлених законом загальнодержавних податків, зборів та інших обов'язкових платежів. До регулюючих відносять загальнодержавні податки, які згідно з нормативами відрахувань розподіляються між різними рівнями бюджетної системи. Розміри відрахувань визначаються Верховною Радою України, виходячи з відповідних соціально-економічних нормативів бюджетної забезпеченості населення і стану місцевих джерел надходжень.

До власних доходів зараховують місцеві податки і збори, платежі, що встановлюються місцевими органами влади, доходи комуналь-

них підприємств, доходи від майна, що належить органам влади. Важливим джерелом доходів місцевих бюджетів є трансферти.

Виконання дохідної частини місцевих бюджетів характеризують дані, наведені у таблиці 1.

Таблиця 1

Надходження доходів до місцевих бюджетів (без урахування міжбюджетних трансфертів) за 2014–2016 роки

Доходи	Факт за 2014 рік	Факт за 2015 рік	Затверджено місцевими радами на 2016 рік	Факт за 2016 рік	Виконання планів, затверджених місцевими радами, %
Усього, млн грн, у т.ч.:	101 087,6	120 461,7	146 138,5	170 645,4	116,8
– загальний фонд	80 230,1	101 574,7	132 428,9	146 648,3	110,7
– спеціальний фонд	20 857,5	18 887,0	13 709,6	23 997,1	175,00

Інформаційне джерело: складено на основі даних Державного казначейства України

Частка доходів місцевих бюджетів у зведеному бюджеті становила 21,8% (що на 3,3 в. п. більше рівня минулого року). При цьому відбулися зміни у структурі доходів за фондами бюджету (рис. 1).

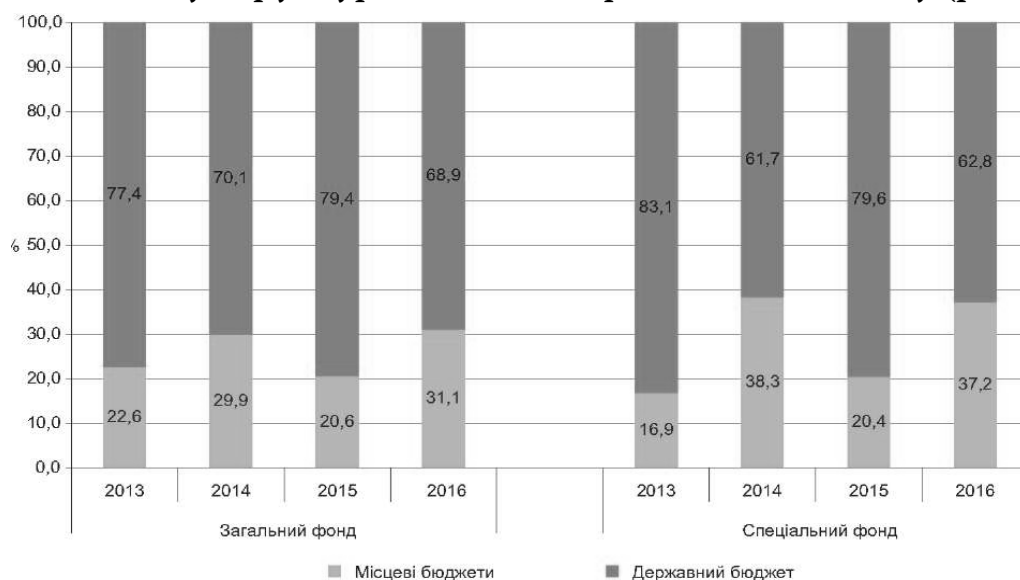


Рис. 1. Частки доходів у розрізі фондів державного та місцевих бюджетів у доходах зведеного бюджету за 2013–2016 роки

Інформаційне джерело: складено на основі даних Державного казначейства України

Щомісячні надходження доходів місцевих бюджетів у 2016 році продемонстрували доволі стрімке зростання – середньомісячні обсяги надходжень перевищували минулорічні майже на третину. Це пояснюється збільшенням, у першу чергу, надходжень податку на доходи фізичних осіб (рис. 2).

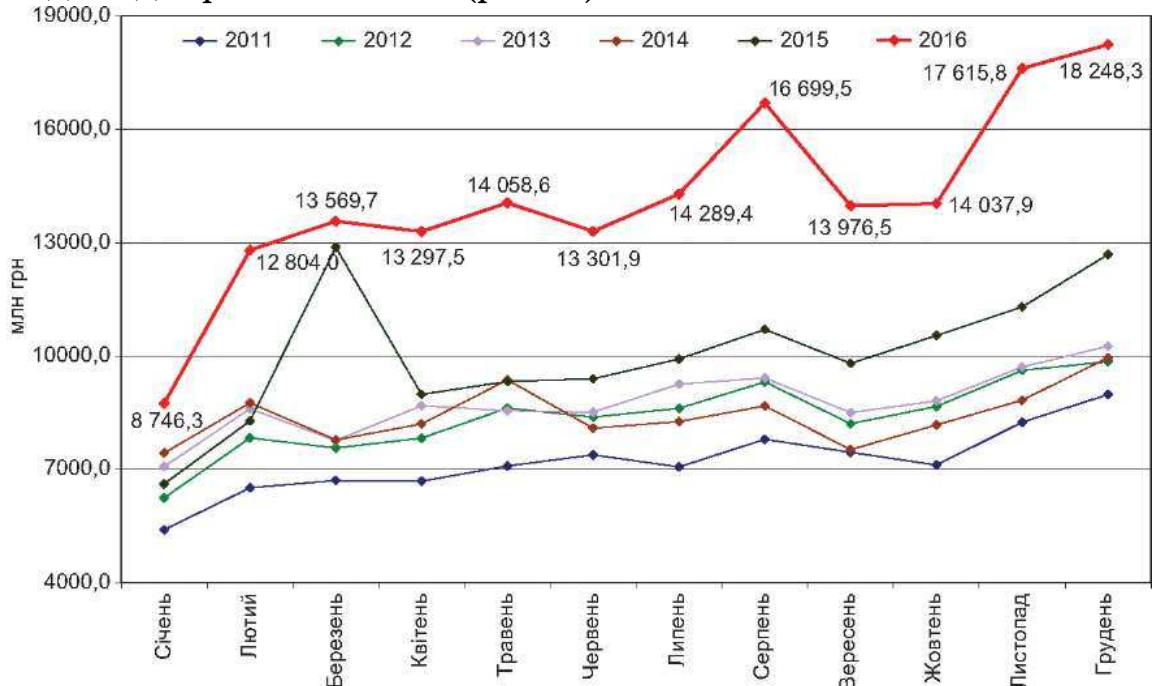


Рис. 2. Динаміка щомісячних надходжень доходів місцевих бюджетів (без урахування міжбюджетних трансфертів) у 2011-2016 роках

Інформаційне джерело: складено на основі даних Державного казначейства України

Певних змін зазнала структура доходів місцевих бюджетів, насамперед через збільшення частки податкових надходжень, зумовлене зростанням таких видів доходів, як податок на доходи фізичних осіб (+0,7 в. п.), місцеві податки і збори (+1,0 в. п.), акцизний податок з реалізації суб'єктами господарювання роздрібною торгівлі підакцизних товарів (+0,4 в. п.) та інші податкові надходження (+1,0 в. п.). Відповідно скоротилася частка неподаткових надходжень – на 4,5 в. п., до 13,9% (рис. 3).

У 2016 році до місцевих бюджетів надійшло 146,9 млрд грн податкових надходжень, що на 48,7 млрд грн, або на 49,6%, більше, ніж у попередньому році.

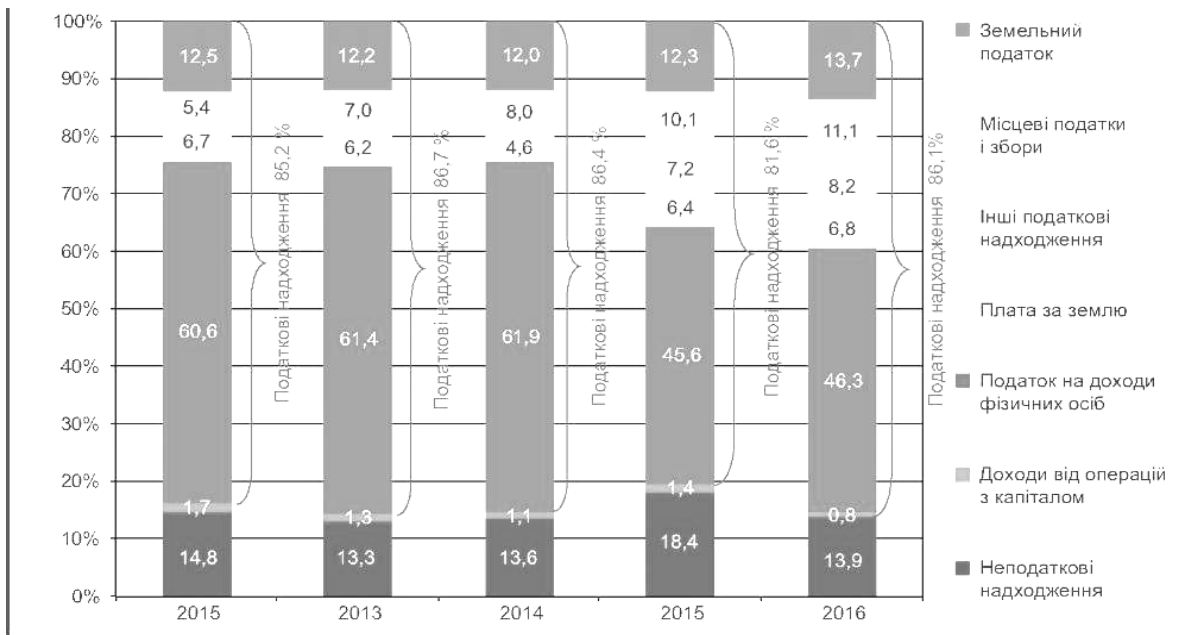


Рис. 3. Структура доходів місцевих бюджетів за 2012-2016 роки

Інформаційне джерело: складено на основі даних Державного казначейства України

Рівень виконання податкових надходжень становив 111,4% річного плану. Як і передбачали експерти, перевиконання відбулося за всіма основними податковими джерелами наповнення місцевих бюджетів: податком на доходи фізичних осіб (108,5%), акцизним податком на роздрібний продаж підакцизних товарів (110,9%), рентною платою та платою за використання інших природних ресурсів (112,0%), податком на прибуток підприємств (125,3%), орендною платою за землю, що сплачується юридичними особами (109,0%), єдиним податком (115,9%) тощо. Податок на доходи фізичних осіб, попри переспрямування його значної частки до державного бюджету, продовжує зберігати позицію найвагомішого за обсягом джерела дохідної частини місцевих бюджетів – 46,3%. Надходження цього податку склали 79,0 млрд грн, що на 24,1 млрд грн, або на 43,8%, більше за відповідний показник минулого року.

У 2015 році було запроваджено таке джерело надходжень місцевих бюджетів, як акцизний податок на роздрібний продаж підакцизних товарів. У 2016 році з цього джерела надійшло 11,6 млрд грн, що на 3,9 млрд грн, або на 51,3%, більше, ніж у 2015 році. Частка цього податку у загальних надходженнях місцевих бюджетів становить 6,7%, що робить його четвертим за обсягом податковим джерелом (рис. 4).

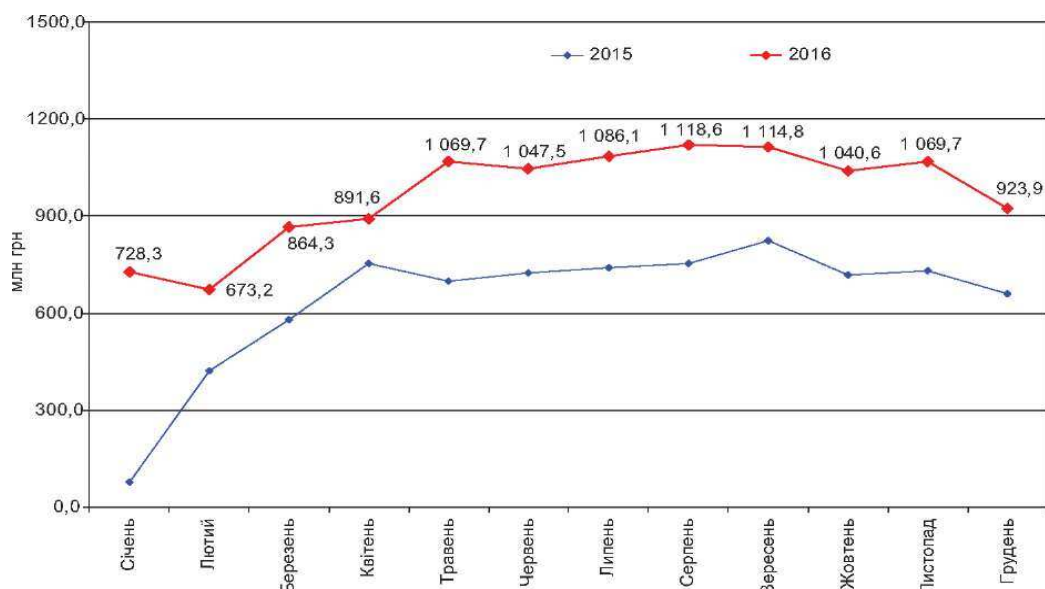


Рис. 4. Динаміка надходжень акцизного податку на роздрібний продаж підакцизних товарів у 2015–2016 роках

Інформаційне джерело: складено на основі даних Державного казначейства України

З 2015 року до місцевих податків і зборів віднесено також податки на майно, зокрема плату за землю. Завдяки цьому податки і збори стали другим за обсягом джерелом наповнення місцевих бюджетів. Їхня частка у загальній структурі доходів місцевих бюджетів з урахуванням податків на майно та єдиного податку сягнула 24,8%, а обсяг – 42,3 млрд грн (рис. 5).

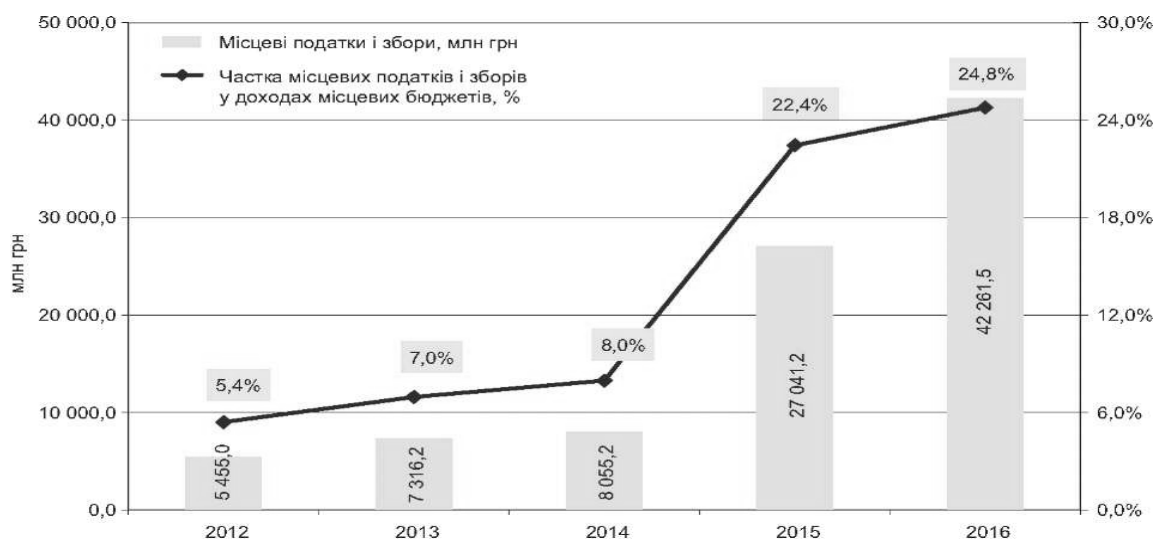


Рис. 5. Динаміка надходжень місцевих податків і зборів за 2012–2016 роки

Інформаційне джерело: складено на основі даних Державного казначейства України

Основним за обсягом джерелом місцевих податків є платежі за використання землі (плата за землю). З цього джерела надійшло

23,3 млрд грн, що на 57,3% більше за відповідний показник минулого року (рис. 6).

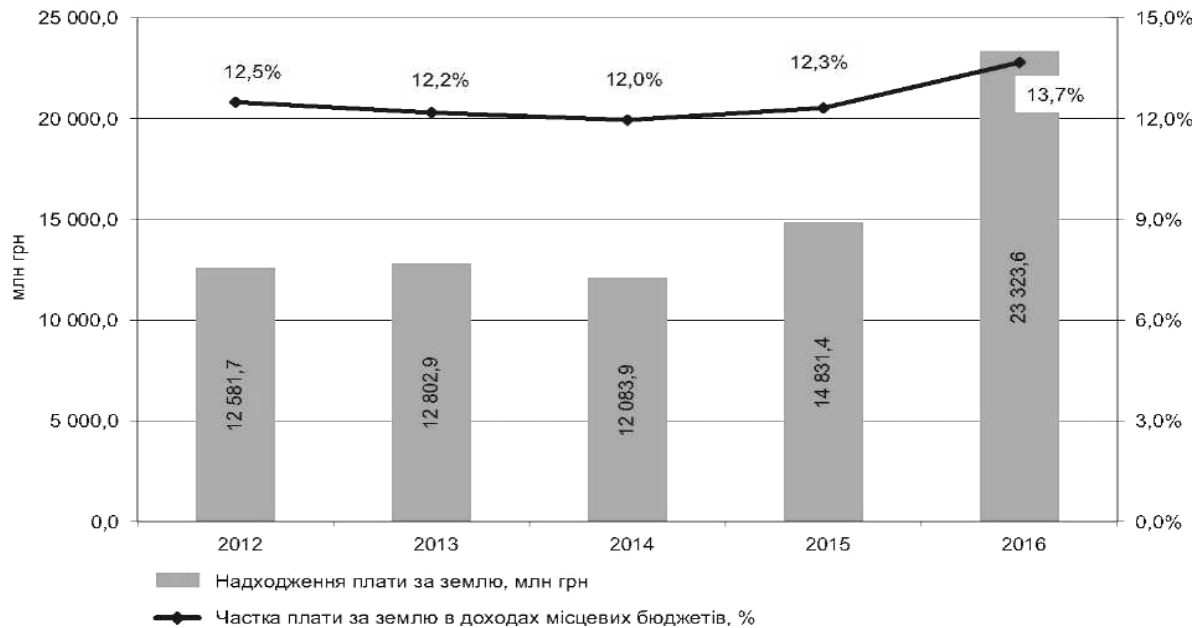


Рис. 6. Динаміка надходжень плати за землю за 2012–2016 роки

Інформаційне джерело: складено на основі даних Державного казначейства України

Одним із чинників такого збільшення було проведення грошової оцінки земель за введеними новими коефіцієнтами, зокрема у м. Києві.

Попри кризові явища в економіці, п'ятий рік поспіль продовжується зростання обсягів надходжень єдиного податку для суб'єктів малого підприємництва. Цей податок був другою за обсягом складовою місцевих податків і зборів, який надійшов у сумі 17,2 млрд грн, що на 56,0% більше за обсяги надходжень 2015 року (рис. 7).

Таке зростання відбулося, зокрема, через збільшення кількості платників податку – фізичних осіб та суб'єктів малого підприємництва. Ще однією причиною збільшення обсягу цих надходжень стало віднесення до платників єдиного податку сільськогосподарських товаровиробників, у яких частка сільськогосподарського товаровиробництва за попередній податковий (звітний) рік дорівнює або перевищує 75%. Аналогом цього компонента у попередні періоди був фіксований сільськогосподарський податок. У 2016 році з цього джерела надійшло 3,5 млрд грн, що в 1,75 рази більше, ніж у попередньому році.

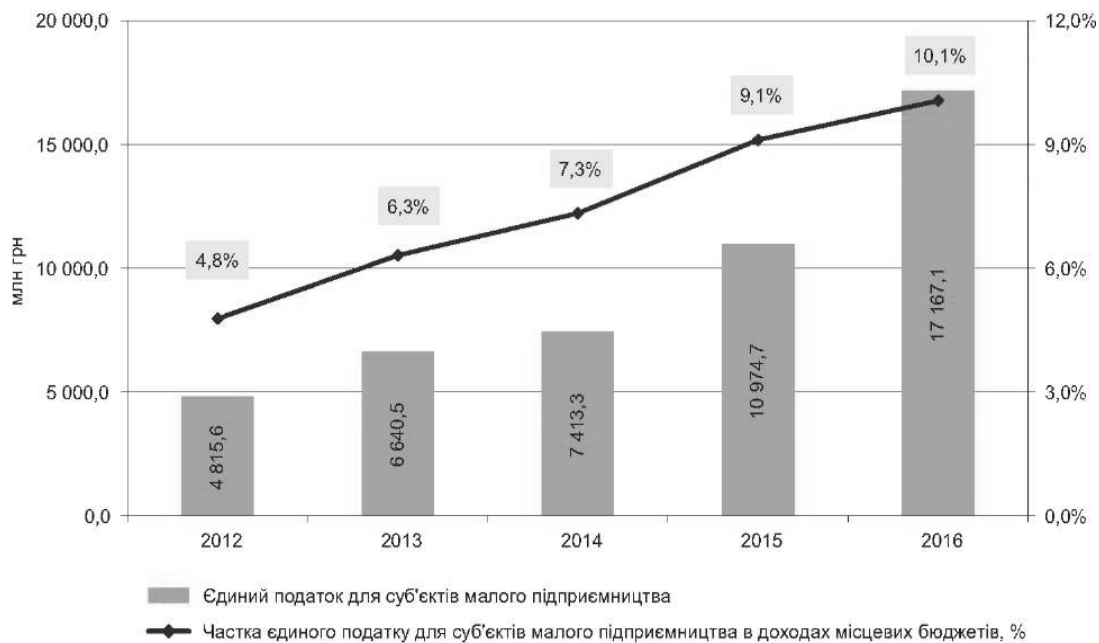


Рис. 7. Динаміка надходжень єдиного податку для суб'єктів малого підприємництва за 2012–2016 роки

Інформаційне джерело: складено на основі даних Державного казначейства України

Обсяг неподаткових надходжень місцевих бюджетів склав 21,8 млрд грн, що на 8,1% більше, ніж відповідний показник 2015 року. У структурі неподаткових надходжень відмічається зменшення частки власних надходжень бюджетних установ на 8,0 в. п., водночас частки інших складових зросли: доходи від власності та підприємницької діяльності – на 5,8 в. п., адміністративні збори та платежі – на 1,3 в. п., а інші неподаткові надходження – на 0,9 в. п. (рис. 8).

Найбільшою за обсягом статтею неподаткових надходжень до місцевих бюджетів традиційно є власні надходження бюджетних установ. Їх обсяг становив 14,8 млрд грн, що на 0,5 млрд грн, або на 3,3%, менше аналогічного показника минулого року.

У 2016 році обсяг доходів від операцій з капіталом помітно зменшився порівняно з аналогічним періодом попереднього року. Вони становили 1,4 млрд грн, що на 13,9% менше, ніж у 2015 році. Відтак, до 0,8 в. п. зменшилась і частка доходів від операцій з капіталом у доходах місцевих бюджетів.

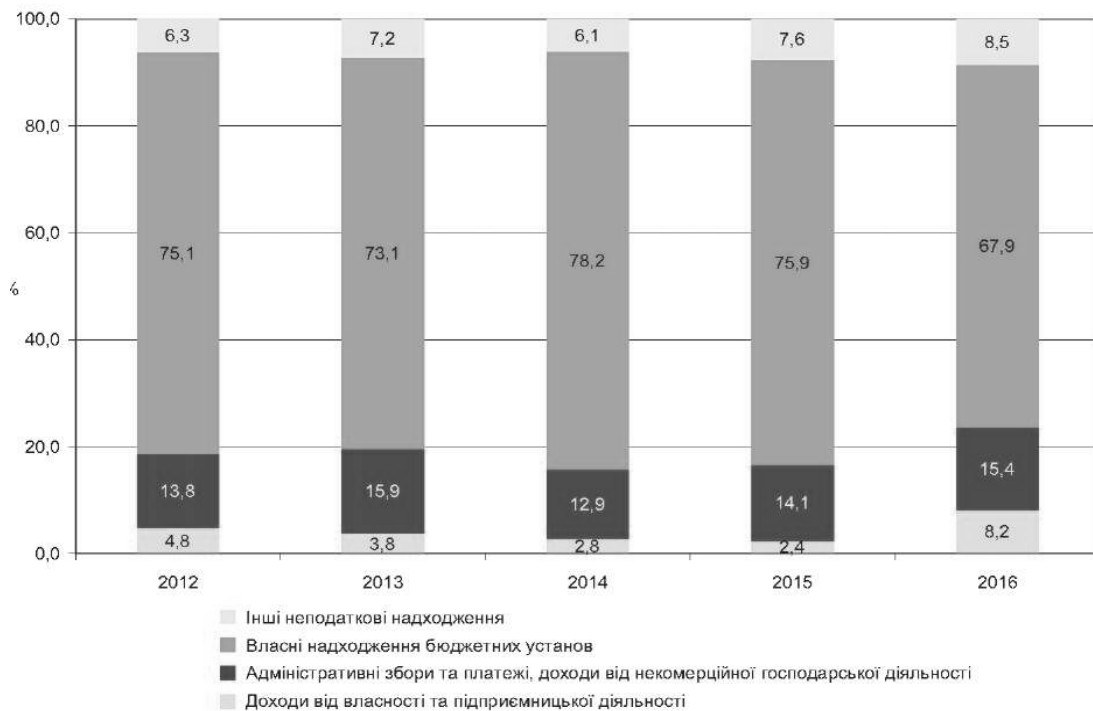


Рис. 8. Структура неподаткових надходжень місцевих бюджетів за 2012–2016 роки

Інформаційне джерело: складено на основі даних Державного казначейства України

Надходження до бюджету розвитку місцевих бюджетів (з урахуванням коштів, одержаних із загального фонду бюджету) у 2016 році склали 46,9 млрд грн, що майже удвічі перевищує показник 2015 року. Реформування місцевих податків і зборів у напрямку посилення їх фіскального значення повинно передбачати не тільки віднесення до їх складу загальнодержавних податків, а й розширення переліку тих місцевих податків, які є платою за певні місцеві послуги і відображають політику місцевої влади. Безпідставними є побоювання щодо недоцільності надзвичайного збільшення кількості податків.

Розширення переліку місцевих податків і зборів повинно проходити за рахунок запровадження податків із цільовим використанням одержаних коштів. Наприклад, збори на прибирання й освітлення вулиць, за збирання сміття і побутових відходів, збори на впорядкування парків, скверів, зон відпочинку, кладовищ тощо.

Водночас, в Україні понад 90% усіх бюджетів дотаційні. За даними Державного казначейства України, у 2016 році було перераховано 195,4 млрд грн міжбюджетних трансфертів із державного

бюджету до місцевих бюджетів, що становить 99,3% від планового річного обсягу. Практично вся сума надійшла до загального фонду місцевих бюджетів, це становило 99,5% плану. До спеціального фонду надійшло лише 64,0% від запланованого обсягу.

Частка міжбюджетних трансфертів у структурі доходів місцевих бюджетів в 2016 р. становила 53,4%, що менше показника 2015 року на 5,7 в. п. Більшість трансфертів, що надійшли з державного бюджету, спрямовувалися на соціально-культурну сферу.

Існує також проблема значної диференціації податкових надходжень місцевих бюджетів (без міжбюджетних трансфертів) в розрізі регіонів України у розрахунку на одну особу наявного населення (табл. 2).

Таблиця 2

Податкові надходження до місцевих бюджетів в розрізі регіонів України

Регіон	Надходження до місцевих бюджетів (без трансфертів) на одну особу, грн		Темп зростання, %
	2014 рік	2015 рік	
<i>1</i>	<i>2</i>	<i>3</i>	<i>4</i>
Вінницька область	1616,0	2359,0	146,0
Волинська область	1257,2	2118,2	168,5
Дніпропетровська область	3103,4	4041,9	130,2
Донецька область	2070,3	1656,3	80,0
Житомирська область	1624,4	2208,5	136,0
Закарпатська область	1085,2	1644,4	151,5
Запорізька область	2368,2	3182,5	134,4
Івано-Франківська область	1280,0	1859,8	145,3
Київська область	2453,6	3549,1	144,6
Кіровоградська область	1870,5	2475,5	132,3
Луганська область	1351,6	977,5	72,3
Львівська область	1690,4	2528,1	149,6
Миколаївська область	1855,3	2533,5	136,6
Одеська область	1989,9	2899,3	145,7
Полтавська область	2432,7	3335,5	137,1
Рівненська область	1404,1	1901,4	135,4
Сумська область	1761,0	2429,8	138,0
Тернопільська область	1122,0	1742,4	155,3

Продовження табл. 2

1	2	3	4
Харківська область	2147,1	2888,6	134,5
Херсонська область	1392,4	2133,4	153,2
Хмельницька область	1522,0	2259,7	148,5
Черкаська область	1821,8	2559,2	140,5
Чернівецька область	1116,8	1819,8	163,0
Чернігівська область	1640,1	2316,0	141,2
м. Київ	4080,8	7754,6	187,6

Джерело: складено автором на основі [4]

Так, розрив між мінімальними та максимальними рівнями надходжень по доходах на одну особу склав у 2015 році – 7,8 рази (м. Київ та Луганська область).

Рівень надходжень у розрахунку на одну особу менше середнього значення по країні спостерігається у 13 регіонах. Найнижчі показники мають Луганська, Закарпатська, Донецька, Тернопільська, Чернівецька, Івано-Франківська, Рівненська, Волинська, Херсонська, Житомирська, Хмельницька, Чернігівська та Вінницька області [6].

Важливим напрямом розв’язання проблем фінансового забезпечення місцевих бюджетів є посилення зв’язку між соціально-економічним і бюджетним плануванням адміністративно-територіальних одиниць. На формування доходів місцевих бюджетів має впливати соціально-економічна ситуація на території місцевого самоврядування та виконання програм розвитку адміністративно-територіальних одиниць. Удосконалення процесів формування доходів місцевих бюджетів сприятиме підвищенню рівня їх фінансової забезпеченості та зменшенню частки міжбюджетних трансфертів, що, у свою чергу, сприятиме зведенню до мінімуму кількості дотаційних бюджетів [4].

Однією із ключових трансформацій, запущених владою ще в 2014 році, стала реформа місцевого самоврядування. В її рамках передбачається переглянути напрямки, механізми, строки формування територіальної організації влади, підвищити якість та доступність публічних послуг, перебудувати бюджетно-фінансові відносини держави та територіальних громад.

Реформою місцевого самоврядування передбачено передачу значної частини повноважень центрального уряду на територіальні рівні. Щоб забезпечити місцеві громади та органи влади достатніми фінансами для виконання розширених повноважень, до Бюджетного кодексу України було внесено низку змін та доповнень [1].

Разом із бюджетною децентралізацією реформою також передбачено створення Державного фонду регіонального розвитку. До його повноважень віднесено фінансування інвестиційних проєктів розвитку територіальних громад, що мають на меті розвиток регіонів, створення інфраструктури індустріальних та інноваційних парків і відповідають пріоритетам, визначеним у Державній стратегії регіонального розвитку та відповідних стратегіях розвитку регіонів [3].

Головним у розв'язанні проблеми зміцнення фінансової незалежності місцевого самоврядування України є бюджетна децентралізація, високий рівень якої свідчить про демократизацію суспільства та ефективне використання коштів у загальнодержавному масштабі [8]. Сьогодні місцеві органи влади попри низку позитивних змін ще не отримали достатньої автономії в ухваленні рішень. В сучасних умовах удосконалення системи ефективності формування доходів бюджету кожного регіону має проводитись за такими напрямками:

- надання більшої управлінської свободи місцевій владі, а саме органам місцевого самоврядування (громадам);
- створення дієвих механізмів перевірки якості надання місцевих послуг, через які центральний рівень міг би пересвідчуватись, що в делегованих функціях досягнуто очікуваних показників успішності та дотримано національних стандартів якості;
- здійснення моніторингу доходів місцевих бюджетів на усіх стадіях бюджетного процесу із застосуванням аналізу, аудиту й проведення постійного контролю за справлянням податків, зборів і обов'язкових платежів та мобілізацією доходів відповідно до визначених планових показників на бюджетний рік;
- своєчасне реагування на стан виконання дохідної частини бюджету, її формування у поточному році дасть можливість підготувати ефективну, ґрунтовну базу для планування показників податків,

зборів і обов'язкових платежів на наступний рік і не допустити недоліків минулих років у наступних бюджетних процесах;

- запровадження планування місцевих бюджетів на середньострокову перспективу;

- посилення інвестиційної складової місцевих бюджетів [9].

Для підвищення фінансової незалежності місцевих органів влади потрібно всебічно розвивати систему місцевих облігаційних запозичень як додаткового ресурсу місцевої влади.

Відповідно до чинного законодавства, запозичення до місцевих бюджетів можуть здійснюватися двома шляхами:

- по-перше, через укладання між місцевими органами влади та фінансовими установами угод про отримання позик, кредитів, кредитних ліній;

- по-друге, через випуск облігацій внутрішніх та зовнішніх позик.

При цьому більша частина запозичень здійснюється саме у формі випуску облігацій.

Можливість одержати значні додаткові фінансові ресурси для розвитку інфраструктури великих населених пунктів через випуск облігацій є однією з найважливіших передумов досягнення високих темпів розвитку ринку місцевих запозичень, приводить до поліпшення інвестиційного клімату регіонів, залучення внутрішніх та зовнішніх інвесторів. Можна виділити такі переваги випуску облігацій місцевих позик:

- забезпечується зростання обсягу забезпеченості місцевих бюджетів додатковими фінансовими ресурсами для потреб фінансування соціально-економічного розвитку;

- місцева влада налагоджує безпосередні стосунки з інвесторами;

- завдяки вчасному погашенню облігацій місто створює свою публічну, позитивну історію кредитоспроможності, що в майбутньому дозволить емітувати більші обсяги муніципальних облігацій;

- детальне публічне розкриття інформації про фінансовий стан сприяє прозорості процесів управління та сприяє поліпшенню загальної довіри населення до місцевих органів влади.

Проводячи бюджетну політику місцеві органи влади і держава повинні оптимально поєднувати інтереси суспільства, окремих те-

риторій, підприємств і громадян. Визначальним має бути збалансований розвиток приватних і державних інтересів у бюджетній політиці.

Отже, від того, наскільки ефективними та досконалими будуть механізми формування та використання доходів місцевих бюджетів, залежить реальність виконання програм регіонального розвитку.

Таким чином, приходимо до висновку, що формування дохідної частини місцевих бюджетів відбувається у достатньо складних умовах. Незабезпечення фінансової автономії місцевого самоврядування, а саме, нестача фінансових ресурсів і нестабільність у них дохідних джерел, стали актуальною і гострою проблемою. Існують різні джерела формування фінансових ресурсів, використовуючи які, органи місцевого самоврядування мають можливість поповнювати ними місцевий бюджет та виконувати покладені на них функції. Основним джерелом, за рахунок якого відбувається наповнення місцевого бюджету є податкові надходження. Інші джерела мають другорядне значення. Пріоритетами формування потужної фінансової бази регіонів мають стати подальший розподіл повноважень між центральними органами влади й органами місцевого самоврядування, пошук додаткових джерел формування доходів місцевих бюджетів, розширення дохідної бази місцевих бюджетів, а також удосконалення перерозподільних процесів у бюджетній системі.

Для збільшення дохідної частини місцевих бюджетів та вдосконалення системи фінансового забезпечення місцевого самоврядування в Україні потрібно:

- забезпечити ефективне та цільове витрачання коштів місцевих бюджетів шляхом залучення демократичних механізмів їх оцінки і пливу;
- усунути диспаритет між загальнодержавними та місцевими податками та зборами;
- вдосконалити систему регулювання міжбюджетних відносин за рахунок поліпшення механізму надання субвенцій;
- активно використовувати гранти закордонних донорів, міжнародні програми фінансування проектів на засадах співфінансування, інструменти державно-приватного партнерства та місцеві позики;

- посилити громадський контроль за дотримання місцевою владою норм бюджетно-податкового законодавства;
- забезпечити адекватний вплив громадського суспільства на прийняття рішень у сфері планування та управління фінансових ресурсів територіальних громад.

Найефективніше вирішення вказаних проблем може бути здійснене тільки шляхом структурного реформування усієї системи місцевих фінансів, враховуючи вектори фінансової децентралізації та деконцентрації влади.

Список використаних джерел

1. Бюджетний кодекс України [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua>
2. Бюджетний моніторинг: Аналіз виконання бюджету за 2016 рік [Зубенко В. В., Самчинська І. В., Рудик А. Ю. та ін.]; ІБСЕД, Проект «Зміцнення місцевої фінансової ініціативи (ЗМФІ-II) впровадження», USAID. – К., 2016. – 80 с.
3. Луніна І. О. Розвиток бюджетної децентралізації в Україні: наукова доповідь / за ред. д-ра екон. наук І. О. Луніної; НАН України, ДУ «Ін-т екон. та прогноз. НАН України». – К., 2016. – 70 с.
4. Ніколенко В. Ю. Місцеві бюджети як чинник стабільності розвитку регіонів / В. Ю. Ніколенко, С. М. Свешніков, В. В. Юрченко, В. І. Крижановський // Державна фіскальна служба України. – 2016. – 41 с.
5. Офіційний сайт Державної Казначейської служби України [Електронний ресурс] – Режим доступу: <http://www.treasury.gov.ua/main/uk/index>
6. Офіційний сайт Державної служби статистики України [Електронний ресурс] – Режим доступу: <http://www.ukrstat.gov.ua>.
7. Офіційний сайт Міністерства фінансів України [Електронний ресурс] – Режим доступу: <http://www.minfin.gov.ua>
8. Чолач С. С. Удосконалення механізму управління коштами місцевих бюджетів України в умовах децентралізації влади / С. С. Чолач. – 2015. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.economy.nauka.com.ua>
9. Щербань О. Д. Напрями удосконалення формування доходів місцевих бюджетів / О. Д. Щербань // Вісник економіки транспорту і промисловості. – 2013. – № 41. – С. 74–79.

Візіренко С. В.

к.е.н., доцент кафедри обліку і оподаткування

Біленко К. С.

*здобувач вищої освіти за освітнім ступенем магістр
Запорізького національного технічного університету*

УДОСКОНАЛЕННЯ ОРГАНІЗАЦІЇ АУДИТУ РОЗРАХУНКІВ ЗА ПОДАТКАМИ Й ПЛАТЕЖАМИ

Велика кількість податків й платежів, недосконалість податкового законодавства, великий податковий тиск на підприємства, збільшують властивий ризик підприємства. А з урахуванням штрафів, які накладаються на підприємства за порушення податкового законодавства, та пені, що стягується за прострочення платежів, аудиторський ризик збільшується. Основними проблемами організації аудиту розрахунків за податками й платежами на підприємстві є відсутність чітко закріплених нормативно-законодавчих актів, які регламентують проведення такого аудиту, постійні зміни в системі оподаткування ускладнюють його проведення. Тому аудит розрахунків за податками й платежами є одним із трудомістким.

Аудит розрахунків за податками й платежами включає перевірку правильності нарахування й сплати податків, ведення податкового обліку та складання податкової звітності.

Для забезпечення позитивних результатів перевірки розрахунків за податками й платежами на підприємстві необхідно оптимізувати процес внутрішнього податкового контролю компанії.

Планування аудиту є неодмінним організаційним елементом якісної аудиторської перевірки та здійснюється з метою створення необхідних умов для висловлення об'єктивної незалежної думки аудитора щодо перевіреної ним фінансової звітності.

Необхідність і порядок планування аудиту регламентується МСА 300 «Планування аудиту фінансової звітності», який слід застосовувати разом із МСА 200 «Загальні цілі незалежною аудитором та проведення аудиту відповідно до Міжнародних стандартів аудиту».

Окрім питання щодо планування аудиторської перевірки регулюються також МСА 210 «Узгодження умов завдань з аудиту»,

МСА 220 «Контроль якості аудиту фінансової звітності», МСА 230 «Аудиторська документація», МСА 240 «Відповідальність аудитора, що стосується шахрайства, при аудиті фінансової звітності». МСА 315 «Ідентифікація та оцінка ризиків суттєвих викривлень через розуміння суб'єкта господарювання і його середовища».

Відповідно до МСА 300 «Планування аудиту фінансової звітності», планування аудиту включає встановлення загальної стратегії аудиту для завдання та розробку плану аудиту. Аудитору слід планувати свою роботу з метою ефективного проведення аудиторської перевірки для зменшення аудиторського ризику до прийнятно низького рівня [9].

Адекватне планування допомагає аудитору приділити відповідну увагу важливим сферам аудиту; своєчасно ідентифікувати та вирішувати потенційні проблеми: належно організувати й управляти завданням з аудиту з метою його ефективного та кваліфікованого виконання; обрати членів аудиторської групи із завдання, що мають відповідний рівень підготовки та компетентності, щоб діяти у відповідь на очікувані ризики, а також спрощує належний розподіл роботи між ними. Планування також полегшує управління та нагляд за членами аудиторської групи: із завдання, а також огляд їхньої роботи, допомагає координувати роботу аудиторів та експертів [7].

Завданнями аудиту розрахунків за податками й платежами є: визначення переліку податків і платежів, які за законодавством має сплачувати підприємство; перевірка правильності обчислення бази оподаткування за кожним податком; перевірка достовірності сум податків і платежів; перевірка переліку пільг щодо сплати податків та законність їх використання; перевірка повноти і своєчасності сплати податків та платежів до бюджету; перевірка своєчасності подання податкової звітності; встановлення правильності ведення податкового та бухгалтерського обліку; перевірка відповідності даних аналітичного та синтетичного обліку; перевірка обґрунтованості розроблених заходів щодо попередження допущених порушень.

Здійснюючи перевірку розрахунків за податками й платежами аудитор починає з вивчення Наказу про облікову політику та де-

тально розглядає елементи облікової політики щодо організації обліку поточних зобов'язань, визначає методичні і організаційні особливості та можливість застосування тих чи інших методик, які можна запропонувати у Наказі про облікову політику. Аудитор при вивченні Наказу про облікову політику розглядає напрями та об'єкти обліку у визначених розділах: організаційна та методологічна частина.

В організаційній частині Наказу про облікову політику аудитор знайомиться з побудовою бухгалтерської служби:

- вивчає форму організації бухгалтерського обліку;
- вивчає права та обов'язки головного бухгалтера, взаємодія з іншими підрозділами);
- вивчає посадові інструкції бухгалтерів з обліку розрахунків з бюджетом (з обліку поточних зобов'язань);

Знайомиться з організаційними аспектами ведення бухгалтерського обліку на підприємстві:

- форми ведення обліку;
- уточнює у робочому плані рахунків, які саме рахунки і субрахунки використовує підприємство та яким чином деталізується інформація щодо розрахунків за податками й платежами;
- ознайомлюється з графіком документообігу, де повинно бути відображено рух кожного первинного і зведеного документу, облікового реєстра до складання податкової звітності;
- проведення інвентаризації.

Стосовно методологічної частини, аудитор вивчає описання методів, процедур та попередніх оцінок, вибраних даним підприємством для ведення бухгалтерського обліку і складання фінансової звітності.

На підприємстві Наказ про облікову політику повинен бути розроблений відповідно Методичним рекомендаціям щодо облікової політики підприємства, затверджений Міністерством фінансів України від 27.06.2013 р. № 635 [6].

Для ефективного здійснення аудиторської перевірки необхідно знати нормативно-правову базу в процесі перевірки, яка класифікована як внутрішня та зовнішня. Зовнішня нормативна база представлена у вигляді відповідних законів, постанов, наказів, ін-

струкцій, положень, методичних матеріалів з обліку і звітності, національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку. Внутрішня нормативна база – облікова політика суб'єкта, різні методичні, інструкційні, розпорядчі документи з організації фінансово-господарської діяльності на конкретному підприємстві (накази, розпорядження, посадові інструкції тощо).

На основі завдання та програми проведення аудиту розрахунків за податками і платежами доцільно аудиторську перевірку здійснювати за наступними напрямками (по видах):

- податок на прибуток;
- податок на додану вартість;
- податок з доходів фізичних осіб;
- інші податки й платежі відповідно до Податкового кодексу України.

Розглянемо методику проведення аудиту за основними напрямками.

Аудит розрахунків за податками і платежами необхідно починати з вивчення залишків у Балансі (Звіті про фінансовий стан) з даними оборотної відомості за синтетичними рахунками, головної книги та із залишками за окремими податками й платежами (у розрізі субрахунків) у регістрах синтетичного та аналітичного обліку, порівнюючи їх із інформаційними даними податкової звітності за окремими даними податкової звітності за окремими податками й платежами та проведеними розрахунками з бюджетом.

Аудитору необхідно дослідити правильність нарахування та проведення розрахунків за кожним податком.

При проведенні аудиту розрахунків з бюджетом з податку на прибуток аудитор перевіряє:

- наявність та правильність оформлення первинних документів, які були підставою для визнання доходів та витрат у процесі обчислення розміру податку на прибуток;
- склад та повноту формування доходів звітного періоду;
- склад витрат звітного періоду на його відповідність податковому законодавству;
- відповідність застосовуваних правил визнання різних груп доходів та витрат вимогам податкового законодавства;

– відповідність застосовуваних підходів щодо оцінки різних груп доходів та витрат відповідно до вимог податкового законодавства, а також перевірити правильність:

– застосування облікових оцінок при визначенні амортизаційних витрат;

– класифікації доходів та витрат у показниках декларації з податку на прибуток;

– застосування ставок та порядок обчислення податку на прибуток [8].

При проведенні аудиту розрахунків з бюджетом з податку на прибуток аудитор приділяє значну увагу перевірки:

1) Правильності відображення в обліку доходів підприємства (правильність визначення доходів). Відповідно п. 3 розділу I НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» доходи – збільшення економічних вигод у вигляді надходження активів або зменшення зобов'язань, які призводять до зростання власного капіталу (за винятком зростання капіталу за рахунок внесків власників) [3].

Українським законодавством передбачено П(С)БО 15 «Дохід», який регулює порядок визнання доходів [2]. Визнання доходу, яке наведено у НП(С)БО 1 та П(С)БО 15, практично ідентичне, але містить доповнення. Відповідно П(С)БО 15 «Дохід» дохід визначається під час збільшення активу або зменшення зобов'язання, що зумовлює зростання власного капіталу (за винятком зростання капіталу за рахунок внесків учасників підприємства), за умови, що оцінка доходу може бути достовірно визначена. Критерії визнання доходу, які наведені в П(С)БО 15 «Дохід» застосовуються окремо до кожної операції. Проте ці критерії потрібно застосовувати до окремих елементів однієї операції або до двох чи більше операцій разом, якщо це впливає із суті такої господарської операції (операцій) [2].

Відповідно до п. 7 П(С)БО 15 «Дохід» у бухгалтерському обліку визнані доходи класифікуються за групами:

- дохід (виручка) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг);
- чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг);
- інші операційні доходи;
- фінансові доходи;
- інші доходи.

Норми П(С)БО 15 «Дохід» не поширюються на доходи, які пов'язані (п.3 П(С)БО 15) з:

- договорами оренди;
- дивідендами, які належать за результатами фінансових інвестицій та обліковуються методом участі в капіталі;
- страховою діяльністю;
- змінами у справедливій вартості фінансових активів та фінансових зобов'язань, а також з ліквідацією (продажем, погашенням) указаних активів і зобов'язань;
- змінами вартості інших поточних активів;
- первісним визнанням і зміною справедливою вартості біологічних активів, пов'язаних із сільськогосподарською діяльністю, та з первісним визнанням сільськогосподарської продукції;
- видобуванням корисних копалин [2].

З особливою увагою аудитор повинен перевірити правильність умови визнання доходу. Дохід (виручка) від реалізації продукції (товарів, інших активів) визнається за наявності умов (п.8 П(С)БО 15):

- 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 (виручка) може бути достовірно визначена;
- є впевненість, що в результаті операції відбудеться збільшення економічних вигод підприємства, а витрати, пов'язані з цією операцією, можуть бути достовірно визначені.

Дохід від надання послуг визнається виходячи зі ступеня завершеності операції на дату балансу, якщо результат цієї операції може бути достовірно оцінено. Така оцінка можлива при наявності всіх таких умов (п. 10 П(С)БО 15):

- можливості достовірної оцінки доходу;
- імовірності надходження економічних вигод 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.

Оцінка ступеня завершеності операції з надання послуг здійснюється (п. 11 П(С)БО 15):

- вивченням виконаної роботи;
- визначенням питомої ваги обсягу послуг, наданих на певну дату, у загальному обсязі послуг, які мають бути надані;
- визначенням питомої ваги витрат, яких зазнає підприємство у зв'язку із наданням послуг, у загальній очікуваній сумі таких витрат. Сума витрат, здійснених на певну дату, включає тільки ті витрати, які відображають обсяг наданих послуг на цю саму дату [2].

Аудитор при перевірці доходів значну увагу приділяє умовам визнання доходу та надходженням, які не визнаються доходами відповідно до п. 6 П(С)БО 15 «Дохід»:

- сума податку на додану вартість, акцизів, інших податків і обов'язкових платежів, що підлягають перерахуванню до бюджету й позабюджетних фондів;
- сума надходжень за договором комісії, агентським та іншим аналогічним договором на користь комітента, принципала тощо;
- сума попередньої оплати продукції (товарів, робіт, послуг);
- сума авансу в рахунок оплати продукції (товарів, робіт, послуг);
- сума завдатку під заставу або в погашення позики, якщо це передбачено відповідним договором;
- надходження, що належать іншим особам;
- надходження від первинного розміщення цінних паперів;
- сума балансової вартості валюти.

Аудитор при перевірці обліку доходів повинен переконатися, що на перевіряемому підприємстві відображені в бухгалтерському обліку доходи, їх види відображають відповідно до Інструкції № 291 «Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій»:

- дохід (виручка) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) (К-т 70);
- інші операційні витрати (К-т 71);
- доходи від участі в капіталі (К-т 72);
- інші фінансові доходи (К-т 73);
- інші доходи (К-т 74).

Рахунки бухгалтерського обліку 70-74 мають субрахунки, за кредитом яких більш детально відображається інформація про види доходів, отримані підприємством. Аудитор перевіряє яким чином відображаються в бухгалтерському обліку доходи та розглядає первинні документи, які необхідні для їх підтвердження, наприклад:

1. При перевірці обліку доходів (виручки) від реалізації (субрахунок 70) аудитор перевіряє:

– накладні, акти приймання-передачі при відображенні в обліку доходу (виручки) від реалізації готової продукції (товарів);

– акти виконаних робіт при відображенні в обліку доходів (виручки) від реалізації робіт (послуг);

– акти, накладні із зазначенням суми знижок, звіти комісонера та ін. при відображенні в обліку відрахувань з доходу.

2. При перевірці обліку інших операційних доходів (субрахунок 71) аудитор перевіряє:

– бухгалтерські довідки, акти оцінювачів при відображенні в обліку доходів від первісного визнання та зміни вартості активів, що обліковуються за справедливою вартістю;

– виписки банківські при відображенні в обліку доходів від продажу іноземної валюти;

– накладні, акти приймання-передачі при відображенні в обліку доходів від реалізації оборотних активів;

– акти виконаних робіт при відображенні в обліку доходів від операційної оренди активів;

– розрахунок (перерахунок) курсових різниць, бухгалтерські довідки при відображенні в обліку доходів від операційної курсової різниці;

– прибуткові ордера, виписки банківські, бухгалтерські довідки при одержанні пені, штрафів, неустойки;

– розрахунки сум, що підлягають відшкодуванню, бухгалтерські довідки при відображенні в обліку відшкодування раніше списаних активів;

– бухгалтерські довідки, накладні, акти приймання-передачі при відображенні в обліку доходів від безоплатно отриманих активів;

– бухгалтерські довідки при відображенні в обліку доходів від списання кредиторської заборгованості;

– бухгалтерські довідки, відомості інвентаризації, прибуткові касові ордери, виписки банківські при відображенні в обліку доходів від операційної діяльності.

3. При перевірці обліку доходів від участі в капіталі (субрахунок 72) аудитор перевіряє бухгалтерські довідки, розрахунки частки інвестицій при відображенні в обліку доходів: від інвестицій в асоційовані підприємства, від спільної діяльності та від інвестицій у дочірні підприємства.

4. При перевірці обліку інших фінансових доходів (субрахунок 73) аудитор перевіряє:

– протоколи зборів акціонерів, бухгалтерські довідки при відображенні в обліку дивідендів одержаних;

– виписки банківські, бухгалтерські довідки при відображенні в обліку відсотків одержаних та інших фінансових доходів.

5. При перевірці обліку інших доходів (субрахунок 74) аудитор перевіряє розрахунки, бухгалтерські довідки, розрахунки курсових різниць, накладні при відображенні в обліку доходів: від зміни вартості фінансових інструментів, від реалізації фінансових інвестицій, від відновлення корисності активів, від не операційної курсової різниці, від безоплатно отриманих активів та інших доходів.

Тобто, аудитору необхідно переконатися у правильності відображення доходу у бухгалтерському обліку, тобто переконатися в наявності всіх необхідних умов для визнання доходу, правильності класифікації видів отриманого доходу та правильно, належним чином заповнені первинні документи, які підтверджують факт одержання доходу. При визнанні доходу повинні виконуватися вимоги п. 7 П(С)БО 15 «Дохід». При реалізації товарів (послуг) за договорами міни дохід не визначається у випадку обміну подібними активами. При безоплатній передачі товарів у сторони, яка передає, дохід також не визнається, оскільки підприємство не одержує від такої операції економічні вигоди [2].

На рахунку 71 «Інші операційні доходи» обліковується дохід, отриманий від операційної діяльності підприємства у звітному періоді, за винятком доходу (виручки) від реалізації продукції (товарів, послуг). За кредитом цього рахунка відображається збільшення (одержання) доходу, за дебетом – суми непрямих податків (ПДВ,

акцизного податку) і списання в порядку закриття на рахунок 79. Доходи від участі в капіталі відображаються на рахунку 72 й обліковуються за методом участі в капіталі [10]. Ці доходи поділяють: доходи від інвестицій в асоційовані підприємства, доходи від спільної діяльності, доходи від інвестицій у дочірні підприємства. При розрахунку податку на прибуток фінансовий результат зменшується на суму відображеного в бухгалтерському обліку доходу на підставі пп. 140.4 ПК і збільшується на суму витрат від інвестування згідно пп. 140.5 ПК [11].

Фінансовими визначаються доходи, які виникають у ході здійснення підприємством фінансових інвестицій. До найпоширеніших господарських операцій, які приносять підприємству фінансові доходи, відносяться: розміщення вільних коштів на депозит, передача майна у фінансову оренду, товарний кредит покупцям, інвестиції в статутний капітал інших підприємств, що передбачають одержання дивідендів. Фінансові доходи обліковуються за кредит рахунка 73 «Інші фінансові доходи» (із застосуванням субрахунка, що відповідає виду доходів) у кореспонденції з дебетом субрахунка 373 «Розрахунки за нарахованими доходами» [10].

На рахунку 74 «Інші доходи» відображаються доходи, які виникли від операцій, не пов'язаних з операційною та фінансовою діяльністю підприємства. За кредитом цього рахунка відображається сума збільшення (одержання) доходу, за дебетом – сума непрямих податків і списання в порядку закриття на рахунок 79 «Фінансові результати» [10].

2) Правильності відображення в обліку витрат підприємства (правильність включення витрат підприємства до витрат при визначенні суми доходу до оподаткування податком на прибуток відповідно ПКУ, відповідність цих витрат за періодами їх виникнення).

Аудитор значну увагу приділяє умовам визнання витрат відповідно до П(С)БО 16 «Витрати»:

– витрати відображаються в бухгалтерському обліку одночасно зі зменшенням активів або збільшенням зобов'язань;

– витратами звітного періоду визнаються або зменшення активів, або збільшення зобов'язань, що призводить до зменшення власного капіталу підприємства (за винятком зменшення капіталу вна-

слідок його вилучення або розподілу власниками), за умови, що ці витрати можуть бути достовірно оцінені;

- витрати визнаються витратами певного періоду одночасно з визнанням доходу, для отримання якого вони здійснені;

- витрати, які неможливо прямо пов'язати з доходом певного періоду, відображаються у складі витрат того звітного періоду, в якому вони були здійснені. Якщо актив забезпечує одержання економічних вигод протягом кількох звітних періодів, то витрати визнаються шляхом систематичного розподілу його вартості (наприклад, у вигляді амортизації) між відповідними звітними періодами.

Не визнаються витратами й не включаються до звіту про фінансові результати (п.9 П(С)БО 16):

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

- попередня (авансова) оплата запасів, робіт, послуг.

- погашення одержаних позик;

- інші зменшення активів або збільшення зобов'язань, що не відповідають ознакам, наведеним у пункті 6 П(С)БО 16;

- витрати, які відображаються зменшенням власного капіталу відповідно до положень (стандартів) бухгалтерського обліку;

- балансова вартість валюти [11].

Аудитор при перевірці обліку витрат повинен переконатися, що на перевіряемому підприємстві відображені в бухгалтерському обліку витрати, їх види відображають відповідно до Інструкції № 291 «Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій» [4].

При визнанні витрат повинні виконуватися вимоги П(С)БО 16 «Витрати», у якому всі види витрат, з якими стикається підприємство, повинні бути класифіковані на: операційні, фінансові витрати, витрати від участі в капіталі, інші витрати, витрати з податку на прибуток.

Операційні витрати пов'язані з операційною діяльністю підприємства, тому основою їх складовою є собівартість реалізованої продукції (робіт, послуг), яка включає:

- виробничу собівартість, до складу якої входять прямі виробничі витрати, а також частина загальновиробничих витрат у вигляді змінних і постійних розподілених витрат (п. 11 П(С)БО 16);
- нерозподілені постійні загальновиробничі витрати і наднормативні виробничі витрати.

За способом включення до собівартості готової продукції витрати поділяються на прямі, тобто ті, які можуть бути віднесені до конкретного об'єкта витрат, і непрямі. До непрямих відносяться витрати, пов'язані з організацією виробництва та управлінням структурними підрозділами, а також виробничі витрати, які неможливо прямо пов'язані з виробництвом конкретного виду продукції. Витрати, які включаються до складу прямих витрат і загальновиробничих визначено в п. 12–15 П(С)БО 16 [1].

Крім того, до складу операційних витрат, що не входять до собівартості реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг), відносяться такі види витрат:

- адміністративні – витрати загальногосподарського призначення, спрямовані на обслуговування та управління підприємством (перелічені в п. 18 П(С)БО 16);
- витрати на збут – витрати, пов'язані з ліквідацією та збутом продукції (товарів, робіт, послуг) (перелічені в п. 19 П(С)БО 16);
- інші операційні витрати (перелічені в п. 20 П(С)БО 16);

Ці витрати разом із собівартістю реалізованої продукції становлять повну фактичну собівартість готової продукції звітного періоду. Для цілей бухгалтерського обліку витрати операційної діяльності групуються за економічними елементами (статтями затрат). Перелік статей затрат установлюється підприємством самостійно відповідно до п. 21 П(С)БО 16 [1].

Класифікація витрат за елементами і статтями має велике значення при організації аналітичного обліку витрат, отже, впливає на алгоритм формування показників бухгалтерської звітності – витрат за звичайними видами діяльності.

До фінансових витрат підприємства відносять витрати, пов'язані із запозиченнями, наприклад витрати на сплату процентів за користування кредитами та ін. Перелік фінансових витрат міститься в п. 27 П(С)БО 16, а правила їх визнання – в однойменному П(С)БО 31.

Витрати від участі в капіталі – це збитки від інвестицій в асоційовані, дочірні або спільні підприємства, які обліковуються методом участі в капіталі (п. 28 П(С)БО 16). Приклад розрахунку витрат від участі в капіталі можна знайти в додатку 2 до П(С)БО 16.

Інші витрати підприємства включають витрати, які виникають у процесі діяльності підприємства (крім фінансових витрат), але не пов'язані безпосередньо з виробництвом і реалізацією продукції (товарів, робіт, послуг). Це, зокрема, втрати від зменшення корисності:, необоротних активів, від неопераційних курсових різниць та інші витрати. Повний перелік таких витрат наведено в п. 29 П(С)БО16 [11].

До складу витрат за податком на прибуток відноситься загальна сума витрат за цим податком, яка включає поточний податок на прибуток з урахуванням відстроченого податкового зобов'язання та відстроченого податкового активу. Правила визнання зазначених витрат визначено П(С)БО 17 «Податок на прибуток» [12].

Згідно з п. 9 П(С)БО 16 витратами не визнаються: суми передоплати запасів, робіт, послуг; погашення отриманих позик; інші зменшення активів або збільшення зобов'язань, що не відповідають ознакам, зазначеним у п. 6 П(С)БО 16; витрати, які відображаються зменшенням власного капіталу відповідно до даного стандарту [1]. Такі суми відображаються не на рахунках витрат, а на рахунках обліку розрахунків підприємства з іншими юридичними та фізичними особами (37, 63, 65–67).

За підсумками звітного періоду підприємство повинне узагальнити інформацію про всі витрати за звітний місяць за всіма об'єктами обліку (цехами, переділами, замовленнями). Такий облік ведуть у розрізі калькуляційних статей витрат, з урахуванням змін залишків незавершеного виробництва. Методику зведеного обліку витрат і порядок складання звітної калькуляції підприємство визначає самостійно залежно від типу виробництва, видів продукції, що випускається, статей калькуляції та інших особливостей діяльності підприємства.

Для ведення зведеного обліку операційних витрат у цілому по підприємству необхідно узагальнити дані про фактичні виробничі витрати в розрізі калькуляційних статей (за економічними елемен-

тами) на підставі первинних документів, що підтверджують такі витрати. Для цього необхідно розподілити прямі витрати між об'єктами обліку затрат, а загальновиробничі поділити на ті, які включаються до виробничої собівартості, і ті, які входять у собівартість реалізації звітного періоду. Крім того, потрібно розподілити адміністративні витрати, витрати на збут та інші витрати операційної діяльності, а також витрати майбутніх періодів між об'єктами обліку затрат. Такий розподіл здійснюється тільки в оперативному обліку. У бухгалтерському обліку адміністративні та збутові витрати списуються на фінансовий результат звітного періоду.

Необхідно також згрупувати отримані дані за всіма видами продукції, виготовленими у звітному періоді, у розрізі калькуляційних статей і занести їх у зведений облік витрат. Для оформлення зведеного обліку підприємства можуть використовувати довільні форми, наприклад відомість зведеного обліку. На підставі зведеного обліку затрат здійснюється калькулювання фактичної виробничої та повної собівартості продукції, виготовленої у звітному місяці.

Відповідно до Інструкції № 291 «Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій» витрати поточного (звітного) періоду відображають на рахунках 8 класу «Витрати за елементами» (рахунки 80–85) і 9 «Витрати діяльності» (рахунки 90–98). При цьому собівартість реалізації відображається на однойменному рахунку 90 «Собівартість реалізації». Виробнича собівартість формується на рахунку 23 «Виробництво», витрати майбутніх періодів – на однойменному рахунку 39 «Витрати майбутніх періодів», зарезервовані витрати – на рахунку 47 «Забезпечення майбутніх витрат і платежів» [4].

Також, аудитору необхідно перевірити правильність обліку податкових різниць, які виникають у бухгалтерському обліку відповідно до П(С)БО та ПКУ.

Витрати у бухгалтерському обліку визнаються одночасно зі зменшенням активів або збільшенням зобов'язань. Витрати визначаються і визнаються на підставі первинних документів. За підсумками звітного періоду підприємство узагальнює інформацію про

всі витрати за звітній місяць за всіма об'єктами обліку в розрізі калькуляційних статей витрат.

Методологія формування інформації про доходи і витрати в бухгалтерському обліку та її розкриття у фінансовій звітності встановлена стандартами бухгалтерського обліку.

Підприємства, які ведуть облік:

– за національними стандартами – застосовують норми П(С)БО 15 «Дохід» і П(С)БО 16 «Витрати»;

– міжнародними – норми МСБО 18 «Дохід». Для узагальнення інформації про витрати підприємства керуються іншими стандартами МСБО, у яких викладено критерії визнання активів і зобов'язань для господарських операцій.

Фінансовий результат визначається за кожним видом діяльності підприємства із періодичністю, встановленою в обліковій політиці (місяць, квартал, рік). Для узагальнення інформації про фінансові результати в бухгалтерському обліку призначено рахунок 79 «Фінансові результати» та субрахунки відповідно до Інструкції № 291 «Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій» [4].

Аудитор перевіряє правильність визначення фінансового результату до оподаткування, розрахунок закриття на рахунок 79 суму податку на прибуток та інформацію про доходи і витрати підприємства, які відображаються в розділі I форми № 2, дані про суми понесених витрат у розрізі їх видів, які наводяться в розділі III форми № 2. Сума залишку податку, що підлягає сплаті (поверненню) за Декларацією з податку на прибуток підприємства повинна відповідати сумі заборгованості за цим податком згідно даних аналітичного обліку та фінансової звітності за відповідний період. У випадку визначеної невідповідності аудитором необхідно зафіксувати це у своїх робочих документах та з'ясувати причини та період виникнення викривлень.

Загальний комплекс здійснюваних аудитором процедур можна умовно поділити на п'ять напрямів:

1) отримання розуміння підприємства як платника податку на прибуток: його податковий статус, можливість застосування пільгових режимів оподаткування, особливості процедур сплати податку;

2) дослідження прийнятої облікової політики підприємства для цілей складання фінансової звітності та формування декларації з податку на прибуток. Тобто слід встановити, чи існують розбіжності в застосовуваних процедурах оцінки доходів та витрат. Також цей напрям включає процедури, спрямовані на вивчення системи внутрішнього контролю (документообіг, застосовувані на підприємстві процедури санкціонування операцій, застосовувані облікові системи, робочий план рахунків тощо);

3) дослідження складу доходів, які отримувало підприємство протягом звітного податкового періоду: їх зміст (від реалізації товарів, надання послуг, оренди тощо), форма отримання (готівкові, безготівкові, безоплатні), напрям отримання (в Україні, експортні, від операцій з пов'язаними особами);

4) дослідження складу витрат, які мало підприємство протягом звітного податкового періоду: їх зміст (собівартість реалізованої продукції (товарів), від отримання послуг, фінансові витрати, витрати від сплати податків тощо), форма здійснення (готівкові, безготівкові), джерело отримання (в Україні, імпортовані, від операцій з пов'язаними особами резидентами з офшорним статусом);

5) дослідження складу операцій з основними засобами та нематеріальними активами: склад (власні, орендовані за договором оперативної оренди або за договором фінансової оренди), форма використання у господарській діяльності (у власній господарській діяльності, передані в оперативну оренду, тимчасово виведені з експлуатації), зміна балансової вартості (переоцінка, поліпшення), рух (надходження, вибуття) [8].

Аудитору необхідно переконатися, що звітність містить достовірну інформацію та підприємство порівнює доходи звітного періоду з витратами, здійсненими для одержання таких доходів і результат порівняння відображено у формі № 2, а саме відповідно до п. 6 розд. III НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» один із принципів формування фінансової звітності – це нарахування та відповідність доходів і витрат [3].

При проведенні аудиту розрахунків з податку на додану вартість (ПДВ) необхідно перевірити відповідність даних Декларації з податку на додану вартість, складеної за звітний період оборотам

і залишкам за субрахунком 641 «Розрахунки за податками» за окремим аналітичним рахунком «Розрахунки з бюджетом з податку на додану вартість» за відповідний період. Також аудитор перевіряє обороти та залишки за субрахунками 643 «Податкові зобов'язання» та 644 «Податковий кредит» у частині інформації, що стосується податку на додану вартість.

При проведенні аудиту розрахунків з ПДВ перед аудитором постають такі основні групи завдань, як:

- встановити, чи є підприємство платником податку;
- з'ясувати законність застосування пільгового оподаткування;
- підтвердити правильність і повноту визначення об'єктів оподаткування;
- переконатись у правильності відображення розрахунків з ПДВ [8].

Перевіряється аудитором перерахування сум ПДВ для реєстрації податкових накладних в Єдиному реєстрі податкових накладних, а також для сплати узгоджених податкових зобов'язань з ПДВ здійснюється виключно на рахунок у системі електронного адміністрування ПДВ та в бухгалтерському обліку відображається з використанням субрахунку 315 «Спеціальні рахунки в національній валюті» (Д-т 315 К-т 311) із подальшим відображенням списання ПДВ до бюджету (Д-т 6415 К-т 315). А от сплата до бюджету донарахованих податкових зобов'язань за минулі періоди (відповідно з уточнюючими розрахунками або податковими повідомленнями-рішеннями), а також штрафних санкцій і пені здійснюється напряму з поточного рахунка (Д-т 6415 К-т 311). Напряму з поточного рахунка сплачується і «імпортний» ПДВ, що включається до складу податкового кредиту (Д-т 377 К-т 311, Д-т 6415 К-т 377). Із бюджету на рахунок у системі електронного адміністрування ПДВ повертаються тільки надміру сплачені грошові зобов'язання із ПДВ (Д-т 315.

К-т 6415). Повернення бюджетного відшкодування, а також помилково сплачених грошових зобов'язань із ПДВ здійснюється на поточний рахунок (Д-т 311 К-т 6415). Із рахунка в системі електронного адміністрування ПДВ також можливо повернути кошти на поточний рахунок, указавши суму повернення в додатку 4 до Декларації (Д-т 311 К-т 315). Аудитору необхідно перевірити дані бухгалтерського обліку стосовно податкових зобов'язань та докумен-

тально підтвердженого податкового кредиту із ПДВ, відображених у звітному періоді.

Основними методологічними принципами проведення аудиту податку на додану вартість є:

– визначення необхідних нормативно-правових актів, які регулюють нарахування та сплату податку на додану вартість, ведення аналітичних та синтетичних реєстрів обліку;

– перевірка реєстрів аналітичного та синтетичного обліку податку;

– перевірка наявності податкових накладних від постачальників, які дають право на податковий кредит платнику податку, правильність їх складання та відображення в реєстрі отриманих податкових накладних;

– перевірка наявності податкових накладних, які виписані покупцям і відображають зобов'язання платника податку зі сплати ПДВ, правильність їх складання і відображення в реєстрі виданих податкових накладних;

– перевірка реєстрів виданих і отриманих податкових накладних, їх правильне заповнення, відповідність записаних сум декларації з ПДВ за період, що перевіряється;

– перевірка декларацій з ПДВ, правильність їх заповнення і достовірність;

– перевірка перерахувань до бюджету податку на додану вартість, їх повноти та вчасності;

– перевірка правильності застосування ставки податку на окремі види товарів, правильність відображення податкового зобов'язання при реалізації основних засобів, малоцінних матеріалів, тощо. Правильність розрахунку за операціями зовнішньоекономічної діяльності та окремими операціями особливого виду.

Основними методами та прийомами збирання аудиторських доказів для перевірки розрахунків з податку на додану вартість є такі:

1. Арифметична перевірка підрахунків точності визначення розміру податкового кредиту та податкових зобов'язань.

2. Тестування надійності систем бухгалтерського обліку та внутрішнього контролю розрахунків з податку на додану вартість на основі спеціально розроблених тестів.

3. Перевірка дотримання основних облікових принципів та правил обліку розрахунків з податку на додану вартість, що дає змогу визначити дійсний стан їх обліку.

4. Запити та підтвердження для отримання у письмовому вигляді інформації від покупців, постачальників, банків, юристів з питань, які стосуються визнання складових числового визначення податку.

5. Документальна перевірка для підтвердження облікових записів первинними документами, встановлення їх реальності та правильності оформлення.

6. Сканування, що передбачає виокремлення з усієї сукупності записів, документів, які підтверджують облік розрахунків з податку на додану вартість тих, які мають нетиповий характер операцій, нетипову кореспонденцію рахунків, незвично великі (малі) суми тощо.

7. Усне опитування, анкетування керівництва підприємства, його персоналу на основі заздалегідь розроблених переліків питань з метою ознайомлення з особливостями їх роботи та виконуваних ними функцій щодо розрахунків з податку на додану вартість. Здебільшого отримана таким чином інформація по-требує додаткового підтвердження з інших документальних джерел.

8. Перевірки по суті, які передбачають детальні перевірки записів за рахунками бухгалтерського обліку, на яких обліковуються розрахунки з податку на додану вартість підприємства.

9. Відсікання – ретельна перевірка облікових записів, пов'язаних із визнанням та оцінкою податкових розрахунків, зроблених наприкінці звітного періоду та на початку наступного.

10. Аналітичні процедури, які являють собою аналіз та оцінку отриманої інформації щодо обліку розрахунків з податку на додану вартість, вивчення найважливіших показників, які їх характеризують. Аналітичні процедури є достатньо ефективними, оскільки дають змогу значно скоротити обсяг аудиту, виявити певні невідповідності, уточнити оцінку аудиторського ризику [8].

Аудитор при проведенні аудиту розрахунків за податком на доходи фізичних осіб (ПДФО) повинен перевірити відповідність даних фінансової звітності, відповідність оборотів і залишків у аналітичному обліку, а також правильність утримання ПДФО. Особли-

ву увагу необхідно звернути на правильність утримання ПДФО та правильність застосування пільг.

Аудитору необхідно ознайомитися з умовами оплати праці працівників, які регламентуються трудовим договором, Положенням про оплату праці та про преміювання.

Відрахування із заробітної плати працівників можуть здійснюватися тільки у випадках, передбачених законодавством України (ст. 127 КЗпП) [5]. При цьому загальний розмір усіх відрахувань не може перевищувати 20% заробітної плати, що підлягає виплаті працівнику, а у випадках, передбачених законодавством України – 50%, у тому числі коли утримання із заробітної плати здійснюється на підставі декількох виконавчих документів (ст. 128 КЗпП, ст. 26 Закону № 108) [14]. Якщо працівник відбуває покарання у вигляді виправних робіт або утримання, пов'язані зі стягненням аліментів на неповнолітніх дітей, розмір таких утримань може досягати 70% (документів (ст. 128 КЗпП, ст. 26 Закону № 108) [13].

Не допускаються утримання із сум вихідної допомоги, компенсаційних та інших виплат, на які стягнення не звертається згідно із законодавством (ст. 129 КЗпП, ст. 26 Закону № 108) [13].

При кожній виплаті заробітної плати роботодавець зобов'язаний повідомити працівника не тільки про загальну суму заробітної плати з розшифруванням за виданими виплат, її суму до видачі на руки, але й про розміри та підстави для утримань (ст. 110 КЗпП) [5].

Всі види утримань із заробітної плати поділяють на групи:

– обов'язкові (ПДФО, військовий збір, утримання за виконавчими документами і нотаріальними написами, наприклад аліменти, штрафи);

– з ініціативи роботодавця (повернення авансу, виданого в рахунок заробітної плати, надміру витрачені підзвітні суми, відшкодування збитку, заподіяного працівником та ін.);

– за заявою працівника (утримання за бажанням працівника на користь третіх осіб: комунальних служб, страхових компаній, банків, навчальних закладів для оплати навчання та ін.).

Саме в такій послідовності утримуються зазначені відрахування.

Заробітна плата виплачується в робочі дні не рідше двох разів на місяць (порушення цієї вимоги загрожує серйозними санкціями):

- за першу половину місяця (аванс) – у період з 16-го по 22-ге число поточного місяця;
- за другу – із 1-го по 7-ме число наступного місяця.

Конкретні строки виплати заробітної плати встановлюються підприємствами самостійно в колективному договорі або нормативному акті.

Загальна послідовність виконання аудиторських процедур при проведенні аудиту розрахунків за податком на доходи фізичних осіб (ПДФО):

1. Визначення джерел та носіїв даних.
2. Відбір документів для тестування.
3. Тестування документів на їх доказову та юридичну силу.
4. Порівняння даних документів з даними документів загальноправового та адміністративного характеру.
5. Порівняння даних реєстрів бухгалтерського обліку з даними бухгалтерських документів.
6. Тестування застосовної кореспонденції бухгалтерського обліку на відповідність концептуальній основі бухгалтерського обліку.
7. Тестування на відповідність даних бухгалтерського обліку з даними форми № 1ДФ.
8. Перевірка своєчасності та повноти сплати податків з даних форми № 1ДФ з даними бухгалтерського обліку.
9. Тестування даних форми № 1ДФ на відповідність вимогам складання [8].

Аудитор, перевіряючи розрахунки за податками й платежами повинен переконатися у: достовірності розрахунків сум податків і платежів, своєчасному погашенні зобов'язань за податками і платежами; правильності ведення бухгалтерського і податкового обліку та звітності, дотриманні термінів подання звітності до податкових органів за видами податків і платежів.

При перевірці розрахунків за податками і платежами джерелами інформації виступають такі первинні документи як розрахунки бухгалтерії, податкові накладні, виписки банку, платіжні доручення. Організацію аудиту розрахунків за податками і платежами подано у таблиці 1.

Таблиця 1

Організація аудиту розрахунків за податками й платежами

Етапи аудиторської перевірки	Аудит розрахунків за податками й платежами
Початковий (організаційний, організаційно-дослідний)	<p>1. Мета: встановлення достовірності даних первинного обліку відносно наявності зобов'язань перед бюджетом, повноти і своєчасності відображення даних у документах та облікових регістрах, правильність ведення обліку зобов'язань перед бюджетом, законності й доцільності проведених розрахунків, достовірності відображення стану зобов'язань у звітності господарюючого суб'єкта.</p> <p>2. Завдання: оцінка стану розрахунково-платіжної дисципліни за всіма видами розрахунків за зобов'язанням; встановлення достовірності даних бухгалтерських операцій із зобов'язаннями; встановлення наявності, правильності оформлення і дотримання нормативно-правових актів при розрахунку податків і платежів; перевірка повноти та достовірності податкової звітності.</p> <p>3. Джерела інформації: наказ про облікову політику, первинні документи з обліку зобов'язань, бухгалтерські довідки-розрахунки, облікові регістри, податкова й фінансова звітність підприємства, а також акти та довідки попередніх аудиторських перевірок.</p>
Основний (дослідний)	Оцінюється стан розрахунково-платіжної дисципліни за всіма видами розрахунків за податками й платежами; встановлюється достовірність даних розрахунків за податками й платежами, правильність оформлення і дотримання нормативно-правових актів при розрахунку податків і платежів.
Заключний (завершальний)	Аудиторський висновок

Правильна організація обліку розрахунків за податками та платежами, забезпечить своєчасне нарахування і сплату податків та платежів.

Для ефективного здійснення аудиторської перевірки необхідно зібрати нормативно-правову базу в процесі перевірки, яка класифікована як внутрішня та зовнішня. Зовнішня нормативна база представлена у вигляді відповідних законів, постанов, наказів, інструкцій, положень, методичних матеріалів з обліку і звітності, національні положення (стандарти) бухгалтерського обліку. Внутріш-

ня нормативна база – облікова політика суб'єкта, різні методичні, інструкційні, розпорядчі документи з організації фінансово-господарської діяльності на конкретному підприємстві (накази, розпорядження, посадові інструкції тощо).

Аудит за податками й платежами доцільно здійснювати за наступними напрямками (по видах): податок на прибуток; податок на додану вартість; податок з доходів фізичних осіб; інші податки й платежі відповідно до Податкового кодексу України.

Список використаних джерел:

1. Витрати : Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16, затверджений наказом Міністерства фінансів України від 28.04.2006 р. № 415 (зі змінами та доповненнями) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://buhgalter911.com/normativnaya-baza/instr-plan-rah/standart-buhgalterskogo/pologhennya-standart-buhgaltersykogo-1021482.html>

2. Дохід : Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 15, затверджений наказом Міністерства фінансів України від 29.11.1999 р. № 290 (зі змінами та доповненнями) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://buhgalter911.com/normativnaya-baza/instr-plan-rah/standart-buhgalterskogo/pologhennya-standart-buhgaltersykogo-1021481.html>

3. Загальні вимоги до фінансової звітності : Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1, затверджений наказом Міністерства фінансів України від 07.02.2013 р. № 73 (зі змінами та доповненнями) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://buhgalter911.com/normativnaya-baza/instr-plan-rah/standart-buhgalterskogo/nacionalyne-pologhennya-standartu-1021081.html>

4. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://buhgalter911.com/normativnaya-baza/instr-plan-rah/plan-rah/instrukciya-pro-zastosuvannya-1021038.html>

5. Кодекс Законів про працю від 10.12.1971 № 322-VIII [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/KD0001.html

6. Методичні рекомендації щодо облікової політики підприємства, затверджений Міністерством фінансів України від

27.06.2013 р. № 635 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://minfin.kmu.gov.ua/control/uk/publish/article?art_id

7. Петрик О. А. Аудит: підручник / О. А. Петрик, В. О. Зотов, Б. В. Кудрицький та ін., за заг. ред. проф. О. А. Петрик. – К. : КНЕУ, 2015. – 498.

8. Петрик О. А. Аудит оподаткування підприємств : навчальний посібник / О. А. Петрик, Г. М. Давидов, О. Ю. Редько, В. О. Шевчук, В. О. Зотов, Д. Є. Свідерський, В. В. Рядська, Н. С. Шалімова. – К. : Державна навчально-наукова установа «Академія фінансового управління», 2012. – 352 с.

9. Планування аудиту фінансової звітності : Міжнародний стандарт аудиту 300 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://aru.com.ua/attachments/article/290/>

10. План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://buhgalter911.com/normativnaya-baza/instr-plan-rah/plan-rah/plan-schetov-buhgalterskogo-1021043.html>

11. Податковий кодекс України від 02.12.2010 р. № 2755-VI. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.zakon3.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>

12. Податок на прибуток : Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 17, затверджений наказом Міністерства фінансів України від 28.12.2000 р. № 353 (зі змінами та доповненнями) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://buhgalter911.com/normativnaya-baza/instr-plan-rah/standart-buhgalterskogo/>

13. Про оплату праці: Закон України від 22.03.1995 № 108/95-ВР [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/Z950108.html

Візіренко С. В.

к.е.н., доцент кафедри обліку і оподаткування

Марценюк Г. А.

здобувач вищої освіти за освітнім ступенем магістр
Запорізького національного технічного університету

УДОСКОНАЛЕННЯ ОБЛІКУ РОЗРАХУНКІВ ЗА ВИПЛАТАМИ ПРАЦІВНИКАМ НА ПІДПРИЄМСТВАХ ЗАЛІЗНИЧНОГО ТРАНСПОРТУ

У сучасному світі вплив чинника людського капіталу на забезпечення ефективності та конкурентоспроможності підприємства є тією силою, яка підвищує соціальну відповідальність бізнесу та держави в цілому. Саме поєднання соціальної та економічної функцій управління зумовлюють стійкість підприємства та забезпечують його сталий розвиток.

Виплати працівникам є однією з суттєвих складових сукупних витрат будь-якого підприємства та одним із складних об'єктів бухгалтерського обліку, які включають у себе досить значний перелік виплат, кожен з яких має свої особливості відображення як у бухгалтерському обліку, так і у зовнішній звітності підприємства. Воно тісно пов'язано з такими поняттями як «дохід фізичної особи», «оплата праці», але не тотожно ним.

Визначення поняття «доходи працівника» нині в законодавчій базі України немає. Однак, зазвичай під особистим доходом фізичної особи розуміють суму будь-яких грошових коштів, що складається із заробітної плати і додаткових платежів, включаючи дивіденди, відсотки, ренту, премії, трансферти; вартість матеріального і нематеріального майна, інших активів, що мають вартість, одержаних платником податку у власність або нарахованих на його користь, чи набутих незаконним шляхом (хабар, викрадені чи знайдені як скарб, не зданий державі згідно із законом тощо), протягом відповідного звітного податкового періоду з різних джерел як на території України, так і за її межами.

Сукупний грошовий дохід працівника складається із додаткових платежів, включаючи дивіденди, відсотки, ренту, премії, тран-

сфери. Обчислюється до вирахування податків. У цьому визначенні джерела доходу не деталізуються і можуть бути різними, але щодо виплат працівнику, то джерелом виплати є кошти конкретного підприємства.

Також слід розрізнити поняття «виплати працівникам» та «оплата праці». Оплата праці – це будь-який заробіток, обчислений, як правило, в грошовому виразі, який за трудовим договором власник або уповноважений ним орган виплачує працівникові за виконану роботу або надані послуги. До фонду оплати праці входять основна, додаткова заробітна плата та інші заохочувальні та компенсаційні виплати. Поняття «оплата праці» вужче, ніж «виплати працівникам», так до фонду оплати праці не входять, наприклад такі виплати працівникам, як допомога по тимчасовій непрацездатності, оплата путівок на оздоровлення тощо.

Сукупність видів виплат працівникам, які визначено згідно із П(С)БО 26 «Виплати працівникам» [1], формують їх загальну структуру із п'яти категорій (рис. 1).

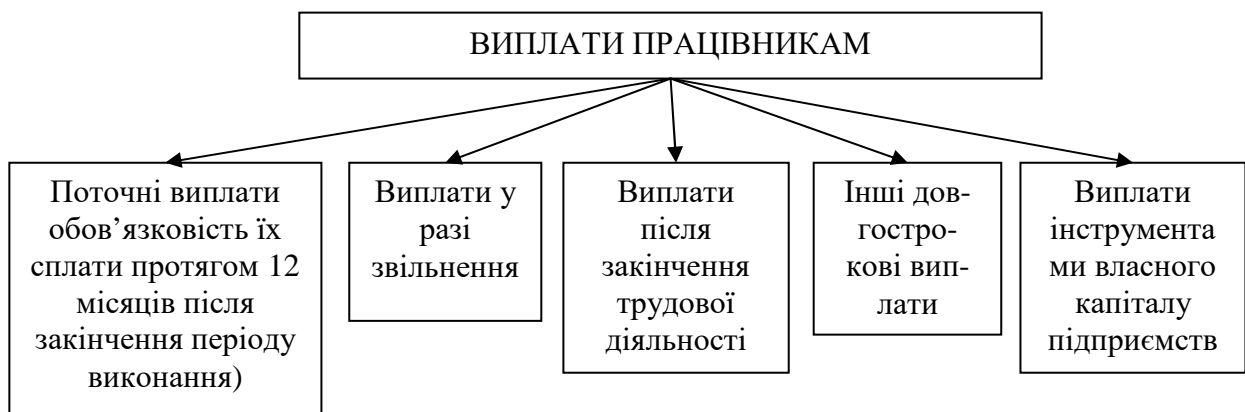


Рис. 1.1. Структура виплат персоналу відповідно до ПСБО 26 «Виплати працівникам»

Джерело: складено за [1]

Виплати персоналу включають наступні виплати:

– поточні виплати, які включають заробітну плату за окладами та тарифами, інші нарахування з оплати праці; виплати за невідпрацьований час (щорічні відпустки та інший оплачуваний невідпрацьований час); премії та інші заохочувальні виплати, що підля-

гають сплаті протягом дванадцяти місяців по закінченні періоду, у якому працівники виконують відповідну роботу;

- виплати при звільненні;

- виплати інструментами власного капіталу підприємства, такі зобов'язання визначаються і визнаються згідно з Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 13 «Фінансові інструменти»;

- інші довгострокові виплати працівнику (окрім виплат по закінченні трудової діяльності, виплат при звільненні та виплат інструментами власного капіталу підприємства), які не підлягають сплаті в повному обсязі протягом дванадцяти місяців по закінченні місяця, у якому працівник виконував відповідну роботу.

- виплати по закінченні трудової діяльності – це виплати працівникам, які підлягають оплаті після закінчення трудової діяльності.

Розглянемо детальніше характеристики кожної групи виплат.

Варто відзначити, що така категорія, як «поточні виплати» займає найбільшу частку у виплатах працівникам і включає:

- основну заробітну плату (винагорода за виконану роботу відповідно до встановлених норм праці (норми часу, виробітку, обслуговування, посадові обов'язки);

- додаткову заробітну плату (винагорода за працю понад установлені норми, за трудові успіхи та винахідливість і за особливі умови праці. Вона включає доплати, надбавки, гарантійні і компенсаційні виплати, передбачені чинним законодавством;

- премії, пов'язані з виконанням виробничих завдань і функцій);

- інші заохочувальні та компенсаційні виплати (виплати у формі винагород за підсумками роботи за рік, премії за спеціальними системами і положеннями, компенсаційні та інші грошові і матеріальні виплати, які не передбачені актами чинного законодавства або які провадяться понад встановлені зазначеними актами норми).

Докладний склад зазначених виплат визначено Інструкцією зі статистики заробітної плати [2]. При цьому слід враховувати, що частина перелічених в Інструкції заохочувальних та компенсаційних виплат не належить до фонду оплати праці. Зокрема, це: оплата за навчання в навчальних закладах дітей працівників підприємства; вартість путівок на лікування і відпочинок або суми компенсацій, видані замість путівок; екскурсії і мандрівки; здешевлення вартості харчування працівників як готівкою, так і за безготівковими роз-

рахунками в їдальнях, буфетах, профілакторіях; витрати на погашення позик, виданих працівникам підприємств для поліпшення житлових умов, включаючи кошти для погашення первинних внесків для вступу в житловий кооператив та на індивідуальне будівництво, придбання садових будинків і обзаведення домашнім господарством; витрати на благоустрій садівничих товариств (будівництво доріг, енерго- і водопостачання, осушення та інші витрати загального характеру), будівництво гаражів.

Заробітна плата та інші виплати працівникам є основним джерелом доходів працівників і найвпливовішою мотиваційною складовою трудового потенціалу на ПАТ «Укрзалізниця». Тому організація та ведення бухгалтерського обліку операцій за розрахунками за виплатами працівникам один із найважливіших і складних кроків, що потребує наявності та застосування точних і оперативних інформаційних масивів, у яких мають відобразитися такі складові, як плинність кадрів, втрати робочого часу, категорія працівників, виробничі витрати тощо.

На сьогоднішній день багато науковців досліджують питання розрахунків за виплатами працівникам, проблему її організації та нормативно-правового забезпечення, документування та відображення в обліку, зокрема Л. Андрущенко, А. Батура, Ф. Бутинець, В. Вишневський, С. Голов, К. Давидова, Н. Жук, А. Загородній, Ю. Іванов, М. Карпенко, М. Огійчук, Г. Семенов, В. Сопко та ін.

Теоретичним і практичним питанням розгляду проблем бухгалтерського обліку розрахунків за виплатами з працівниками та їх удосконаленню присвячені праці багатьох вітчизняних учених. Значний внесок у дослідження цих проблем зробили: Л. С. Герасимчук, О. В. Кантаєва, Г. О. Кошулинська, Н. В. Потриваєва, І. В. Савченко та інші.

Проте наведені праці науковців розглядають загальні проблеми обліку розрахунків за виплатами працівникам, які актуальні на даний час. Проблемам удосконалення обліку розрахунків за виплатами працівникам, обумовленим галузевим особливостям приділяється значно менше уваги. Між тим в Україні відбувається масштабне реформування цілих галузей, які мають стратегічний характер для економіки країни цілому. До таких підприємств належить, зокрема, ПАТ «Укрзалізниця».

Залізничний транспорт України – це окрема галузь національного господарства України, яка забезпечує 3% ВВП економіки України. Ця галузь має стратегічне значення для розвитку транзитного потенціалу держави – 4 з 10 Міжнародних транспортних коридорів проходять через Україну.

Підприємства залізничного транспорту України належать до державної власності і входять до об'єднання ПАТ «Укрзалізниця», яке, по суті, є державним холдингом. Централізоване управління залізницями обумовлене основними принципами управління залізничним транспортом, які полягають в поєднанні централізованого керівництва, з одного боку, і наданням особливих прав та самостійності у прийнятті рішень виробничо-технологічним підрозділам – з іншого боку.

Організаційна структура управління, сформована на залізниці має одну особливість, яка оказує суттєвий вплив на бухгалтерський облік. Кожне структурне підприємство залізниці веде самостійно бухгалтерський облік в повному обсязі: оформлює та реєструє первинні документи, складає реєстри та фінансову звітність. Одночасно структурні підприємства є складовою частиною залізниці, до якої подає фінансову звітність. Структурні підприємства та залізниця в цілому ведуть бухгалтерський облік за єдиною методологією.

Організація та ведення бухгалтерського обліку виплат працівникам на підприємствах залізничного транспорту здійснюється на підставі «Методичних рекомендацій з бухгалтерського обліку на станціях, у пасажирських вагонних депо та вагонних дільницях» [3], Положенні (стандарті) бухгалтерського обліку 26 «Виплати працівникам» [1], Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 11 «Зобов'язання» [4], Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати» [4], Кодексу Законів про працю [4], Закону України «Про оплату праці» [7], Інструкції зі статистики заробітної плати [2], Податковому кодексу України [8], Закону України «Про збір та облік єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування» [9] інших нормативно-правових актів з питань бухгалтерського обліку та оподаткування виплат працівникам.

В системі Укрзалізниці основними видами виплат працівникам є : заробітна плата з надбавками та доплатами та індексацією;

винагороди за підсумком роботи за рік; внески на соціальне забезпечення за ЄСВ; оплачені основні щорічні та додаткові відпустки; оплачена тимчасова непрацездатність; преміювання; путівки на оздоровлення; обов'язкове медичне обстеження працівників; надання спецодягу та спецхарчування; матеріальна допомога на оздоровлення та при вступі у шлюб.

Інші види виплат, наприклад, обов'язкове страхування професійних ризиків, додаткові відпустки, оплата навчання, надання службового житла, видача форменого одягу та інші заходи з охорони праці, медичне страхування, виплати на підвищення кваліфікації та навчання працівників тощо здійснюють для окремих категорій працівників з урахуванням спеціалізації виробничо-технологічного підрозділу, які виконують окремі функції в єдиному технологічному процесі організації перевезень. Також Укрзалізниця системою спеціальних виплат підтримує пенсіонерів та ветеранів залізничників.

Довгий час з різних причин в Укрзалізниці майже не проводилися зміни у системі керування та не впроваджувалися реформи, які б дозволили підвищити ефективність діяльності підприємств системи. Безумовно, перетворення в системі Укрзалізниці за зразком кращого світового досвіду сьогодні вкрай необхідне. З метою покращення якості роботи системи Укрзалізниці було прийнято Державну цільову програму реформування залізничного транспорту на 2010–2019 рр. [12].

Метою вказаної програми є створення нової організаційно-правової та економічної моделі управління залізничним транспортом, розвиток конкурентного середовища на ринку залізничних послуг, підвищення ефективності його функціонування, задоволення потреб національної економіки й населення в перевезеннях, покращення якості послуг та зменшення розміру транспортної складової у вартості товарів і послуг. У 2016 р. правління ПАТ «Укрзалізниця» затвердило Стратегію модернізації ПАТ до 2021 року.

Одним із головних напрямків підвищення ефективності функціонування залізничного транспорту є вдосконалення господарсько-економічного механізму: запровадження нової концепції моти-

вації персоналу виробничих структурних підрозділів ПАТ «Укрзалізниця» [13].

На даний час Укрзалізниця перебуває на етапі докорінного реформування, однак система оплати праці в галузі залишилася незмінною, притаманною старій моделі управління, і це не дозволяло оперативним та належним чином коригувати розміри ставок та посадових окладів. Тому зараз метою керівництва компанії є запровадження сучасного, прозорого, справедливого механізму оплати праці залізничників [14].

За інформацією керівництва ПАТ «Укрзалізниця» з 2011 по 2015 роки заробітна плата працівників галузі збільшилася лише на 45,63%, а у період з 2016 до кінця 2017 року вона була підвищена на 56,25%. Чергове підвищення заробітної плати в 2018 р. очікується у межах 17–30%, залежно від професії та посади [14].

Тому питання впровадження сучасної та ефективної системи мотивації персоналу та створення належного облікового забезпечення для удосконалення управління виплатами працівникам є актуальним для ПАТ «Укрзалізниця»

Нова система оплати праці та мотивації на ПАТ «Укрзалізниця» будується за заступними факторами: внутрішня справедливість, зовнішня конкурентоспроможність, мотиваційний потенціал, прозорість, легітимність і простота в адмініструванні.

Нова система мотивації працівників базуватиметься на оцінці результатів роботи на основі ключових показників ефективності – KPI (Key Performance Indicators). Уперше концепцію KPI розробив німецький економіст Пітер Фердинанд Друкер (1909–2005 рр.). Її головна мета – підвищити зацікавленість кожного фахівця та всього колективу (окремих підрозділів та організації в цілому), суттєво збільшити продуктивність виробничої діяльності, покращити якість обслуговування основних фондів, ощадливо використовувати ресурси – матеріальні, енергетичні та трудові. Основні вимоги, які ставляться, такі: усі показники KPI повинні бути абсолютно простими та зрозумілими для людей, а розміри фінансової винагороди – економічно обґрунтовані [13].

Удосконалення обліку розрахунків за виплатами працівникам має бути підпорядкована вказаним основним завданням.

У загальному розумінні, облікова інформація – це дані про господарські операції та об'єкти, що отримуються на всіх стадіях облікового процесу в ході їх ідентифікації та обробки.

У частині розрахунків за виплатами з персоналом виділяють три етапу процесу формування облікової інформації. Етап первинного обліку полягає у документування та оцінки господарських явищ і процесів у частині розрахунків з працівниками за різноманітними виплатами, відповідно до діючих нормативно-правових актів. Етап поточного обліку складається з процесу облікової реєстрації господарських операцій стосовно розрахунків за виплатами працівникам на бухгалтерських рахунках та узагальнення цієї інформації в облікових регістрах етап підсумкового обліку полягає в узагальненні даних поточного обліку стосовно розрахунків за виплатами персоналу у звітності.

Облікова інформація є ключовим елементом системи інформаційного забезпечення процесу прийняття управлінських рішень стосовно управління персоналом. Без даних бухгалтерського обліку неможливо дати об'єктивну оцінку як діяльності ПАТ «Укрзалізниця» в цілому так і його окремих структурних підрозділів.

Система бухгалтерського обліку є частиною інформаційної системи підприємства. Вона дозволяє сформувати достовірні дані про майновий, фінансовий стан, про порушення, допущені в ході діяльності, результати роботи (прибутки, доходи чи збитки), а також про процеси їх формування як на власному підприємстві, так і в партнерів на підставі попередніх даних. Ці дані необхідні для ефективного функціонування будь-якого господарюючого суб'єкта, і система бухгалтерського обліку надає їх через свої функції.

Оскільки облікова інформація є основним джерелом для прийняття управлінських рішень, то вона повинна відповідати ряду вимог НП(С)БО: зрозумілість, повнота, своєчасність, доречність, достовірність, порівнюваність, зіставність, суттєвість, адаптивність [21, с. 84].

Для вдосконалення організації облікового забезпечення розрахунків за виплатами працівникам на ПАТ «Укрзалізниця» вкрай важливим є виконання принципів, яким повинне відповідати облікове забезпечення (рис. 2).

Особливо потрібно дотримуватися принципу повноти та достовірності даних, що забезпечується закріплення відповідальності

за відкриття та ведення окремих груп рахунків в розрізі типів операцій за визначеними відповідальними виконавцями.

Таким чином, система управління персоналом на ПАТ «Укрзалізня» в умовах впровадження нової системи мотивації працівників потребує удосконалення обробки даних за центрами витрат (за структурними підрозділами, за видами діяльності структурних підрозділів, за критеріями ефективності діяльності працівників тощо).

Виникає необхідність створення нової системи збору облікової аналітичної інформації про структуру та виплати заробітної плати на підприємстві за центрами витрат для надання керівництву необхідної інформації для управління витратами на оплату праці.



Рис. 2. Принципи облікового забезпечення розрахунків за виплатами працівникам на ПАТ «Укрзалізня»

Для обліку розрахунків за виплатами працівникам на ПАТ «Укрзалізня» використовують різні рахунки, залежно від виду виплат:

– 661 «Розрахунки за заробітною платою» – на цьому рахунку відображують суму нарахованих виплат працівникам, які входять до складу фонду оплати труда;

- 662 «Розрахунки з депонентами»;
- 663 «Розрахунки за іншими виплатами» – на цьому рахунку відображують нарахування виплат працівникам, що не належать до фонду оплати праці;

На даний час на ПАТ «Укрзалізниця» до вказаних рахунків ніяких інших додаткових аналітичних субрахунків не відкривають. Всю необхідну деталізацію за видами виплат працівникам здійснюють за допомогою рахунків витрат, які мають складну побудову. Проте, з урахуванням нової структури виплат працівникам на ПАТ «Укрзалізниця» вважаємо, що доцільно впровадити нову систему аналітичного обліку. Зокрема, пропонуємо наступні субрахунки для обліку виплат працівникам (табл. 1).

Таблиця 1

**Пропозиції щодо удосконалення структури рахунку 66
«Розрахунки за виплатами працівникам»
на ПАТ «Укрзалізниця»**

Код субрахунку	Назва
6611	Основна заробітна плата (постійна частина)
6612	Надбавки
6613	Доплати
6614	Гарантії та компенсації
66151	Преміювання (змінна частина)
66152	Виплати на стимулювання ефективності (змінна частина)
6616	Відпустки
662	Розрахунки за депонентами
6631	Виплати за лікарняними
6632	Виплати при припиненні трудової діяльності
6633	Медичне страхування
6634	Додаткове пенсійне страхування
6635	Інші виплати з соцпакету

Вважаємо, що запропонована структура аналітичного обліку розрахунку за виплатами працівникам дозволить удосконалити облікове забезпечення системи управління трудовими ресурсами на ПАТ «Укрзалізниця» за центрами витрат, буде сприяти оперативному виявленню проблемних питань у системі виплат працівника та прийняттю своєчасних заходів щодо їх запобігання в майбутньому.

Список використаних джерел

1. Виплати працівникам: Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 19 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/>
2. Інструкція зі статистики заробітної плати: Наказ Державного комітету статистики України від 13.01.2004 № 5 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/z0114-04>
3. Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку на станціях, у пасажирських вагонних депо та вагонних дільницях, затверджені наказом Міністерства транспорту та зв'язку України. Державна адміністрація залізничного транспорту України. Укрзалізниця від 29.12.2006 р. № 562-Ц. – К.: ТОВ «НВП «Поліграфсервіс». – 2007. – 446 с.
4. Зобов'язання: Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 11, затверджене наказом МФУ № 20 від 31.01.2000 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua>
5. Витрати: Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0027-00>
6. Кодекс Законів про працю від 24.03. 1995 р. № 108/95-ВР зі змінами і доповненнями від 22.05.2008 р. № 10-08 -[Електронний ресурс]. – Режим доступу: www.liga.net
7. Про оплату праці: Закон України від 24.03.1995 р. № 108/95-ВР-[Електронний ресурс]. – Режим доступу: www.liga.net
8. Податковий кодекс України від 02.12.2010 р. № 2755 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua>
9. Про збір та облік єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування: Закон України від 08.07.2010 року № 2464-VI [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/2464-17/page>
10. Положення про документальне забезпечення записів в бухгалтерському обліку, затверджене наказом Міністерства фінансів України від 24.05.95р. № 88 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua>
11. Сім реформ, які має зробити Укрзалізниця [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zbk.org.ua/2016/12/18/7-reform-yaki-maye-zrobiti-ukrzeliznicya/>

12. Про затвердження Державної цільової програми реформування залізничного транспорту на 2010-2019 роки :Постанова КМУ від 02.11.2012№ 1390 <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/1390-2009-%D0%BF>

13. Ейтутіс Г. Концепція мотивації персоналу виробничого структурного підрозділу ПАТ «Укрзалізниця» на базі КРІ /Г.Ейтус // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://ukrrailways.com/statti/1896-kontsepsiya-motivatsiji-personalu-virobnichogo-strukturnogo-pidrozdilu-pat-ukrzalznitsya-na-bazi-kri.html>

14. В Укрзалізниці розповіли, як підніматимуть зарплати працівникам [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [/https://www.ukrinform.ua/rubric-economy/2364538-v-ukrzalznici-rozpovili-ak-pidnimatimut-zarplati-pracivnikam.html](https://www.ukrinform.ua/rubric-economy/2364538-v-ukrzalznici-rozpovili-ak-pidnimatimut-zarplati-pracivnikam.html)

15. «Укрзалізниця» запровадить нову систему оплати праці і мотивації персоналу Укрзалізниця [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <https://www.epravda.com.ua/news/2016/09/21/606211/>

16. Сначов П. М. Удосконалення мотивації праці в умовах акціонування залізниці / М. П. Сначов , О. О. Зелінська , І. М. Ломтева, Т. М. Штоколова // Збірник наукових праць Дніпропетровського національного університету залізничного транспорту імені академіка В. Лазаряна «Проблеми економіки транспорту», 2015, вип. 9. С. 96-100 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://pte.diit.edu.ua/article/viewFile/50334/46312>

17. Чухлебова Т. О. Обліково-аналітичне забезпечення системи управління витратами з оплати праці в аграрному секторі економіки / Т. О. Чухлебова // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://repository.hneu.edu.ua/jspui/bitstream/123456789/12303/1/Chuhlebova.pdf>

18. Аналітична довідка щодо виконання показників фінансового плану ПАТ «Укрзалізниця» за 2016 рік [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <https://mtu.gov.ua/>

19. Олійник Г. Ю. Удосконалення облікової системи підприємств залізничного транспорту / Г. Ю. Олійник // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.ela.kpi.ua/bitstream/123456789/6374/3/159-162.pdf>

20. Жилінська Л. Ф. Історія розвитку бухгалтерського обліку, аналізу та аудиту. – Мн : БГЕУ, 1998. – 121 с.

21. Кокоша К. Порядок формування облікової інформації для управління підприємством /К. Кокоша, В. Литвиненко // Сучасні проблеми і перспективи розвитку обліку, аналізу та контролю в умовах глобалізації економіки: матеріали VIII Міжнар. наук.-практ. конф. (03 грудня 2016 р). / відп. ред. І. Б. Садовська. – Вип. 10. – Ч. 1. – Луцьк : РВВ Луцького НТУ, 2016. – 200 с. http://oia.lntu.edu.ua/files/Tezy_gryden_2016_1.pdf

Жадан М. І.

к.е.н., доцент кафедри обліку і оподаткування

Рудева Н. Д.

*здобувач вищої освіти за освітнім ступенем магістр
Запорізького національного технічного університету*

ПРОЦЕДУРИ КОНТРОЛЮ ДОХОДІВ ДІЯЛЬНОСТІ ПІДПРИЄМСТВА

Контроль є системою постійного спостереження і перевірки роботи підприємства, однією із основних функцій управління. Він використовується в цілях оцінки обґрунтованості прийнятих управлінських рішень, виявлення відхилення і несприятливих ситуацій, своєчасного інформування керівництва для ухвалення рішень по усуненню, зниження ризиків його діяльності і управлінню ними. У сучасних умовах господарювання контроль може збалансувати та захистити інтереси держави, населення та суб'єктів господарювання, зокрема в частині обліку доходів.

Ефективність і надійність функціонування існуючої системи контролю потребує повнішого інформаційного забезпечення та подальшого вдосконалення. Контроль необхідний для забезпечення достовірної оцінки певної ситуації та покликаний створити умови для внесення коригувань до запланованих показників розвитку як окремих підрозділів, так і всього підприємства в цілому. Виходячи з цього, контроль є одним з головних інструментів розробки і прийняття управлінських рішень. Саме це і забезпечить, в свою чергу, нормальне функціонування підприємства і досягнення поставлених ним цілей [2].

Метою контролю доходів і є встановлення об'єктивної істини щодо повноти, правдивості та неупередженості первинних документів, бухгалтерських даних і звітності підприємства в частині його доходів.

Завдання контролю доходів:

– встановити дотримання законності й достовірності відображення доходів на підприємстві;

- перевірити правильність визначення доходів і витрат та відображення їх в обліку;
- виявити фактори, що впливають на формування доходів, а також сформуванню інформаційну базу для проведення якісного аналізу результатів діяльності підприємства.

Перевірка повноти, правильності відображення в обліку та звітності доходів діяльності підприємства передбачає з'ясування обґрунтованості цих показників на основі їх дослідження за суттю та нормативно-правовою відповідністю, а також відносно їх документального оформлення та правильності відображення в первинних документах, регістрах бухгалтерського обліку та звітності.

Методичними прийомами контролю доходів є документальний контроль, який передбачає перевірку, яка здійснюється з метою встановлення сутності, законності та ціле направленості господарських операцій та управлінських рішень шляхом використання планових, облікових та інших документів. Документальні прийоми контролю складаються з прийомів контролю окремого документа (формальна, нормативно-правова та арифметична перевірка документа) та прийомів контролю господарських операцій (зустрічна перевірка документів, контрольні порівняння на збалансованість окремих показників, аналітична перевірка звітності) та нормативно-правова. Обґрунтування доходів на підставі економіко-математичних розрахунків, а також групування та систематизація виявлених порушень і недоліків, складання допоміжних робочих документів контролерів та актів перевірки – це все методичні прийоми контролю доходів і витрат діяльності підприємства [1].

Методичні прийоми контролю операцій з обліку доходів потребують застосування методів обстеження діяльності, об'єктів підприємства, визначення доходів, їх зіставлення з витратами та обґрунтування доходів на підставі розрахунково-економічних розрахунків.

При перевірці в першу чергу необхідно вивчити об'єкти діяльності, які формують доходи від операційної, інвестиційної і фінансової діяльності.

Перевіряється класифікація доходів, тобто яким чином у бухгалтерському обліку визнані доходи класифікуються, за якими

групами. Відповідно п.7 П(С)БО 15 «Дохід» доходи класифікуються за такими групами:

- дохід (виручка) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг);
- інші операційні доходи;
- фінансові доходи;
- інші доходи.

Особливу увагу приділяють умовам визнання доходу. Дохід (виручка) від реалізації продукції (товарів, інших активів) відповідно до 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 (виручка) може бути достовірно визначена;
- є впевненість, що в результаті операції відбудеться збільшення економічних вигод підприємства, а витрати, пов'язані з цією операцією, можуть бути достовірно визначені [4].

Перевіряються операції, які не визнаються доходами відповідно п. 6 П(С)БО 15 «Дохід».

Контролеру необхідно переконатися в наявності всіх необхідних умов для визнання доходу, в правильності класифікації виду отриманого доходу та перевірки первинної документації, яка повинна бути належним чином заповнена, що підтверджувати факт одержання доходу.

Здійснені процедури контролю дають можливість обґрунтувати достовірність статті «Дохід (виручка) від реалізації продукції (робіт, послуг) Звіту про фінансові результати, де відображається загальний дохід (виручка) від реалізації без урахування сум надання знижок, повернення реалізованих товарів, непрямих податків.

Також перевіряють обґрунтованість записів за дебетом рахунка 70 «Доходи від реалізації», що стосується сум непрямих податків, списання сум у порядку закриття цього рахунка на рахунок 79 «Фінансові результати». Операції, що пов'язані з вирахуванням доходу від реалізації продукції, перевіряються за даними субрахунку 704 «Вирахування з доходу». За дебетом цього рахунка перевіряють правильність визначення і відображення сум, пов'язаних

з наданням знижок покупцям після дати реалізації продукції, або вартість поверненої покупцями продукції, що підлягають вирахуванню з доходу, а за кредитом – операції, пов'язані із списанням дебетових оборотів на рахунок 79 «Фінансові результати» [5].

При перевірці рахунка 71 «Інший операційний дохід», на якому обліковується дохід, отриманий від операційної діяльності підприємства у звітному періоді, за винятком доходу (виручки) від реалізації продукції (товарів, послуг). За кредитом цього рахунка перевіряються операції з одержання доходу, а за дебетом – суми непрямих податків і списання в порядку закриття на рахунок 79 «Фінансові результати» [5].

Особливу увагу приділяють перевірці обліку доходів, отриманих від первісного визнання та від зміни вартості активів, які обліковуються за справедливою вартістю, опубліковуються такі операції на субрахунку 710 «Дохід від первісного визнання та від зміни вартості активів, які опубліковуються за справедливою вартістю». На цьому субрахунку відображається дохід:

- від первісного визнання сільськогосподарської продукції та біологічних активів і від зміни справедливої вартості біологічних активів;
- зміни справедливої вартості інвестиційної нерухомості;
- зміни вартості фінансових інструментів, які оцінюються за справедливою вартістю.

Справедливою вартістю активу є сума, за якою такий актив можна продати або сплатити зобов'язання при звичайних умовах на певну дату (п. 4 П(С)БО 19) [8].

У бухгалтерському обліку сума зміни справедливої вартості об'єктів інвестиційної нерухомості у бік збільшення включається до складу інших доходів.

У податковому обліку порядок відображення збільшення справедливої вартості об'єкта інвестиційної нерухомості залежить від способу обліку такого об'єкта. Так, якщо об'єкт інвестиційної нерухомості обліковується як:

- об'єкт основних засобів (до нього застосовуються всі правила, установлені ПКУ для основних засобів), то збільшення справедливої вартості інвестиційної нерухомості розглядається як дооцінка.

Тому фінансовий результат до оподаткування слід зменшити на суму дооцінки в межах попередньо віднесеної на витрати суми уцінки (п. 138.2 ПКУ). Тобто якщо справедлива вартість об'єкта інвестиційної нерухомості не уцінювалася, база обкладення податком на прибуток збільшується на всю суму дооцінки;

– як окрема категорія (у цьому випадку не застосовуються правила, установлені ПК для основних засобів), тоді збільшення справедливої вартості відображається в складі доходів, тобто в коригуванні фінансового результату не бере участі [10].

Коригувати фінансовий результат до оподаткування в обов'язковому порядку повинні підприємства, чий дохід за рік перевищує 20 млн грн.

На субрахунку 712 перевіряється інформація про доходи від реалізації оборотних активів (виробничих запасів, малоцінних і швидкозношуваних предметів і т. п.), а також необоротних активів і груп вибуття, що утримуються для продажу. Треба з'ясувати, як операція відображається на визначенні бази обкладення податком на прибуток.

У бухгалтерському обліку об'єкт основних засобів, який підприємство планує продати, переводиться до складу необоротних активів, призначених для продажу, при дотриманні умов п. 1 розд. II П(С)БО 27. Для обліку таких активів призначено однойменний субрахунок 286 «Необоротні активи та групи вибуття, утримувані для продажу» [7].

У податковому обліку не передбачено виділяти об'єкти основних засобів, плановані для продажу, в окрему групу, тому до моменту продажу вони продовжують уважатися об'єктами основних засобів. Підприємствам, які коригують фінансовий результат до оподаткування у звітному періоді, у якому був реалізований об'єкт основних засобів, необхідно:

1) збільшити бухгалтерський фінансовий результат на суму (п. 138.1 ПКУ):

а) амортизації, нарахованої в бухгалтерському обліку до виведення об'єкта з експлуатації;

б) уцінки і втрат від зменшення корисності, включену до витрат звітного періоду;

в) залишкової вартості об'єкта в бухгалтерському обліку.

2) Зменшити бухгалтерський фінансовий результат на суму (п. 138.2 ПК):

а) амортизації, нарахованої в податковому обліку до моменту виведення об'єкта експлуатації;

б) дооцінки і вигід від відновлення корисності, яка була включена в дохід у звітному періоді реалізації об'єкта основних засобів у межах суми уцінки і втрат від зменшення корисності, раніше включеної до витрат за правилами бухгалтерського обліку;

в) залишкової вартості об'єкта, визначеної за правилами ПКУ [10].

На субрахунку 715 перевіряється інформація про штрафи, пеню, неустойки та інші санкції за порушення господарських договорів, які визнані боржником або за якими отримано рішення суду, арбітражного суду про їх стягнення, а також про суми відшкодування понесених збитків [5].

Неустойка (штраф, пеня) – це штрафна (господарська) санкція у вигляді грошової суми, яку учасник господарських відносин повинен заплатити у випадку порушення ним правил здійснення господарської діяльності, невиконання або неналежного виконання; господарського зобов'язання (ч. 1 ст. 230 ЦК) [11].

Норми ч. 2. 3 ст. 549 ЦК виділяють два види неустойки залежно від порядку її розрахунку:

– штраф, який обчислюється у відсотках від суми невиконаного або неналежним чином виконаного зобов'язання;

– пеня, яка обчислюється у відсотках від суми несвоєчасно виконаного грошового зобов'язання за кожний день прострочення виконання [11].

При визначенні об'єкта обкладення податком на прибуток бухгалтерський фінансовий результат до оподаткування не коригується.

На субрахунку 716 перевіряється інформація про суми відшкодування підприємству вартості раніше списаних оборотних активів. За результатами інвентаризації, якщо виявлено нестачу ТМЦ, винною у якій визнано матеріально відповідальну особу. Винна особа може добровільно погасити (повністю або частково) завданий підприємству збиток. Гроші для погашення збитку можуть бути внесені винною особою через касу або на банківський

рахунок підприємства. Якщо працівник не може відразу відшкодувати всю суму збитку, її можна розбити на частини. Для цього він повинен написати заяву про добровільне відшкодування збитку і підписати її в керівника.

Сума відшкодування збитку винною особою вважається доходом від іншої операційної і діяльності і відображається за кредитом субрахунку 716. Погашення нестачі відображається за дебетом субрахунків 301, 311 або 661 залежно від способу надходження коштів [5].

На субрахунку 717 перевіряється інформація про доходи, отримані від списання кредиторської заборгованості, яка виникла в ході операційного циклу, за якою минув строк позовної давнини.

Початком перебігу строку позовної давності відповідно до ст. 261 ЦК є день, коли особа знала або могла взнати про порушення своїх прав. У загальному випадку строк позовної давності становить три роки (ст. 257 ЦК). але для окремих видів вимог може встановлюватися інший строк – довше або менше трьох років (ст. 258 ЦК) [11]. Так, за зовнішньоекономічними договорами строк позовної давності становить 4 роки, якщо сторони договору перебувають у країнах, що приєдналися до Конвенції ООН про позовну давність у міжнародній купівлі-продажу товарів від 14.06.74 р. Конвенція не застосовується, якщо сторони договору прямо вказали на це у ЗЕД-договорі (ст. 3 Конвенції).

Однак не завжди дата виникнення кредиторської заборгованості в бухгалтерському обліку є початком перебігу строку позовної давності. Можуть бути різні умови договору, які впливають на визначення такого строку:

- у договорі визначено строк виконання зобов'язань.
- у договорі не визначено строк виконання зобов'язань.

При визначенні строку позовної давності треба звернути на можливість його призупинення (ч. 1 ст. 263):

- або на період дії мораторію на умовах, визначених законом,
- або у випадку, якщо поданню позову перешкоджали обставини непереборної сили (форс-мажор).

Перебіг строку позовної давності відновлюється з моменту припинення дії мораторію або форс-мажору (ч. 2 ст. 263 ЦК) [11].

Також строк перебігу позовної давності може перериватися в таких випадках (ст. 264 ЦК):

– боржник визнав свій борг. Наприклад, був підписаний акт звірки розрахунків, дана відповідь на претензію або здійснено часткову оплату вартості поставлених товарів (послуг). У цих випадках перебіг строку позовної давності починається заново після кожної події (ч. 3 ст. 264 ЦК);

– кредитор подав позов одному з декількох боржників (наприклад, якщо договір укладено між декількома сторонами (трьома і більше), які несуть солідарну відповідальність), а також; якщо предметом позову є частина боргу. Тоді перебіг строку позовної давності за сумою боргу, що залишилася, починається заново після набуття чинності рішення суду [11].

При списанні кредиторської заборгованості зі строком позовної давності, що закінчився, дохід визнається відповідно до критеріїв визнання, установлених П(С)БО 15. Дохід від списання кредиторської заборгованості відображається за кредитом субрахунка 717 [5].

На субрахунку 718 перевіряється інформація про доходи від безплатно отриманих оборотних активів (крім фінансових інвестицій) і доходи від цільового фінансування, пов'язаного з операційною діяльністю.

На субрахунку 719 перевіряється інформації про інші доходи від операційної діяльності, які не знайшли свого відображення на інших субрахунках рахунка 71. Зокрема, на субрахунку 719 відображається:

– дохід від операцій із тарою. Наприклад, за кредитом відображається дохід, отриманий від здачі тари як вторсировини, дохід від отриманої безповоротної багатооборотної тари;

– дохід від інвентаризації (наприклад, за кредитом відображається оприбуткування надлишків ТМЦ, виявлених у ході інвентаризації);

– дохід від діяльності житлово-комунальних та обслуговуючих господарств, дитячих : дошкільних закладів, будинків відпочинку, санаторіїв та інших закладів оздоровчого і культурного призначення підприємства;

– дохід від роялті, відсотків, отриманих на залишки коштів на поточних або депозитних рахунках у банках.

Також підприємства, які є страховиками, відображають на субрахунку 719 інші доходи від страхової діяльності, а саме:

- комісійну винагороду за перестраховування;
- частки від страхових випадків і страхових відшкодувань, що підлягають сплаті перестраховувальниками;
- повернені суми із централізованих страхових резервних фондів;
- повернені суми страхових резервів, інших, ніж резерв незароблених премій.

При перевірці рахунка 72 «Дохід від участі в капіталі» контролер перевіряє як відображаються доходи від участі в капіталі й обліковуються за методом участі в капіталі, на які види поділяються (доходи від інвестицій в асоційовані підприємства; доходи від спільної діяльності; доходи від інвестицій у дочірні підприємства).

При розрахунку податку на прибуток фінансовий результат зменшується на суму відображеного в бухгалтерському обліку доходу на підставі пп. 140.4.1 ПКУ і збільшується на суму втрат від інвестування згідно з пп. 140.5.3 ПКУ [10].

При перевірці рахунка 73 «Інші фінансові доходи» контролер перевіряє доходи, отримані від фінансових інвестицій – дивіденди, проценти та інші доходи (крім тих, які обліковуються за методом участі в капіталі і методологія обліку та розкриття у фінансовій звітності яких описана в П(С)БО 12 включаються до складу фінансових доходів (п. 7 П(С)БО 15).

Водночас інвестори, що суттєво впливають на об'єкт інвестування, обліковують отримані дивіденди за методом участі в капіталі. Під суттєвим впливом інвестора на об'єкт інвестування розуміють повноваження на участь у прийнятті рішень із питань фінансової, господарської та комерційної політики об'єкта інвестування без здійснення контролю цієї політики. Підтвердженням суттєвого впливу, зокрема, можуть бути (п. 3 П(С)БО 12):

- володіння 20 або більше відсотками акцій (статутного капіталу) підприємства;
- представництво в раді директорів або аналогічному керівному органі підприємства;

- участь у прийнятті рішень;
- взаємообмін управлінським персоналом;
- забезпечення підприємства необхідною техніко-економічною інформацією [12].

Контролер перевіряє відображення фінансових доходів в обліку та фінансовій звітності.

Згідно з Інструкцією № 291 облік фінансових доходів ведеться на рахунку 73 «Інші фінансові доходи», який має декілька субрахунків. Контролер перевіряє:

- інформацію про належні дивіденди від інших підприємств, які не є асоційованими, дочірніми та спільними, які узагальнюються на субрахунку 731 «Дивіденди одержані»;

- інформацію про відсотки за облігаціями, винагороду за здані у фінансову оренду необоротні активи, які узагальнюються на субрахунку 732 «Відсотки одержані»;

- інформацію про інші фінансові доходи, зокрема про доходи від амортизації премії за випущеними облігаціями, а також відсотки, отримані за строковими депозитними вкладками, які узагальнюються на субрахунку 733 «Інші доходи від фінансових операцій» [5].

У бухгалтерському обліку доходи (зокрема, фінансові) відображаються в сумі справедливої вартості активів, які отримані або повинні бути отримані (п. 21 П(С)БО 15).

Відповідно до п. 3.16 Методичних рекомендацій № 433 фінансові доходи відображаються в рядку 2220 «Інші фінансові доходи» Форми № 2 «Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід)» [6].

Особливу увагу контролер приділяє видам фінансових доходів: відсотки, дивіденди та платежі за користуванням майном за договорами фінансової оренди (лізингу).

Контролеру необхідно ретельно перевірити порядок визнання процентів в бухгалтерському обліку. Відповідно п. 4 П(С)БО 15 «Дохід», процентами називається плата за використання грошових коштів, їх еквівалентів або сум дебіторської заборгованості (п. 4 П(С)БО 15) [4].

Перевіряється аналітичний облік доходів у вигляді процентів ведеться за кожним окремим договором.

При нарахуванні фінансових доходів у вигляді процентів роблять проведення Д-т 373 «Розрахунки за нарахованими доходами» – К-т 732 (733).

Виплата процентів здійснюється в строки, установлені договором. Нараховані проценти можуть перераховуватися банком на поточний рахунок підприємства або зараховуватися на поповнення депозиту. Депозит до запитання – це вклад, який підприємство може одержати назад відразу, як тільки зажадає. Такий депозит розглядається як кошти на поточному рахунку і відображається на субрахунку 313 «Інші рахунки в банку в національній валюті» або 314 «Інші рахунки в банку в іноземній валюті». Розміщення грошей на депозит відображається проведенням Д-т 313 (314) – К-т 311 (312).

Проценти, нараховані на залишок коштів на депозитному рахунку, не вважаються фінансовими доходами. Згідно з Інструкцією № 291 вони відносяться до інших операційних доходів та обліковуються на субрахунку 719 «Інші доходи від операційної діяльності». Аналогічно обліковуються проценти, нараховані на залишок коштів на поточному рахунку в банку. Нарахування процентів відображається в бухгалтерського обліку проведенням Д-т 313 (314) – К-т 719 [5].

Короткостроковий депозит – це вклад на строк до 12 місяців. Такий депозит розглядається як короткострокова фінансова інвестиція і відображається на субрахунку 351 «Еквіваленти грошових коштів», оскільки підприємство не може вільно користуватися цими грошми. Розміщення грошей на депозит супроводжується записом Д-т 351 – К-т 311 (312).

Довгостроковий депозит – це вклад, розміщений на строк понад 12 місяців. Такий депозит обліковується на субрахунку 184 «Інші необоротні активи» як кошти, які неможливо використовувати протягом 12 місяців із дати балансу (інструкція № 291). Розміщення грошей на депозит відображається проведенням Д-т 184 – К-т 311 (312) [5].

Коли до закінчення строку дії договору з банком залишиться менше року, вклад переводять на субрахунок 351 проведенням Д-т 351 – К-т 184.

Операція з розміщення вкладу на депозит у банку не впливає на витрати і доходи підприємства. Суми за такими операціями не відповідають критеріям визнання витрат (п. 5 П (С)БО 16) і доходів (п. 5 П(С)БО 15).

Фінансовий дохід у вигляді процентів за депозитом визнається у звичайному порядку: якщо існує ймовірність одержання економічних вигід від такої операції і сума доходу може бути достовірна оцінена.

Періодом одержання доходу у вигляді процентів є той звітний період, за який вони нараховані виходячи з бази нарахування та строку користування відповідними активами з урахуванням економічного змісту договору (п. 20 П(С)БО 15) [4].

Первинним документом, що підтверджує дату визнання процентів, служить договір банківського вкладу. Перерахування процентів на поточний рахунок вкладника : підтверджується банківською випискою.

У бухгалтерському обліку нарахування процентів за строковими депозитами відображається записом Д-т 373 – К-т 733.

При перевірці процентів за товарним кредитом первинним документом є договір купівлі-продажу, яким може бути передбачено продаж товару в кредит із відстроченням або розстроченням платежу (ст. 694 ЦК). Отже, із правової точки зору договір товарного кредиту на продаж товару – це різновид договору купівлі-продажу. А договором купівлі-продажу може бути передбачено обов'язок покупця сплачувати проценти, що нараховуються на вартість товару, починаючи з моменту передачі товару продавцем (ч. 5 ст. 694 ЦК) [11].

Проценти за товарним кредитом є платою за користування послугою і не включаються в ціну товару. Причому суб'єкт господарювання – нефінансова установа має право нараховувати та одержувати проценти за договором товарного кредиту, тому що подібна послуга прямо передбачена ЦК і не підпадає під визначення фінансової послуги [11].

Дебіторська заборгованість покупця за товар – це відстрочений у часі платіж. Таку заборгованість можна розглядати як фінансову інвестицію, що приносить прибуток у вигляді процентів за

відстрочення платежу. У цьому випадку проценти покривають різницю між справедливою вартістю та номінальною сумою коштів або їх еквівалентів, які повинні бути отримані за продукцію, товари, роботи, послуги або інші активи, якщо договором передбачено відстрочення платежу (п. 22 П(С)БО 15). Таким чином, проценти, отримані за відстрочення платежу, визнаються фінансовим доходом у періоді їх нарахування згідно з умовами договору (п. 6 П(С)БО 10) [3].

У бухгалтерському обліку продавця дебіторська заборгованість покупця відображається проведенням Д-т 361 – К-т 702, а нарахування процентів за товарним кредитом – записом Д-т 373 – К-т 732.

При перевірці процентів в складі орендного платежу за договором фінансової оренди (лізингу) згідно з П(С)БО 14 за договором фінансової оренди перевіряється як орендодавець відображає в бухгалтерському обліку наданий у фінансову оренду об'єкт як дебіторську заборгованість орендаря (субрахунок 181 «Заборгованість за майно, передане у фінансову оренду») у сумі мінімальних орендних платежів і негарантованої ліквідаційної вартості за вирахуванням фінансового доходу, що підлягає одержанню, із визнанням доходу від реалізації необоротних активів. Яким чином фінансові доходи розподіляються між звітними періодами протягом строку оренди. Як орендна ставка процента застосовується до залишку дебіторської заборгованості на початок звітного періоду (п. 11 П(С)БО 14). Як у бухгалтерському обліку орендодавця орендні операції відображаються [9].

Також контролер перевіряє проценти і знижки за облігаційними позиками. Облігація – це цінний папір, який підтверджує внесення її першим власником грошей, визначає відносини позики між власником облігації та емітентом, підтверджує зобов'язання; емітента повернути власнику облігації її номінальну вартість у передбачений проспектом, емісії (для держоблігацій України – умовами їх розміщення) строк і виплатити дохід за : облігацією, якщо інше не передбачено проспектом емісії.

При приватному розміщенні облігації продаються, як правило, за номіналом (оскільки звичайно умови випуску вже погоджені

з майбутніми покупцями). У випадку публічного розміщення облігації конкурують на відкритому ринку з іншими подібними цінними паперами в розмірі встановлених процентних ставок. Якщо ринкові ставки на схожі за умовами випуску цінні папери:

- вищі, то облігації продають нижче від номіналу, зі знижкою (дисконтом);
- нижчі, тоді облігації можна продати вище від номіналу (із премією).

Дисконт і премія за облігацією дозволяють привести рівень доходності облігацій у відповідність із ринковим.

Перевіряється нарахування процентів за облігаціями, яке супроводжується записом Д-т 373 – К-т 733. Розрахована в кінці кожного періоду сума амортизації премії зменшує балансову вартість облігації і відноситься на витрати (Дт 952 – Кт 142 (143)), а сума дисконту збільшує балансову вартість облігації і включається в доходи (Дт 142 (143) – Кт 733 або Дт 352 – Кт 733).

Згідно з податковим законодавством проценти – це дохід, який виплачується (нараховується) позичальником на користь кредитора як плата за використання залучених на визначений або невизначений строк коштів і майна (пп. 14.1.206 ПКУ) [10].

До складу доходів у вигляді процентів включаються:

- платіж за використання коштів або товарів (робіт, послуг), отриманих у кредит;
- платіж за використання коштів, залучених на депозит;
- платіж за придбання товарів у розстрочку;
- платіж за користування майном згідно з договорами фінансового лізингу (оренди) (без урахування частини лізингового платежу, надаваного в рахунок компенсації частини вартості об'єкта фінлізингу);
- винагорода (дохід) орендодавця як частина орендного платежу за договором оренди житла з викупом, сплачена фізичною особою платнику податків, на користь якого відступлено право на одержання таких платежів.

Платежі за іншими цивільно-правовими договорами незалежно від того, установлені вони в абсолютних (фіксованих) цінах або

у відсотках суми договору або іншої вартісної бази, не є процентами (пп. 14.1.206 ПКУ) [10].

Фінансові доходи входять до складу доходів підприємства від фінансової діяльності і в остаточному підсумку впливають на фінансовий результат до оподаткування, на базі якого розраховується податок на прибуток. У ПК не передбачено коригування фінансового результату на різниці за нарахованими в бухгалтерського обліку фінансовими доходами у вигляді отриманих процентів.

Контролером перевіряється виплати дивідендів. Дивіденди являють собою частину чистого прибутку, розподіленого між учасниками відповідно до їх часток у власному капіталі підприємства (п. 4 П(С)БО 15) [4].

За загальним правилом, дохід у вигляді дивідендів визнається, якщо існує ймовірність одержання економічних вигід від такої операції і сума доходу може бути достовірна оцінена. Дохід від дивідендів визнається в періоді прийняття рішення про їх виплату.

Одержання в рахунок нарахованих дивідендів майна (тобто виплата в натуральній формі) для інвестора вважається купівлею такого майна. У цьому випадку він повинен сформулювати в обліку первісну вартість товару, необоротних активів, цінних паперів і т. п., керуючись П(С)БО 7, П(С)БО 8, П(С)БО 9, П(С)БО 12.

Перевіряється аналітичний облік дивідендів, який ведеться за об'єктами інвестування.

При нарахуванні дивідендів у бухгалтерському обліку роблять проведення Д-т 373 – К-т 731. У Звіті фінансові доходи у вигляді дивідендів відображаються в рядку 2220 «Інші фінансові доходи» (додаток 1 до НП(С)БО 1, п. 3.16 Методичних рекомендацій № 433) [6].

Отже, контролер перевіряє доходи, які виникають у ході здійснення підприємством фінансових інвестицій. До найпоширеніших господарських операцій, які приносять підприємству фінансові доходи відносяться: розміщення вільних коштів на депозит, передача майна у фінансову оренду товарний кредит покупцям, інвестиції в статутний капітал інших підприємств, щі передбачають одержання дивідендів. Фінансові доходи обліковуються в бухгалтерському обліку за кредитом рахунка 73 «Інші фінансові доходи» у кореспонденції з дебетом субрахунку 373 «Розрахунки за нарахованими доходами» [5].

При перевірці рахунка 74 «Інші доходи» контролер з'ясовує яким чином відображаються доходи, які виникли від операцій, не пов'язаних з операційною та фінансовою діяльністю підприємства; відображення суми одержання доходу та суму непрямих податків і списання в порядку закриття на рахунок 79 «Фінансові результати».

Особливу увагу контролер приділяє доходу, отриманого від курсових різниць за активами і зобов'язаннями в інвалюті, які пов'язані з фінансовою та інвестиційною діяльністю підприємства. Курсовою різницею є різниця між оцінками однакової кількості одиниць іноземної валюти при різних валютних курсах.

Неопераційна курсова різниця може виникати, зокрема:

- за кредитами в інвалюті;
- процентами, нарахованими за такими кредитами;
- дебіторською заборгованістю з фінансової оренди, яка повинна бути отримана в інвалюті;
- кредиторською заборгованістю з фінансової оренди, яка підлягає сплаті в інвалюті.

Курсові різниці перераховуються за монетарними статтями на дату балансу. Для їх визначення на дату балансу застосовується валютний курс на кінець дня такої дати.

Також перевіряються доходи від безплатно одержаних необоротних активів, фінансових інвестицій і цільового фінансування капітальних інвестицій. При цьому:

- дохід від цільового фінансування капітальних інвестицій і безплатно одержаних необоротних активів, що підлягають амортизації, визначається в сумі, пропорційній до суми амортизації відповідних активів одночасно з її нарахуванням;
- дохід від безплатно одержаних земельних ділянок і фінансових інвестицій визнається при їх вибутті.

Безплатне отримання основних засобів приводить до збільшення власного капіталу підприємства, яке відображається за кредитом субрахунку 424 «Безплатно одержані необоротні активи». Додатковий капітал у цьому випадку збільшується на суму, що дорівнює справедливій вартості безплатно отриманого об'єкта (тобто без урахування вартості додаткових витрат, пов'язаних із доведенням об'єкта до стану, у якому він придатний до експлуатації). Вар-

тість безплатно отриманих об'єктів основних засобів не включається до складу капітальних інвестицій, тобто не відображається на рахунку 15, а безпосередньо зараховується на рахунок 10. Однак витрати, пов'язані з доведенням об'єкта до придатного для експлуатації стану, обліковуються на рахунку 15 і списуються на рахунок 10 або 11 у момент уведення об'єкта в експлуатацію [5].

Безплатно отримані об'єкти основні засоби підлягають амортизації. При цьому одночасно з нарахуванням амортизації відображається і дохід у сумі, пропорційній до нарахованої амортизації (Д-т 424 К-т 745). При вибутті безплатно отриманого об'єкта залишок додаткового капіталу в сумі, що відноситься до цього об'єкта, списується в дохід (Д-т 745 – К-т 424).

Серед різниць, які виникають при операціях з об'єктами основних засобів, згадуються і суми їх дооцінки та уцінки, а також втрати (вигоди) від зменшення (відновлення) корисності (п. 138 ПКУ). Так, перевіряється результат до оподаткування, який:

- збільшується на суму уцінки і втрат від зменшення корисності активу, які були віднесені на витрати звітного періоду;

- зменшується на суму дооцінки та вигід від відновлення корисності в межах сум уцінки і втрат від зменшення корисності, які раніше були включені до витрат. Сума такої дооцінки і вигід від відновлення корисності в бухгалтерському обліку потрапляє в доходи і звітний періоду [10].

Тобто різниці в податковому обліку виникнуть, якщо об'єкт основних засобів раніше уцінювався.

У цьому випадку в бухгалтерському обліку здійснюються такі проведення:

- Д-т 10 – К-т 131 – на суму дооцінки зносу;

- Д-т 10 – К-т 746 – на суму дооцінки залишкової вартості об'єкта основних засобів у межах суми попередніх уцінок, раніше включених до складу витрат;

- Д-т 10 – К-т 411 – на суму перевищення дооцінки залишкової вартості об'єкта основних засобів над сумою попередніх уцінок.

Контролеру необхідно переконатися в наявності всіх необхідних умов для визнання доходу, в правильності класифікації виду отриманого доходу та перевірки первинної документації, яка по-

винна бути належним чином заповнена, що підтверджує факт одержання доходу та правильного відображення в обліку та звітності підприємства.

Список використаних джерел

1. Гацуленко Л. В. Внутрішньогосподарський контроль : навч. посіб. / Л. В. Гацуленко, М. М. Коцупатрий, У. О. Марчук – К. : Центр учбової літератури, 2014. – 496 с.
2. Данилевська Ю. М. Контроль операцій з обліку доходів / Ю. М. Данилевська, Л. В. Мельянкova // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://uk.x-pdf.ru/5raznoe/1691982-1-udk-65747-6311-danilevska-melyankova-ken-docent-nacionalniy-universitet-bioresursiv-prirodokoristuvannya-ukraini.php>
3. Дебіторська заборгованість : Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 10, затверджений наказом Міністерства фінансів України від 08.10.1999 р. № 237 (зі змінами та доповненнями) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://buhgalter911.com/normativnaya-baza/instr-plan-rah/standart-buhgalterskogo>
4. Дохід : Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 15, затверджений наказом Міністерства фінансів України від 29.11.1999 р. № 290 (зі змінами та доповненнями) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://buhgalter911.com/normativnaya-baza/instr-plan-rah/standart-buhgalterskogo/>
5. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://buhgalter911.com/normativnaya-baza/instr-plan-rah/plan-rah/instrukciya-pro-zastosuvannya-1021038.html>
6. Методичні рекомендації щодо заповнення форм фінансової звітності затверджені наказом Міністерства фінансів України 28 березня 2013 року № 433 (зі змінами та доповненнями) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <https://buhgalter911.com/uk/normativnaya-baza/metodicheskie-rekomendacii/metodichni-rekomendaciyi-schodo-1024176.html>
7. Необоротні активи, утримувані для продажу, та припинена діяльність : Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 27, за-

тверджений наказом Міністерства фінансів України від 07.11.2003 р. № 617 (зі змінами та доповненнями) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://buhgalter911.com/normativnaya-baza/instr-plan-rah/standart-buhgalterskogo/>

8. Об'єднання підприємств : Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 19, затверджений наказом Міністерства фінансів України від 07.07.1999 р. № 163 (зі змінами та доповненнями) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <https://buhgalter911.com/normativnaya-baza/instr-plan-rah/standart-buhgalterskogo>

9. Оренда : Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 14, затверджений наказом Міністерства фінансів України від 28.07.2000 р. № 181 (зі змінами та доповненнями) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://buhgalter911.com/normativnaya-baza/instr-plan-rah/standart-buhgalterskogo/>

10. Податковий кодекс України від 02.12.2010 р. № 2755-VI. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.zakon3.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>

11. Цивільний кодекс України від 16.01.2003 № 435-IV. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/

12. Фінансові інвестиції : Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 12, затверджений наказом Міністерства фінансів України від 26.04.2000 р. № 91 (зі змінами та доповненнями) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://buhgalter911.com/normativnaya-baza/instr-plan-rah/standart-buhgalterskogo/>

Зоря О. П.

*к.с.н., доцент кафедри обліку і оподаткування
Запорізького національного технічного університету*

ВИЗНАЧЕННЯ ПОДАТКОВОГО ЕФЕКТУ ТИМЧАСОВИХ РІЗНИЦЬ, ЯКІ ПІДЛЯГАЮТЬ ВИРАХУВАННЮ ЗА ВІДСТРОЧЕНИМИ ПОДАТКАМИ ПАТ «ОЩАДБАНК»

Банки є дієвим інструментом держави в реалізації його економічної політики. Банк – юридична особа, яка на підставі банківської ліцензії має виключне право надавати банківські послуги, відомості про яку внесені до Державного реєстру банків [2].

Банківська система, як елемент ринкової інфраструктури, забезпечує розвиток економіки. Адже банківська система є потужним джерелом доходів державного бюджету завдяки податковому регулюванню банківської діяльності [3].

Банківська діяльність – залучення у вклади грошових коштів фізичних і юридичних осіб та розміщення зазначених коштів від свого імені, на власних умовах та на власний ризик, відкриття і ведення банківських рахунків фізичних та юридичних осіб.

Специфіка змісту податкової правосуб'єктності банків проявляється в тому, що вони здатні виступати в податкових відносинах не тільки в якості платників податків або податкових агентів, але і в якості суб'єктів, приймати і зараховувати податкові платежі, тобто в якості посередника між платником податків і бюджетом.

Метою банківської діяльності, як і будь-яких інших комерційних підприємств є отримання прибутку, тому така діяльність підлягає оподаткуванню на загальних підставах згідно чинного законодавства.

Однак існує суттєва відмінність у тому, що діяльність банківських установ постійно пов'язана зі значними ризиками, тому банківські операції оподатковуються як операції особливого виду. До банківської діяльності належить комплекс із трьох основних операцій: прийняття грошових вкладів від клієнтів; надання клієнтам позичок і створення нових платіжних засобів; здійснення розрахунків між клієнтами. У сучасній теорії банківської справи при харак-

теристиці банківських угод, як правило, застосовується поділ банківських операцій на три групи: активні, пасивні та комісійні. Податковим кодексом України визначено вісімнадцять загальнодержавних і п'ять місцевих податків, зборів та обов'язкових платежів до бюджетів та позабюджетних фондів, але не всі вони трапляються у практичній діяльності банку. Щодо ролі банківських установ у податкових відносинах, необхідно зазначити, що з одного боку банк виступає платником податків, а з іншого – податковим агентом.

Питання вдосконалення податкового законодавства щодо оподаткування банківських установ, аналізу прогнозування податкового навантаження банків та формування пріоритетів у процесі здійснення податкового контролю таких платників податків є на часі і потребують глибокого наукового обґрунтування. Крім того, актуальною є необхідність проведення аналізу впливу податкових змін на умови надання банками послуг своїм клієнтам: на вартість та обсяги таких послуг, оскільки це надалі суттєво може вплинути на ділову активність, доступність джерел фінансування, які необхідні підприємствам для забезпечення поточної та інвестиційної діяльності тощо [4].

Платниками податку на прибуток є: суб'єкти господарювання – юридичні особи, які провадять господарську діяльність як на території України, так і за її межами, крім юридичних осіб, які не є платниками податку: неприбуткові підприємства, установи та організації, суб'єкти господарювання, що застосовують спрощену систему оподаткування, обліку та звітності [1].

Оподаткування банків здійснюється на загальних принципах, а саме:

– обов'язковість – впровадження норм щодо сплати податків і зборів (обов'язкових платежів), визначених на підставі достовірних даних про об'єкти оподаткування за звітний період, та встановлення відповідальності платників податків за порушення податкового законодавства;

– рівнозначність і пропорційність – справляння податків з юридичних осіб здійснюється у певній частці від отриманого прибутку і забезпечення сплати рівних податків і зборів

(обов'язкових платежів) на рівні прибутки і пропорційно більших податків і зборів (обов'язкових платежів) – на більші доходи;

– рівність, недопущення будь-яких проявів податкової дискримінації – забезпечення однакового підходу до суб'єктів господарювання (юридичних і фізичних осіб, включаючи нерезидентів) при визначенні обов'язків щодо сплати податків і зборів (обов'язкових платежів);

– соціальна справедливість – забезпечення соціальної підтримки малозабезпечених верств населення шляхом запровадження економічно обґрунтованого неоподатковуваного мінімуму доходів громадян та застосування диференційованого і прогресивного оподаткування громадян, які отримують високі та надвисокі доходи;

– стабільність – забезпечення незмінності податків і зборів (обов'язкових платежів) і їх ставок, а також податкових пільг протягом бюджетного року;

– економічна обґрунтованість – встановлення податків і зборів (обов'язкових платежів) на підставі показників розвитку національної економіки та фінансових можливостей з урахуванням необхідності досягнення збалансованості витрат бюджету з його доходами;

– рівномірність сплати – встановлення строків сплати податків і зборів (обов'язкових платежів) виходячи з необхідності забезпечення своєчасного надходження коштів до бюджету для фінансування витрат;

– єдиний підхід – забезпечення єдиного підходу до розробки податкових законів з обов'язковим визначенням платника податку і збору (обов'язкового платежу), об'єкта оподаткування, джерела сплати податку і збору (обов'язкового платежу), податкового періоду, ставок податку і збору (обов'язкового платежу), строків та порядку сплати податку, підстав для надання податкових пільг;

– доступність – забезпечення дохідливості норм податкового законодавства для платників податків і зборів (обов'язкових платежів). Розвиток банківської системи України та вдосконалення системи оподаткування її діяльності – це два паралельних і взаємопов'язаних шляхи.

Активізація стимулюючої функції державного регулювання оподаткування банківських установ дасть можливість досягти зна-

чних успіхів щодо зменшення фінансового дисбалансу та стабілізації економіки в цілому. Кожен податок, збір та обов'язковий платіж має самостійний об'єкт оподаткування, який визначається чинним податковим законодавством. Об'єкт оподаткування повинен бути стабільним, чітко визначеним, мати безпосереднє відношення до платника податку.

У наш час, об'єктом оподаткування комерційних банків є наступні операції: форфейтингові, факторингові, трастові операції; послуги щодо здачі в оренду майна; послуги щодо зберігання документів і цінностей; послуги щодо транспортування готівки, грошей, інкасації; послуги щодо доручень, надання гарантій і видачі інших зобов'язань за третіх осіб; послуги зв'язку, крім послуг, пов'язаних з операціями за рахунками клієнтів; послуги з підготовки кадрів і підвищення кваліфікації; консультаційні, правові, аудиторські, експертні, посередницькі, брокерські послуги. Податок на прибуток займає особливе місце в податковому регулюванні банківської діяльності. Він має найбільшу питому вагу у величині податкових платежів, що здійснюють банки, і є другим за значущістю податком, який формує бюджет [8].

Об'єктом оподаткування є: прибуток із джерелом походження з України та за її межами, який визначається шляхом коригування (збільшення або зменшення) фінансового результату до оподаткування (прибутку або збитку), визначеного у фінансовій звітності підприємства відповідно до національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку або міжнародних стандартів фінансової звітності, на різниці, які виникають. Базова (основна) ставка податку становить 18 відсотків [1].

Податкове регулювання грошово-кредитної банківської діяльності є також важливим із огляду на безпеку та стабільність розвитку економічної системи: ефективне та безпечне функціонування економічної системи держави значною мірою залежить від організації роботи її грошово-банківської системи. Впровадження ефективної системи податкового регулювання банківської діяльності може досить вагомо вплинути не тільки на банківську сферу, але й на економіку країни в цілому.

Податкове регулювання банківської діяльності в Україні через використання певних податкових важелів має багатогранний вплив не лише на банки, але й на структуру економіки країни. Головними елементами податкового механізму регулювання діяльності банків є: форми (законодавча, податкове адміністрування, обов'язковий аудит); методи (уведення або відміна податків, зміна податкових ставок, надання або відміна пільг, зміна податкової бази); інструменти (податки, податкові пільги, страхові резерви, штрафи). Механізмом податкового регулювання банківської діяльності має бути направлення на стимулювання інвестиційної активності банків.

Оподаткування є зовнішнім чинником впливу на банківську діяльність, однак його необхідно поділяти на чинники прямої та непрямой дії. Прямі чинники безпосередньо впливають на напрями та інструменти банківської діяльності й націлені, передусім, виключно на банки. Непрямі чинники прямо пов'язані з банківською діяльністю, спрямовані, перш за все, на інші види діяльності та впливають на інструменти й напрями діяльності банків.

Вплив на об'єкт оподаткування податком на прибуток банківської установи мають податкові різниці:

1. Різниці при формуванні резервів;
2. Різниці за операціями з цінними паперами;
3. Різниці, що виникають при здійсненні фінансових операцій;
4. Податковий облік окремих операцій: організація представницьких витрат; забезпечення співробітників форменим/спецодягом, взуттям, засобами індивідуального захисту; професійна підготовка, перепідготовка та підвищення кваліфікації співробітників; витрати на відрядження співробітників, при цьому документальне підтвердження витрат і дотримання встановленого ліміту таких витрат необхідно для вилучення таких сум з оподатковуваного доходу фізичних осіб;
5. Витрати за операціями з нерезидентами і трансферне ціноутворення.

Отже, податкове регулювання банківської діяльності – цілеспрямований комплексний процес використання засобів та інструментів впливу податкової політики на банківську діяльність з метою стимулювання чи стримування надання банківських послуг

для отримання позитивних соціально-економічних результатів. Проблема вибору конкретних напрямів податкової політики відносно фінансових посередників залежить від того, які функції визнана реалізувати податкова система. Однак доречно розвивати таку податкову політику, яка має забезпечити оптимальну структуру банківських кредитних ресурсів відповідно до програм економічного розвитку України та довгостроковим бюджетним плануванням. Система оподаткування комерційних банків повинна виконувати не тільки фіскальну функцію, а головним чином стимулювати перерозподіл коштів з фінансового сектора в сектор реальної економіки.

Ощадбанк – провідний український банк із найбільш розгалуженою мережею установ. Банк працює у всіх фінансових секторах. Серед його клієнтів підприємства малого і середнього бізнесу, а також найбільші компанії України. Ощадбанк першим з держбанків розпочав впровадження Стратегії розвитку, розробленої за участю міжнародної аудиторської компанії PWC. Ощадбанк має закріплену законом державну гарантію повного збереження грошових коштів громадян, довірених банку [7].

Банк є правонаступником Державного спеціалізованого комерційного ощадного банку України, зареєстрованого Національним банком України (надалі – «НБУ») 31 грудня 1991 року за № 4. Відкрите акціонерне товариство «Державний ощадний банк України» було утворене відповідно до Розпорядження Президента України № 106 від 20 травня 1999 року та Постанови Кабінету Міністрів України № 876 від 21 травня 1999 року шляхом перетворення Державного спеціалізованого комерційного ощадного банку України в Державний ощадний банк України у формі відкритого акціонерного товариства. Відкрите акціонерне товариство «Державний ощадний банк України» було зареєстровано НБУ 26 травня 1999 року за № 4. Зміна назви Банку на публічне акціонерне товариство «Державний ощадний банк України» була зареєстрована 7 червня 2011 року [6].

Банк працює на підставі банківської ліцензії, виданої Національним банком України. Банк має генеральну ліцензію Національного банку України на здійснення валютних операцій та ліцензію Національної комісії з цінних паперів та фондового ринку на здійснення операцій із цінними паперами.

Основна діяльність Банку полягає у веденні банківських рахунків та залученні депозитів юридичних та фізичних осіб, наданні кредитів, здійсненні платежів, емісії банківських платіжних карток, розвитку торгового еквайрингу та альтернативних каналів продаж, торгівлі цінними паперами та у здійсненні операцій з іноземними валютами.

Банк не є учасником Фонду гарантування вкладів фізичних осіб, оскільки усі вклади фізичних осіб в Банку гарантовано державою.

Станом на 31 грудня 2017 та 2016 років 100% акцій Банку належали державі.

У результаті проведеної роботи у 2017 році з розширення спектра банківських продуктів та послуг і підвищення якості їх надання, виваженої гнучкої тарифної політики обсяг чистого комісійного доходу порівняно з минулим роком зріс в 1,3 рази і досяг 2,7 млрд. грн.

У 2017 році було сплачено податків, зборів та обов'язкових платежів до Державного бюджету на суму 2,6 млрд. грн.

Банком забезпечено прибуткову діяльність, обсяг прибутку склав 558,5 млн. грн., що на 20,3% перевищує результат попереднього року.

Ощадбанк перерахує до державного бюджету частину чистого прибутку на виплату дивідендів в сумі 167,6 млн. грн (відповідно до встановлених законодавством терміну та розміру).

Активи банку динамічно зростали (на 11%, або 23,2 млрд. грн.) та на кінець 2017 року склали 233,8 млрд грн Темп зростання активів був вищим (на 4 в.п) за відповідний показник по найбільшим банкам [7].

Станом на 31 грудня 2017 та 2016 років до складу незабезпечених кредитів входили наступні види кредитів: кредити забезпечені порукою у сумі 27500970 тисяч гривень (31 грудня 2016 року: 22805226 тисяч гривень); кредити з використанням платіжних карток у сумі 2183326 тисяч гривень (31 грудня 2016 року: 1660847 тисяч гривень), сплата за якими здійснюється за рахунок надходжень по заробітній платі на ці карткові рахунки; знецінені кредити, забезпечення за якими знаходиться на території Автономної республіки Крим та території Донецької та Луганської областей, що не

контролюється українською владою у сумі 18360101 тисяча гривень (31 грудня 2016 року: 19742458 тисяч гривень).

Станом на 31 грудня 2017 та 2016 років максимальний кредитний ризик за кредитами, наданими клієнтам, становив 74502538 тисяч гривень та 65946584 тисячі гривень, відповідно.

Станом на 31 грудня 2017 та 2016 років максимальний кредитний ризик за умовними зобов'язаннями та кредитними зобов'язаннями, наданими Банком клієнтам, становив 6322581 тисяча гривень та 4509853 тисячі гривень, відповідно.

Станом на 31 грудня 2017 та 2016 років кредити в сумі 60448050 тисяч гривень (47%) та 59070803 тисячі гривень (51%) відповідно, були надані десятьом позичальникам, що становить значну концентрацію.

Станом на 31 грудня 2017 та 2016 років кредити, надані державному підприємству Національна акціонерна компанія «Нафтогаз України», яке є пов'язаною особою Банку, склали 11% та 13% відповідно, від загального кредитного портфеля до вирахування резерву на покриття збитків від знецінення, що становить значну концентрацію операцій на одного позичальника та по операціях з пов'язаними сторонами.

За рік, що закінчився 31 грудня 2016 року, Банк обліковував облігації, випущені Національною акціонерною компанією «Нафтогаз України». Випуск цих облігацій був забезпечений державною гарантією. Станом на 31 грудня 2016 року балансова вартість цих облігацій складала 4399120 тисяч гривень, що становить 7% від загального портфеля інвестицій, наявних для продажу, до вирахування резерву на покриття збитків від знецінення. В кінці 2017 року облігації були погашені в повному обсязі згідно умов випуску.

Станом на 31 грудня 2017 та 2016 років кошти банків включали кредити, отримані від НБУ, сумі 5000000 тисяч гривень (78%) та 2559005 тисяч гривень (55%), відповідно, що становить значну концентрацію.

Станом на 31 грудня 2017 року процентні ставки за кредитами від НБУ склали 15,50% річних (31 грудня 2016 року склали 14,25% річних) з термінами погашення кредитів у межах від 07 лю-

того 2018 по 07 березня 2018 року (31 грудня 2016 року: від 28 лютого 2017 по 10 червня 2020 року).

Станом на 31 грудня 2017 року кредити, отримані від НБУ, були забезпечені борговими цінними паперами, що відображаються за амортизованою вартістю, із балансовою вартістю 2679282 тисяч гривень (а також частиною, що відповідає вбудованому деривативу справедливою вартістю 4675416 тисяч гривень), станом на 31 грудня 2016 року: 4905053 тисячі гривень та кредитами, наданими пов'язаному державному підприємству Національна акціонерна компанія «Нафтогаз України», із балансовою вартістю до вирахування резерву у сумі 15117856 тисяч гривень).

Станом на 31 грудня 2017 та 2016 років загальний залишок по рахунках десяти найбільших клієнтів складав 34233027 тисяч гривень та 45842406 тисяч гривень, що становить 23% та 32%, відповідно. Станом на 31 грудня 2017 та 2016 років загальний залишок по рахунках одного найбільшого клієнта становив 10% та 8% від загальної суми рахунків клієнтів, відповідно.

Станом на 31 грудня 2017 року до складу рахунків клієнтів входять депозити у сумі 197566 тисяч гривень (31 грудня 2016 року: 244060 тисяч гривень), що утримуються в якості забезпечення зобов'язань за виданими гарантіями та іншими зобов'язаннями.

Станом на 31 грудня 2016 року кредити, надані іншим банкам, балансова вартість, яких складала 14573 тисячі гривень, були забезпечені нерухомим майном, а кредити, надані іншим банкам, у сумі 4202 тисячі гривень були забезпечені майновими правами на кредити фізичних осіб.

В 2017 році Банк отримав нерухомість у якості майна, що перейшло у його власність як заставоутримувача за знеціненими коштами в банках в сумі 73049 тисяч гривень, яке було визнано в обліку у складі інших активів.

В 2016 році Банк отримав нерухомість у якості майна, що перейшло у його власність як заставоутримувача за знеціненими коштами в банках і яке було первісно визнано в обліку у складі інших активів. В цьому ж році це нерухоме майно, балансовою вартістю 118759 тисяч гривень, було переведено Банком з інших активів до основних засобів.

Станом на 31 грудня 2017 та 2016 років максимальний кредитний ризик за коштами в банках становив 17028838 тисяч гривень та 31150549 тисяч гривень, відповідно.

Станом на 31 грудня 2017 та 2016 років кошти в банках включали гарантійні депозити, розміщені Банком під операції з платіжними картками та акредитивами, у сумі 337815 тисяч гривень та 536772 тисячі гривень, відповідно.

Станом на 31 грудня 2017 та 2016 років кошти в банках у сумі 15512938 тисяч гривень (71,91%) та 2030375 тисяч гривень (78,47%), відповідно, були розміщені у двох банках, що становить значну концентрацію.

Ощадбанк залишається одним із лідерів кредитування реального сектора економіки України – обсяг кредитів, наданих клієнтам збільшився на 8,6 млрд. грн і склав на 01.01.2018 року 74,5 млрд грн (з урахуванням резервів під знецінення таких кредитів).

Ощадбанк демонстрував найкращий результат серед найбільших банків щодо приросту строкових коштів фізичних осіб. Приріст ресурсної бази за 2017 рік становив 17,9 млрд. грн (поточні та строкові), або 35% приросту залучень від фізичних осіб по банківській системі.

Власний капітал становить 31,3 млрд грн. Банк підготував та узгодив з Урядом та НБУ програму капіталізації до кінця 2018 року. Держава, яка є власником Банку, демонструє готовність до надання підтримки у вигляді додаткових внесків до капіталу Банку та вже фактично зробила такий внесок у сумі 8,86 млрд грн протягом 1 кварталу 2017 року та 5,75 мільярдів гривень у грудні 2017 року. Банк дотримувався програми капіталізації та вимог НБУ до капіталу.

Отже, у найближчих планах Ощадбанку – зміцнювати свої лідерські позиції на ринку. Продовження модернізації мережі установ. Запровадити масштабну просвітницьку програму з переходу клієнтів в online-канали обслуговування. Збільшити кількість банкоматів та терміналів самообслуговування. Наростити кредитування фізичних осіб, мікро-, малого й середнього бізнесу, поступово зменшуючи частку великих компаній у своєму кредитному портфелі.

ПАТ «Державний ощадний банк України» банківська установа, яка є платником податку на прибуток.

Пропонуємо, розглянути особливості нарахування податку на прибуток та провести його аналіз ПАТ «Державний ощадний банк України» за 2015–2017 рр..

Витрати з податку на прибуток представляють собою суму витрат з поточного та відстроченого податків.

Поточний податок залежить від оподаткованого прибутку за рік. Оподатковуваний прибуток відрізняється від чистого прибутку, відображеного у окремому звіті про прибутки і збитки та інший сукупний дохід, оскільки не включає статті доходів або витрат, які оподатковуються або відносяться на витрати у інші роки, а також не включає статті, які ніколи не оподатковуються і не відносяться на витрати. Зобов'язання Банку за поточними податками розраховуються з використанням податкових ставок, які діяли протягом звітного періоду.

Відстрочений податок визнається на основі тимчасових різниць між балансовою вартістю активів та зобов'язань в окремій фінансовій звітності та відповідними податковими базами, які використовуються для розрахунку оподаткованого прибутку, і обліковується за методом балансових зобов'язань. Відстрочені податкові зобов'язання, як правило, визнаються у відношенні до всіх оподатковуваних тимчасових різниць, а відстрочені податкові активи визнаються у тій мірі, в якій існує ймовірність отримання в майбутньому оподаткованого прибутку, за рахунок якого можна буде реалізувати тимчасові різниці, які відносяться на витрати. Такі активи і зобов'язання не визнаються в окремій фінансовій звітності, якщо тимчасові різниці виникають у результаті гудвілу або первісного визнання (крім випадків об'єднання компаній) інших активів та зобов'язань у рамках операції, яка не впливає на розмір як податкового, так і бухгалтерського прибутку.

Балансова вартість відстрочених податкових активів переглядається на кожну звітну дату та зменшується у тій мірі, в якій більше не існує ймовірності того, що буде отриманий оподатковуваний прибуток, якого буде достатньо для повного або часткового відшкодування такого активу.

Відстрочені податкові активи та зобов'язання розраховуються за податковими ставками, які, як очікується, будуть застосовувати-

ся в період реалізації відповідних активів або погашення відповідних зобов'язань.

Оцінка відстрочених податкових активів та зобов'язань відображає податкові наслідки намірів Банку (станом на звітну дату) стосовно способів відшкодування або погашення балансової вартості активів і зобов'язань.

Поточний та відстрочений податок на прибуток від ображаються у окремому звіті про прибутки і збитки та інший сукупний дохід, за виключенням випадків, коли вони пов'язані зі статтями, які безпосередньо відносяться до статей капіталу. У таких випадках поточний чи відстрочений податок на прибуток також визнається у складі капіталу.

В Україні також існує багато інших податків, які стягуються залежно від діяльності Банку. Ці податки включаються до складу операційних витрат у окремому звіті про прибутки і збитки та інший сукупний дохід.

Банк розраховує податок на прибуток на підставі даних податкового обліку, які ведуться та готуються відповідно до вимог діючого податкового законодавства України і які можуть відрізнятися від Міжнародних стандартів фінансової звітності.

Відстрочені податки відображають чистий податковий вплив тимчасових різниць між балансовою вартістю активів і зобов'язань для цілей окремої фінансової звітності та сумою, яка використовується для цілей оподаткування.

Податковий ефект тимчасових різниць, які підлягають вирахуванню за відстроченими податковими активами: резерв під знецінення кредитів, наданих клієнтам, інші зобов'язання, основні засоби та нематеріальні активи, інші активи, податкові збитки, перенесені на наступні періоди. З них резерв під знецінення кредитів, наданих клієнтам становить 1094532 тис. грн., що на 38%, або на 301136 тис. грн., більше ніж за 2015 рік (станом на 31.12.2015 – 793396 тис. грн.); інші зобов'язання складають 111392 тис. грн, що на 57,4%, або на 150065 тис. грн., менше ніж за 2015 рік (станом на 31.12.2015 – 261457 тис. грн.); основні засоби та нематеріальні активи проведено через інший сукупний дохід їх податковий ефект тимчасових різниць, які підлягають вирахуванню скла-

дав 67744 тис. грн., станом на 31.12.2015 рік; інші активи складають 42580 тис. грн., що на 4,3%, або на 1907 тис. грн., менше ніж за 2015 рік (станом на 31.12.2015 – 44487 тис. грн.); податкові збитки, перенесені на наступні періоди складають 2783274 тис. грн., що на 9,4%, або на 296248 тис. грн., менше ніж за 2015 рік (станом на 31.12.2015 – 3079522 тис. грн.). Всього відстрочених податкових активів становить 4031778 тис. грн., що на 5%, або на 214828 тис. грн., менше ніж за 2015 рік (станом на 31.12.2015 – 4246606 тис. грн.), з них проведено через прибутки або збитки 147084 тис. грн., через інший сукупний дохід 67744 тис. грн.

Податковий ефект тимчасових різниць, які підлягають вирахуванню за відстроченими податковими зобов'язаннями: кошти в банках, інші активи, основні засоби та нематеріальні активи. З них кошти в банках складають 4487 тис. грн., що на 94%, або на 72123 тис. грн., менше ніж за 2015 рік (станом на 31.12.2015 – 76610 тис. грн.); інші активи складають 130137 тис. грн, що на 0,01%, або на 6 тис. грн, менше ніж за 2015 рік (станом на 31.12.2015 – 130143 тис. грн); основні засоби та нематеріальні активи складають 386991 тис. грн з них проведено через прибутки або збитки 992 тис. грн, через інший сукупний дохід 387983 тис. грн. Всього відстрочені податкові зобов'язання становлять 521615 тис. грн, що на 461104 тис. грн., більше ніж за 2015 рік (станом на 31.12.2015 – 206753 тис. грн), з них проведено через прибутки або збитки 73121 тис. грн., через інший сукупний дохід 387983 тис. грн. Чисті відстрочені податкові активи становлять 3510163 тис. грн, що на 13,1%, або на 529690 тис. грн, менше ніж за 2015 рік (станом на 31.12.2015 – 4039853 тис. грн), з них проведено через прибутки або збитки 73963 тис. грн., через інший сукупний дохід 455727 тис. грн. Невизнаний відстрочений податковий актив складає 3884226 тис. грн, що на 1,9%, або на 74955 тис. грн, якій проведено через прибутки або збитки менше ніж за 2015 рік (станом на 31.12.2015 – 3959181 тис. грн). Чисті визнані відстрочені податкові активи/ зобов'язання становлять (374063 тис. грн.), станом на 31.12.2015 – 80672 тис. грн, з них проведено через прибутки або збитки 992 тис. грн, через інший сукупний дохід 455727 тис. грн.

Відстрочені податкові активи станом на 31 грудня 2016 та 2015 років були розраховані на основі ставок оподаткування, які будуть застосовуватися у періоди, коли будуть реалізовуватися тимчасові різниці.

Станом на 31 грудня 2016 року, нараховані відстрочені податкові активи у сумі 3884226 тисяч гривень (31 грудня 2015 року: 3959181 тисяча гривень) не були визнані в окремому звіті про фінансовий стан, оскільки керівництво Банку вважає, що, враховуючи поточний стан економічного середовища та суму передплати з податку на прибуток на кінець року, вірогідність повного використання такого активу в майбутньому є невисокою.

Вивірення між витратами зі сплати податку та прибутком згідно окремої фінансової звітності за роки, що закінчилися 31 грудня 2016 та 2015 років, представлено таким чином: прибуток/(збиток) до оподаткування становить 463093 тис. грн., станом на 31.12.2015 – (12273078) тис. грн. Нормативна ставка оподаткування 18%. Податок за нормативною ставкою оподаткування становить 83357 тис. грн., станом на 31.12.2015 – (2209154) тис. грн. Вплив витрат, які не підлягають вирахуванню становить 3249 тис. грн., станом на 31.12.2015 р. – 16609 тис. грн. Ефект від зміни податкової бази по інвестиціях, наявних для продажу, внаслідок змін у Податковому кодексі України станом на 31.12.2015 р. складає (94265) тис. грн. Зміна невизнаного відстроченого податкового активу становить (74955) тис. грн., станом на 31.12.2015 – 2286810 тис. грн. Інші коригування станом на 31.12.2016 р. складають (12643) тис. грн. (Відшкодування)/витрати з податку на прибуток станом на 31.12.2016 р. складають (992) тис. грн., де відшкодування відстроченого податку на прибуток складає (992) тис. грн.

Зміни у відстрочених податкових активах/(зобов'язаннях) за роки, що закінчилися 31 грудня 2016 та 2015 років, представлені наступним чином: на початок періоду року, що закінчився 31 грудня 2015 року складає 80180 тис. грн., податковий ефект від зміни резерву переоцінки майна становить 492 тис. грн., на кінець періоду 80672 тис. грн.

На початок періоду року, що закінчився 31 грудня 2016 року складає 80672 тис. грн., зміна відстрочених податкових зобов'яз-

заннях, визнана у прибутках або збитках 992 тис. грн., податковий ефект від зміни резерву переоцінки майна становить (455727) тис. грн., на кінець періоду (374063) тис. грн. [5].

Податковий ефект тимчасових різниць, які підлягають вирахуванню за відстроченими податковими активами: резерв під знецінення кредитів, наданих клієнтам, інші зобов'язання, основні засоби та нематеріальні активи, інші активи, податкові збитки, перенесені на наступні періоди. З них резерв під знецінення кредитів, наданих клієнтам станом на 31.12.2017 р. становить 1042298 тис. грн, що на 52234 тис. грн, менше ніж за 2016 рік (станом на 31.12.2016 – 1094532 тис. грн); інші зобов'язання складають 12962 тис. грн, що на 98430 тис. грн, менше ніж за 2016 рік (станом на 31.12.2016 – 111392 тис. грн); інші активи складають 17785 тис. грн., що на 24795 тис. грн, менше ніж за 2016 рік (станом на 31.12.2016 – 42580 тис. грн); податкові збитки, перенесені на наступні періоди складають 2826395 тис. грн, що на 43121 тис. грн., більше ніж за 2016 рік (станом на 31.12.2016 – 2783274 тис. грн.). Всього відстрочених податкових активів проведених через прибутки або збитки становить 3899440 тис. грн., що на 132338 тис. грн, менше ніж за 2016 рік (станом на 31.12.2016 – 4031778 тис. грн).

Податковий ефект тимчасових різниць, які підлягають оподаткуванню: кошти в банках, інші активи, боргові цінні папери, основні засоби та нематеріальні активи. З них кошти в банках станом на 31.12.2017 р.. зменшилися на 4487 тис. грн., (станом на 31.12.2016 – 4487 тис. грн); інші активи складають станом на 31.12.2017 – 130137 тис. грн.; боргові цінні папери складають станом на 31.12.2017 – 159246 тис. грн; основні засоби та нематеріальні активи складають 372905 тис. грн з них проведено через прибутки або збитки 14325 тис. грн, через інший сукупний дохід 239 тис. грн.

Всього відстрочені податкові зобов'язання станом на 31.12.2017 р. становлять 662288 тис. грн, що на 140673 тис. грн., менше ніж за 2016 рік (станом на 31.12.2016 – 521615 тис. грн.), з них проведено через прибутки або збитки 18812 тис. грн, через інший сукупний дохід 159485 тис. грн.

Чисті відстрочені податкові активи станом на 31.12.2017 р. становлять 3237152 тис. грн, що на 273011 тис. грн, менше ніж за

2016 рік (станом на 31.12.2016 – 3510163 тис. грн.), з них проведено через прибутки або збитки 113526 тис. грн., через інший сукупний дохід 159485 тис. грн. Невизнаний відстрочений податковий актив складає 3770721 тис. грн., якій проведено через прибутки або збитки менше на 113505 тис. грн ніж за 2016 рік (станом на 31.12.2016 – 3884226 тис. грн). Чисті визнані відстрочені податкові зобов'язання становлять (533569 тис. грн), станом на 31.12.2016 – (374063 тис. грн), з них проведено через прибутки або збитки 21 тис. грн., через інший сукупний дохід 159485 тис. грн.

Відстрочені податкові активи станом на 31 грудня 2017 та 2016 років були розраховані на основі ставок оподаткування, які будуть застосовуватися у періоди, коли будуть реалізовуватися тимчасові різниці.

Станом на 31 грудня 2017 року, нараховані відстрочені податкові активи у сумі 3770721 тисяч гривень (31 грудня 2016 року: 3884226 тисяч гривень) не були визнані в окремому звіті про фінансовий стан, оскільки керівництво Банку вважає, що вірогідність використання такого активу в майбутньому є невисокою.

Вивірення між витратами зі сплати податку та прибутком згідно окремої фінансової звітності за роки, що закінчилися 31 грудня 2017 та 2016 років, представлено таким чином: прибуток/(збиток) до оподаткування становить 558544 тис. грн., станом на 31.12.2016 – 463093 тис. грн. Нормативна ставка оподаткування 18%. Податок за нормативною ставкою оподаткування становить 100538 тис. грн., станом на 31.12.2016 – 83357 тис. грн. Вплив витрат, які не підлягають вирахуванню становить 3617 тис. грн., станом на 31.12.2016 р. – 3249 тис. грн. Зміна невизнаного відстроченого податкового активу становить (113505) тис. грн., станом на 31.12.2016 – (74955) тис. грн. Інші коригування станом на 31.12.2017 р. складають 9371 тис. грн., станом на 31.12.2016 р. – (12643) тис. грн. (Відшкодування)/витрати з податку на прибуток станом на 31.12.2016 р. складають (992) тис. грн., де відшкодування відстроченого податку на прибуток складає (992) тис. грн (Відшкодування)/витрати з податку на прибуток станом на 31.12.2017 р. складають 21 тис. грн., де відшкодування відстроченого податку на прибуток складає 21 тис. грн.

Зміни у відстрочених податкових активах/(зобов'язаннях) за роки, що закінчилися 31 грудня 2016 та 2017 років, представлені наступним чином: на початок періоду року, що закінчився 31 грудня 2016 року складає 80672 тис. грн., зміна відстрочених податкових зобов'язаннях, визнана у прибутках або збитках 992 тис. грн., податковий ефект від зміни резерву переоцінки майна становить (455727) тис. грн., на кінець періоду (374063) тис. грн. [6].

Внаслідок наявності в законодавстві України, зокрема, податковому, положень, які дозволяють більш ніж один варіант тлумачення, а також внаслідок практики, яка склалася в загалом нестабільному економічному середовищі через довільне тлумачення податковими органами різних аспектів господарської діяльності, податкові органи України можуть зайняти більш жорстку позицію у своїй інтерпретації законодавства при проведенні податкових перевірок. У поєднанні з можливим збільшенням зусиль зі збору податків на задоволення потреб бюджету, зазначене вище може призвести до збільшення рівня і частоти перевірок з боку податкових органів. Зокрема, можливо, що операції та діяльність, що не оскаржувалися в минулому, можуть бути оскаржені. В результаті чого можуть бути донараховані значні додаткові податки, пені та штрафи. Така невизначеність може стосуватись оцінки фінансових інструментів, резервів на покриття збитків від знецінення, операцій з нерезидентами, а також відповідності ціноутворення ринковим умовам.

Податкове законодавство України не містить чітких вказівок в деяких областях. Час від часу, Банк застосовує інтерпретацію таких невизначених областей, базуючись на нормах чинного законодавства України, міждержавних законодавчих актів про уникнення подвійного оподаткування, що призводить до застосуванням Банком (податковим агентом) ставки податку відповідно до міждержавних угод. Як було зазначено вище, такі податкові позиції можуть піддатися ретельній перевірці. Вплив будь-яких претензій з боку податкових органів не може бути надійно оцінений; однак, він може бути суттєвим для фінансового становища і/або загальних операцій Банку.

У березні 2017 року Банк пройшов перевірку податкових органів України. Станом на 31 грудня 2017 року у Банка відсутні грошові зобов'язання щодо сплати податків та штрафних санкцій.

Станом на 31 грудня 2017 р. Банк не має ні прострочених зобов'язань щодо сплати податків (наявність/відсутність податкового боргу), ні несплачених штрафних санкцій за порушення законодавства про фінансові послуги, у тому числі на ринку цінних паперів. Банк сплатив усі податкові зобов'язання, тому дана окрема фінансова звітність не містить резервів на покриття податкових збитків. Податкова звітність залишається відкритою для перевірок податковими органами протягом трьох років. Станом на 31 грудня 2017 р. Банк не має непередбачених активів та/або зобов'язань, щодо визнання яких на балансі є висока ймовірність, крім тих, що відображені у звітності станом на та за рік, що закінчився 31 грудня 2017 р.

Таким чином, на початок періоду року, що закінчився 31 грудня 2017 року складає 374063 тис. грн, зміна відстрочених податкових зобов'язаннях, визнана у прибутках або збитках 21 тис. грн, податковий ефект від зміни резерву переоцінки майна становить 239 тис. грн., податковий ефект, що виникає на резерві переоцінки цінних паперів, наявних для продажу 159246 тис. грн, на кінець періоду (533569) тис. грн.

Список використаних джерел

1. Податковий кодекс України: від 02.12.2010 р. № 2755-IV [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/>
2. Про банки і банківську діяльність: ЗУ від 7 грудня 2000 р. № 2121-III [Електронний ресурс]. – Режим доступу до ресурсу : <http://zakon1.rada.gov.ua>
3. Оподаткування суб'єктів господарювання: навч. посіб. / [В. П. Хомутенко, І. С. Луценко, А. В. Хомутенко, О. Г. Волкова]; за заг. ред. В. П. Хомутенко. – Одеса : «ВМВ», 2014. – 418 с.
4. Проскура, К. П. Особливості оподаткування банківських установ у 2015 році / К. П. Проскура // Економічний аналіз : зб. наук. праць/ ТНЕУ – 2015 р. – 176 – 186 с.
5. Річний звіт ПАТ «Державний ощадний банк України» 2016 р.. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.oschadbank.ua/>

6. Річний звіт ПАТ «Державний ощадний банк України» 2017 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.oschadbank.ua/>

7. Сайт ПАТ «Державний ощадний банк України». [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.oschadbank.ua/>

8. Старостенко Г. Г. Податкове регулювання банків в умовах становлення інформаційного суспільства/ Г. Г. Старостенко, А. В. Сурженко// "Ефективна економіка". – 2013.– № 11 // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.economy.nauka.com.ua/>

Лівашко Т. В.

к.е.н., доцент кафедри обліку і оподаткування
Запорізького національного технічного університету

ТРАНСФОРМАЦІЙНІ ЗМІНИ В ОРГАНІЗАЦІЇ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ В КОНТЕКСТІ ІНТЕГРАЦІЙНИХ ПРОЦЕСІВ В УКРАЇНІ

Створення в Україні сучасного економічного простору вплинуло на розвиток і вдосконалення національного законодавства, гармонізації його з нормами міжнародного права. Вивчення та впровадження міжнародного досвіду в національну систему бухгалтерського обліку та фінансової звітності дало можливість створити атмосферу довір'я з боку українських та іноземних підприємців до фінансової інформації та її розкриття у звітності. Ці зміни вплинули на обсяги отримуваних інвестицій від зарубіжних компаній в сучасні прогресивні технології та сумісні бізнес-проекти.

Згідно зі ст. 8 Закону України від 16.07.99 р. N 996-XIV "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні" (далі – Закон N 996-XIV) питання організації бухгалтерського обліку на підприємстві належать до компетенції його власника (власників) або уповноваженого органу (посадової особи), який, зокрема, обирає такі форми його організації, як введення до штату підприємства посади бухгалтера або створення бухгалтерської служби на чолі з головним бухгалтером [5].

Відповідно до завдань та обов'язків, передбачених кваліфікаційною характеристикою посади головного бухгалтера, яка міститься у розділі 1 "Професії керівників, професіоналів, фахівців та технічних службовців" Випуску 1 Довідника кваліфікаційних характеристик професій працівників, затвердженого наказом N 336, головний бухгалтер, зокрема, здійснює керівництво працівниками бухгалтерського обліку підприємства та розподіляє між ними посадові завдання й обов'язки, знайомить цих працівників з нормативно-методичними документами та інформаційними матеріалами, які стосуються їх діяльності, а також зі змінами в чинному законодавстві. Листом Міністерства фінансів України N 31-34000-

10-10/7408 від 07.04.2010 р. "Щодо звернення з питання посади головного бухгалтера підприємства" роз'яснено, що законодавством не передбачено такої форми організації бухгалтерського обліку на підприємстві, як введення до штату підприємства посади головного бухгалтера без створення бухгалтерської служби, тому на більшості підприємств створена саме така служба.

Також, відповідно до ч. 3 ст. 8 Закону N 996-XIV, Національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку та інших нормативно-правових актів, що регулюють порядок ведення бухгалтерського обліку і складання фінансової звітності, із метою дотримання єдиних методів оцінки, обліку та процедур, використовуваних підприємством для складання і подання фінансової звітності визначена відповідальність управлінського персоналу за повноту документального забезпечення господарських операцій.

Відповідальність за організацію бухгалтерського обліку та забезпечення фіксування фактів здійснення всіх господарських операцій у первинних документах, збереження оброблених документів, реєстрів і звітності протягом встановленого терміну, але не менше трьох років, несе уповноважений орган (посадова особа), який здійснює керівництво підприємством, або власник відповідно до законодавства та установчих документів [5].

Таким чином, для достовірності та повноти ведення бухгалтерського обліку на підприємстві створюється бухгалтерська служба на чолі з головним бухгалтером який самостійно організовує автоматизовану інформаційну систему обробки та подання економічної інформації.

Сучасний стан комп'ютеризації підприємств визначив проблеми, пов'язані з підготовкою фахівців, які б однаково знали бухгалтерський облік та можливості застосування інформаційних технологій для його автоматизації, крім цього застосовували б заходи безпеки за збереженням створеної фінансової інформації.

Відомі цивілісти Ю. К. Толстой і А. П. Сергеев зазначають у своїх роботах, що у сучасному світі інформація виступає в якості особового об'єкта договірних відносин, пов'язаних з її збиранням, збереженням, пошуком, переробкою, поширенням і використанням у різних сферах людської діяльності. Особливе місце при цьо-

му відводиться машинній інформації, що циркулює в обчислювальному середовищі, зафіксована на фізичному носії у формі, доступній для сприйняття ЕОМ, або така, що передається по телекомунікаційних каналах. [1, с. 234].

Український уряд осучаснює законодавчі норми, які впливають на документальне забезпечення господарських операцій та впливають на спрощення організації ведення бухгалтерського обліку. Так, сьогодні, первинні документи можуть бути складені в паперовій або в електронній формі. Електронний документ повинен відповідати вимогам, передбаченими Законом України від 22.05.03 р. N 851-IV "Про електронні документи та електронний документообіг" [11] та п. 2.12 Положення Про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку від 24.05.1995 р. № 88 [13]. Починаючи з 04.01.17 р. змінилися законодавчі вимоги до оформлення первинного документа:

- із визначення первинного документа була виключена фраза "...і що підтверджує її здійснення";
- із ч. 1 ст. 9 Закону N 996-XIV виключена фраза «...Первинні документи повинні бути складені під час здійснення господарської операції, а якщо це неможливо – відразу після її закінчення»;
- із переліку обов'язкових реквізитів виключене «місце складання документа».

Дані реквізити заповнювалися в первинних документах відповідно до старої редакції ст. 9 Закону N 996-XIV, де підставою для бухгалтерського обліку господарських операцій були тільки правильно оформленні первинні документи, які фіксували факти здійснення господарських операцій та мали такі обов'язкові реквізити, зокрема:

- назву документа (форми);
- дату складання;
- назву підприємства, від імені якого складено документ;
- зміст та обсяг господарської операції, одиницю виміру господарської операції;
- посади осіб, відповідальних за здійснення господарської операції і правильність її оформлення;
- особистий підпис або інші дані, що дають змогу ідентифікувати особу, яка брала участь у здійсненні господарської операції [5].

Сьогодні підприємства України в повній мірі можуть використовувати первинні документи, складені в електронній формі, але вони можуть застосовуватися у бухгалтерському обліку за умови дотримання вимог законодавства про електронні документи та електронний документообіг.

Законодавством розширено вимоги та відповідальність до зберігання інформації на електронних носіях інформації.

Так, у п. 6 ст. 9 Закону № 996-XIV визначено, що у разі складання та зберігання первинних документів і реєстрів бухгалтерського обліку з використанням електронних засобів оброблення інформації підприємство зобов'язане за свій рахунок виготовити їх копії на паперових носіях на вимогу інших учасників господарських операцій, а також правоохоронних органів та відповідних органів у межах їх повноважень, передбачених законами [5].

Підприємство має вживати всіх необхідних заходів для запобігання несанкціонованому та непомітному виправленню записів у первинних документах і реєстрах бухгалтерського обліку та забезпечувати їх належне зберігання протягом встановленого строку.

З прийняттям Закону від 23.03.2017 р. N 1982-VIII "Про внесення змін до деяких законодавчих актів України щодо використання печаток юридичними особами та фізичними особами – підприємцями" [14], яке відбулося 19 липня 2017 року застосування печаток юридичними та фізичними особами – підприємцями є їх правом, а не обов'язком.

Відповідно до нової редакції Господарського кодексу України [12] наявність або відсутність відбитка печатки суб'єкта господарювання на документі не створює юридичних наслідків.

Сьогодні застосовуються різноманітні первинні документи, які створюють доказову базу для проведення в бухгалтерському обліку різних по значенню господарських операцій. Класифікація первинних документів представлена на рисунку 1:

Згідно класифікації, за місцем складання первинні документи поділяють на дві групи:

– внутрішні (оформлені на підприємстві для використання виключно для внутрішніх цілей, а також ті, що підлягають передачі контрагентам, – наприклад, видаткові накладні);

– зовнішні (отримані від контрагентів та інших підприємств і організацій – наприклад, рахунки-фактури постачальників (виконавців), ТТН при транспортуванні товару сторонньою організацією та видаткова накладна постачальника, платіжне доручення покупця про оплату).

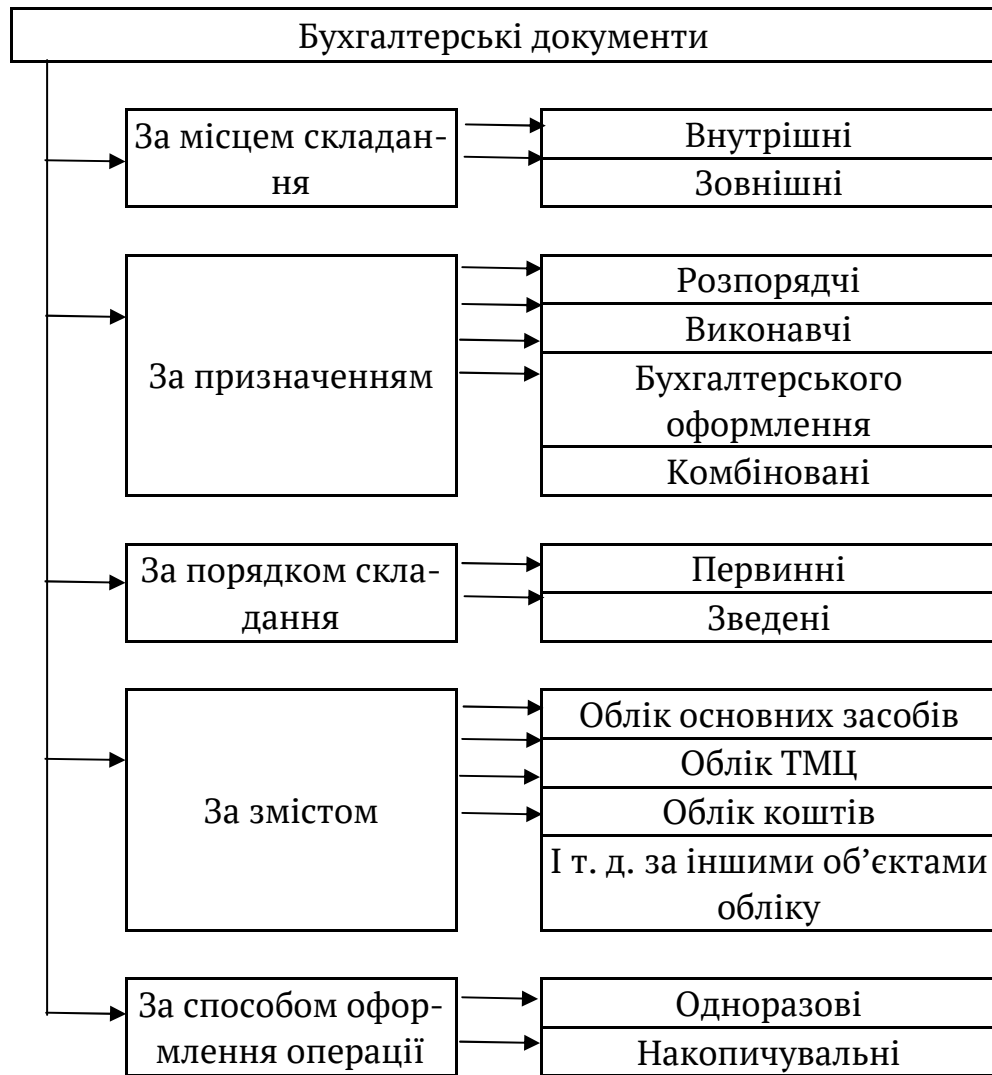


Рис. 1. Класифікація бухгалтерських документів [3].

За призначенням бухгалтерські документи поділяють на:

– розпорядчі – вони містять розпорядження (вказівку, завдання) на здійснення певних господарських операцій, але при цьому не є самостійною підставою для відображення таких операцій в обліку (наприклад, накази керівника – про прийняття на роботу і т. п.);

– виконавчі (виправдувальні) – ними підтверджують факт здійснення господарської операції (наприклад, прибутковий ордер (накладна), виписка банку, акт виконаних робіт);

– бухгалтерського оформлення – їх складають працівники бухгалтерії на підставі даних розпорядчих і виконавчих документів (розрахунково-платіжні відомості заробітної плати; відомості нарахування амортизації і т. п.);

– комбіновані – у них об'єднані ознаки розпорядчих, виконавчих і бухгалтерського оформлення. До таких відноситься більшість документів (наприклад, видатковий касовий ордер містить розпорядження видати певну суму готівки і водночас підтверджує, що відповідна сума видана).

За порядком складання документи поділяють таким чином:

– первинні – вони безпосередньо містять відомості про господарські операції (касові ордери, накладні, акти приймання-передачі);

– зведені – складаються на підставі декількох згрупованих первинних документів для узагальнення показників (наприклад, авансовий звіт, зведена розрахунково-платіжна відомість). Зведені документи скорочують облікові записи, надаючи нові укрупнені показники.

За змістом документи поділяються залежно від того, для обліку яких об'єктів вони призначені.

За способом оформлення господарської операції документи розділяють на:

– разові – це документи, якими оформляється одна або декілька операцій в одне виконання, і вони відразу ж використовуються в бухгалтерії для облікових записів (наприклад, видаткова накладна, касові ордери);

– накопичувальні – це документи, якими оформляються (накопичуються) однорідні, такі, що систематично повторюються, операції протягом звітного періоду (день, декада, місяць). Наприклад, відпуск зі складу матеріалів за лімітно-забірною картою, до якої протягом місяця вносяться записи про відпуск того або іншого матеріалу у виробництво (за кожним матеріалом можливі один або декілька записів за місяць). Для облікових записів накопичувальні документи приймаються бухгалтерією після закінчення встановленого періоду для їх складання та при наявності в них підсумкових даних [3].

Для організації контролю, аналізу та розробки управлінських рішень документи групують за видами господарських операцій. Ця процедура здійснюється у встановлені строки, оговорені у графіку документообігу, який є невід'ємною частиною Наказу про облікову політику підприємства.

Групування документів – це накопичення документів за однорідними ознаками (касові, банківські, з оплати праці, із ТМЦ і т. п.) і за певний період (день, декада, місяць) з метою отримання укрупнених, зведених даних, необхідних для заповнення облікових реєстрів. На строки обробки інформації впливає масив такої інформації, який є особливим по кількості створених документів та часу на їх проведення в бухгалтерському обліку, визначений окремо для кожного суб'єкта господарювання.

Чим більше масив інформації тим більше часу потрібно на його обробку та узагальнення.

Сучасний розвиток інформаційних процесів при прийнятті управлінського рішення базується на задокументованому обсягу фінансової інформації. Але на ухвалення управлінського рішення впливає безліч окремих чинників, дію яких треба врахувати. Всі чинники розраховуються на підставі даних, накопичених за допомогою різних електронних носіїв інформації (не тільки інформації з фінансових служб).

Зазвичай, будь-яку інформацію, пов'язану з діяльністю підприємства, прийнято іменувати «комерційною таємницею».

Визначення поняття «комерційна таємниця» наведено в Цивільному [7] та Господарському кодексах [12]. Згідно ч.1 ст.505 ЦКУ комерційною таємницею є інформація, яка є секретною в тому розумінні, що вона в цілому чи в певній формі та сукупності її складових є невідомою та не є легкодоступною для осіб, які звичайно мають справу з видом інформації, до якого вона належить, у зв'язку з цим має комерційну цінність та була предметом адекватним, існуючим обставинам заходів щодо збереження її секретності, вжитих особою, яка законно контролює цю інформацію [7].

Відповідно до ст. 36 ГКУ під комерційною таємницею розуміються відомості, пов'язані з виробництвом, технологією, управлінням, фінансовою та іншою діяльністю суб'єкта господарювання,

які не є державною таємницею та розголошення яких може заподіяти шкоду інтересам суб'єкта господарювання [12]

Якщо проаналізувати обидва наведені визначення та узагальнити їх, можна зробити висновок, що комерційна таємниця – це відомості (інформація), які становлять для суб'єкта підприємництва комерційну цінність, неправомірне розголошення яких може заподіяти підприємству шкоду.

З набранням чинності ст. 505 ЦКУ комерційну таємницю [7] вважають окремим об'єктом права інтелектуальної власності. Для підприємств це означає, що вони, як власники комерційної таємниці мають цілу низку майнових прав стосовно комерційної таємниці, а також право на її захист від неправомірних посягань. До таких майнових прав належать:

- право використання комерційної таємниці;
- виняткове право дозволяти (не дозволяти) використовувати комерційну таємницю;
- виняткове право перешкоджати неправомірному розголошенню, збору чи використанню таємної інформації;
- право розпоряджатися інформацією, що становить комерційну таємницю.

За загальним правилом, підприємство, як власник самостійно визначає коло відомостей (обсяг інформації), що становлять для нього комерційну таємницю. Відповідно до ст.505 ЦКУ комерційною таємницею можуть бути відомості технічного, організаційного, комерційного, виробничого та іншого характеру [7]. Винятком є лише відомості, які згідно із законодавством не можуть бути віднесені до комерційної таємниці. До таких, насамперед, належать відомості, що містять державну таємницю. Відповідно до ст.1 Закону України від 21.01.94 р. N 3855-XII «Про державну таємницю» [15] до державної таємниці належить таємна інформація, яка охоплює відомості у сфері оборони, економіки, науки й техніки, зовнішніх відносин, державної безпеки та охорони правопорядку, розголошення яких може заподіяти шкоду національній безпеці України.

У ст. 8 зазначеного Закону визначено коло відомостей, які можуть бути віднесені до державної таємниці, а також порядок надання цій інформації такого статусу [15]. Крім того, перелік відомо-

стей, які не можуть бути комерційною таємницею, визначено в Постанові КМУ від 09.08.93р. N 611 «Про перелік відомостей, що не становлять комерційної таємниці» [16].

Так, комерційну таємницю не становлять:

установчі документи, документи, що дозволяють займатися підприємницькою діяльністю та її окремими видами;

інформація за всіма встановленими формами державної звітності;

дані, необхідні для перевірки обчислення та сплати податків та інших обов'язкових платежів;

відомості про чисельність і склад працюючих, їхню заробітну плату в цілому та за професіями й посадами, а також наявність вільних робочих місць;

документи про сплату податків і обов'язкових платежів;

інформація про забруднення навколишнього природного середовища, недотримання безпечних умов праці, реалізацію продукції, що завдає шкоди здоров'ю, а також інші порушення законодавства України та розміри заподіяних при цьому збитків;

документи про платоспроможність;

відомості про участь посадових осіб підприємства у кооперативах, малих підприємствах, спілках, об'єднаннях та інших організаціях, які займаються підприємницькою діяльністю;

відомості, що відповідно до чинного законодавства підлягають оголошенню [16].

Решта ж відомостей та інформація, яка є цінною для підприємства, за рішенням підприємства можуть бути визначені предметом комерційної таємниці самостійно.

Специфічним предметом правового регулювання інформаційного законодавства є реалізація права на інформацію в таких основних галузях, як пошук, одержання, споживання інформації, її виробництво, переробка для формування інформаційних ресурсів; надання інформації, створення та застосування інформаційних систем, інформаційних технологій; створення механізмів захисту інформації від несанкціонованого доступу. Тобто треба приділити увагу інформаційній безпеці.

Інформаційна безпека – організаційно-технологічна система організації, спрямована на ідентифікацію загроз та попередження негативних наслідків цих загроз для бізнесу.

Актуальність проблеми забезпечення інформаційної безпеки зумовлена тим, що інформація є цінним виробничим ресурсом.

Щоб визначити перелік відомостей, що становлять комерційну таємницю, підприємство повинне розробити й затвердити відповідним наказом по підприємству внутрішній документ – положення про комерційну таємницю. У ньому має бути визначене коло відомостей, що становлять комерційну таємницю, порядок ознайомлення працівників та інших осіб, які мають доступ на підприємство (наприклад, співробітників контролюючих органів), з такими відомостями та умовами їх використання, а також відповідальність за розголошення чи неправомірне використання відомостей, що становлять комерційну таємницю, без дозволу підприємства. Як свідчить практика, під час приймання на роботу нового співробітника інструктують про те, що на підприємстві є таке положення, знайомлять з його змістом і попереджають про відповідальність. Про проведений інструктаж робиться відмітка в наказі про приймання на роботу, а працівник ставить свій підпис або в наказі, або в додатках до згаданого вище положення [3].

В практиці застосування міжнародних стандартів з безпеки інформації, найкращим можна визнати міжнародний стандарт ISO/IEC 27001.2013 «Методи забезпечення безпеки. Системи менеджменту інформаційної безпеки. Вимоги.» [6]. Цей стандарт визначає мету побудови системи менеджменту інформаційної безпеки (СМІБ) – забезпечення вибору адекватних та відповідних заходів (засобів) контролю безпеки, за допомогою яких забезпечується адекватний захист інформаційних активів та створюється довіра зацікавлених сторін.

Для ефективного управління суб'єктом господарювання більшість управлінських рішень передаються за допомогою інформаційних систем.

Але й досі у практиці роботи більшості підприємств України з позиції юридичного оформлення управлінських рішень найбільш поширеними є оформлені письмові рішення, прикладами яких мо-

жуть бути: накази, розпорядження, інструкції, затверджені бюджети, плани та вказівки щодо їх виконання.

Найважливішою обов'язковою до виконання формою рішення є наказ. Нерідко він ґрунтується на відповідних ухвалах вищих органів управління (ради директорів, правління). Розпорядження можуть бути не тільки письмовими, але й усними. Вони, як правило, спрямовані на вирішення поточних, переважно дрібних питань, коли ініціатива виходить, безпосередньо від керівника [2, с. 21].

Віртуальні рішення, пов'язані зі способом їх фіксації через упровадження електронної пошти, електронного підпису і печатки. Електронний підпис і печатка звільняють керівництво компанії від дорогого транспортування оригіналів документів на великі відстані.

За законодавством України документи в електронному вигляді мають юридичний статус [2, с. 21].

Сьогодні урядом України переглянуті та прийняті нові правові норми, що регулюють ринок інтелектуальної власності, серед якого окреме місце посідають комп'ютерні програми у сфері автоматизації бухгалтерського обліку. Фахівцями велику увагу приділено електронному документообігу у сфері бухгалтерського та податкового обліку. Удосконалено порядок подання фінансової звітності в єдиному форматі відповідно до вимог Директиви ЄС № 2013/34/ЄС.

Інтеграція України до міжнародних стосунків з Європейським Союзом визначає напрямки гармонізації національного законодавства із законодавством країн-членів ЄС. Йдеться про створення системи виключно правомірного використання на території України творів науки, літератури і мистецтва, комп'ютерних програм, виконань, фонограм, програм радіомовлення – системи, яка б гарантувала рівень захисту, аналогічний тому, що існує у Співтоваристві [1, с. 77].

Економічна інформація лежить в основі прийняття кожного управлінського рішення. Якість та доступність цієї інформації може вплинути на ефективність управління та розвиток бізнесу. Збір інформації включає накопичення якісних даних. Досвід свідчить, що традиційні методи збирання інформації вже не задовольняють потреби управління. Із загального обсягу фінансової інформації виокремити необхідний ресурс досить складно. Для цього слід забезпечити високі творчі та аналітичні здібності учасників процесу аналізу. Треба не

тільки усвідомлювати схожість і розбіжності між наданими для аналізу даними, а й розуміти взаємозв'язки між ними.

Крім цього, слід усунути вплив факторів, які можуть викривити фінансову інформацію. Щоб зробити якісний аналіз фінансової інформації до прийняття управлінського рішення, треба:

- упорядкувати і зіставити отримані дані;
- проконтролювати якість інформаційних матеріалів;
- усунути або принаймні мінімізувати вплив факторів, що можуть викликати викривлення результатів;
- виявити недоліки у бенчмаркінговій роботі та віднайти причини, що лежать в їхній основі [2, с. 465].

Для цього первинний документ, що потрапив до бухгалтерії повинен пройти перевірку:

- за формою (формальна перевірка) – визначається повнота і правильність оформлення та заповнення всіх реквізитів, наявність підписів, контролюється відсутність помарок і підчисток;
- за суттю – перевіряється законність операції та її господарська доцільність, а також відповідність одних і тих самих показників (логічна ув'язка) у різних документах;
- арифметично – перевіряється правильність проставлених цін і здійснених націнок, правильність обчислень, підрахунку підсумкових цифрових даних.

Якщо перевіркою встановлено, що документ складено неправильно (у т. ч. є арифметичні помилки), його повертають виконавцю для виправлення або заміни на новий, правильний.

Якщо первинний документ не відповідає вимогам законодавства у сфері бухгалтерського обліку (у т. ч. у документі виявлено підчистки, підробка підписів, є сумніви в законності операції), такі документи з письмовим обґрунтуванням передаються керівнику підприємства. До окремого письмового рішення керівника такі документи не приймаються до виконання, про це вказано у п. 2.16 Положення N 88 [13].

Тобто створена фінансова інформація повинна бути захищена від помилок та несанкціонованого впливу. Міжнародний стандарт ISO 17799 «Керування інформаційною безпекою» забезпечує безпечіший захист економічної інформації від зовнішніх навмисних

і ненавмисних загроз, створює умови безперервності роботи підприємства та зводить до мінімуму збитки від втрати накопичених інформаційних ресурсів.

На початку XXI століття Британський інститут стандартів (BSI) при участі комерційних організацій, таких як Shell, National Westminster Bank, Midland Bank, Unilever, British Telecommunications, Marks & Spencer, Logica та ін. почав розробляти стандарт інформаційної безпеки. Тому ще в 1998 році було прийнято національний стандарт BS 7799 «Управління інформаційною безпекою організації поза залежності від сфери діяльності компанії». Служба безпеки, IT-відділ, та все керівництво компанії починають працювати згідно загальному регламенту безпеки. Неважливо, йдеться про захист паперового документообігу чи електронних даних. Британський стандарт BS 7799 підтримується в 27 країнах світу, в тому числі країнах Британської Співдружності, а також, Швеції і Нідерландах. В кінці 2000 років міжнародний інститут стандартів ISO на базі британського BS 7799 розробив та випустив міжнародний стандарт менеджменту безпеки ISO/IEC 17799 [6].

Після вступу України до СОТ для забезпечення безпеки інформаційних систем та інформаційних джерел необхідно було впровадити інформаційний аудит на підприємствах. Після його впровадження інформаційна система компанії стає більш "прозорою" для менеджменту, виявляє основні загрози безпеки для бізнес-процесів, виробляє рекомендації щодо підвищення поточного рівня захищеності від знайдених загроз та недоліків в системі безпеки та управління. У результаті компанії надається комплексний план внесення змін до системи управління інформаційною безпекою, як для підвищення реального рівня захищеності систем, так і для виконання вимог затвердженого стандарту ISO [6].

В умовах глобалізації та лібералізації світової економіки посилюється взаємозалежність країн світу одна від одної, здійснюється процес інтеграції ринків та зближення інформаційних систем. Інформаційна система виступає як сукупність інформаційних ресурсів і програмного забезпечення у формі, доступній для сприйняття машиною, функції якої забезпечуються інформаційними технологіями та інформаційними процесами.

Сьогодні в Україні створюються сучасні напрямки науки по розробці комп'ютерних програм, баз даних, інформаційних систем на вимогу державних потреб інформатизації в різних галузях знань.

При використанні ЕОМ для роботи інформаційної системи, а тим більше для такої, що працює в єдиній мережі (районній, між-районній, регіональній), необхідні спеціалісти для інформаційного аналізу матеріалів і запитів, механічного або традиційного відтворення їх змісту, для підтримки технічної працездатності системи. Це означає, що крім творчих осіб, авторів таких проектів, створення сучасної інформаційної системи неможливо уявити собі без інженерів, операторів та іншого технічного персоналу [1, с. 245].

Тобто до комерційної інформації мають доступ не тільки працівники бухгалтерії, а й технічні працівники, що організують та підтримують інформаційну систему. Всі особи, які є учасниками цивільно-правових відносин у сфері використання програм, баз даних та інформаційних систем, мають суб'єктивні права і обов'язки. Відповідальність за збереження баз даних неможливо покласти на конкретного працівника. Забезпечення безпеки інформаційної системи організовано на серверах, які автономно функціонують та обслуговуються фахівцями інтелектуального сервісу.

Одна базова інформаційна система може надавати можливість для створення цілого покоління інформаційних систем з широким діапазоном використання, так, наприклад Програма 1С: версія 8 для України має такі конфігурації:

Управління виробничим підприємством (повна версія) та її складові:

1С Бухгалтерія для України

1С Управління торговим підприємством

1С Управління автотранспортним підприємством

1С Бухгалтерія для сільськогосподарського підприємства

1С Бухгалтерія для страхової компанії та ін.

Розробники вихідних інформаційних систем докладають значні зусилля стосовно адаптації базової інформаційної системи до конкретної облікової політики та особливостей ведення бізнес-процесів. Споживачі інформаційних систем визначають комплекс

нових проблем та розширення нових функцій контролю за обробкою бази даних в умовах змін нормативів що їх регулюють.

В процесі використання проводиться неодноразове відтворення інформаційної системи – це виготовлення одного або більше примірників інформаційної системи в будь-якій матеріальній формі, а також запис інформаційної системи для тимчасового чи постійного зберігання в електронній (включаючи цифрову), оптичній або іншій формі, яку читає машина.

Програми 1С: Підприємство часто скорочують в назві але загалом – це комп'ютерна програма, призначена для автоматизації діяльності організацій і приватних осіб. Програма 1С: Підприємство завжди складається з двох частин: Платформа «1С: Підприємство» та Прикладне рішення (або «конфігурація»). Платформа 1С: Підприємство – це і є основа, головна програма, яка встановлюється на комп'ютер з фірмового DVD-диска. Її призначення – займатися виконанням прикладного рішення.

Підприємства, що придбали комп'ютерну програму 1С: Підприємство мають право:

- відтворювати примірники інформаційної системи;
- проводити адаптацію інформаційної системи;
- виготовляти або доручати виготовлення копії інформаційної системи для архівних цілей та для заміни законно придбаного примірника інформаційної системи у випадку її втрати, пошкодження або непридатності.

При використанні комп'ютерної програми також проводиться постійне оновлення через інформаційну мережу Інтернет.

Легкий доступ до інформації в інформаційних мережах і в Глобальній інформаційній інфраструктурі в цілому, можливість її багаторазового використання і миттєвої передачі можуть привести до зниження рівня конфіденційності. Інформаційна система підприємства, повинна відповідати таким ознакам:

Конфіденційність – забезпечення доступності інформації тільки для тих, хто має відповідні повноваження (авторизовані користувачі);

Цілісність – забезпечення точності та повноти інформації, а також методів її обробки;

Доступність – забезпечення доступу до інформації авторизованим користувачам, коли це необхідно (по вимозі).

Головною запорукою ведення успішного бізнесу вважається забезпечення конфіденційності. Тому на підприємстві повинна бути створена система захисту комерційної інформації в тому числі і захисту засобів забезпечення автоматизованого бухгалтерського обліку. Принципи конфіденційності визначають умови, які регулюють отримання, розголошення і використання конфіденційної інформації, її цілісність та якість.

Питання захисту конфіденційності інформації вирішуються на державному рівні. Так, до Кримінального Кодексу України внесли зміни щодо правового захисту комерційної інформації. Тобто, вид та обсяг такої інформації визначає керівництво підприємства, воно ж визначає осіб, що мають до неї доступ.

Загроза розкриття комерційної інформації карається досить суттєво. У статтях Кримінального Кодексу України, таких, як ст. 231 та 232 [4]:

Умисні дії, спрямовані на отримання відомостей, що становлять комерційну або банківську таємницю, з метою розголошення чи іншого використання цих відомостей, а також незаконне використання таких відомостей, якщо це спричинило істотну шкоду суб'єкту господарської діяльності, – караються штрафом від двохсот до тисячі неоподатковуваних мінімумів доходів громадян або обмеженням волі на строк до п'яти років, або позбавленням волі на строк до трьох років.

Умисне розголошення комерційної або банківської таємниці без згоди її власника особою, якій ця таємниця відома у зв'язку з професійною або службовою діяльністю, якщо воно вчинене з корисливих чи іншим особистих мотивів і завдало істотної шкоди суб'єкту господарської діяльності, – карається штрафом від двохсот до п'ятисот неоподатковуваних мінімумів доходів громадян з позбавленням права обіймати певні посади чи займатися певною діяльністю на строк до трьох років, або виправними роботами на строк до двох років, або позбавленням волі на такий самий строк [4, с. 34].

Накопичення знань в інформаційній сфері породжує створення нових напрямків науки – економічної інформатики.

Економічна інформатика виконує роль засобу забезпечення суспільних потреб. Розширення її складових та впровадження нових систем контролю за її накопиченням, впливає на систему контролю та захисту фінансової інформації, впровадження електронного адміністрування в сферах державного регулювання. У зв'язку з цим, можна зробити наступні висновки:

сучасна діяльність у галузі економічної інформатики повинна забезпечити вирішення таких важливих питань, як утворення нових напрямків підготовки спеціалістів у сфері бухгалтерського обліку і оподаткування, надати можливість для творчого розвитку таких фахівців та забезпечення економічних інтересів суспільства.

Економічна інформація не тільки накопичує факти діяльності суб'єктів господарювання, а й допомагає осмислити глибинні процеси взаємозв'язків між ними. Процес узагальнення окремих явищ, знаходження перспектив розвитку економічної інформації, ускорення її обробки та аналізу дозволяють створити сучасну телекомунікаційну інфраструктуру, яка необхідна для успішного розвитку торгових та інвестиційних процесів, інтеграції України у світову економіку.

Проблеми вивчення економічної інформації та забезпечення її захисту є актуальними для керівників підприємств. Для забезпечення цієї безпеки створюються в організаційній структурі управління підприємств спеціальні підрозділи, завданнями яких є зниження ризиків внутрішніх та зовнішніх загроз. Оптимізація первинного документообігу та зменшення обсягу цих документів, впровадження електронної системи підготовки та передачі звітності підвищить рівень підготовки та інтелектуальний потенціал працівників, заощадить час на обробку та аналіз фінансової інформації, технології обробки та захисту автоматизованих систем управління підприємства.

Список використаних джерел

1. Антонов В. М. Інтелектуальна власність і комп'ютерне авторське право. – КНТ, 2005. – 520 с.
2. Гаркуша Н. М. Моделі і методи прийняття рішень в аналізі та аудиті: навч. посіб./ Н. М. Гаркуша, О. В. Цуканова, О. О. Горшанська – К. : Знання, 2011. – 591 с.
3. Нагорний О. М. Первинні документи: правила складання/ О. М. Нагорний// Баланс, 2017. – № 28. С. 11–19.
4. Кримінальний кодекс України від 05.04.2001 № 2341-III: [Електронний ресурс] : – Режим доступу : zakon.rada.gov.ua/laws/show/2341-14
5. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні. Закон України від 16.07.1999: [Електронний ресурс] : – режим доступу: zakon.rada.gov.ua/laws/show/996-14
6. Стандарт Інформаційна безпека 17799: [Електронний ресурс] : – Режим доступу : standards.narod.ru/gosts/iso/iso-17799.htm.
7. Цивільний кодекс України від 16.03.2003. № 435-IV: [Електронний ресурс] : – Режим доступу : zakon.rada.gov.ua/laws/show/435-15
8. Щодо первинних документів в електронному вигляді. Лист Міністерства фінансів від 07.04.2010 р. N 31-34000-10-10/7405: [Електронний ресурс] : – Режим доступу : 195.78.68.18/minfin/control/uk/publish/.../main/cat
9. Щодо звернення з питання посади головного бухгалтера підприємства. Лист Міністерства фінансів від 07.04.2010 р. № 31-34000-10-10/7: [Електронний ресурс] : – Режим доступу : profiwins.com.ua/uk/letters.../590-7408.html
10. Щодо підвищення якості аналізу показників управлінського контролю господарських товариств. Наказ Фонду державного майна України від 21.01.2005 р. № 128. – К. : Лібра, 2005. – 43 с.
11. Про електронні документи та електронний документообіг: Закон України від 22.05.03 р. N 851-IV: [Електронний ресурс] : – Режим доступу: sfs.gov.ua/diyalnist-/zakonodavstvo.../zakoni.../53715.html
12. Господарський кодекс України від 16.01.2003 № 436-IV: [Електронний ресурс] : – Режим доступу : zakon.rada.gov.ua/go/436-15
13. Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку № 88 від 24.05.1995. [Електронний ресурс]. – режим доступу: zakon.rada.gov.ua/go/z0168-95

14. Про внесення змін до деяких законодавчих актів України щодо використання печаток юридичними особами та фізичними особами – підприємцями від 23.03.2017 № 1982-VIII. [Електронний ресурс]. – режим доступу: zakon.rada.gov.ua/go/1982-19.

15. Про державну таємницю Закон України від 21.01.94 р. N 3855-XII. [електронний ресурс]. – режим доступу: zakon.rada.gov.ua/laws/show/en/3855-12

16. Про перелік відомостей, що не становлять комерційної таємниці Постанові КМУ від 09.08.93р. N 611. [Електронний ресурс]. – режим доступу: zakon.rada.gov.ua/laws/show/ru/611-93-п

Левченко Н. М.
*д. держ. упр., професор,
завідувач кафедри обліку і оподаткування*

Силенко О. М.
*старший викладач кафедри обліку і оподаткування
Запорізький національний технічний університет*

ОБЛІК ВИКОНАННЯ ГАРАНТІЙНИХ ЗОБОВ'ЯЗАНЬ ТОРГОВЕЛЬНИМИ ПІДПРИЄМСТВАМИ-ДИСТРИБ'ЮТЕРАМИ КОМП'ЮТЕРНОЇ ТЕХНІКИ

На сьогодні питання післяпродажного обслуговування є актуальним для багатьох підприємств – продавців товарів широкого вжитку, оскільки згідно ст. 8 Закону України «Про захист прав споживача» у разі виявлення протягом встановленого гарантійного строку істотних недоліків, які виникли з вини виробника товару (продавця, виконавця), або фальсифікації товару, підтверджених за необхідності висновком експертизи, споживач, в порядку та у строки, встановлені законодавством і на підставі обов'язкових для сторін правил або договору, має право за своїм вибором вимагати від продавця або виробника:

- безоплатного усунення недоліків товару в розумний строк;
- відшкодування витрат на усунення недоліків товару;
- пропорційного зменшення ціни;
- розірвання договору та повернення сплаченої за товар грошової суми;
- заміни товару на такий же товар або на аналогічний, з числа наявного у продавця (виробника), товару [11].

Торговельні підприємства дотримуються виконання гарантійних зобов'язань завдяки створенню гарантійного забезпечення. Проте, за законом не всі торговельні підприємства зобов'язані створювати такі забезпечення (рис. 1):

З 24.07.15 р. набули чинності зміни, унесені до тексту П(С)БО 25 наказом Мінфіну від 18.06.15 р. № 573 [12], згідно з якими починаючи із цієї дати, згідно з п. 8 розд. I П(С)БО 25 [14], від обов'язкового формування резервів і забезпечень звільняються

суб'єкти малого підприємництва (далі – СМП), зазначені в пп. 2 п. 2 розд. I П(С)БО 25.

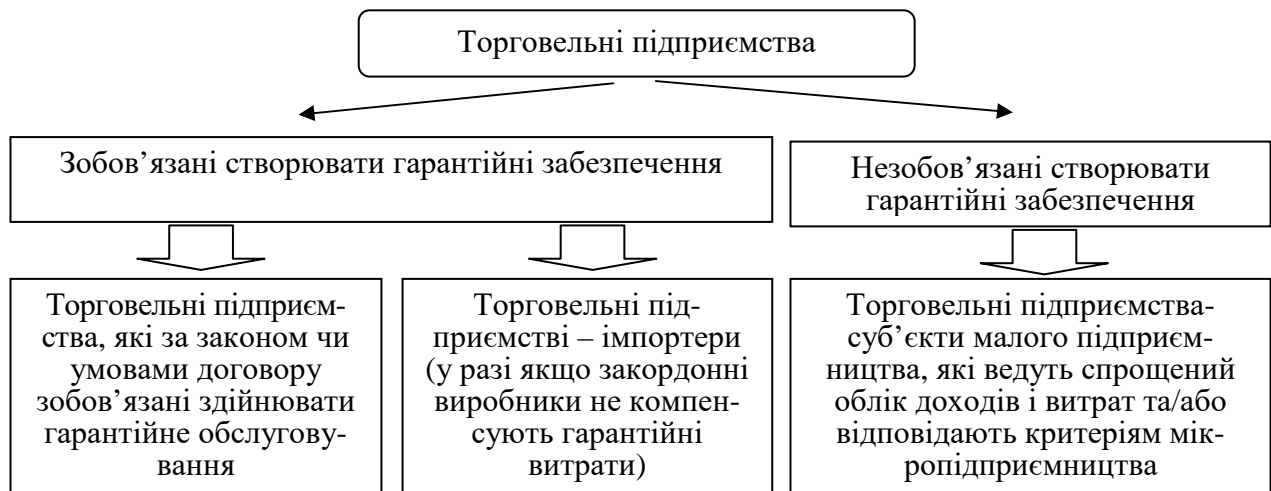


Рис. 1. Умови обов'язкового створення гарантійного забезпечення

Джерело: [14]

Ідеться про дві категорії СМП, це:

– СМП-юрособи, які ведуть спрощений бухгалтерський облік доходів і витрат відповідно до податкового законодавства. До цієї категорії СМП, згідно з п. 44.2 Податкового кодексу України (далі – ПКУ) [9], належать тільки одиниці-юрособи з пп. 3 п. 291.4 ПКУ, тобто одиниці третьої групи;

– СМП-юрособи – суб'єкти мікропідприємництва (незалежно від застосовуваної ними системи оподаткування). Це підприємства, у яких одночасно дотримуються два критерії: середня чисельність працівників за календарний рік не перевищує 10 чоловік, а річний дохід становить не більше 2 млн. євро у гривневому еквіваленті за середньорічним курсом НБУ (ч. 3 ст. 55 Господарського кодексу) [2].

Не дивлячись на зміни внесені до п. 8 розд. I П(С)БО 25 [14] торговельні підприємства, які здійснюють торгівлю комп'ютерною технікою:

– по-перше, зобов'язані створювати гарантійні забезпечення, оскільки згідно Постанови КМУ від 11.04.2002 р. № 506 «Про затвердження Порядку гарантійного ремонту (обслуговування) або гарантійної заміни технічно складних побутових товарів» (далі – Порядок № 506) комп'ютерна техніка відноситься до групи технічно складних побутових товарів, які підлягають гарантійному ремонту (обслуговуванню) або гарантійній заміні (табл. 1):

Таблиця 1

Витяг з Переліку груп технічно складних побутових товарів, які підлягають гарантійному ремонту (обслуговуванню) або гарантійній заміні

Найменування груп товарів	Товарна позиція згідно УКТЗЕД
Принтери, копіювальні апарати, факсимільні апарати, об'єднані або ні; частини та аксесуари до них	8443
Ноутбуки, планшети, інша побутова комп'ютерна техніка та цифрова електроніка	8471
Монітори та проектори, до складу яких не входить приймальна телевізійна апаратура; приймальна апаратура для телебачення, поєднана або не поєднана з радіомовним приймачем або з пристроєм, що записує або відтворює звук чи зображення	8528

– по-друге, створення гарантійного забезпечення доцільне з наступних причин (рис. 2).

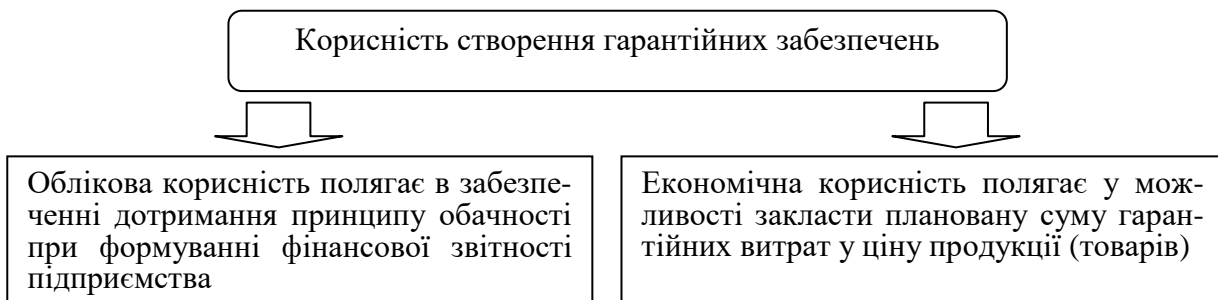


Рис. 2. Корисність створення гарантійного зобов'язання
Джерело: бачення автора

Своє рішення щодо формування резервів і забезпечень, торговельні підприємства повинні зафіксувати в Обліковій політиці.

Оскільки жодним нормативно-правовим актом не передбачено порядок розрахунку гарантійного забезпечення, то торговельним підприємствам (які зобов'язані за законом чи самостійно прийняли рішення щодо створення гарантійного забезпечення) в Обліковій політиці доцільно визначитись з:

- періодичністю формування гарантійного забезпечення;
- розміром гарантійного забезпечення;

- деталізацією гарантійних забезпечень;
- порядком контролю гарантійного забезпечення;
- коригуванням залишку гарантійного забезпечення на дату складання фінансової звітності підприємства.

Щодо *періодичності* формування гарантійного забезпечення, то слід зазначити, що оскільки на дату складання фінансової звітності підприємства передбачається коригуванням залишку гарантійного забезпечення, то торговельним підприємствам, які здійснюють оптову торгівлю технічно складних побутових товарів нарахування гарантійного забезпечення варто здійснювати поквартально.

Щодо *розміру гарантійного забезпечення*, то торговельне підприємство має самостійно визначитись з порядком формування гарантійного забезпечення або у твердій сумі, або ж у відсотках від доходу отриманого від реалізації товарів. У разі обрання останнього методу, відсоток резервування варто розраховувати на підставі даних про фактичні витрати на гарантійне обслуговування, гарантійні ремонти або заміни за звітний період (або вивести середній відсоток за декілька звітних періодів).

Розрахуємо за умовними даними відсоток створення гарантійного забезпечення торговельним підприємством-дистриб'ютером (табл. 2).

Таким чином, відсоток резервування від обсягу реалізації складе:

$$0,14 + 0,10 + 1,0 = 1,24\%.$$

В даному випадку розрахунок створення гарантійного забезпечення передбачено на всі групи товарів та на всі види гарантій.

Проте у разі повної автоматизації обліку торговельним підприємствам доцільно розрахунок створення гарантійного забезпечення здійснювати окремо за кожною з груп товарів та/або за кожним з видів гарантій (мається на увазі гарантійне обслуговування, гарантійний ремонт чи гарантійна заміна). Тож, з метою здійснення таких розрахунків в Обліковій політиці має бути чітко визначена *деталізація гарантійних забезпечень* за видами товарів, за видами гарантій тощо.

Таблиця 2

**Розрахунок відсотка створення гарантійного забезпечення
торговельним підприємством-дистриб'ютером**

Рік	Обсяг реалізації за даними ф.2	Витрати на організацію виконання гарантійних зобов'язань	Витрати на проведення експертизи	Витрати на гарантійний ремонт чи заміну товару
2014	2450000	5200	3500	23600
2015	3760000	4700	3000	31450
2016	5242000	6100	4500	56700
Разом	11452000	16000	11000	111750
Відсоток від підсумкового обсягу реалізації		0,14	0,10	1,0

Щодо контролю створення гарантійного забезпечення в Обліковій політиці варто визначитись з періодичністю проведення внутрішнього контролю:

– у разі складання торговельним підприємством фінансової звітності поквартально, здійснення контролю має передбачатись з тією ж періодичністю;

– у разі подання фінансової звітності раз на рік (зокрема, суб'єктами мікропідприємництва) контроль доцільно проводити раз на рік перед складанням фінансової звітності.

Щодо коригування гарантійного забезпечення слід акцентувати увагу, що коригування має здійснюватись обов'язково з метою забезпечення дотримання принципу обачності побудови фінансової звітності підприємства.

Оскільки для обліку резерву забезпечення гарантійних зобов'язань Інструкцією № 291 [6] передбачено субрахунок 473 «Забезпечення гарантійних зобов'язань», на якому ведеться облік руху та залишків коштів, зарезервованих для забезпечення майбутніх витрат на проведення гарантійних ремонтів, заміну товару тощо, то коригування гарантійного забезпечення має відображатись:

– у межах суми забезпечення: Дт 473 – Кт 20, 631, 651, 661, 28 (за рахунком 28 відображається списання товарів, які не придатні до експлуатації та не підлягають ремонту);

– понад суму забезпечення: Дт 93 – Кт 20, 631, 651, 661, 28 [3].

Облік операцій з гарантійного забезпечення згідно Порядку обліку покупців, що отримали гарантійну заміну товарів або послуги з гарантійного ремонту (обслуговування), затвердженого Наказом Міністра України від 03.12.2012 року за № 1263 [10] слід вести в кількісному та вартісному виразі за такими видами (групами) усунення недоліків товарів:

а) повернення сплаченої за товар грошової суми;

б) відшкодування витрат на усунення недоліків товару;

в) пропорційне зменшення ціни;

г) заміна товару на такий же товар або аналогічний з числа наявних у продавця (виробника);

г) безоплатне усунення недоліків товару.

Розглянемо порядок облікового відображення гарантійного забезпечення, зокрема, підприємствами оптової торгівлі-дистрибуторами комп'ютерної техніки.

Повернення сплаченої за товар грошової суми

Для відображення операцій з повернення товару в бухгалтерському обліку Інструкцією № 291 [6] передбачено субрахунок 704 «Вирахування з доходу». За Дт цього субрахунку підлягають відображенню суми, які зменшують дохід дистрибутора комп'ютерної техніки, у тому числі вартість повернутих покупцем товарів. За Кт субрахунку 704 відображається списання дебетових оборотів на субрахунок 791 «Результат операційної діяльності».

Підставою для повернення сплаченої за товар грошової суми згідно Порядку № 506 є:

– розрахунковий документ установленної форми, що засвідчує факт купівлі, з позначкою про дату продажу (п. 11 ст. 8 Закону про захист прав споживачів);

– гарантійний талон за формами № 1-гарант чи № 2-гарант або інший експлуатаційний документ, в якому передбачено розділ «Гарантійні зобов'язання»;

– заява покупця на повернення сплаченої за товар грошової суми.

Схематично відносини з повернення дистриб'ютором комп'ютерної техніки сплаченої за товар грошової суми набувають наступного вигляду (рис. 3):

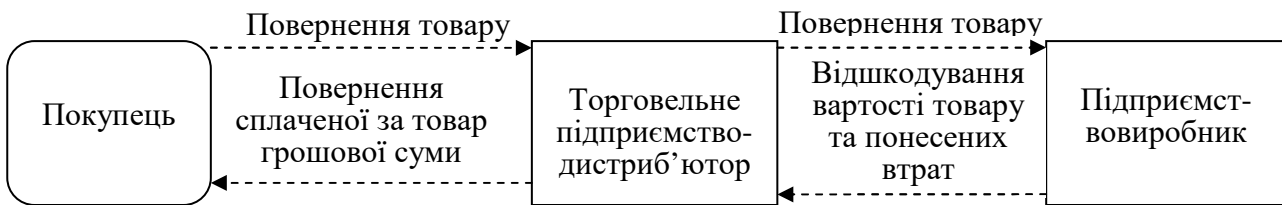


Рис. 3. Гарантійне повернення сплаченої за товар грошової суми у разі відмови покупця у придбаному товарі з причини технічної несправності

Джерело: власне бачення

Так, наприклад, підприємство оптової торгівлі-дистриб'ютор комп'ютерної техніки придбало під замовлення покупця два монітори 23.8" LG 24MP88HV-S вартістю 10000 грн., ПДВ 20% – 2000 грн., разом – 12000 грн. Внаслідок виявлених дефектів покупцем повернуто один монітор без заміни. Обидва контрагенти (продавець і покупець) є платниками ПДВ. В обліку дистриб'ютора ці операції мають набути наступного відображення (табл. 3).

У разі можливості усунення дефектів проданого товару торговельні підприємства-дистриб'ютери комп'ютерної техніки здійснюють гарантійне обслуговування через сервісні центри з якими укладено договори на виконання гарантійного ремонту.

Відповідно до п. 13 Порядку № 506 у разі виникнення потреби у визначенні причини втрати якості товару, гарантійний термін якого не вичерпався, продавець повинен у триденний термін з дня одержання письмової заяви від споживача передати такий товар на експертизу. При цьому споживачеві має бути надано Акт приймання товару на експертизу за формою № 6-гарант. Експертиза зазвичай проводиться коштами продавця.

Таблиця 3

**Облікове відображення у дистриб'ютора операцій
з повернення сплаченої за товар грошової суми**

№ п/п	Зміст господарської операції	Бухгалтерський облік		Сума, грн.
		Дебет	Кредит	
1	Оприбутковано товар на суму без ПДВ	281	631	10000,00
	відображено податковий кредит	641 ПДВ	631	2000,00
2	Реалізовано товар покупцеві	361	702	18 000,00
3	Відображено ПДВ у вартості реалізованого товару	702	641 ПДВ	3000,00
4	Віднесено вартість реалізованого товару (без ПДВ) на фінансовий результат	702	791	15 000,00
5	Списано собівартість реалізованих товарів	902	281	10000,00
6	Віднесено собівартість реалізованого товару на фінансові результати	791	902	10000,00
7	Повернуто частину товарів покупцем	704	685	5000,00
8	Відображено суму податкового зобов'язання з ПДВ у загальній вартості повернутих товарів	704	641 ПДВ	(100,00)
9	Відображено вартість повернення без ПДВ (оборот за Дт субрахунку 704) при формуванні фінансового результату	791	704	4000,00
10	Відображено оприбуткування повернутого товару за собівартістю (покупною вартістю)	902	281	(5000,00)
11	Зменшено фінансовий результат у частині собівартості повернутих товарів методом «сторно»	791	902	(5000,00)
12	Здійснено взаємозалік зобов'язань за відпущеними і повернутими товарами	685	361	5000,00

Відшкодування витрат на усунення недоліків товару.

За таких обставин відносини між сторонами набувають наступного вигляду (рис. 4).

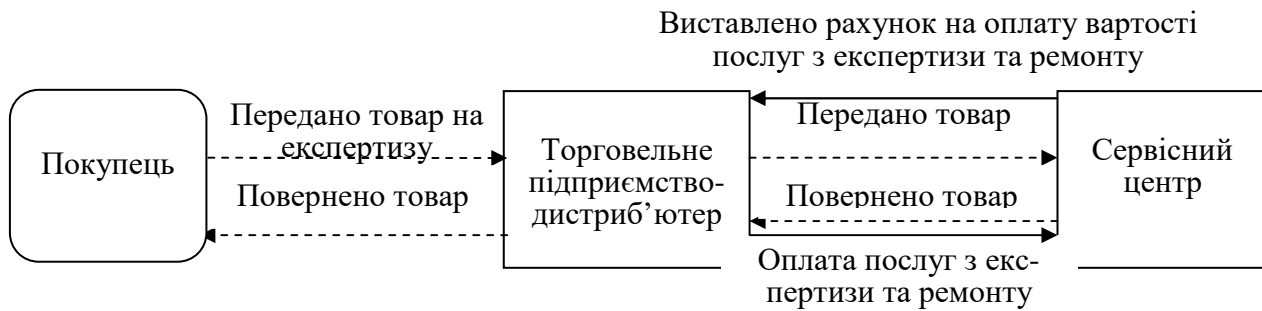


Рис. 4. Гарантійне усунення дистриб'ютером дефектів проданого товару через повірені сервісні центри

Джерело: власне бачення

Так, наприклад, підприємство оптової торгівлі – дистриб'ютер комп'ютерної техніки здійснило продаж веб-камери HP 2300 HD USB 2.0 (Y3G74AA) вартістю 2600 грн., ПДВ 20% – 520 грн., разом – 3120 грн. Протягом гарантійного терміну покупець – фізична особа звернувся з претензією щодо технічної несправності придбаного товару і вимогою повернути йому раніше сплачені кошти в сумі 3120 грн. Для виявлення причин несправностей дистриб'ютером прийнято веб-камеру і передано її на експертизу в сервісний центр. Вартість експертизи – 200 грн., ПДВ 20% – 40 грн., разом – 240 грн. Експертизою виявлено виробничий брак. Отже, претензію покупця було задоволено, витрати на проведення експертизи відшкодовано за рахунок дистриб'ютора.

Купівельна вартість веб-камери HP 2300 HD USB 2.0 (Y3G74AA) – 2300 грн., ПДВ 20% – 460 грн., разом – 2760 грн. Витрати, понесені продавцем-дистриб'ютором у зв'язку із задоволенням вимог споживача, пред'явлено до відшкодування виробнику, якому повернуто технічно несправну веб-камеру. Претензію дистриб'ютора задоволено в місячний термін в повному обсязі.

Облікове відображення виконання гарантійних зобов'язань за даної ситуації подано в табл. 4.

Таблиця 4

Облікове відображення відшкодування дистриб'ютером витрат на усунення недоліків товару через сервісні центри у разі, якщо експертизою доведено виробничий брак [1]

№ п/п	Зміст господарської операції	Бухгалтерський облік		Сума, грн.
		Дебет	Кредит	
1	2	3	4	5
1	Відображено реалізацію веб-камери	301	702	3120,00
2	Відображено податкові зобов'язання з ПДВ	702	641 ПДВ	520,00
3	Віднесено дохід від реалізації на фінансовий результат	702	791	2600,00
4	Відображено собівартість реалізованої веб-камери	902	282	2300,00
5	Віднесено собівартість реалізованого товару на фінансовий результат	791	902	2300,00
6	Списано торговельну націнку	285	282	820,00
7	Пред'явлено претензію покупцем, веб-камеру прийнято дистриб'ютором для проведення експертизи, з відображенням збільшення залишку на позабалансовому рахунку	05		2300,00
8	Відновлено на балансі після експертизи купівельну вартість поверненої веб-камери (способом «сторно»)	902	282	(2300,00)
9	Відновлено торговельну націнку (способом «сторно»)	285	282	(820,00)
10	Відображено операцію в складі фінансового результату (способом «сторно»)	791	902	(2300,00)
11	Відображено витрати з проведення експертизи згідно з актом виконаних робіт	93	685	200,00
12	Відображено суму ПДВ за витратами на проведення експертизи на підставі податкової накладної	641 ПДВ	685	40,00
13	Віднесено витрати з експертизи на фінансовий результат	791	93	200,00
14	Перераховано кошти за експертизу сервісному центру відповідно до рахунку	685	311	240,00

Продовження табл. 4

1	2	3	4	5
15	Повернуто товар виробнику та виключено відповідну торговельну націнку (відображено способом «сторно»)	282	631	(2300,00)
		282	285	
16	Відкориговано податковий кредит з ПДВ (відображено способом «сторно»)	641 ПДВ	631	(460,00)
17	Повернуто підприємством-виробником кошти (відображено способом «сторно»)	311	631	(2760,00)
18	Пред'явлено до відшкодування суму витрат на проведення експертизи веб-камери, понесених з вини підприємства-виробника	374	715	240,00
19	Відображено податкові зобов'язання з ПДВ	715	641 ПДВ	40,00
20	Віднесено суму відшкодування витрат на фінансовий результат	715	791	200,00
21	Отримано на поточний рахунок кошти від підприємства-виробника	311	374	240,00
22	Списано з позабалансового рахунку вартість бракованої веб-камери	05		2300,00
23	Повернуто покупцю кошти з каси дистриб'ютора	685	301	3120,00
24	Відображено повернення як зменшення доходу	704	685	3120,00
25	Відкориговано (зменшено) податкові зобов'язання з ПДВ (відображено способом «сторно»)	704	641 ПДВ	(520,00)
26	Віднесено вартість повернутого товару на фінансові результати	791	704	2600,00

У разі якщо в результаті експертизи буде доведено, що недоліки виникли після передачі товару споживачеві внаслідок порушення ним встановлених правил використання, зберігання чи транспортування, дій третіх осіб, вимоги споживача не підлягають задоволенню. До того ж споживач зобов'язаний відшкодувати дистриб'ютору комп'ютерної техніки витрати на проведення експертизи [3].

За таких обставин відносини між сторонами набувають наступного вигляду (рис. 5):

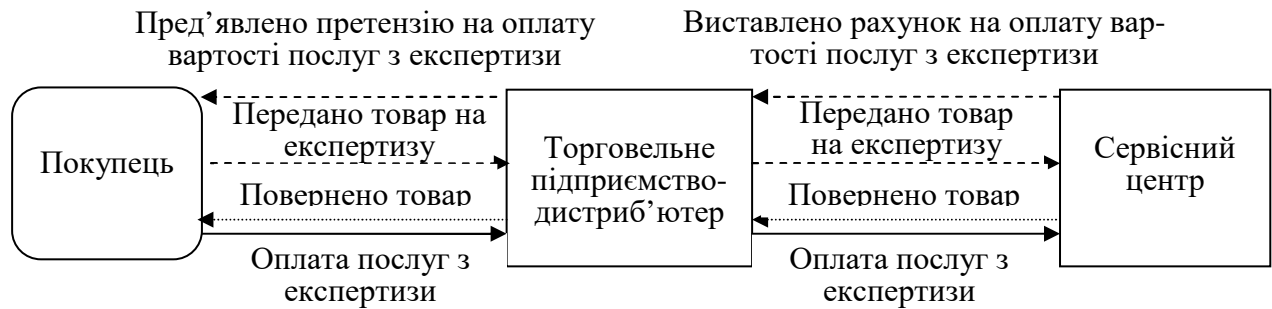


Рис. 5. Відшкодування покупцем вартості послуг з експертизи повіреним сервісним центром

Джерело: власне бачення

Так, наприклад, підприємство оптової торгівлі – дистриб'ютор комп'ютерної техніки здійснило продаж сканера Epson Perfection V370 Photo (B11B207313), вартістю 3800 грн., ПДВ 20% – 760 грн., разом – 4560 грн. Протягом гарантійного терміну покупець – фізична особа звернувся з претензією щодо технічної несправності придбаного товару і вимогою повернути йому раніше сплачені кошти в сумі 4560 грн. Для виявлення причин несправностей дистриб'ютором прийнято сканер і передано на експертизу в сервісний центр. Вартість експертизи – 200 грн., ПДВ 20% – 40 грн., разом – 240 грн. Експертизою виявлено пошкодження сканеру з вини покупця. Отже, у виконанні гарантійних зобов'язань покупцю було відмовлено та виставлено претензію на відшкодування вартості послуг з експертизи – 240 грн.

Купівельна вартість сканера Epson Perfection V370 Photo (B11B207313) – 2300 грн., ПДВ 20% – 460 грн., разом – 2760 грн.

Облікове відображення даної ситуації подано в табл. 5.

Інша ситуація, коли при торговельному підприємстві створено сервісний центр, який здійснює гарантійні ремонти несправної техніки. За таких умов виробник надає повіреному сервісному центру запасні частини, необхідні для здійснення гарантійного обслуговування (без права володіння ними) та відшкодовує понесені витрати по виконанню ремонту.

Таблиця 5

**Облікове відображення відшкодування покупцем вартості
послуг з експертизи повіреним сервісним центром [1]**

№ п/п	Зміст господарської операції	Бухгалтерський облік		Сума, грн.
		Дебет	Кредит	
1	Відображено реалізацію сканеру	301	702	4560,00
2	Відображено податкові зобов'язання з ПДВ	702	641/ПДВ	760,00
3	Віднесено дохід від реалізації на фінансовий результат	702	791	3800,00
4	Відображено собівартість реалізованого сканеру	902	282	2300,00
5	Віднесено собівартість реалізованого товару на фінансовий результат	791	902	2300,00
6	Списано торговельну націнку	285	282	820,00
7	Пред'явлено претензію покупцем, сканер прийнято дистриб'ютором для проведення експертизи, з відображенням збільшення залишку на позабалансовому рахунку	05		2300,00
8	Відображено витрати з проведення експертизи згідно з актом виконаних робіт	93	685	200,00
9	Відображено суму ПДВ за витратами на проведення експертизи на підставі податкової накладної	641 ПДВ	685	40,00
10	Перераховано кошти за експертизу сервісному центру відповідно до рахунку	685	311	240,00
11	Пред'явлено до відшкодування суму витрат на проведення експертизи сканеру, понесених з вини покупця	374	715	240,00
12	Відображено податкові зобов'язання з ПДВ	715	641/ПДВ	40,00
13	Отримано від покупця оплату послуг з експертизи	301	374	240,00
14	Повернуто сканер	05		2300,00

За таких обставин відносини між сторонами набувають наступного вигляду (рис. 6):

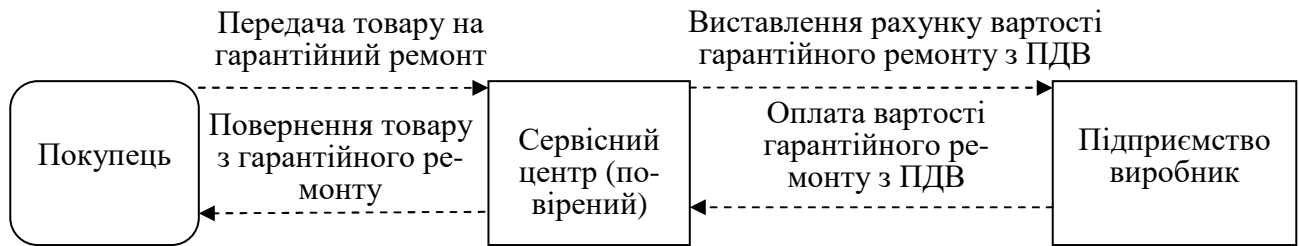


Рис. 6. Гарантійне усунення технічної несправності товару через повірені сервісні центри

Джерело: власне бачення

Так, наприклад, фізичною особою — покупцем пред’явлено торговельному підприємству-дистриб’ютору претензію щодо якості системного блоку ARTLINE Home H43 v09 (H43v09), вартістю 10 600 грн. Системний блок прийнято сервісним центром для проведення гарантійного ремонту. Вартість ремонту становить 1200 грн, ПДВ 20% — 240 грн, разом — 1440 грн. Виробником надано необхідні для ремонту запасні частини на суму 300 грн. Вартість ремонту оплачено виробником [3].

Облікове відображення виконання гарантійних зобов’язань за даної ситуації подано в табл. 6.

Щодо зменшення ціни при виконанні гарантійних зобов’язань слід зазначити, що згідно ч. 3 ст. 632 ЦКУ [15] зміна ціни в договорі після його виконання не допускається. Це означає, що сторони можуть домовитися про пропорційне зниження ціни лише на ті товари, постачання яких ще не відбулося. Тобто, якщо, скажімо, за умовами договору підприємство оптової торгівлі мало поставити товар п’ятьма окремим партіями, і дві з них вже надійшли до покупця та були оплачені, то змінити ціну можна лише на товар, що буде поставлено покупцеві рештою трьома партіями [1].

Таблиця 6

Облікове відображення відшкодування підприємством-виробником витрат на усунення технічної несправності товару через повірений сервісний центр [3]

№ п/п	Зміст господарської операції	Бухгалтерський облік		Сума, грн
		Дебет	Кредит	
1	Прийнято від покупця в гарантійний ремонт системний блок	023		10 600,00
2	Отримано від заводу-виробника (представництва) необхідні для ремонту запасні частини	023		300,00
3	Понесено витрати із здійснення гарантійного ремонту без врахування отриманих із заводу запасних частин (дані умовні)	23	661, 651, 209, 131	550,00
4	Списано запасні частини, використані для ремонту	023		- 300,00
5	Визнано доходом вартість виконаних робіт з гарантійного ремонту системного блоку	361	703	1440,00
6	Нараховано податкові зобов'язання з ПДВ	703	641/ПДВ	240,00
7	Віднесено дохід на фінансовий результат	703	791	1200,00
8	Відображено собівартість виконаного ремонту в складі фінансових результатів	903	23	550,00
		791	903	550,00
9	Передано відремонтований системний блок покупцеві	023		- 10 600,00
10	Отримано від заводу-виробника кошти на поточний рахунок за усунення заводського браку	311	361	1440,00

Пропорційне зменшення ціни.

Як зазначено в п. 192.1 ПКУ, якщо після постачання товарів здійснюється будь-яка зміна суми компенсації їх вартості, включаючи наступний за постачанням перегляд цін, суми податкових зобов'язань з ПДВ та кредиту з ПДВ у постачальника та отримувача підлягають відповідному коригуванню на підставі розрахунку ко-

ригування до податкової накладної, складеному в порядку, встановленому для ПН, та зареєстрованому в ЄРПН.

Розрахунок коригування (РК) у випадку зменшення ціни складається постачальником товарів до ПН, яка складена на отримувача – платника податку, та підлягає реєстрації в ЄРПН отримувачем (покупцем) товарів, для чого постачальник надсилає складений РК отримувачу. РК потрібно скласти, надіслати отримувачу та зареєструвати в ЄРПН у строки, визначені п. 201.10 ПКУ [9].

Щодо формування фінрезультату з метою оподаткування податком на прибуток – ніяких коригувань для даної ситуації в ПКУ не передбачено.

За таких обставин відносини між сторонами набувають наступного вигляду (рис. 7):

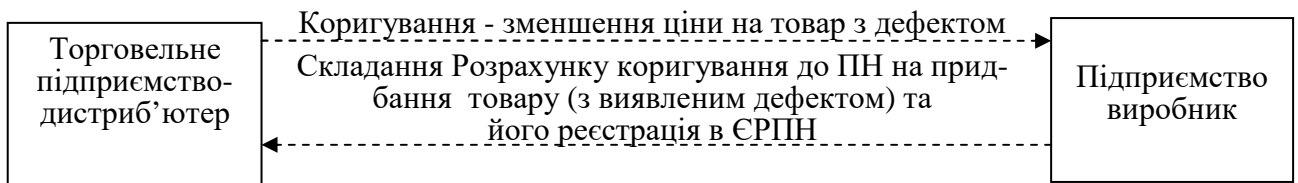


Рис. 7. Зменшення ціни на придбаний торговельним підприємством-дистриб'ютером товар з дефектом

Джерело: власне бачення

Так, наприклад, у 2015 р. постачальник продав торговельному підприємству-дистриб'ютору заправку Konica Minolta A0FP022 у кількості 100 шт за ціною 1450 грн за штуку (ціна без ПДВ), загальний обсяг постачання – 100 шт x 1450 грн/шт = 145000 грн. Сума ПДВ складає 29000 грн, ПН складена та зареєстрована в ЄРПН. В процесі реалізації виявлено, що частина товару має несуттєвий дефект. Станом на грудень 2017 р. товар з виявленим дефектом не проданий покупцем, тож сторони домовилися, зменшити ціну до 950 грн/шт, тобто на 500 грн за одиницю (ціна без ПДВ). Загальний обсяг постачання зменшено до 100 шт x 950 грн/шт = 95000 грн на величину 50000 грн. Суму ПДВ зменшено до 95000 грн x 20% = 19000 грн на величину 10000 грн.

Тож, у грудні 2017 р. постачальник мав скласти РК на зменшення ціни на заправку Konica Minolta A0FP022. У графі 2 розділу Б такого РК має бути вказано причину коригування – «зменшення ці-

ни», графи 3–6, 11, 12, 14 розділу Б заповнено аналогічно показникам у податковій накладній, що коригується. Графи 7–8 не заповнюються, тому що кількість не коригується. У графі 9 має бути відображено зменшення ціни зі знаком «мінус»: -500,00; у графі 10 вказано кількість постачання товарів – 100. У графі 13 обчислено добуток показників граф 9 та 10, він буде від'ємним 50000,00 грн [1].

Облікове відображення даної ситуації подано в табл. 7.

Таблиця 7

Облікове відображення зменшення ціни на придбаний торговельним підприємством-дистриб'ютором товар з дефектом

№ п/п	Зміст господарської операції	Бухгалтерський облік		Сума, грн.
		Дебет	Кредит	
1	Оприбутковано товар на суму без ПДВ	281	631	145000,00
	відображено податковий кредит	641/ПДВ	631	29000,00
2	Зміна ціни на підставі угоди між постачальником та покупцем в квітні 2017 р. – відображається як знижка, надана покупцю	281	631	(60000,00)
3	Коригування ПК з ПДВ на дату реєстрації РК в ЄРПН	641/ПДВ	631	(10000,00)

Заміна товару на такий же товар або аналогічний з числа наявних у продавця (виробника).

У разі виникнення потреби у заміні товару торговельні підприємства мають керуватись Постановою КМУ від 11.04.2002 р. № 506 «Про затвердження Порядку гарантійного ремонту (обслуговування) або гарантійної заміни технічно складних побутових товарів» [13]. Крім того, питання проведення гарантійних ремонтів та замін регулюється додатково Наказом Мінфіну «Про затвердження Порядку обліку покупців, що отримали гарантійну заміну товарів або послуги з гарантійного ремонту (обслуговування)» від 03.12.2012 р. № 1263 (далі – Наказ № 1263) [10].

У разі гарантійної заміни імпортованого товару силами незобов'язаного торговельного підприємства-дистриб'ютора (резиден-

та) придбаного у зобов'язаного виробника-нерезидента схема гарантійної заміни набуває наступного вигляду (рис. 8).

За даною схемою виробник-нерезидент зобов'язаний відшкодувати торговельному підприємству-дистриб'ютеру (резиденту) витрати, пов'язані з організацією та здійсненням гарантійної заміни технічно несправного товару.

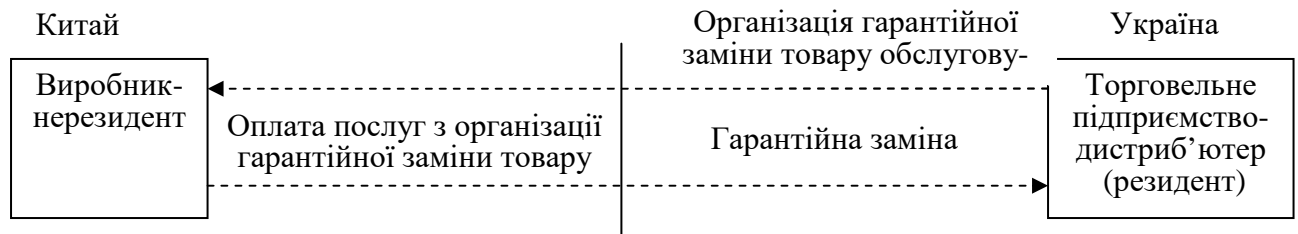


Рис. 8. Гарантійна заміна імпортованого товару силами незобов'язаного торговельного підприємства-дистриб'ютора (резидента)

Джерело: [7]

Облікове відображення операцій по гарантійній заміні технічно несправного товару силами незобов'язаного торговельного підприємства-дистриб'ютора (резидента) набуває наступного вигляду (табл. 8):

Таблиця 8

Облікове відображення виконання гарантійних зобов'язань по заміні імпортованого товару силами незобов'язаного торговельного підприємства-дистриб'ютора (резидента)

№ п/п	Зміст господарської операції	Бухгалтерський облік		Сума, грн
		Дебет	Кредит	
1	2	3	4	5
1	Отримано повернутий покупцем бракований товар	023	-	24000
2	Надано послуги нерезиденту з організації виконання гарантійної заміни. Курс НБУ – 25.00 грн/дол. (160 x 25,00)	362	703	4000
3	Нараховано зобов'язання з ПДВ	703	641	1000
4	Визнано інші витрати, пов'язані з послугами організації гарантійної заміни	23	685	1800
5	Визнано пов'язаний з іншими витратами податковий кредит з ПДВ	641	685	600

Продовження табл. 8

1	2	3	4	5
6	Відображено собівартість наданих послуг	903	23	6400
7	Сформовано фінансовий результат за послугами організації виконання гарантійної заміни	791	903	6400
8		703	791	4000
9	Отримано від нерезидента оплату за надані послуги. Курс НБУ – 25,55 грн./дол. (160 x 25,55)	314	362	4088
10	Відображено курсову різницю при надходженні від нерезидента коштів	362	714	88
		714	791	88
11	Задекларовано бракований товар брокером у режимі реекспорту	-	023	24000

У разі гарантійної заміни імпортованого товару силами зобов'язаного постачальника-нерезидента схема гарантійної заміни набуває наступного вигляду (рис. 9).

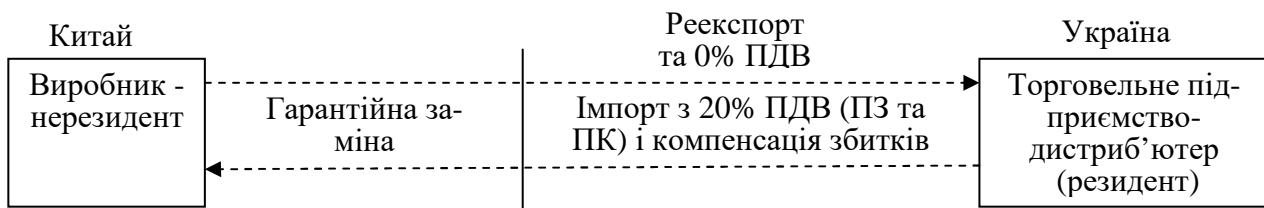


Рис. 9. Гарантійна заміна імпортованого товару силами зобов'язаного постачальника-нерезидента

Джерело: [7]

Так, через неремонтно-придатний дефект раніше імпортованого в Україну й уже експлуатованого покупцем-резидентом системного блоку ARTLINE Home H43 v09 (H43v09), постачальник-нерезидент за умовами договору провів заміну товару й відшкодував торговельному підприємству всі його витрати, пов'язані із заміною товару (транспортування, митні платежі тощо). Оскільки бракований товар експлуатувався покупцем-резидентом менше шести місяців (абз. «а» пп. 5 п. 1 ст. 86 МКУ [8]), його вивозять із розміщенням в режимі реекспорту (ст. 85, п. 5 ч. 1 ст. 86 МКУ) без ввізного мита й з можливим поверненням сплаченого ввізного мита (ст. 85, ч.5 ст. 296 МКУ), де із ПДВ за ставкою 0% (п. 206.5 ПКУ).

Новий товар ввозиться у режимі імпорту (с.74 МКУ) зі сплатою ввізного мита (ст. 74, ч. 3 МКУ) і сплатою «імпортного» ПДВ (п. 206.2 ПКУ).

Облікове відображення операцій по гарантійній заміні технічно несправного товару силами зобов'язаного підприємства виробника-нерезидента набуває наступного вигляду (табл. 9).

Таблиця 9

Облікове відображення виконання гарантійних зобов'язань по заміні імпортованого товару силами зобов'язаного постачальника-нерезидента [7]

№ п/п	Зміст господарської операції	Бухгалтерський облік		Сума, грн
		Дебет	Кредит	
1	Імпортовано новий товар замість бракованого (проведено гарантійну заміну об'єкта на аналогічний без заміни суми компенсації за основним договором – зміни в аналітичному обліку)	282	282	10000,00
2	Оплачено мито (умовно 500 грн) і ПДВ	377/ митні органі	311	2600,00
3	Віднесено суму «імпортованого» ПДВ до податкового кредиту	641/ ПДВ	377/ митні органи	2100,00
4	Отримано та оплачено послуги транспортування, митного брокера тощо (у т.ч. ПДВ) у зв'язку з експортом (реекспортом) та імпортом товарів для гарантійної заміни	685	311	2000,00
5	Перевиставлено витрати на постачальника	374	685	2000,00
		374	377/ митні органи	500,00
6	Відшкодовано витрати постачальника	314	374	2448
7	Відображено курсову різницю при надходженні коштів від нерезидента	974	374	52
		793	974	52

У разі гарантійної заміни вітчизняного товару силами незобов'язаного торговельного підприємства-дистриб'ютера схема гарантійної заміни набуває наступного вигляду (рис. 10):

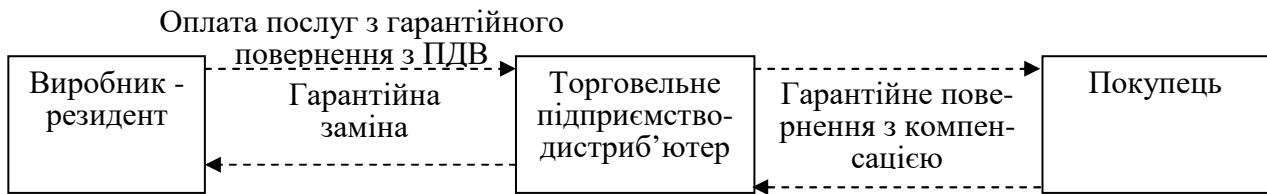


Рис. 10. Гарантійна заміна вітчизняного товару силами незобов'язаного торговельного підприємства-дистриб'ютера

Джерело: [7]

Так, торговельним підприємством-дистриб'ютером відпущено покупцю – платнику ПДВ копіювальний апарат Canon IR-2520 вартістю 12000 грн., в т.ч. ПДВ 20% – 2000 грн., який вийшов з ладу протягом гарантійного строку експлуатації через виробничий брак. Покупець звернувся з вимогою здійснити гарантійну заміну копіювального апарату Canon IR-2520.

Облікове відображення операцій по гарантійній заміні набуває наступного вигляду (табл. 10):

Таблиця 10

Облікове відображення виконання гарантійних зобов'язань по заміні вітчизняного товару силами незобов'язаного оптовика-дистриб'ютера [7]

№ п/п	Зміст господарської операції	Бухгалтерський облік		Сума, грн
		Дебет	Кредит	
1	2	3	4	5
1	Виплачено компенсацію покупцеві копіювального апарату виробником	685	311	12000,00
2	Перевиставлено вимоги на виробника	377	685	12000,00
3	Погашено заборгованість виробником	311	377	12000,00
4	Відображено витрати у зв'язку з послугами гарантійного обслуговування (експертизи, транспортування та ін.)	23	631, 685	200,00

1	2	3	4	5
5	Визнано пов'язаний з витратами на послуги гарантійного обслуговування податковий кредит з ПДВ	641/ПДВ	631, 685	30,00
6	Надано гарантійні послуги виробнику (підписано акт)	361	703	480,00
7	Нараховано зобов'язання з ПДВ	703	641/ ПДВ	80,00
8	Відображено собівартість наданих послуг	903	23	200,00
9	Отримано оплату за надані послуги від виробника	311	361	480,00
10	Фінансовий результат за послугами	791	903	200,00
		703	791	400,00
11	Прийнято об'єкт до повернення від покупця (за ліквідаційною вартістю)	023	-	1000,00
12	Передано об'єкт до повернення виробнику	-	023	1000,00

Безоплатне усунення недоліків товару.

У разі виконання гарантійних зобов'язань по безоплатному усуненню недоліків товару витрати повністю відшкодовуються підприємством-виробником.

Так, торговельним підприємством-дистриб'ютером відпущено покупцю – платнику ПДВ сканер Epson Expression Home XP-342 вартістю 4000 грн, крім того, ПДВ 20% – 800 грн, разом – 4800 грн., який вийшов з ладу протягом гарантійного строку експлуатації через виробничий брак. Покупець звернувся з вимогою обміняти технічно несправний сканер. З метою підтвердження несправності сканера передано в сервісний центр для проведення експертизи, яка підтвердила брак виробника. Вартість експертизи – 300 грн, крім того, ПДВ 20% – 60 грн, разом – 360 грн. Торговельне підприємство-дистриб'ютер не надає послуг гарантійного ремонту неякісного товару, а здійснює його безоплатну заміну. Витрати на ремонт несе підприємство-виробник. Купівельна вартість сканера становить 2500 грн., крім того, ПДВ 20% – 500 грн, разом – 3000 грн.

Облікове відображення операцій по гарантійній заміні набуває наступного вигляду (табл. 11):

Таблиця 11

Облікове відображення виконання гарантійних зобов'язань по безоплатне усуненню недоліків товару

№ п/п	Зміст господарської операції	Бухгалтерський облік		Сума, грн.
		Дебет	Кредит	
1	2	3	4	5
1	Відображено реалізацію сканеру	361	702	4800,00
2	Відображено податкові зобов'язання з ПДВ	702	641/ПДВ	800,00
3	Віднесено дохід від реалізації на фінансовий результат	702	791	4000,00
4	Відображено собівартість реалізованого сканеру	902	281	2500,00
5	Віднесено собівартість реалізованого товару на фінансовий результат	791	902	2500,00
6	Відображено заборгованість перед покупцем у зв'язку з поверненням сканера з дефектом	704	361	4800,00
7	Відкориговано (зменшено) податкові зобов'язання з ПДВ (способом «сторно»)	704	641/ПДВ	(800,00)
8	Віднесено вартість повернутого товару на фінансові результати	791	704	4000,00
9	Прийнято товар підприємством для подальшого проведення експертизи з відображенням збільшення залишку на позабалансовому рахунку	05		2500,00
10	Відображено витрати з проведення експертизи згідно з актом виконаних робіт	93	685	300,00
11	Відображено суму ПДВ за витратами на проведення експертизи на підставі податкової накладної	641/ПДВ	685	60,00
12	Перераховано кошти за експертизу сервісному центру	685	311	360,00
13	Відновлено на балансі купівельну вартість повернення сканера (способом «сторно»)	902	281	(2500,00)
14	Відображено операцію в складі фінансового результату (способом «сторно»)	791	902	(2500,00)

Продовження табл. 11

1	2	3	4	5
15	Передано несправний електрообігрівач підприємству-виробнику (операцію відображено способом «сторно»)	281	631	(2500,00)
16	Відкориговано податковий кредит (операцію відображено способом «сторно»)	641/ПДВ	631	(500,00)
17	Отримано від виробника новий сканер	281	631	2500,00
18	Відображено податковий кредит з ПДВ	641/ПДВ	631	500,00
19	Відвантажено покупцеві новий сканер (заміна)	361	702	4800,00
20	Відображено податкове зобов'язання з ПДВ	702	641/ПДВ	800,00
21	Віднесено дохід від реалізації на фінансовий результат	702	791	4000,00
22	Відображено собівартість реалізованого товару (заміни)	902	281	2500,00
23	Віднесено собівартість реалізованого товару на фінансовий результат	791	902	2500,00
24	Надійшла оплата від покупця на поточний рахунок	311	361	4800,00

У ф.1 Баланс торговельного підприємства-дистри'ютера для відображення сум гарантійного забезпечення, які на дату балансу числяться за кредитом субрахунку 473, передбачено рядки:

1520 «Довгострокові забезпечення» (якщо підприємство надає гарантії на строк більше 1 року і веде окремий облік довгострокових і поточних гарантійних зобов'язань, то до цього рядка заноситься сума довгострокових гарантійних зобов'язань – п. 7 П(С)БО 11);

1660 «Поточні забезпечення» – заповнюється майже завжди, оскільки більшість методик формування гарантійного забезпечення передбачає його використання протягом не більш ніж 12 місяців із дня формування (п. 11 П(С)БО 11) [3].

Щодо податкового обліку витрат, пов'язаних з виконанням гарантійних зобов'язань торговельними підприємствами-дистри'ютерами слід зазначити, що відповідно до пп. 140.1.4 п. 140.1 ст. 140 ПКУ платники податку на прибуток мають право відносити до витрат, що враховуються при визначенні об'єкта оподаткування,

будь-які витрати на гарантійний ремонт (обслуговування) або гарантійні заміни проданих товарів, вартість яких не компенсується за рахунок покупців, у розмірі, що відповідає рівню гарантійних замін, прийнятих/оприлюднених платником податку [9]. При цьому термін «оприлюднення» означає розповсюджене в рекламі, технічній документації, договорі або іншому документі зобов'язання продавця щодо умов та строків гарантійного обслуговування (наприклад, заповнення при продажу відповідно до Порядку № 506 експлуатаційних документів, про що зазначалося вище) [13].

У разі здійснення гарантійних замін товарів платник податку зобов'язаний вести облік покупців, що отримали таку заміну товарів або послуги з ремонту (обслуговування), у порядку, встановленому центральним органом виконавчої влади, що забезпечує формування державної фінансової політики.

Якщо заміна товару здійснюється без зворотного отримання бракованого товару або без належного ведення обліку замін, то така заміна не дає права на збільшення витрат продавця товару на вартість замін.

Витрати на гарантійний ремонт і гарантійне обслуговування як витрати, пов'язані з реалізацією товарів, включаються до складу інших витрат (пп. «є» пп. 138.10.3 п. 138.10 ст. 138 ПКУ) і визнаються витратами того звітного періоду, в якому вони були здійснені, згідно з правилами ведення бухгалтерського обліку (п. 138.5 ст. 138 ПКУ) [9].

Відповідно до преамбули Закону про захист прав споживачів цей Закон регулює відносини між споживачами товарів, робіт і послуг та виробниками і продавцями товарів, виконавцями робіт і надавачами послуг різних форм власності, встановлює права споживачів, а також визначає механізм їх захисту та основи реалізації державної політики у сфері захисту прав споживачів.

Згідно з п. 22 ст. 1 вищезазначеного Закону споживач – фізична особа, яка придбаває, замовляє, використовує або має намір придбати чи замовити продукцію для особистих потреб, безпосередньо не пов'язаних з підприємницькою діяльністю або виконанням обов'язків найманого працівника [11].

З урахуванням викладеного при визначенні об'єкта оподаткування враховуються будь-які витрати на гарантійний ремонт (обслуговування) або гарантійні заміни товарів, проданих платником

податку, вартість яких не компенсується за рахунок покупців таких товарів, у розмірі, що відповідає рівню гарантійних замін, прийнятих/оприлюднених платником податку.

Проте не можуть бути враховані при визначенні об'єкта оподаткування витрати на гарантійний ремонт (обслуговування) або гарантійні заміни товарів, проданих платником податку юридичним особам, оскільки на таку категорію покупців не поширюються норми законодавства з питань захисту прав споживачів.

Оскільки процес виконання гарантійних зобов'язань нерідко буває пов'язаний із здійсненням операцій з повернення товарів постачальнику (виробнику), потрібно враховувати також вимоги п. 140.2 ст. 140 ПКУ щодо порядку відображення в податковому обліку таких операцій, а саме: у разі якщо після продажу товарів, виконання робіт, надання послуг здійснюється будь-яка зміна суми компенсації їх вартості, в тому числі перерахунок у разі повернення проданих товарів чи права власності на такі товари (результати робіт, послуг) продавцю, платник податку – продавець та платник податку – покупець здійснюють відповідний перерахунок доходів або витрат (балансової вартості основних засобів) у звітному періоді, в якому сталася така зміна суми компенсації [9].

Щодо податку на додану вартість, слід зазначити, що у разі здійснення господарської діяльності у платників ПДВ нерідко виникають ситуації, коли відбувається повернення товарів/послуг чи попередньої оплати [3].

У цих випадках суми податкового зобов'язання постачальника та податкового кредиту отримувача товарів/послуг підлягають відповідному коригуванню. Порядок проведення такого коригування визначено ст. 192 ПКУ [9].

Коригування податкових зобов'язань може відбуватися лише у постачальника, зареєстрованого платником ПДВ.

Крім того, абзацом другим п. 192.2 ст. 192 ПКУ визначено, що зменшення суми податкових зобов'язань постачальника в разі зміни суми компенсації вартості товарів/послуг, наданих особам, які не були платниками цього податку на дату такого постачання, дозволяється лише при поверненні раніше поставлених товарів у власність постачальника з наданням отримувачу повної грошової компенсації їх вартості, у тому числі при перегляді цін, пов'язаних

з гарантійною заміною товарів або низькоякісних товарів відповідно до закону або договору [9].

Лише при обов'язковому одночасному виконанні двох умов – повернення товарів та надання повної грошової компенсації їх вартості – може відбуватися коригування податкових зобов'язань у разі зміни суми компенсації вартості товарів/послуг, поставлених неплатникам ПДВ.

У такому випадку постачальник – платник ПДВ має право виписати розрахунок коригування до податкової накладної та зменшити нараховану суму податкових зобов'язань з ПДВ. При цьому обидва примірники розрахунку коригування залишаються у продавця без підпису покупця – неплатника ПДВ [3].

Отже, приходимо до висновку, що потреба створення гарантійного забезпечення обґрунтовується:

– обліковою корисністю, яка полягає в забезпеченні дотримання принципу обачності при формуванні фінансової звітності підприємства;

– економічною корисністю, яка полягає у можливості закласти плановану суму гарантійних витрат у ціну продукції (товарів).

Список використаних джерел

1. Гарник А. Зміна ціни договору: коли допустимо та як оформити /А. Гарник//Інтерактивна бухгалтерія. – 2017. – № 104.

2. Господарський кодекс України (зі змінами та доповненнями станом на 21.11.2017 р.). [Електронний ресурс]. – Режим доступу : zakon.rada.gov.ua/laws/show/436-15

3. Граковський Ю. Виконання гарантійних зобов'язань: документальне оформлення, бухгалтерський і податковий облік /Ю. Граковський// Вісник офіційно про податки. – 2012. – № 45(45).

4. Єгорова І. Формування резервів і забезпечень: ждя кого – обов'язок, а для кого – право? [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <https://uteka.ua/ua/publication/Formirovanie-rezervov-i-obespechenij-dlya-kogo-%E2%80%93-obyazannost-a-dlya-kogo-%E2%80%93-pravo>

5. Єгорова І. Резерв на виконання гарантійних зобов'язань: хто повинен створювати та в чому вигода. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <https://uteka.ua/ua/publication/Formirovanie-rezervov->

i-obespechenij-dlya-kogo-%E2%80%93-obyazannost-a-dlya-kogo-%E2%80%93-pravo

6. Інструкцією про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, затверджена Наказом МФУ від 30.11.1999 р. за № 291. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0893-99

7. Кирилов С. Гарантійні заміни у ЗЕД і гарантійне повернення в Україні: оформлюємо та обліковуємо правильно / С.Кирилов// Все про бухгалтерський облік. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : www.vobu.com.ua

8. Митний кодекс України. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : zakon.rada.gov.ua/laws/show/4495-17

9. Податковий кодекс України [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.zakon.rada.gov.ua/go/2755-17>

10. Про затвердження Порядку обліку покупців, що отримали гарантійну заміну товарів або послуги з гарантійного ремонту (обслуговування), затвердженого Наказом МФУ від 03.12.2012 року за № 1263. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0356-11

11. Про захист прав споживача. Закон України від 12.05.1991 за 1023-12 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : zakon.rada.gov.ua/laws/show/1023-12

12. Про затвердження Змін до деяких нормативно-правових актів Міністерства фінансів України з бухгалтерського обліку. Наказом Мінфіну № 573 від 18.06.2015. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : zakon.rada.gov.ua

13. Про затвердження Порядку гарантійного ремонту (обслуговування) або гарантійної заміни технічно складних побутових товарів. Постанова КМУ від 11.04.2002 р. № 506. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : zakon.rada.gov.ua/laws/show/506-2002-п

14. Фінансовий звіт суб'єкта малого підприємництва. П(С)БО 25, затверджений Наказом МФУ від 24.01.2011 за № 25. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0161-00

15. Цивільний кодекс України. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : zakon.rada.gov.ua/laws/show/435-15

Лищенко О. Г.,
к.е.н, доцент кафедри обліку і оподаткування

Бескоровайна В. О.
Запорізький національний технічний університет

ОБЛІК ТА КЛАСИФІКАЦІЯ ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ ЗА МІЖНАРОДНИМИ СТАНДАРТАМИ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ

Облік основних засобів займає значну питому вагу, яка визначає напрями розвитку підприємства. Окрім того, стратегічні можливості діяльності підприємства, залежать від ефективного використання основних засобів, що впливає на кінцевий фінансовий результат. Для чіткого розуміння економічних процесів, в тому числі формування та відтворення основних засобів виникає необхідно дослідити облік та класифікацію основних засобів за міжнародними та національними стандартами.

Проблемами визнання та оцінки основних засобів займались багато вітчизняних та зарубіжних науковців, серед яких Н. Г. Виговська, Т. Г. Гайдук, А. А. Гнатюк, Н. О. Гура, З. Г. Живко, Н. А. Іванова, О. І. Коблянська, С. О. Левицька, О. О. Осадча, І. І. Сахарцева, С. В. Свірко, Л. К. Сук, Н. М. Ткаченко, В. Г. Швець, С. П. Ярошенко тощо. Подальших досліджень потребують методичні підходи щодо класифікації основних засобів як об'єктів обліку та критерії оцінки їх корисності в умовах економічних трансформацій.

Сьогодні досить актуальним постає питання нормативно-правового регулювання обліку основних засобів. Вчені виділяють такі основні рівні нормативно-правового регулювання обліку основних засобів, як:

I рівень – Кодекси, Закони (Цивільний, Господарський та Податковий кодекси, Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні»)

II рівень – Стандарти бухгалтерського обліку (Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку та фінансової звітності та Положення (стандарти) бухгалтерського обліку)

III рівень – Інструкції, методичні вказівки, рекомендації (Інструкції та положення Міністерства фінансів)

IV рівень – внутрішні документи (Статут, інші установчі документи, наказ про облікову політику).

В даний час усі підприємства незалежно від їхнього виду, форм власності і підпорядкованості ведуть бухгалтерський облік майна і господарських операцій відповідно до чинного законодавства.

Виробничо-господарська діяльність підприємства забезпечується не тільки за рахунок використання матеріальних, трудових і фінансових ресурсів, але і за рахунок основних фондів.

Невід'ємною частиною господарських засобів підприємства є основні засоби. Відмінною рисою основних засобів є їхнє багатократне використання в процесі виробництва, зберігання початкового зовнішнього вигляду протягом тривалого періоду. Під впливом виробничого процесу і зовнішнього середовища вони зношуються поступово і переносять свою початкову вартість на витрати виробництва протягом нормативного терміна корисного використання.

Згідно з П(С)БО 7 та Інструкцією № 291 «Про застосування плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій» до ОЗ належать матеріальні активи, які підприємство утримує з метою використання їх у процесі виробництва або постачання товарів і послуг, надання в оренду іншим особам або для здійснення адміністративних і соціально-культурних функцій, очікуваний строк корисного використання (експлуатації), який перевищує 1 рік (або операційний цикл, якщо він довший за рік).

У визначенні нічого не говориться про мінімальну вартість предметів, що не включається при придбанні (спорудженні, виготовленні) до складу ОЗ. Проте підприємства мають право самостійно встановлювати границю вартості предметів, які входять до складу малоцінних необоротних активів.

Відповідно до П(С)БО 7 у визначенні ОЗ присутнє поняття «використовуються для здійснення соціально-культурних функцій», що дозволяє говорити про те, що ОЗ невиробничого призначення відповідно до П(С)БО 7 належать до ОЗ для цілей фінансової звітності.

На сьогодні П(С)БО 7 дозволяє підприємству самостійно визначати, що відносити до ОЗ, а що ні, виходячи з того, що ніхто не

забороняє підприємству прийняти рішення про зарахування до складу ОЗ саме тих видів МШП, котрі найбільш відповідають цьому поняттю з економічної точки зору.

Як і будь-який актив, ОЗ відображаються в балансі за наступних умов:

- існує імовірність одержання економічних вигод від його використання;
- оцінка ОЗ може бути достовірно визначена [6].

Критерії визнання основних засобів аналогічні критеріям визнання, які застосовуються для всіх активів, тобто об'єкт основних засобів визнається активом, коли існує ймовірність того, що підприємство отримає в майбутньому економічні вигоди, пов'язані з використанням цього об'єкта, і його вартість може бути достовірно визначена [3].

Крім того, у визначенні основних засобів наведені такі критерії їх визнання, як:

- 1) матеріальність (мають матеріальну форму);
- 2) призначення (утримуються з метою використання їх у процесі виробництва або постачання товарів, надання послуг, здавання в оренду іншим особам або для здійснення адміністративних і соціально-культурних функцій);
- 3) термін корисного використання (більше року або операційного циклу).

Головним завданням обліку основних засобів є:

- 1) правильне і своєчасне відображення надходження, вибуття й переміщення основних засобів;
- 2) контроль за їхньою наявністю та збереженням у місцях експлуатації;
- 3) своєчасне й точне обчислення зносу (амортизації) основних засобів і правильне відображення його в обліку;
- 4) визначення витрат на ремонт, а також контроль за раціональним використанням коштів, виділених з цією метою;
- 5) виявлення об'єктів, які не використовуються;
- 6) контроль за ефективністю використання, пошуки резервів підвищення ефективності роботи машин, обладнання та ін.;

7) оперативне забезпечення керівництва підприємства необхідною інформацією про стан основних засобів через автоматизацію обліково-обчислювальних робіт на базі сучасних засобів обчислювальної техніки.

Роль основних засобів у процесі виробництва, особливості їх відтворення в умовах ринкової економіки обумовлюють особливі вимоги до інформації про наявність, рух, стан і використання основних засобів. З погляду економічної категорії, основні засоби – це частина постійного виробничого капіталу, яка виступає у формі засобів праці та поступово, протягом багатьох виробничих циклів, переносить свою вартість на виготовлений продукт. Протягом багатьох років питання сутності основних засобів та їх ролі в інноваційному розвитку підприємницької діяльності є дуже важливим.

Не втрачає своєї актуальності проблема формування амортизаційної політики підприємства, вона набуває важливого значення на сучасному етапі розвитку нашої країни, оскільки вона одночасно виступає як витрати та як джерело відтворення основних засобів. [7]

Фінансування оновлення матеріально-технічної бази підприємств

здійснюється в залежності від різноманітних факторів, серед яких провідну

роль відіграють: положення державної амортизаційної політики; ступінь

амортизації основних засобів; особливості обладнання та технологій, які

використовуються при виробництві продукції чи наданні послуг [8, с. 97].

Так, між П(С)БО 7 та МСБО 16 «Основні засоби» (далі – МСБО 16), існують певні відмінності. Зокрема, згідно П(С)БО 7 основні засоби – це матеріальні активи, які утримуються підприємством з метою використання їх в процесі виробництва або постачання товарів, здійснення послуг, передачі в оренду іншим особам або для здійснення адміністративних і соціально – культурних функцій, очікуваний термін корисного використання (експлуатації) яких більше одного року (або операційного циклу, якщо він перевищує один рік). Згідно з МСБО 16, основні засоби – це матеріальні

активи, які підприємство утримує з метою використання їх у процесі виробництва або постачання товарів і надання послуг, здавання в оренду іншим особам, або для адміністративних цілей, та які, як очікується, використовуватимуться протягом більш ніж одного року (або операційного циклу) [4]. МСБО 16 поширюється на всі види активів, які відповідають цьому визначенню, крім біологічних активів, пов'язаних з сільськогосподарською продукцією та прав на корисні копалини, розвідування.

Для цілей бухгалтерського обліку основні засоби класифікуються за такими групами (рис. 1).



Рисунок 1 – Класифікація основних засобів за групами

Джерело: систематизовано на основі джерела [1]

П(С)БО 7 «Основні засоби» визначає, що придбані (створені) основні засоби зараховуються на баланс підприємства за первісною

вартістю, якою є історична (фактична) собівартість необоротних активів у сумі грошових коштів або справедливої вартості інших активів, сплачених (переданих), витрачених для придбання (створення) необоротних активів.

МСБО 16 «Основні засоби» визначає, що основними засобами є матеріальні об'єкти, що їх:

а) утримують для використання у виробництві або постачанні товарів чи наданні послуг для надання в оренду або для адміністративних цілей;

б) використовуватимуть, за очікуванням, протягом більше одного періоду

Одиницею обліку основних засобів згідно П(С)БО та МСБО є об'єкт основних засобів.

Запропоновано доповнити існуючу класифікацію основних засобів ознакою – ступенем інтенсивності їх використання, за якою виокремити такі групи основних засобів, як: основні засоби підвищеного ступеня використання; основні засоби помірного ступеня використання та основні засоби низького ступеня використання (рис. 2).

Доведено, що запровадження на практиці поданих пропозицій щодо удосконалення класифікації основних засобів сприятиме поліпшенню організації їх аналітичного обліку, і відповідно створенню належного обліково-інформаційного забезпечення для ефективного управління основними засобами підприємства.

Первісна вартість об'єкта основних засобів складається з таких витрат:

– суми, що сплачують постачальникам активів та підрядникам за виконання будівельно-монтажних робіт (без непрямих податків);

– реєстраційні збори, державне мито та аналогічні платежі, що здійснюються в зв'язку з придбанням (отриманням) прав на об'єкт основних засобів;

– суми ввізного мита;

– суми непрямих податків у зв'язку з придбанням (створенням) основних засобів (якщо вони не відшкодовуються підприємству);

– витрати зі страхування ризиків доставки основних засобів;

– витрати на транспортування, установку, монтаж, налагодження основних засобів;

– інші витрати, безпосередньо пов’язані з доведенням основних засобів до стану, у якому вони придатні для використання із запланованою метою

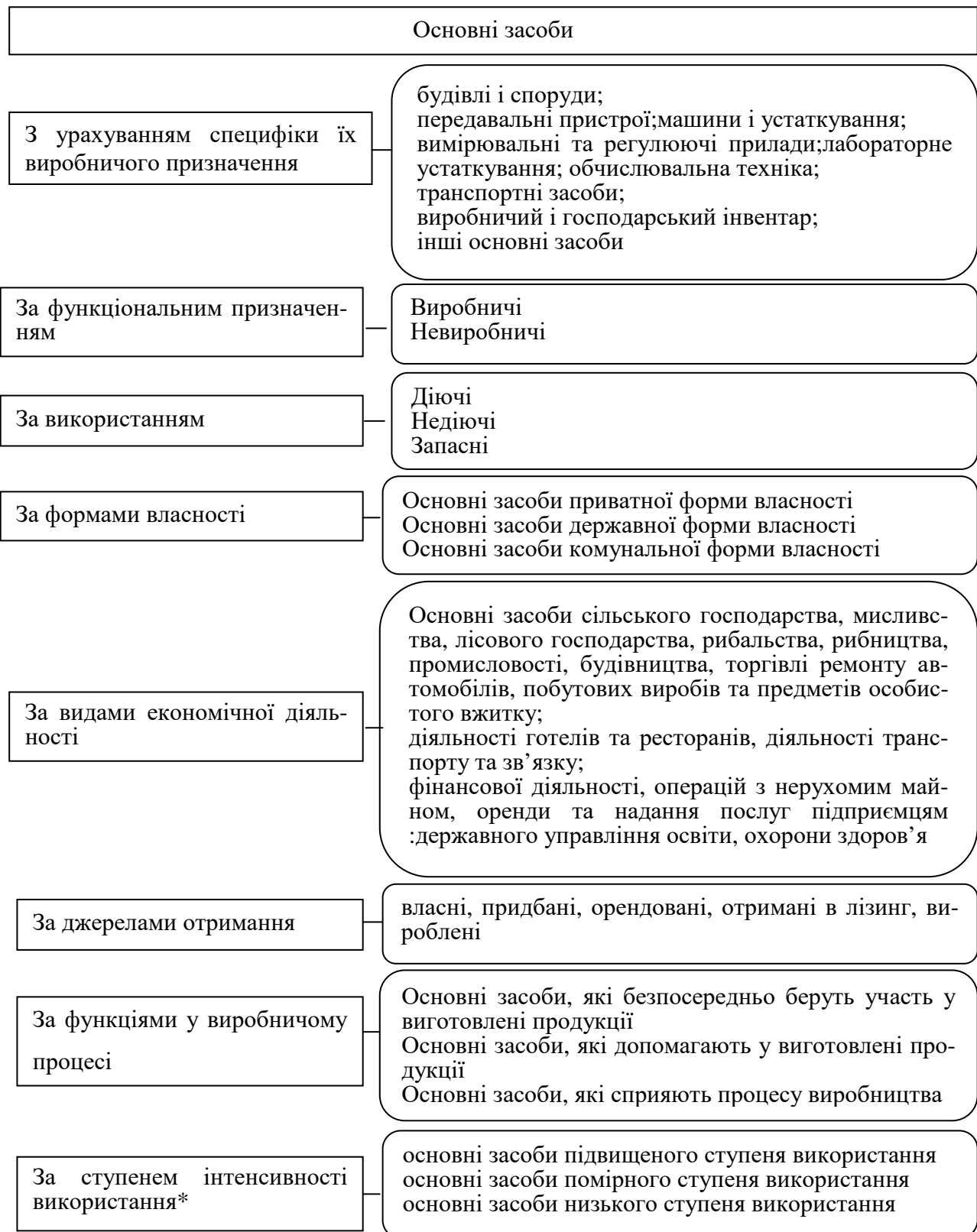


Рис. 2. Класифікаційні характеристики основних засобів
Джерело: систематизовано на основі джерела [2].

Основні засоби відіграють одну із головних ролей в необоротних активах підприємства, що зайняті у виробничо-господарській діяльності. Тому прозора і достовірна інформація щодо основних засобів має велике значення для управлінського складу при аналізі оцінки фінансового стану та результатів діяльності підприємства.

Необхідною умовою раціональної організації обліку основних засобів є їх класифікація. Її орієнтація на загальних для усіх галузей національної економіки ознаках – визначенні різних груп основних засобів та їх об'єднання по спільних функціях у виробничому процесі має домінуюче значення для організації бухгалтерського обліку. Завдяки цьому основні засоби розділяють по групах, які підлягають обліку та контролю на бухгалтерських рахунках. Також забезпечується єдність групування по видах об'єктів у всіх галузях економіки, що дозволяє досягти співставлення облікових показників різних підприємств. Для забезпечення своєчасного та правильного обліку основних засобів та контролю за їх збереженням і використанням на підприємстві має бути розроблена економічно обґрунтована класифікація основних засобів за такими ознаками: натурально-речовим складом, функціональним призначенням, використанням, належністю, за відношенням до галузі народного господарства. Розглянуті сутність та класифікація основних засобів дають змогу оптимізувати їхню структуру – забезпечити ефективно їх використання, сприяти покращенню стану сучасного виробництва.

Крім класифікаційних ознак основних засобів, що визначені в нормативних актах і в працях науковців, пропонуємо внести до їх складу ще одну. Додаткова ознака має класифікувати основні засоби за ступенем інтенсивності їх використання. З такою метою пропонуємо виділяти за цією ознакою: основні засоби підвищеного ступеня інтенсивного використання, основні засоби помірного ступеня інтенсивного використання, основні засоби низького ступеня інтенсивного використання. Цю класифікацію доцільно розглядати для кожного підприємства. Такий поділ основних засобів дає можливість виокремлювати їх за необхідністю у виробництві.

В МСБО 16 для забезпечення своєчасного та правильного обліку основних засобів та контролю за їх збереженням і використанням на підприємстві має бути розроблена економічно обґрунтована класифікація основних засобів за такими ознаками: нату-

рально-речовим складом, функціональним призначенням, використанням, належністю, за відношенням до галузі народного господарства. Розглянуті сутність та класифікація основних засобів дають змогу оптимізувати їхню структуру – забезпечити ефективне їх використання, сприяти покращенню стану сучасного виробництва.

Список використаних джерел

1. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 7 «Основні засоби»: Наказ Міністерства фінансів України від 27.04.2000 року № 92 [Електрон. ресурс] / Україна. М-во фінансів. – Режим доступу: <http://www.rada.gov.ua>

2. Городянська Л. В. Відтворення основних засобів на підприємствах України: теорія і практика обліку і аналізу: Монографія./ Л. В. Городянська. – К. : КНЕУ, 2008. – 224 с.

3. Чабаненко Ж. М. Особливості фінансового обліку основних засобів // Економічний простір. – 2012. – № 57 [Електрон. ресурс]. – Режим доступу: http://www.nbuv.gov.ua/portal/Soc_Gum/Ekpr/2012_57/statti/42.pdf

4 . Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 16 «Основні засоби»: [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.minfin.gov.ua>

5. Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16.07.1999 № 996-XIV// [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.rada.gov.ua>

6. Гавриловська Л. М., Ларіонова А. С. Фінансовий облік-1: Навч. – метод. посібник для самост. вивч. дисц. — К.: КНЕУ, 2006.

7. Лищенко, О. Г. Оптимізація амортизаційної політики підприємства [Текст] / О. Г. Лищенко, В. В. Півненко // Сталий розвиток економіки. Всеукраїнський науково-виробничий журнал, м. Хмельницький. – 2015. – № 4(29). – С. 70–75.

8. Новицька С. С. Сутність амортизаційної політики і її вплив на ефективність роботи підприємства : навчально – методичний посібник для студентів економічних спеціальностей / С. С. Новицька, Н. Потапова – Сінько – Одеса : ОНАЗ ім. О. С. Попова, 2006. – 98 с.

Макименко І. Я.

к.е.н., доц. кафедри обліку і оподаткування

Васильченко Е. В.

*здобувач вищої освіти за освітнім ступенем магістр
Запорізький національний технічний університет*

ОСОБЛИВОСТІ ОРГАНІЗАЦІЇ СИСТЕМИ ДЕРЖАВНОГО ФІНАНСОВОГО КОНТРОЛЮ В УКРАЇНІ

Планування контрольної-ревізійної роботи органами Держаудитслужби здійснюється відповідно до Порядку планування заходів державного фінансового контролю Державною аудиторською службою та її міжрегіональними територіальними органами, яке розроблено на виконання постанови Кабінету Міністрів України від 08.08.2001 № 955 Порядок планування заходів державного фінансового контролю Державною аудиторською службою та її міжрегіональними територіальними органами.

Планування контрольної-ревізійної роботи органами Держаудитслужби розроблено з метою впорядкування планування заходів державного фінансового контролю (державного фінансового аудиту та інспектування) в міністерствах, інших органах виконавчої влади, в державних фондах, фондах загальнообов'язкового державного соціального страхування, у бюджетних установах і у суб'єктів господарювання державного сектору економіки, а також на підприємствах і в організаціях, які отримують (отримували в період, який перевіряється) кошти з бюджетів усіх рівнів, державних фондів та фондів загальнообов'язкового державного соціального страхування або використовують (використовували у період, який перевіряється) державне чи комунальне майно.

Порядком установлюється механізм складання і затвердження планів проведення заходів державного фінансового контролю Держаудитслужби та її міжрегіональних територіальних органів.

Проведення державного фінансового аудиту та інспектування здійснюється відповідно до планів проведення заходів державного фінансового контролю Держаудитслужби та її міжрегіональних територіальних органів, які складаються на кожний квартал.

Плани проведення заходів державного фінансового контролю включають питання, вирішення яких належить до компетенції Держаудитслужби та її міжрегіональних територіальних органів.

Строки підготовки та порядок затвердження планів проведення заходів державного фінансового контролю Держаудитслужби та її міжрегіональних територіальних органів визначаються Держаудитслужбою.

Основними підставами для включення заходів з проведення державного фінансового аудиту та інспектування до планів проведення заходів державного фінансового контролю Держаудитслужби та її міжрегіональних територіальних органів є:

а) закони, акти Президента України, постанови Верховної Ради України, прийняті відповідно до Конституції та законів України, акти Кабінету Міністрів України, доручення Прем'єр-міністра України, накази Мінфіну, які не потребують термінового виконання без включення до планів;

б) звернення правоохоронних органів, юридичних і фізичних осіб з приводу проведення ревізій, які можливо виконати у плановому порядку;

в) пропозиції Рахункової палати, Мінфіну, Мінекономрозвитку, ДФС, Казначейства, прийняті Держаудитслужбою до виконання;

г) ініціатива, виявлена Держаудитслужбою та її територіальними органами з урахуванням таких критеріїв, як:

– економічна та соціальна важливість питань, які обов'язково включаються до програм і планів дій Кабінету Міністрів України на відповідний період;

– значний обсяг фінансових потоків, інших державних ресурсів, що спрямовувалися на виконання бюджетних програм, утримання державних органів;

– публічна інформація про факти порушень і зловживань у фінансовій сфері та неефективного управління державним майном;

– імовірність виникнення фінансових порушень, у тому числі внаслідок відсутності (низького рівня) внутрішнього контролю;

– ризики допущення фінансових порушень у підконтрольних установах;

г) ініціатива, виявлена підконтрольними установами та їх органами управління, прийнята Держаудитслужбою до виконання.

Внесення змін до планів проведення заходів державного фінансового контролю Держаудитслужби та її міжрегіональних територіальних органів проводиться у порядку їх затвердження.

Інспектування полягає у документальній і фактичній перевірці певного комплексу або окремих питань фінансово-господарської діяльності об'єкта контролю і проводиться у формі ревізії, яка повинна забезпечувати виявлення фактів порушення законодавства, встановлення винних у їх допущенні посадових і матеріально відповідальних осіб.

Планові виїзні ревізії проводяться відповідно до планів проведення заходів державного фінансового контролю, затверджених в установленому порядку, позапланові виїзні ревізії – за наявності підстав.

Органи державного фінансового контролю за письмовим зверненням можуть отримувати від органів державної влади та органів місцевого самоврядування, підприємств, установ і організацій інформацію, що стосується діяльності та фінансового стану об'єкта контролю.

У ході підготовки до ревізії посадовими особами органу державного фінансового контролю складається в двох примірниках програма ревізії, в якій визначаються найменування об'єкта контролю, тема, період та питання, що підлягають ревізії відповідно до компетенції органу державного фінансового контролю. Програма затверджується керівником органу державного фінансового контролю чи його заступником.

Під час проведення ревізії посадовими особами органу державного фінансового контролю можуть вноситися за письмовим погодженням з керівником органу державного фінансового контролю чи його заступником зміни до програми ревізії.

Один примірник програми ревізії видається керівнику об'єкта контролю чи його заступнику під розписку на примірнику органу державного фінансового контролю для ознайомлення. Якщо керівник об'єкта контролю чи його заступник відмовляється від підпису,

але не заперечує проти проведення ревізії, це зазначається у вступній частині акта ревізії.

Орган державного фінансового контролю, що проводить планову виїзну ревізію, повідомляє об'єкту контролю про дати її початку та закінчення. Планова виїзна ревізія розпочинається не раніше ніж через 10 календарних днів після надіслання об'єкту контролю повідомлення.

Про проведення позапланової виїзної ревізії та зустрічної звірки не повідомляється.

Склад, кількість посадових осіб органу державного фінансового контролю та строки проведення ревізії визначаються органом державного фінансового контролю з урахуванням обсягу передбачених програмою ревізії питань та в межах визначеної її тривалості (30 робочих днів для планової та 15 – для позапланової).

Строк проведення ревізії продовжується за рішенням керівника органу державного фінансового контролю, а понад визначену Законом тривалість – за рішенням суду на строк, що не перевищує 15 робочих днів для планової виїзної ревізії та 5 – для позапланової виїзної ревізії.

До участі в ревізії за письмовим зверненням керівника органу державного фінансового контролю можуть залучатися спеціалісти міністерств, інших центральних органів виконавчої влади, їх територіальних органів, підприємств, установ та організацій.

На проведення ревізії органу державного фінансового контролю на кожну посадову особу органу державного фінансового контролю та залученого спеціаліста оформляється в двох примірниках направлення встановленого Держаудитслужбою зразка.

Перед початком ревізії посадові особи органу державного фінансового контролю та залучені спеціалісти повинні під розписку на примірнику органу державного фінансового контролю видати керівнику об'єкта контролю чи його заступнику направлення та копію рішення суду (у разі проведення позапланової виїзної ревізії за рішенням суду).

Якщо керівник об'єкта контролю чи його заступник відмовляється від підпису, але не заперечує проти проведення ревізії, про це зазначається у вступній частині акта ревізії.

У разі продовження строку планової або позапланової виїзної ревізії в межах тривалості посадові особи органу державного фінансового контролю та залучені спеціалісти зобов'язані пред'явити керівнику об'єкта контролю чи його заступнику направлення з продовженим строком проведення ревізії.

Якщо строк планової виїзної ревізії чи строк позапланової виїзної ревізії, яка проводиться за рішенням суду, посадові особи органу державного фінансового контролю зобов'язані пред'явити керівнику об'єкта контролю також копію відповідного рішення суду.

Посадові особи органу державного фінансового контролю зобов'язані розписатися в журналі реєстрації перевірок об'єкта контролю (у разі його надання). Факт ненадання об'єктом контролю журналу фіксується у вступній частині акта ревізії.

Керівники об'єкта контролю, а також підприємства, установи чи організації, у яких проводиться зустрічна звірка, забезпечують посадовим особам органу державного фінансового контролю місце для роботи, створення умов для зберігання документів, можливість користування зв'язком, комп'ютерною, розмножувальною та іншою технікою, а також надання інших послуг для виконання службових обов'язків.

Шляхи проведення ревізії наведені на рисунку 4.1:

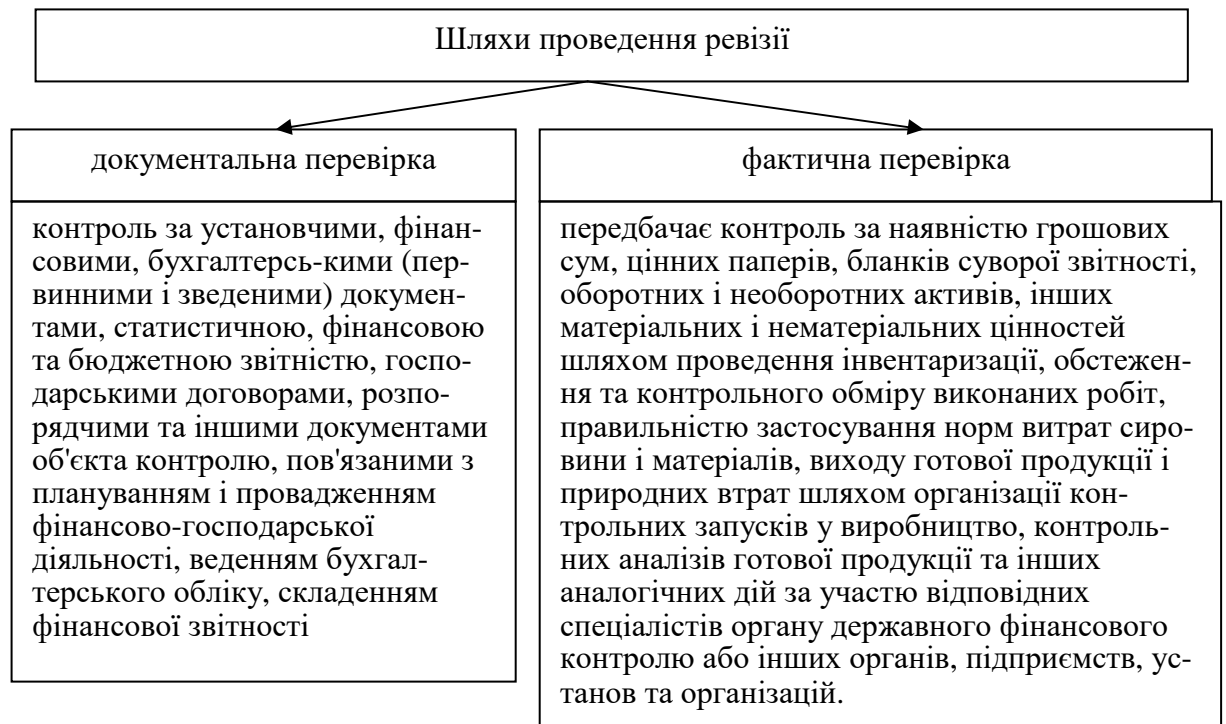


Рисунок 1. Шляхи проведення ревізії Державною Аудиторською Службою України

У разі ведення бухгалтерського обліку з використанням електронних засобів зберігання і обробки інформації на вимогу посадової особи органу державного фінансового контролю керівник об'єкта контролю повинен забезпечити оформлення відповідних документів на паперовому носії. Надання документів об'єкта контролю посадовим особам органу державного фінансового контролю забезпечується керівником об'єкта чи його заступником.

Посадові особи органу державного фінансового контролю мають право вимагати від керівників об'єкта контролю організацію та проведення фактичної перевірки в присутності посадових осіб органу державного фінансового контролю та за участю матеріально-відповідальних осіб, а у разі перевірки обсягу виконаних робіт – також представників суб'єкта господарювання – виконавців робіт.

Документальна і фактична перевірки проводяться щодо дотримання вимог законів та інших нормативно-правових актів.

Фактична перевірка здійснюється станом на дату її проведення незалежно від періоду, що підлягає ревізії. Для підтвердження результатів фактичної перевірки та фактів, що стосуються періоду, який підлягає ревізії, посадові особи органу державного фінансового контролю можуть перевіряти документи об'єкта контролю і за інші періоди фінансово-господарської діяльності об'єкта контролю.

Перелік і обсяг відомостей про результати ревізії на об'єкті контролю не підлягають розголошенню до їх повного документування в акті ревізії, крім випадків, передбачених законодавством.

Для дослідження питань, передбачених програмою ревізії, посадові особи органу державного фінансового контролю мають право отримувати на об'єкті контролю перелік відомостей, що містять інформацію з обмеженим доступом.

У разі виявлення порушень законодавства, контроль за дотриманням якого віднесено до компетенції органу державного фінансового контролю, посадові особи органу державного фінансового контролю повинні вимагати від працівників об'єкта контролю, причетних до виявлених порушень, письмові пояснення.

Якщо працівники об'єкта контролю відмовляються від надання письмових пояснень, цей факт фіксується в акті ревізії.

Пояснення оформляються на ім'я керівника органу державного фінансового контролю, який призначив ревізію, з обов'язковим

зазначенням дати. Особам, від яких вимагаються пояснення, вручається під особистий підпис про отримання відповідний перелік питань.

Якщо під час ревізії виявлено факти порушення законодавства, вжиття заходів щодо яких не належить до компетенції органу державного фінансового контролю (зокрема, з питань обігу готівки, валютних операцій, формування об'єкта та/або бази оподаткування, ціноутворення, дотримання антимонопольного законодавства та інших), посадові особи органу державного фінансового контролю невідкладно письмово повідомляють про це керівнику органу державного фінансового контролю чи його заступнику, які забезпечують інформування відповідних державних органів про такі факти.

У разі коли під час проведення ревізії виявлено документи, які свідчать про порушення законодавства, і на об'єкті контролю не гарантується збереження та не виключена можливість їх підробки, посадові особи органу державного фінансового контролю можуть на підставі рішення суду вилучати на строк до закінчення ревізії оригінали таких документів та оформляти вилучення відповідним актом із залишенням у справах об'єкта контролю копій вилучених документів та їх опису.

У разі вилучення документів об'єкта контролю у зв'язку з їх підробленням або виявленими зловживаннями орган державного фінансового контролю негайно повідомляє про це правоохоронні органи для прийняття рішення про вилучення таких документів. Якщо правоохоронними органами не прийнято відповідне рішення, зазначені документи в останній день ревізії повертаються об'єкту контролю.

Для повернення вилучених оригіналів документів об'єкта контролю, а також їх передачі правоохоронним органам складається відповідний акт та опис повернутих (переданих) документів. Про передачу вилучених оригіналів документів правоохоронним органам орган державного фінансового контролю повідомляє об'єкту контролю з наданням копії опису переданих документів.

Акт вилучення та опис вилучених документів, акт повернення (передачі) та опис повернутих (переданих) документів реєструють-

ся органом державного фінансового контролю не пізніше наступного робочого дня після їх підписання в журналі реєстрації описів, форма якого встановлюється Держаудитслужбою.

Для підтвердження виявлених ревізією фактів посадові особи органу державного фінансового контролю у разі потреби отримують від об'єкта контролю завірені копії документів, які засвідчують відповідні факти, і долучають їх до матеріалів ревізії.

Якщо керівники об'єкта контролю відмовляються від надання завірених копій документів, це зазначається в акті ревізії.

Планова виїзна ревізія може бути зупинена у разі необхідності проведення зустрічних звірок, без завершення яких неможливе якісне проведення ревізії, термінового виконання інших завдань, а також у разі обґрунтованого звернення об'єкта контролю за погодженням з керівником органу державного фінансового контролю. При цьому ревізія повинна бути закінчена протягом 60 робочих днів.

Рішення про зупинення та поновлення планової виїзної ревізії приймає керівник органу державного фінансового контролю за письмовим поданням посадової особи органу державного фінансового контролю, що проводить ревізію.

У разі зупинення ревізії на строк понад 3 робочих дні орган державного фінансового контролю надсилає об'єкту контролю та органу, який ініціював проведення ревізії, письмове повідомлення про дату зупинення ревізії.

Поновлення проведення ревізії можливе одразу після повідомлення про це об'єкта контролю. Повідомлення здійснюється одним із способів, визначених у пункті 39 цього Порядку.

Строк, на який зупинено ревізію, не включається до тривалості її проведення.

У разі відсутності бухгалтерського обліку на об'єкті контролю, недопущення посадових осіб органу державного фінансового контролю до проведення ревізії та ненадання необхідних для перевірки документів, наявності інших об'єктивних і незалежних від органу державного фінансового контролю обставин, що унеможливають або перешкоджають проведенню ревізії, посадовою особою органу державного фінансового контролю складається акт про неможливість проведення ревізії із зазначенням відповідних причин, який

підписується та вручається об'єкту контролю у тому ж порядку, що і акт ревізії.

У разі усунення таких обставин ревізія за рішенням керівника органу державного фінансового контролю може бути завершена в установленому законодавством порядку. При цьому до її тривалості не включається строк, протягом якого ревізія фактично не проводилася. В іншому випадку ревізія не вважається проведеною і орган державного фінансового контролю має право вдруге організувати та провести ревізію об'єкта контролю, зокрема в плановому порядку, протягом того ж календарного року.

Про факти недопущення посадових осіб органу державного фінансового контролю до проведення ревізії, ненадання необхідних для перевірки документів та інші незалежні від органу державного фінансового контролю обставини, що перешкоджають проведенню ревізії, орган державного фінансового контролю письмово інформує правоохоронні органи для вжиття заходів, передбачених законодавством.

Перешкоджання посадовим особам органу державного фінансового контролю у проведенні ревізії є підставою для застосування до об'єкта контролю санкцій, передбачених законодавством, і для притягнення керівника об'єкта контролю до адміністративної відповідальності.

На підставі акта про відсутність бухгалтерського обліку орган державного фінансового контролю пред'являє письмові вимоги об'єкту контролю щодо приведення обліку у відповідність із законодавством та інформує про це орган управління об'єкта контролю.

Якщо відсутність належного бухгалтерського обліку окремих операцій об'єкта контролю дає можливість проводити ревізію з інших питань програми, така ревізія проводиться за цими питаннями. Орган державного фінансового контролю, який виявив відсутність бухгалтерського обліку окремих операцій, пред'являє письмову вимогу об'єкту контролю щодо приведення обліку у відповідність із законодавством та інформує орган управління об'єкта контролю. Факт відсутності належного бухгалтерського обліку окремих операцій об'єкта контролю фіксується в акті ревізії.

Керівник об'єкта контролю повинен забезпечити поновлення бухгалтерського обліку в строк не більш як два місяці з дати надіслання органом державного фінансового контролю відповідної вимоги. Посадовим особам органу державного фінансового контролю забороняється брати участь у поновленні бухгалтерського обліку на об'єкті контролю.

З метою підтвердження виду, обсягу операцій та розрахунків для з'ясування їх реальності та повноти відображення в обліку об'єкта контролю органами державного фінансового контролю можуть проводитися зустрічні звірки на підприємствах, в установах та організаціях.

Для проведення зустрічної звірки посадовій особі органу державного фінансового контролю видається направлення встановленого Держаудитслужбою зразка за підписом керівника, скріпленим печаткою відповідного органу державного фінансового контролю.

За результатами зустрічної звірки складається у чотирьох примірниках довідка, перший, другий та третій примірники якої долучаються до відповідних примірників акта ревізії. Четвертий примірник довідки складається для підприємства (установи чи організації), на якому проводилася зустрічна звірка. Підписання та вручення підприємству (установі чи організації) довідки зустрічної звірки здійснюється у тому ж порядку, який визначений для акта ревізії.

У разі недопущення посадової особи органу державного фінансового контролю до проведення зустрічної звірки складається за підписом посадових осіб органу державного фінансового контролю акт, у якому фіксується такий факт, і невідкладно письмово інформуються правоохоронні органи для вжиття заходів, передбачених законодавством.

Стосовно осіб об'єкта контролю, які чинять перешкоди у проведенні зустрічної звірки і ревізії, вживають заходів для притягнення до адміністративної відповідальності.

За зверненням правоохоронного органу органи державного фінансового контролю в межах своєї компетенції проводять планові та позапланові виїзні ревізії за місцезнаходженням об'єкта контролю.

У разі ненадання правоохоронним органом рішення суду про проведення позапланової виїзної ревізії, але за наявності у звер-

ненні правоохоронного органу фактів, що свідчать про порушення вимог законів, контроль за дотриманням яких віднесено до компетенції органу державного фінансового контролю, можливе включення ревізії об'єкта контролю до плану проведення заходів державного фінансового контролю на наступний плановий період за умови, що така установа не ревізувалася органами державного фінансового контролю у плановому порядку протягом поточного календарного року.

Звернення правоохоронного органу розглядається органом державного фінансового контролю, якщо воно підписане керівником правоохоронного органу чи його заступником і містить:

- повну назву об'єкта контролю, дані про його місцезнаходження, організаційно-правову форму;
- інформацію про належність об'єкта контролю до підконтрольних установ;
- обґрунтування необхідності проведення ревізії;
- перелік питань, на які відповідно до компетенції органів державного фінансового контролю необхідно дати відповідь;
- зазначення періоду проведення ревізії об'єкта контролю.

Якщо зазначені дані викладені в рішенні суду про надання дозволу на проведення ревізії, допускається їх відсутність у зверненні правоохоронного органу, до якого додається таке рішення.

Рішення щодо включення ревізії об'єкта контролю за зверненням правоохоронного органу до плану проведення заходів державного фінансового контролю приймається керівником органу державного фінансового контролю.

Про прийняте рішення інформується протягом 10 робочих днів після отримання звернення відповідний правоохоронний орган.

Позапланова виїзна ревізія об'єкта контролю за зверненням правоохоронного органу проводиться у разі надання ним:

- клопотання слідчого або прокурора про призначення позапланової виїзної ревізії та ухвали суду про дозвіл на її проведення, в якому зазначаються підстави проведення, дати її початку та закінчення, а також номер кримінального провадження, орган, що здійснює досудове розслідування, дата та підстави повідомлення про підозру у вчиненні кримінального правопорушення (для ревізії

суб'єкта господарської діяльності, не віднесеного Законом до підконтрольних установ);

– постанови слідчого або прокурора про призначення позапланової виїзної ревізії, винесеної після повідомлення посадовій особі підконтрольної установи, що ревізується, про підозру у вчиненні нею кримінального правопорушення;

– інформації про факти, що свідчать про порушення об'єктом контролю – підконтрольною установою законів, та рішення суду про дозвіл на проведення ревізії, в якому зазначаються підстави для її проведення, дати початку та закінчення проведення ревізії.

Для проведення ревізії за зверненням правоохоронного органу складається відповідно до компетенції органу державного фінансового контролю на підставі питань, що містяться у зверненні, постанові слідчого або прокурора, рішенні суду, програма ревізії, яка письмово погоджується з правоохоронним органом.

З метою комплексного охоплення плановою виїзною ревізією питань фінансово-господарської діяльності об'єкта контролю до програми крім зазначених у зверненні правоохоронного органу питань можуть включатися за ініціативою органу державного фінансового контролю інші питання відповідно до компетенції органу державного фінансового контролю.

Звернення правоохоронного органу, постанова слідчого або прокурора, рішення суду долучаються до матеріалів ревізії і залишаються в органі державного фінансового контролю.

Органи державного фінансового контролю проводять з правоохоронними органами щоквартальні звірки результатів розгляду переданих їм актів ревізій відповідно до порядку взаємодії Держаудитслужби з правоохоронними органами.

Результати ревізії оформляються актом, який складається на паперовому носії державною мовою і повинен мати наскрізну нумерацію сторінок. На першому аркуші акта ревізії, який оформляється на бланку органу державного фінансового контролю, зазначається назва документа (акт), дата і номер, місце складення (назва міста, села чи селища).

Структура Акту ревізії наведена на рисунку 2.

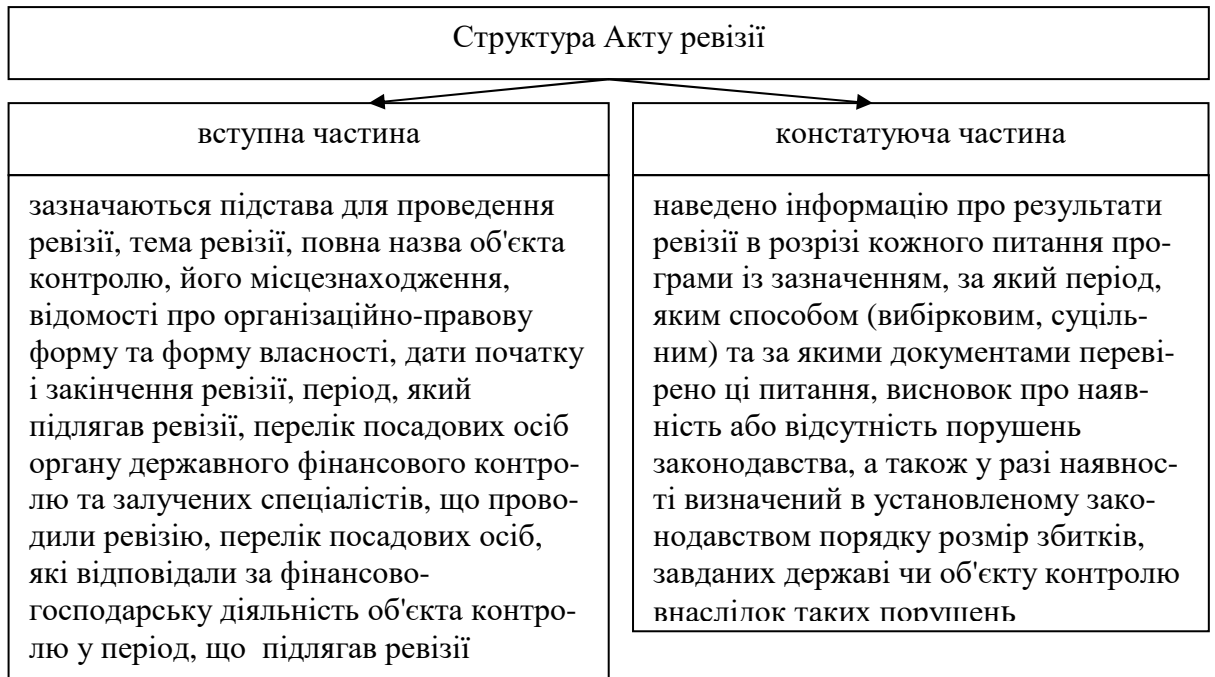


Рис. 2. Структура Акту ревізії

Виявлені допущені об'єктом контролю порушення законодавства, контроль за дотриманням якого віднесено до компетенції органу державного фінансового контролю, фіксуються в констатуючій частині акта ревізії з обов'язковим посиланням на норми законів чи інших нормативно-правових актів, які порушено, та зазначенням винних у їх допущенні осіб.

За результатами проведення ревізії з окремих питань програми посадовими особами органу державного фінансового контролю та залученими спеціалістами, що проводили ревізію в складі групи, можуть за рішенням керівника групи складатися довідки, які підписуються відповідною посадовою особою органу державного фінансового контролю чи спеціалістом та працівниками об'єкта контролю, що є відповідальні з цих питань. Довідки складаються в одному примірнику, видаються керівнику групи для прийняття рішення щодо включення до акта ревізії викладених в них фактів та долучаються до матеріалів ревізії. На вимогу об'єкта контролю йому можуть бути видані копії довідок.

Акт ревізії підписується посадовою особою органу державного фінансового контролю та керівником і головним бухгалтером об'єкта контролю або особою, уповноваженою на ведення бухгалтерського обліку, а також за необхідності іншими працівниками об'єкта.

У разі проведення посадовими особами органу державного фінансового контролю і залученими спеціалістами ревізії в складі групи акт ревізії підписується керівником групи.

Потреба в ознайомленні з актом ревізії та його підписанні іншими працівниками об'єкта контролю, зокрема колишніми керівником і головним бухгалтером, що є відповідальні за фінансово-господарську діяльність об'єкта контролю у період, що підлягає ревізії, визначається посадовою особою органу державного фінансового контролю самостійно.

Акт ревізії централізованої бухгалтерії, яка обслуговує декілька бюджетних установ, підписується посадовою особою органу державного фінансового контролю, керівником та головним бухгалтером органу, при якому утворена централізована бухгалтерія. Із змістом акта ревізії централізованої бухгалтерії ознайомлюються керівники бюджетних установ, що обслуговуються відповідною централізованою бухгалтерією та щодо діяльності яких ревізією виявлено порушення.

Кількість примірників Акту ревізії наведена на рис. 3.

Для унеможливлення підробки примірники акта візуються посадовою особою органу державного фінансового контролю на кожній сторінці із зазначенням на останній сторінці загальної кількості сторінок.

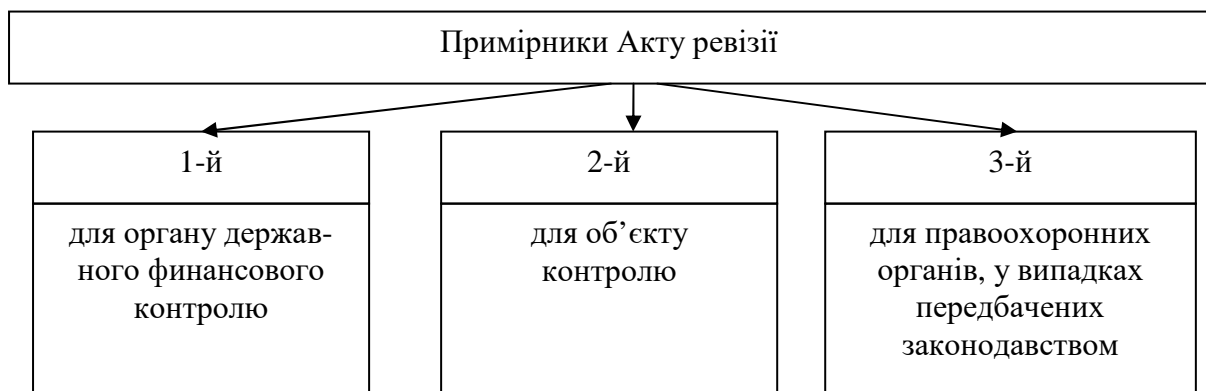


Рис. 3. Кількість примірників Акту ревізії

Третій примірник акта ревізії до передачі правоохоронному органу зберігається у матеріалах ревізії. На звернення правоохоронного органу про видачу акта ревізії у разі, коли третій примірник вже надіслано іншому правоохоронному органу, орган держав-

ного фінансового контролю повідомляє про його назву, реквізити супровідного листа та видає завірену копію акта ревізії.

Після складення акта ревізії посадова особа органу державного фінансового контролю підписує всі його примірники та забезпечує реєстрацію в журналі реєстрації актів ревізій, форма якого визначається Держаудитслужбою.

Перший і третій примірники акта ревізії надаються для ознайомлення і підписання об'єкту контролю у строк не пізніше ніж 5 робочих днів після закінчення ревізії одним із таких способів:

а) особисто під розписку керівнику або головному бухгалтеру об'єкта контролю;

б) через канцелярію (підрозділ з питань діловодства) з відміткою на примірнику акта органу державного фінансового контролю про дату реєстрації в журналі вхідної кореспонденції об'єкта контролю та підписом працівника канцелярії (загального відділу), який здійснив реєстрацію;

в) рекомендованим поштовим відправленням з повідомленням. При цьому на примірнику акта, що залишається в органі державного фінансового контролю, зазначаються реквізити поштового повідомлення, яке долучається до матеріалів ревізії.

Керівник, головний бухгалтер та інші визначені працівники об'єкта контролю зобов'язані ознайомитися з актом ревізії та у разі погодження з викладеними у ньому фактами підписати отримані примірники акта. У разі наявності заперечень (зауважень) щодо змісту акта ревізії керівник, головний бухгалтер чи інші особи підписують його із застереженням.

Підписані примірники акта ревізії об'єкт контролю зобов'язаний повернути органу державного фінансового контролю у строк не пізніше ніж 3 робочих дні після отримання.

Після складення акта про відмову від підпису орган державного фінансового контролю має право здійснити належні заходи щодо реалізації результатів ревізії з обов'язковим інформуванням про факт відмови від підписання акта ревізії органу управління об'єкта контролю і за необхідності відповідних органів державної влади та органів місцевого самоврядування.

У разі неповернення об'єктом контролю першого і третього примірників акта ревізії орган державного фінансового контролю у передбачених цим Порядком та законодавством випадках подає правоохоронним органам акт про відмову від підпису, належним чином завірену копію другого примірника акта ревізії та долучає оригінал цього примірника до матеріалів ревізії.

Після надходження підписаних керівником і головним бухгалтером об'єкта контролю першого і третього примірників акта ревізії орган державного фінансового контролю не пізніше наступного робочого дня з моменту отримання видає об'єкту контролю другий примірник акта ревізії.

У разі підписання акта ревізії із запереченнями (зауваженнями) керівник об'єкта контролю у строк не пізніше ніж 5 робочих днів після повернення органу державного фінансового контролю акта ревізії повинен подати йому письмові заперечення (зауваження). Якщо протягом цього строку заперечення (зауваження) щодо акта не надійдуть, то орган державного фінансового контролю має право вжити відповідних заходів для реалізації результатів ревізії. Рішення про розгляд заперечень (зауважень), що надійшли з порушенням встановленого строку, приймає керівник органу державного фінансового контролю.

Орган державного фінансового контролю аналізує правильність обґрунтувань, викладених у запереченнях (зауваженнях), і в строк не пізніше ніж 15 робочих днів після отримання заперечень (зауважень) дає на них письмовий висновок, який затверджується керівником органу державного фінансового контролю або його заступником.

З метою уточнення викладених у запереченнях (зауваженнях) фактів посадові особи органу державного фінансового контролю мають право вимагати від об'єкта контролю необхідні для перевірки документи та додаткові пояснення.

У міру виявлення ревізією порушень законодавства посадові особи органу державного фінансового контролю, не чекаючи закінчення ревізії, мають право усно рекомендувати керівникам об'єкта контролю невідкладно вжити заходів для їх усунення та запобігання у подальшому.

Якщо вжитими в період ревізії заходами не забезпечено повне усунення виявлених порушень, органом державного фінансового контролю у строк не пізніше ніж 10 робочих днів після реєстрації акта ревізії, а у разі надходження заперечень (зауважень) до нього – не пізніше ніж 3 робочих дні після надіслання висновків на такі заперечення (зауваження) надсилається об'єкту контролю письмова вимога щодо усунення виявлених ревізією порушень законодавства із зазначенням строку зворотного інформування.

Про усунення виявлених ревізією фактів порушення законодавства цей об'єкт контролю у строк, визначений вимогою про їх усунення, повинен інформувати відповідний орган державного фінансового контролю з поданням завірених копій первинних, розпорядчих та інших документів, що підтверджують усунення порушень.

Про результати ревізії, якою виявлено порушення законів та інших нормативно-правових актів, у строки інформуються органи управління об'єкта контролю та за необхідності відповідні органи державної влади та органи місцевого самоврядування.

Про розгляд результатів ревізії та вжиті у зв'язку з цим заходи органи управління об'єкта контролю та органи виконавчої влади не пізніше ніж у місячний строк інформують відповідний орган державного фінансового контролю.

У разі проведення ревізії на підставі звернення правоохоронних органів, а також коли ревізією, проведеною з інших підстав, виявлено порушення, за які передбачено кримінальну відповідальність або які містять ознаки корупційних правопорушень, матеріали таких ревізій передаються до правоохоронних органів.

Про результати розгляду матеріалів ревізії (крім проведених у зв'язку із здійсненням кримінального провадження) правоохоронні органи повідомляють органу державного фінансового контролю протягом 10 робочих днів після прийняття відповідного рішення.

Якщо виявлено порушення законодавства, за які не передбачено кримінальну відповідальність або які не містять ознаки корупційних правопорушень, орган державного фінансового контролю у строки письмово інформує про такі порушення правоохоронні органи.

У разі коли діями чи бездіяльністю працівників об'єкта контролю державі або підконтрольній установі заподіяна матеріальна шкода, орган державного фінансового контролю ставить вимоги

перед керівником об'єкта контролю та органом його управління щодо пред'явлення цивільних позовів до винних осіб.

За результатами проведеної ревізії у межах наданих прав органи державного фінансового контролю вживають заходів для забезпечення, які наведені на рис. 4.

За спільним рішенням органу державного фінансового контролю та об'єкта контролю або його органу управління інформація про результати ревізії вноситься на обговорення на колегіях, нарадах, що проводяться об'єктом контролю. Відомості про результати ревізії можуть оприлюднюватися через засоби масової інформації.

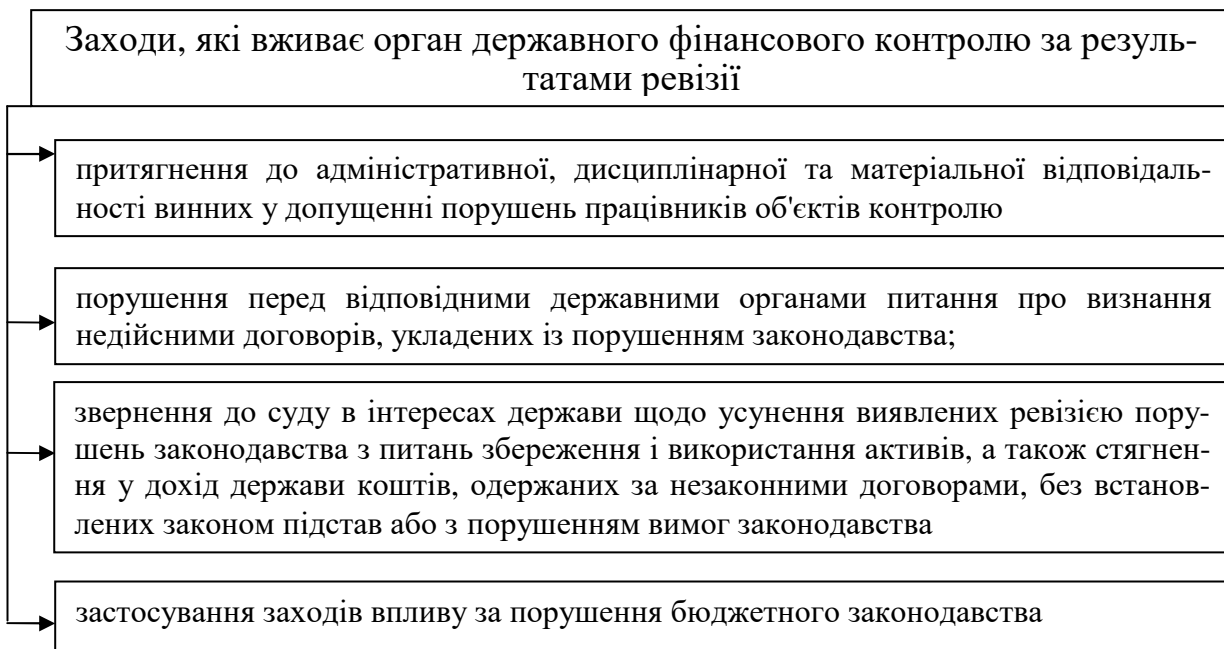


Рис. 4. Заходи, які вживає орган державного фінансового контролю за результатами ревізії

Органи державного фінансового контролю здійснюють контроль за усуненням об'єктами контролю порушень законодавства за результатами аналізу їх зворотного інформування про вжиті заходи, а також під час наступних ревізій цих об'єктів контролю, систематично вивчають матеріали ревізій і на підставі їх узагальнення вносять відповідним органам державної влади та органам місцевого самоврядування пропозиції щодо перегляду нормативно-правових актів, усунення причин і умов, що сприяли порушенням законодавства.

Державний фінансовий аудит полягає у перевірці та аналізі діяльності, фактичного стану справ щодо законного та ефективного використання державних чи комунальних коштів і майна, інших активів держави, правильності ведення бухгалтерського обліку і достовірності фінансової звітності, функціонування системи внутрішнього контролю суб'єктів господарювання державного сектору економіки, а також інших суб'єктів господарювання, що отримують (отримували в період, який перевіряється) кошти з бюджетів усіх рівнів та державних фондів або використовують (використовували у період, який перевіряється) державне чи комунальне майно.

Під час аудиту обов'язковій оцінці підлягає рівень управління фінансово-господарською діяльністю суб'єкта господарювання, яке полягає у забезпеченні:

- дотримання вимог законодавства, актів і рішень органів управління та суб'єкта господарювання;
- достовірності даних бухгалтерського обліку та фінансової звітності;
- збереження активів;

Досягнення визначених цілей і завдань або набуття кращого досвіду діяльності інших суб'єктів господарювання з виконання показників економічності, продуктивності і результативності.

Аудит проводиться відповідно до плану проведення заходів державного фінансового контролю, який складається та затверджується в порядку, визначеному Кабінетом Міністрів України.

Аудит казенних підприємств, а також суб'єктів господарювання державного сектору економіки, які мають стратегічне значення для економіки і безпеки держави (крім тих, щодо діяльності яких в установленому законодавством порядку здійснюється державний фінансовий аудит окремих господарських операцій), проводиться щороку.

Перед початком аудиту керівнику суб'єкта господарювання надсилається не пізніше ніж за десять календарних днів відповідне повідомлення із зазначенням строку аудиту та відповідальних за його проведення посадових осіб.

Посадова особа Держаудитслужби, її міжрегіонального територіального органу зобов'язана пред'явити керівнику суб'єкта гос-

подарювання направлення на проведення аудиту, скріплене печаткою відповідного органу, та розписатися в журналі реєстрації перевірок (у разі його наявності).

Тривалість аудиту не може перевищувати 90 календарних днів.

Аудит діяльності юридичних осіб, що входять до асоціації (корпорації, консорціуму, концерну, іншого об'єднання), проводиться, як правило, одночасно.

Процес аудиту складається з чотирьох етапів.

На першому етапі – планування аудиту з метою збору інформації про правове забезпечення фінансово-господарської діяльності суб'єкта господарювання, систему управління, зокрема організацію внутрішнього контролю, та досягнення суб'єктом господарювання визначених цілей і завдань або набуття кращого досвіду діяльності інших суб'єктів господарювання – вивчаються та аналізуються:

- нормативно-правові акти, установчі, розпорядчі та інші документи суб'єкта господарювання;
- розпорядчі документи органу управління суб'єкта господарювання;
- фінансова і статистична звітність суб'єкта господарювання та у разі потреби інших суб'єктів господарювання, однотипних за певними характеристиками їх діяльності;
- матеріали попередніх контрольних заходів.

Інформацію можна одержувати як на письмовий запит посадової особи Держаудитслужби, її міжрегіонального територіального органу, так і від суб'єкта господарювання за місцем його знаходження.

Своєчасне і в повному обсязі подання інформації на запит Держаудитслужби, її міжрегіонального територіального органу забезпечується керівником суб'єкта господарювання або особою, що виконує його обов'язки.

За результатами опрацювання інформації складається план аудиту, який затверджує керівник Держаудитслужби, її міжрегіонального територіального органу.

План повинен включати:

- стислу характеристику суб'єкта, фінансово-господарська діяльність якого підлягає аудиту;

- обґрунтування попередньо виявлених недоліків і проблем, які вплинули або можуть негативно вплинути на рівень управління фінансово-господарською діяльністю;

- обсяг аудиту – напрями чи питання діяльності, які передбачається перевірити; фактори, які можуть впливати на хід аудиту та його результати;

- склад фахівців, що залучаються в процесі проведення аудиту;

- графік проведення аудиту.

Під час другого етапу – підготовка програми проведення аудиту з урахуванням його плану:

- уточнюється інформація, зібрана на першому етапі, та конкретизуються і аналізуються недоліки і проблеми, які вплинули або можуть негативно вплинути на рівень управління фінансово-господарською діяльністю суб'єкта господарювання;

- готується програма проведення аудиту, що затверджується керівником Держаудитслужби, її міжрегіонального територіального органу. У програмі зазначається перелік ризикових операцій фінансово-господарської діяльності суб'єкта господарювання, які передбачається перевірити, методи перевірки та процедура їх застосування, а також відповідальні особи та графік проведення.

Із зазначеною програмою ознайомлюється керівник суб'єкта господарювання. У разі проведення аудиту з ініціативи суб'єкта господарювання або його органу управління можливе попереднє узгодження програми з відповідним керівником.

Під час третього етапу – перевірка ризикових операцій фінансово-господарської діяльності суб'єкта господарювання – підтверджується або спростовується інформація стосовно недоліків і проблем в управлінні такою діяльністю.

Обрані методи перевірки та процедура їх застосування повинні забезпечувати обґрунтованість висновків за результатами оцінки рівня управління фінансово-господарською діяльністю суб'єкта господарювання.

У ході перевірки аналізуються:

- дані фінансових та бізнес-планів, бухгалтерських (первинних і зведених) документів, статистичної та фінансової звітності, договорів, розпорядчих та інших документів суб'єкта господарювання,

пов'язаних з плануванням і провадженням фінансово-господарської діяльності, веденням бухгалтерського обліку, складенням фінансової звітності та організацією внутрішнього контролю;

– фактична наявність та стан активів.

Подання зазначених документів посадовій особі Держаудитслужби, її міжрегіонального територіального органу і організація перевірки фактичної наявності та стану активів забезпечується керівником суб'єкта господарювання або особою, що виконує його обов'язки.

Під час четвертого етапу – звітування про результати аудиту – готуються висновки за результатами оцінки рівня управління фінансово-господарською діяльністю суб'єкта господарювання виходячи з істотності їх впливу на фінансово-господарську діяльність за такими загальними розділами:

1) зовнішній – незалежний від суб'єкта господарювання характер, зокрема стосовно достатності нормативно-правового забезпечення його діяльності, рівня її регламентації органом управління суб'єкта;

2) внутрішній – прийняття рішень або бездіяльність посадових осіб суб'єкта господарювання, передусім щодо організації системи внутрішнього контролю.

За результатами аудиту складається звіт, який повинен включати висновки стосовно дотримання законодавства і забезпечення ефективності фінансово-господарської діяльності суб'єкта господарювання та обґрунтовані рекомендації щодо її удосконалення (далі – аудиторський звіт).

Аудиторський звіт розглядається за участю посадових осіб суб'єкта господарювання. Їх зауваження і пропозиції враховуються або відображаються у протоколі розбіжностей, який додається до звіту.

Аудиторський звіт подається керівникові суб'єкта господарювання, його органу управління, а також відповідно до визначених законодавством повноважень Кабінетові Міністрів України та Мінфіну.

За рішенням керівника Держаудитслужби, її міжрегіонального територіального органу, посадові особи якого проводили аудит, аудиторський звіт може надсилатися іншим заінтересованим органам державної влади, а також органам місцевого самоврядування.

Результати аудиту можуть оприлюднюватися через засоби масової інформації.

Методику проведення аудиту затверджує Держаудитслужба.

Керівник суб'єкта господарювання зобов'язаний інформувати Держаудитслужбу, її міжрегіональний територіальний орган про стан врахування рекомендацій, що містяться у аудиторському звіті.

Список використаних джерел

1. Закон України "Про основні засади здійснення державного фінансового контролю в Україні" від 26.01.1993 р. № 2939-XII (із змінами та доповненнями).

2. Бюджетний кодекс України від 08.07.2010 р. № 2456-VI (із змінами та доповненнями).

3. Постанова Кабінету Міністрів України 03 лютого 2016 р. N 43 «Про затвердження Положення про Державну аудиторську службу України».

4. Постанова Кабінету Міністрів України 28 лютого 2002 р. N 228 «Про затвердження Порядку складання, розгляду, затвердження та основних вимог до виконання кошторисів бюджетних установ».

5. Максименко І. Я. Державний фінансовий контроль як важливий фактор дієвості ведення обліку та аналізу діяльності бюджетних установ // І. Я. Максименко / – Агросвіт. – 2016. – № 15–16. – С.36–40.

Очеретько Л. М.

к.е.н., доцент кафедри обліку і оподаткування

Лакота Д. С.

здобувач вищої освіти за освітнім ступенем магістр

Запорізький національний технічний університет

BLACK FRIDAY: ОБЛІКОВИЙ АСПЕКТ

У сучасній торгівлі підприємства все частіше звертаються до такого методу залучення покупців, як розпродаж. На особливу увагу заслуговує розпродаж під час Black Friday – чорної п'ятниці. В цей день у США, Європі, а віднедавна і в Україні знижки сягають рекордних 90%. На чорну п'ятницю (від англійського to get into the black – «вести справу з прибутком») припадає 10% від загальних святкових обсягів продажу у світі. Від цього і аж до новорічних свят магазини надають знижки від 10% до 90%. З часом така традиція прийшла в Україну і лише починає популяризуватись.

Не варто ставитись із повним скептицизмом до Black Friday. Зі знижками продають не тільки товари, які вже давно лежать на полицях і нікого не цікавлять. Сучасний розпродаж – це не утилізація, а грамотна акція, яка стимулює продаж абсолютно усього асортименту [3].

З точки зору бухгалтерського обліку, розпродаж – це умова операції купівлі-продажу, при якій відбувається продаж товару за акційними знижками.

Акційні знижки – це знижки, які надаються на конкретні асортименти товару, що використовується під час проведення певної акції.

Можливість надання акційних знижок під час Black Friday цілком відповідає нормам ГКУ та Закону про ціноутворення. Так, ст. 190 ГКУ [5] та ст. 10, 11 Закону про ціноутворення передбачено можливість застосування вільних цін на всі види товарів за винятком тих, на які встановлено державні ціни [23].

Основною метою розпродажу є:

– привертання уваги до певної торгівельної марки, до товаровиробника або до підприємства торгівлі покупців, які згодом можуть стати лояльними клієнтами;

- згладжування падіння сезонного попиту на ринку товарів (робіт, послуг) у період низької купівельної активності;
- скорочення до мінімального можливого рівня товарних запасів, схильних до впливу моди, товарів, що не мають активного попиту та товарів зі строком зберігання (придатності, реалізації), що закінчується;
- реалізація дослідних моделей і зразків товарів з метою ознайомлення з ними споживачів [2].

Проте згідно з ч. 5 ст. 15 Закону про захист прав споживачів, оголосити розпродаж (зокрема, і сезонний) продавець може лише при дотриманні наступних умов:

- 1) якщо здійснюється розпродаж усіх товарів у межах певного місця або чітко визначеної групи товарів;
- 2) якщо тривалість розпродажу обмежена в часі;
- 3) якщо ціни товарів, що підлягають розпродажу, є меншими від їх звичайної ціни [21].

Щоб підприємство було впевнене у правомірності своїх дій при наданні покупцям будь-яких видів знижок, воно має потурбуватися про відповідне документальне оформлення акційних заходів, що проводяться.

Так, розпродаж товару під час Black Friday повинен провадитися на підставі відповідного розпорядчого документа. Краще, щоб це було Положення про маркетингову політику підприємства або (та) Положення про розпродаж під час Black Friday. Саме цими документами має обґрунтовуватись розмір цін та знижок, що застосовуються підприємством (з урахуванням розміру партії реалізованого товару, строків поставки, умов оплати та інших чинників), а також економічна значущість та ефективність маркетингових і рекламних заходів та акції, що проводиться під час Black Friday [2] (рис. 1).

Рішення про розпродаж під час Black Friday має підкріплюватися Наказом керівника торговельного підприємства про проведення акції, що передбачає зниження цін, де застерегти:

- мету заходу, що проводиться;
- перелік товарів, що беруть участь в розпродажі;
- період розпродажу;

- розмір знижок та умови їх надання;
- визначення акційної ціни тощо [2].

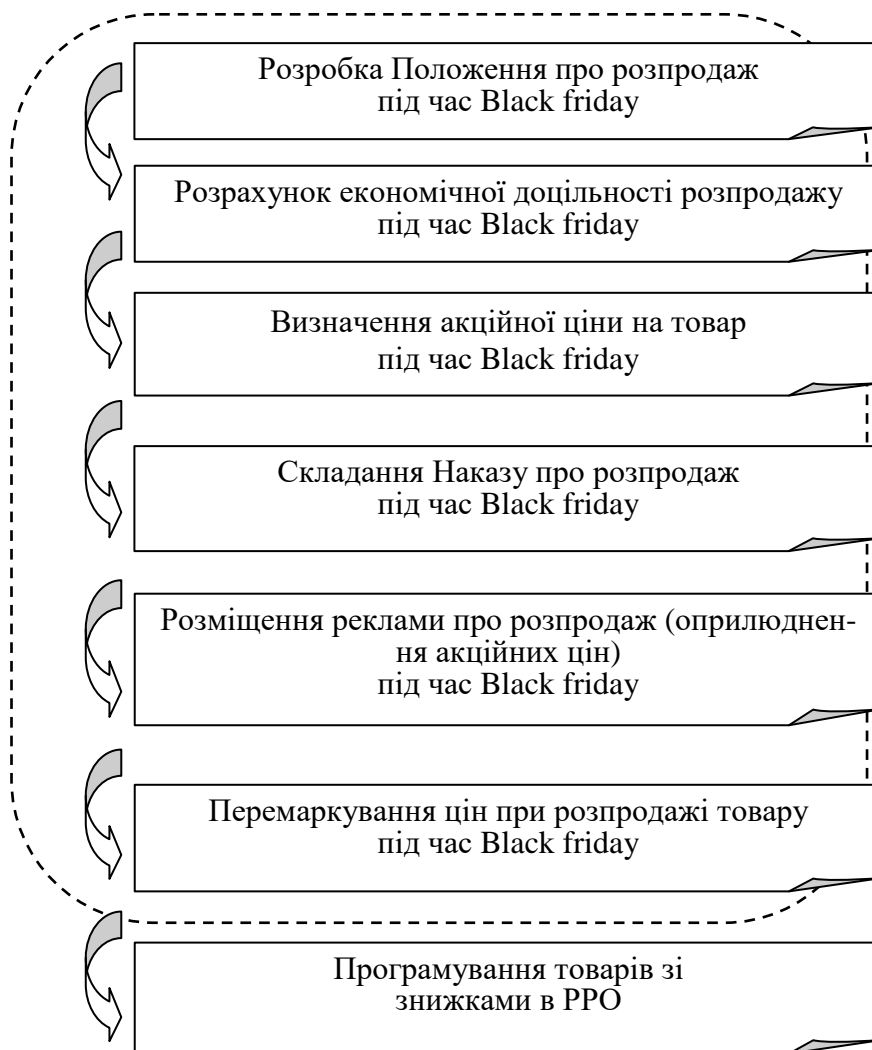


Рис. 1. Організаційні заходи з розпродажу товару під час Black Friday
Джерело: складено автором за [21]

В Наказі про проведення розпродажу має бути чітко вказано, що під час Black Friday передбачається надання знижок чи застосування акційних цін.

Окремі науковці та практики ототожнюють поняття «торговельних знижок» та «акційних цін», проте варто погодитись, що це помилкова думка. Переконатись в цьому допоможе порівняльна характеристика зазначених понять подана в табл. 1.

**Порівняльна характеристика понять
«торговельна знижка» та «акційна ціна»**

Порівняльна ознака	Знижка	Акційна ціна
Умови отримання	Визначаються продавцем на рівних умовах для всіх покупців	Продавець встановлює умови участі в акції, умови розіграшу
Відображення в обліку	У продавця: залежно від моменту реалізації корегують нараховану торговельну націнку, доходи від реалізації	У продавця: відносять вартість реалізованих товарів до витрат
Оподаткування ПДВ	Залежно від моменту реалізації корегують суми податкового кредиту чи зобов'язань	Оподатковується за звичайними цінами таких товарів
Документальне обґрунтування зниження ціни	Наказ про облікову політику, Положення про торговельні знижки	Наказ про проведення акційного продажу
Обмеження щодо відмінності ціни реалізації від собівартості продукції	В межах торгової надбавки, витрат на зберігання та реалізацію	Встановлення ціни не залежить від собівартості товарів, часто ціна носить символічний характер
Віднесення витрат понесених від зниження ціни	Залежно від моменту реалізації прямо чи опосередковано корегують доходи від реалізації	Відноситься до витрат звітного періоду
Встановлення цінників	Обов'язкова наявність двох цін: попередньої та зі знижкою	Ціна вказується на ціннику такого товару, на рекламних оголошеннях, де наведено умови участі в акції
Товар, що підлягає реалізації за зниженими цінами	Будь-який товар, на який поширюється знижка	Кількість обмежена, зазвичай обсягом наявних товарів на складах

Джерело: [24].

Головною причиною невизначеності відмінності між акційними цінами та наданням знижки виступає їх схожість за формою, адже в обох випадках спостерігається тимчасове зниження ціни, тимчасовий характер та обов'язковість Наказу про розпродаж. Відмінності ж торговельних знижок від акційних цін полягають у відображенні їх на рахунках бухгалтерського обліку та оподаткуванні. Через це в Наказі про розпродаж повинно бути чітко зазначено товар реалізуються зі знижкою чи за акційними цінами. Без такого уточнення підприємству не уникнути подальших непорозумінь з податковими органами [24].

Отже, в даному випадку Наказ виконує «захисну» функцію, тобто упереджує від претензій як з боку покупців, так і з боку контролюючих органів по захисту прав споживачів.

Наказ має супроводжуватись преїскурантами (прайсами), в яких мають бути зазначені знижки чи акційні ціни. Якщо на підприємстві існує документ про знижки (положення, інструкція, правила), то в Наказі наводиться тільки відсутня в такому документі інформація [13].

Говорячи про знижки та акційні ціни, слід наголосити, що частиною 3 ст. 15 Закону про захист прав споживачів до знижок та акційних цін в цілому, і зокрема під час Black Friday передбачено вимоги, які умовно можна поділити на дві групи організаційні та облікові (рис. 2):

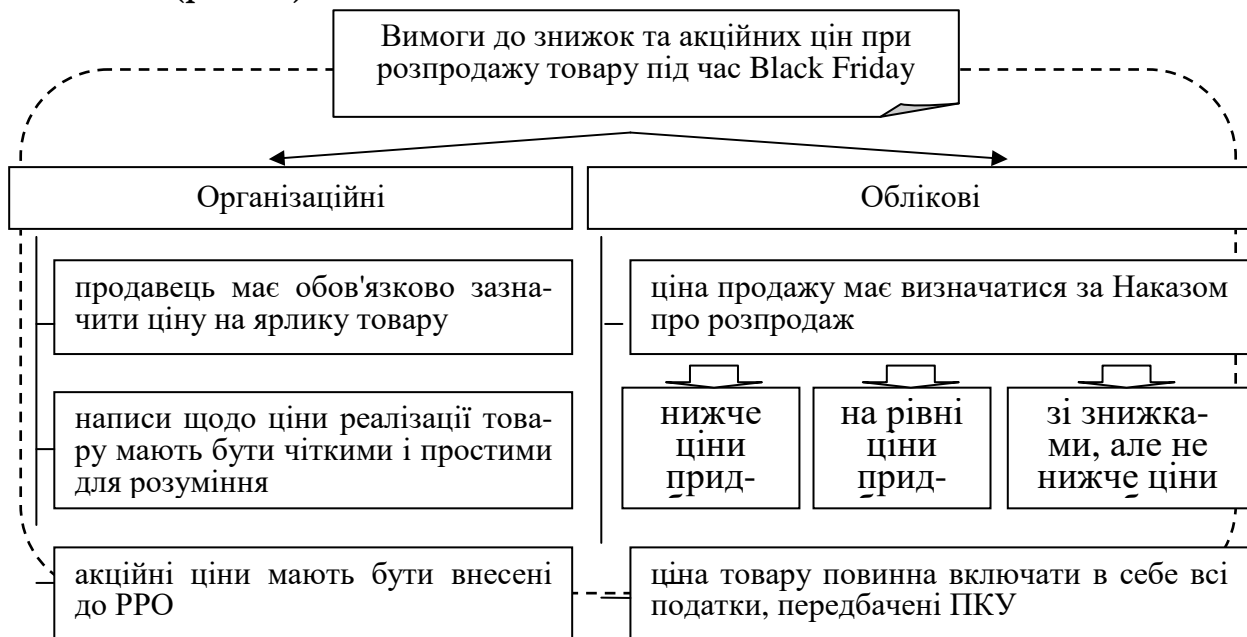


Рис. 2. Вимоги до знижок та акційних цін при розпродажу товару під час Black Friday

Джерело: власне бачення автора

Говорячи про облікові вимоги щодо акційних цін розпродажу під час Black Friday, на особливу увагу потребує дослідження формування ціни продажу товару, оскільки як зазначено на рис. 2 вона може бути:

- вище ціни придбання товару;
- на рівні ціни придбання товару;
- зі знижками, але не нижче ціни придбання товару.

Акційна ціна під час розпродажу має визначатись власником самостійно, проте повинна залишатись економічно обґрунтованою (оскільки будь-яка діяльність спрямовано на отримання прибутку або ж на упередження виникнення збитків).

Наступним етапом з організації розпродажу під час Black Friday має стати оприлюднення інформації про розпродаж та перемаркування цін на товари.

Оприлюднити інформацію про розпродаж (привабливі ціни, умови продажу, місцезнаходження магазину та інше) можливо за допомогою засобів масової інформації, інформаційних листівок, розміщення даних про знижки, розпродаж на зовнішній вітрині магазину тощо.

Звернемо увагу на те, що реклама про зниження цін на товар, розпродаж повинна містити інформацію про місце, дату початку і закінчення знижок на товар, розпродажу, а також про співвідношення розміру знижки до попередньої ціни реалізації товару (п. 5 ст. 8 Закону про рекламу [22]). За відсутність необхідної, доступної, достовірної та своєчасної інформації про товар передбачені п. 7 ч. 1 ст. 23 Закону про захист прав споживачів [21] штрафні санкції у розмірі 30% вартості партії товару, але не менше 5 НМДГ.

Крім того, поширення інформації, що вводить в оману, зокрема, відомостей, які містять неповні, неточні або неправдиві дані про походження товару, виробника, продавця, спосіб виготовлення, ціну і знижку на них згідно із Законом про захист від недобросовісної конкуренції [20] тягне за собою накладення штрафу у розмірі 5% доходу (виручки) від реалізації товару суб'єкта господарювання за останній звітний рік, що передує року, в якому застосовується штраф. Слід пам'ятати ще й про адміністративну відповідальність, передбачену ч. 1 ст. 155, ч. 1 ст. 155-2, ч. 3 ст. 156-1 КУпАП [13].

Що ж до перемаркування цін, то слід зазначити, що згідно з ч. 6 ст. 15 Закону про захист прав споживачів [21] після публічного повідомлення про початок проведення розпродажу, застосування знижок або зменшення ціни до відома споживачів повинна доводитися інформація про ціну товару, що була встановлена до початку проведення відповідного розпродажу, а також про ціну цього товару, установлену на дату Black Friday. Саме з цією метою і має бути проведено перемаркування цін на ярликах на товар.

За вимогою п.11 Інструкції про порядок позначення роздрібних цін на товари народного споживання в підприємствах роздрібної торгівлі та закладах ресторанного господарства від 04.01.1997 р. № 2 (далі – Інструкція № 2) [8] після проведення переоцінки товарів відповідно до Порядку проведення дооцінки залишків товарно-матеріальних цінностей, затвердженого Міністерством економіки України та Міністерством фінансів України 31.05.93 р. № 37-20/248, 07-104 (з змінами та доповненнями) [16, та Положення про порядок врахування та реалізації залеженої продукції з групи товарів широкого споживання та продукції виробничо-технічного призначення, затвердженого розпорядженням Міністерства економіки України та Міністерства фінансів України від 10.09.96 р. за № 120/190 [15], суб'єкт господарювання повинен перемаркувати ціни [8].

Перемаркування ціни згідно Інструкції № 2 має відбуватись шляхом закреслення попередньої ціни і позначення нової ціни на ярликах цін (цінниках), товарних ярликах, етикетках підприємств виробників, упаковці та кожної одиниці товару і засвідчується підписом працівника, відповідального за формування, встановлення або застосування цін. Якщо старі ціни на товарах закреслити неможливо (наприклад, вони були позначені етикетпістолетом), нові ціни позначаються шляхом наклеювання їх безпосередньо на попередні. При перемаркуванні цін на товарах, уцінених у зв'язку з частковою втратою якості, на товарних ярликах, упаковці або ярликах цін (цінниках) ставиться літера «П» [8].

Вважаємо, щоб уникнути непорозумінь, як з покупцями, так і з контролюючими органами, не варто:

– на ціннику вказувати тільки «стару» ціну товару і відсоток знижки, тому що це може бути розцінено як відсутність діючої ціни;

– перекреслювати «старі» ціни і вказувати «знижкові», оскільки така процедура передбачена для переоцінки товару.

Оптимальним варіантом є зазначення «старої» ціни (неперекреслюваної), відсотка знижки, а також розрахованої «знижкової» ціни [13].

Не менш важливим етапом в організації розпродажу товару під час Black Friday слід визнати програмування товарів у РРО.

Існує декілька способів програмування товарів у РРО залежно від виду знижок (рис. 3).

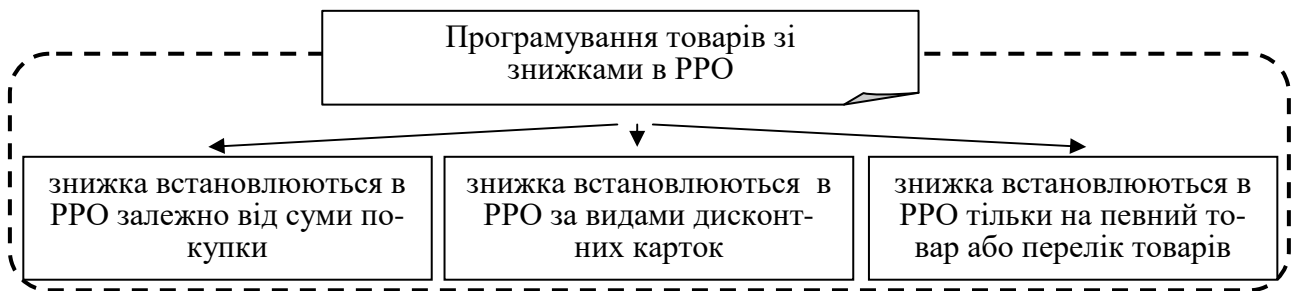


Рис. 3. Варіанти програмування РРО при розпродажі товару під час Black Friday

Джерело: бачення автора за [2]

Найбільш зручний спосіб програмування РРО при розпродажу під час Black Friday – це введення знижки безпосередньо перед продажем товару. Такі можливості мають практично всі моделі реєстраторів розрахункових операцій. При цьому цей спосіб допускає три різні варіанти програмування [2].

Перший варіант. РРО програмується так, що знижка застосовуватиметься до всієї суми покупки. Це можливо тільки у випадку, якщо абсолютно на всі товари поширюється знижка в однаковому розмірі. Цей варіант досить простий, але не має достатньої гнучкості, яка необхідна для сучасної торгівлі із застосуванням знижок.

Другий варіант. Він використовується, якщо підприємство застосовує декілька дисконтних програм, що охоплюють різні категорії покупців. Підтвердженням належності конкретного покупця до тієї чи іншої категорії (наприклад, «бізнес», «еліт», «голд», VIP тощо) може бути дисконтна пластикова картка, що дає право на фіксований розмір знижки. Тоді РРО програмують так, щоб одна з декількох можливих знижок автоматично застосовувалася до всіх товарів, придбаних учасником певної дисконтної програми.

Третій варіант припускає, що знижка заноситься в РРО тільки на певний товар або перелік товарів. Тоді чим ближче кінцева дата реалізації, тим більшу знижку зможе застосувати касир до такого товару. При цьому в чеку буде зазначено повну вартість такого товару, сума знижки на нього (у відсотковому та/або грошовому виразі) та остаточна ціна з урахуванням знижки. До решти асортиментних позицій у цьому ж чеку можна застосувати інший розмір знижки або не застосовувати її взагалі [2].

Отже, коли знижки під час Black Friday визначено та торговельним підприємством підприємство здійснено перемаркування цін та програмування РРО, виникає потреба подбати про правильність відображення операцій з розпродажу у бухгалтерському та податковому обліку.

Підставою для відображення в обліку операцій з розпродажу товару під час Black Friday є:

- звіт відповідальної особи за проведення такого заходу (якщо це передбачено внутрішнім розпорядчим документом);
- чек РРО;
- звіт РРО (Z-звіт) (якщо продаж товарів здійснюється з використанням РРО);
- накладна та інші документи, що підтверджують відпуск товарів покупцям.

Оскільки, як зазначено на рис. 2, під час Black Friday, акційні ціни можуть різнитися, то зупинимось на вивченні порядку облікового відображення кожного з випадків.

Акційна ціна розпродажу товару під час Black Friday нижче ніж ціни його придбання.

Для правильності відображення в обліку операцій з розпродажу товару під час Black Friday в першу чергу необхідно визначитись з собівартістю товару реалізованого за акційними цінами.

Якщо згідно Облікової політики торговельного підприємства оцінка реалізованих товарів здійснюється за цінами продажу, тобто за методом, заснованим на застосуванні підприємствами торгівлі середнього відсотка торговельної націнки товарів.

Згідно з п. 22 П(С)БО 9 при вибутті товарів торгова націнка, що припадає на товари, які вибули, розраховується за формулою:

$$T_n = ВП \times C_p\%,$$

де Тн – націнка, що доводиться на реалізований товар;

ВП – продажна вартість реалізованого товару;

Ср% – середній відсоток торговельної націнки.

Середній процент торгової націнки визначається за таким розрахунком:

$$\text{Ср\%} = (\text{Тнпоч} + \text{Тннад}) : (\text{ВПпоч} + \text{ВПнад}) \times 100\%,$$

де Тнпоч – торговельна націнка на початок місяця;

Тннад – торговельна націнка на товари, що надійшли протягом місяця;

ВПпоч – продажна вартість товарів на початок місяця;

ВПнад – продажна вартість товарів, що надійшли протягом місяця [7].

Отже, собівартість реалізованого товару (СВреаліз) визначається наступним чином:

$$\text{СВреаліз} = \text{ВП} - \text{Тн}.$$

Нарахування торговельної націнки відображається записом: дебет субрахунків 281 «Товари на складі», 282 «Товари в торгівлі» та кредит субрахунку . 285 «Торгова націнка».

Наприкінці звітного періоду складається розрахунок розподілу торговельної націнки між реалізованими й нереалізованими товарами. Націнку слід списувати коригуванням субрахунку 902 «Собівартість реалізованих товарів» на суму торгової націнки, яка припадає на реалізований товар. Продажна вартість товару списується на субрахунок 902 «Собівартість реалізованих товарів», а наприкінці місяця, після розрахунку середнього відсотка торгової націнки, дебет субрахунку 902 «Собівартість реалізованих товарів» зменшується на суму розрахованої торгової націнки на реалізовані товари згідно з розрахунком бухгалтерії [13].

Тож, в обліку при відображенні операцій з розпродажу товару під час Black Friday необхідно спочатку показати зменшення торгової націнки, яка припадає на акційний товар:

Д-т 282 «Товари в торгівлі» К-т 285 «Торгова націнка» – списано націнку, яка припадає на акційний товар (сторно).

Потім же списати собівартість реалізованих товарів на витрати:

Д-т 902 «Собівартість реалізованих товарів» К-т 282 «Товари в торгівлі» – списано собівартість реалізованого акційного товару.

Якщо ж згідно Облікової політики торговельного підприємства списання запасів здійснюється за методами: ідентифікованої собівартості відповідної одиниці запасів, середньозваженої собівартості, собівартості перших за часом надходження запасів (ФІФО) або нормативних затрат, має бути здійснено проведення:

Д-т 902 «Собівартість реалізованих товарів» К-т 282 «Товари в торгівлі» [1].

Оскільки мова йде про реалізацію товарів, то безперечно виникає питання правильності відображення зазначених операцій в податковому обліку зобов'язань з податку на прибуток та ПДВ.

Згідно пп. 134.1.1 п. 134.1 ст. 134 ПКУ об'єктом оподаткування є прибуток із джерелом походження з України та за її межами, який визначається шляхом коригування (збільшення або зменшення) фінансового результату до оподаткування (прибутку або збитку), визначеного у фінансовій звітності підприємства відповідно до національних П(С)БО або МСФЗ, на різниці, які виникають відповідно до положень розділу III ПКУ. Певна категорія платників податку, річний дохід яких (за вирахуванням непрямих податків), визначений за правилами бухгалтерського обліку, за останній річний звітний (податковий) період не перевищує 20 млн. грн., можуть не здійснювати коригування фінансового результату на всі різниці (крім від'ємного значення об'єкта оподаткування минулих податкових (звітних) років) [14].

Щодо виникнення різниць, пов'язаних з проведенням розпродажу товару під час Black Friday за акційними цінами слід зазначити, що норми ПКУ не передбачають виникнення різниць, пов'язаних з проведенням таких операцій. А отже, торговельні підприємства, які прийняли рішення щодо участі в розпродажі товару під час Black Friday обчислюють податок на прибуток підприємств у загальному порядку.

Оскільки знижки при розпродажі товару під час Black Friday надаються у момент продажу продукції, то вони не відображаються на рахунках бухгалтерського обліку, а торговельне підприємство

відображає виручку від продажу товарів за Кт рахунку 702 «Дохід від реалізації товарів» уже з урахуванням наданих знижок.

У податковому обліку операції з реалізації товарів зі знижкою відображаються також як звичайна реалізація. Тобто у торговельного підприємства виникають доходи від операційної діяльності, витрати операційної діяльності, податкові зобов'язання по податку на додану вартість [9].

Дохід від операційної діяльності відповідно визнається в розмірі договірної (контрактної) вартості, але не менше ніж сума компенсації, отримана в будь-якій формі, в тому числі при зменшенні зобов'язань, та, зокрема, включає доходи від реалізації продукції, виконаних робіт, наданих послуг [14, ст. 135]. Зазначимо, що згідно з ПКУ дохід від реалізації товарів визнається за датою переходу покупцеві права власності на такий товар. Крім того, розмір доходу при продажу товарів зі знижкою, що надається до чи в момент продажу, залежить від статусу покупця.

У випадку оподаткування операцій із пов'язаними особами дохід, отриманий платником податку від продажу товарів (виконання робіт, надання послуг) пов'язаним особам, визначається відповідно до договірних цін, але не менших від звичайних цін на таку продукцію, роботи, послуги, що діяли на дату такого продажу, у разі якщо договірна ціна на таку продукцію (роботи, послуги) відрізняється більше ніж на 20% від звичайної ціни на таку продукцію (роботи, послуги). Це розповсюджується також на випадки оподаткування операцій з особами, які не є платниками податку на прибуток або сплачують податок за іншими ставками, ніж платник податку на прибуток.

У випадку, коли товар зі знижкою реалізується звичайному платнику податків, доходом вважається фактично отримана сума коштів, з урахуванням знижки.

Витрати операційної діяльності, які враховуються при обчисленні об'єкта оподаткування, включають собівартість реалізованої продукції, виконаних робіт, наданих послуг та інші витрати. Такі витрати визнаються витратами того звітного періоду, в якому визнано доходи від реалізації такої продукції, виконаних робіт, наданих послуг [14, ст. 138].

Стосовно ж податкових зобов'язань з ПДВ по операціям з розпродажу товару за акційними цінами нижче цін їх придбання, то слід наголосити, що згідно з п. 188.1 ст. 188 ПКУ база оподаткування операцій з постачання товарів не може бути нижчою, ніж ціна їх придбання. Якщо ж підприємство-продавець надає знижки у такому розмірі, що ціна, за якою було раніше придбано товари, перевищує їх продажну ціну з урахуванням знижки, то такому продавцю слід нарахувати ПДВ з бази оподаткування, яка визначається відповідно до п. 188.1 ст. 188 ПКУ [14]. У листі № 31-08410-07/23-1524/2/1696 надано роз'яснення, що у разі перевищення бази оподаткування над фактичною ціною продажу товарів нарахована сума податкового зобов'язання з ПДВ із суми такого перевищення відноситься до складу інших витрат поточного періоду та відображається за Дт субрахунку 949 «Інші витрати операційної діяльності» [4].

Відповідно до Порядку № 1379, до розділу І податкової накладної (далі – ПН), зокрема, вносяться дані у розрізі номенклатури товарів, кількості, ціни постачання одиниці товару. Тож, знижки, які надаються продавцем при розпродажі товару під час Black Friday окремим рядком у податковій накладній не заповнюються. Згідно з п. 12.6 Порядку № 1379, у графі 7 має зазначатись ціна постачання одиниці товару без урахування податку на додану вартість. Отже, при здійсненні розпродажу товару під час Black Friday податкова накладна має містити кінцеву вартість товарів з урахуванням знижок, наданих продавцем [2].

Проте така ПН має низку особливостей. Згідно з п. 20 Порядку заповнення податкової накладної, затвердженого наказом Міністерства фінансів України від 22.09.2014 № 957 [18]., зареєстрованого в Міністерстві юстиції України 13.10.2014 за № 1235/26012, із змінами і доповненнями (далі – Порядок № 957) у разі якщо база оподаткування визначається виходячи із ціни придбання товарів, і перевищує суму постачання таких товарів, визначену виходячи з їх договірної вартості, тобто ціна придбання перевищує фактичну ціну (договірну вартість) постачання, постачальник (продавець) складає дві податкові накладні:

першу – на суму, розраховану виходячи з фактичної ціни постачання,

другу – на суму, розраховану виходячи з перевищення ціни придбання.

У податковій накладній, яка складена на суму такого перевищення, відповідно до п. 9 Порядку № 957 робиться позначка 15 – Складена на суму перевищення ціни придбання товарів над фактичною ціною їх постачання. Така податкова накладна отримувачу (покупцю) не надається. При цьому у рядках такої податкової накладної, відведених для заповнення даних покупця, постачальник (продавець) зазначає власні дані [25].

Таким чином, при складанні податкової накладної на суму перевищення ціни придбання товарів над фактичною ціною (договірною вартістю) їх постачання слід враховувати наступні особливості:

у верхній лівій частині такої податкової накладної робиться відповідна помітка «Х» та зазначається тип причини: «15»;

у рядках «Отримувач (покупець)» та «Індивідуальний податковий номер» такої податкової накладної, відведених для заповнення даних покупця, постачальник (продавець) зазначає власні дані (п. 15 Порядку № 1307) [19]. Крім того, у графу 2 «Номенклатура товарів/послуг продавця» цієї податкової накладної вписують фразу: «Перевищення бази оподаткування, визначеної відповідно до статей 188 Податкового кодексу України, над фактичною ціною постачання» (пп. 2 п. 16 Порядку № 1307), а графи 3.1, 3.2, 3.3, 4, 5, 11 не заповнюють (пп. 9 п. 16 Порядку № 1307) [19];

у графі 3 до 01.03.2017 р. у графі 2 податкової накладної на суму перевищення мінімальної бази оподаткування ПДВ над фактичною ціною постачання зазначався «порядковий номер податкової накладної, складеної на суму постачання цих товарів/послуг, визначену виходячи з їх фактичної ціни (договірної вартості)». Така норма непрямо дозволяла складати податкові накладні з типом причини «15» за кожною податковою накладною, база оподаткування ПДВ в якій була нижчою за мінімально допустиму суму, а не в розрізі відповідних постачань товарів/послуг. Тож коли перша податкова накладна на продаж товарів за ціною, нижчою за мінімальну базу оподаткування ПДВ, складалася за щоденними підсумками, постачальник — платник ПДВ складав одну податкову накладну з типом причини «15», і потреби в складанні такої податкової накладної окремо на кожне постачання не було.

І тепер вимог щодо зазначення у податковій накладній з типом причини «15» порядкового номера податкової накладної на суму постачання товарів за фактичною ціною в Порядку № 1307 немає [12].

Усі решта реквізитів та граф такої податкової накладної заповнюються аналогічно реквізітам та графам податкової накладної, що складається на суму виходячи з фактичної ціни постачання.

При цьому Законом України від 16 липня 2015 року № 643-VIII «Про внесення змін до ПКУ щодо удосконалення адміністрування податку на додану вартість» (далі – Закон № 643) [17] внесено зміни до п.201.1 ст. 201 ПКУ від 02 грудня 2010 року № 2755-VI із змінами та доповненнями, якими виключено з переліку обов'язкових такі реквізити податкової накладної, як «Місцезнаходження (податкова адреса продавця)» та «Вид цивільно-правового договору».

До внесення відповідних змін до форм податкової накладної/розрахунку коригування, в частині виключення з них реквізитів, які не передбачені новою редакцією п. 201.1 ст. 201 ПКУ [14], а також реквізитів, які втратили актуальність у зв'язку із запровадженням системи електронного адміністрування ПДВ, податкова накладна складається за формою, встановленою Порядком № 957, але з урахуванням норм Закону № 643 [25]. Така ПН не видається отримувачу товарів (покупцю) й у разі прострочення терміну її реєстрації в ЄРПН штрафу не буде (п. 120-1.3 ПКУ) [14]. Але за таке прострочення може бути застосовано адміністративний штраф згідно зі ст. 163-1 КУпАП [10].

У декларації з ПДВ такі ПН відображаються в загальному порядку в рядках 1.1 чи 1.2.

Щодо бухобліку та відображення таких операцій у фінансовій звітності, то тут є певні нюанси. Нарахування податкових зобов'язань з перевищення ціни придбання над фактичною ціною в бухгалтерському обліку відображається проведенням Д-т 949 К-т 641/ПДВ.

У контексті фінансової звітності жодних нюансів у таких операціях немає:

– загальна сума доходу відображається в кредитовому сальдо за рах. 702 із відображенням цієї суми в ряд. 2000 «Чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)»,

– ціна придбання без ПДВ — в ряд. 2050 «Собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг)»,

– а сума ПДВ (у складі перевищення ціни придбання над ціною постачання) — в ряд. 2180 «Інші операційні витрати» [4].

Розглянемо порядок облікового відображення операцій з розпродажу товару під час Black Friday за акційними цінами нижче ціни їх придбання на конкретному прикладі.

Так, згідно Наказу № 123 від 10.11.2017 р. ТОВ «Євромікс» до дня Black Friday, встановило знижки 70% на туалетну воду однієї з відомих торгових марок. Протягом Black Friday, було продано 100 одиниць цієї туалетної води, при цьому:

продажна ціна одиниці цього товару без урахування знижки становила 1200 грн., у тому числі ПДВ 200 грн.;

акційна продажна ціна туалетної води зі знижкою 70% визначена в сумі 360 грн (1200 грн — (1200 грн × 70%)), у тому числі ПДВ 60 грн;

загальна сума наданої під час проведення акції знижки 70% у розрахунку на 100 одиниць товару становить 84 000 грн (100 од. × (1200 грн./од. — 360 грн./од.));

первісна (балансова) вартість туалетної води та її ціна придбання (без урахування ПДВ) становили 500 грн.;

торгова націнка (кредитове сальдо за субрахунком 285 «Торгова націнка»), що відноситься до реалізованої під час акції туалетної води, визначається як різниця між продажною ціною одиниці цього товару без урахування знижки та з урахуванням ПДВ 1200 грн та її первісною (балансовою) вартістю 500 грн, тобто у розрахунку на одиницю товару становить 700 грн, а у розрахунку на 100 проданих під час акції одиниць — 70 000 грн (100 од. × 700 грн/од.) [6].

Оскільки акційна продажна ціна туалетної води (без урахування ПДВ), яку було встановлено у розмірі 300 грн (360 грн — 60 грн), є нижчою, ніж ціна придбання цієї води (без урахування ПДВ) — 500 грн., то згідно з п. 188.1 ст. 188 ПКУ база оподаткування операцій з постачання таких товарів не може бути нижчою, ніж ціна їх придбання, тобто 500 грн.

Відповідно за результатами продажу туалетної води зі знижкою 70% під час акції до дня Black Friday, підприємство нарахувало податкове зобов'язання з ПДВ:

з договірної вартості (тобто продажної ціни без ПДВ — 300 грн.) реалізованих товарів у сумі 6000 грн ($100 \text{ од.} \times 300 \text{ грн/од.} \times 20\%$);

з різниці між ціною придбання реалізованих товарів (500 грн.) та ціною їх продажу (300 грн.) у сумі 4000 грн ($100 \text{ од.} \times (500 \text{ грн/од.} - 300 \text{ грн./од.}) \times 20\%$) [6].

Нарахована сума податкового зобов'язання з ПДВ у разі перевищення бази оподаткування над фактичною ціною продажу товарів у сумі 4000 грн відноситься до складу інших витрат поточного періоду та було відображено за Дт субрахунку 949 «Інші витрати операційної діяльності» [18].

Оскільки виручка ТОВ «Євромікс» за звітний місяць становить 9 516 000 грн і, як було сказано вище, у цьому самому місяці покупцям надано знижки з продажної ціни товарів на загальну суму 84 000 грн. Розрахунок суми реалізованої торгової націнки та собівартості реалізованих товарів наведено у табл. 2.

Вибуття товарів (кредитовий оборот за субрахунком 282 «Товари в торгівлі» за звітний місяць) становить 9 600 000 грн, у тому числі сума 9 516 000 грн відповідає доходам (з урахуванням ПДВ) від продажу товарів протягом звітного місяця (виручці магазину), а 84 000 грн — наданим знижкам з продажної ціни товарів. Якщо до суми торгової націнки, яка відноситься до реалізованих за місяць товарів (5 600 000 грн), додати собівартість реалізованих за місяць товарів (4 000 000 грн), то також отримаємо 9 600 000 грн. [6].

Таблиця 2

**Розрахунок суми реалізованої торгової націнки
та собівартості реалізованих товарів**

Зміст	Субрахунок 282 «Товари в торгівлі», грн.	Субрахунок 285 «Торгова націнка», грн.	Собівартість товарів (гр. 2 – гр. 3), грн
1. Залишок на початок місяця	6 000 000	3 500 000	2 500 000
2. Надійшло за місяць	12 000 000	7 000 000	5 000 000
3. Вибуло за місяць (реалізовано та інше вибуття)	9 600 000 (9 516 000 грн + 84 000 грн.) або (5 600 000 грн + 4 000 000 грн.)	5 600 000 (у тому числі списання націнки при наданні знижок – 84 000 грн.)	4 000 000
4. Залишок на кінець місяця (ряд. 1 + ряд. 2 – ряд. 3)	8 400 000	4 900 000	3 500 000

Джерело: [6].

Сума торгової націнки, що відноситься до реалізованих товарів (Дт субрахунку 285 «Торгова націнка», Кт субрахунку 282 «Товари в торгівлі»), становить:

$((3\,500\,000 \text{ грн} + 7\,000\,000 \text{ грн.}): (6\,000\,000 \text{ грн} + 12\,000\,000 \text{ грн.})) \times (9\,600\,000 \text{ грн.}) = 5\,600\,000 \text{ грн.}$

Собівартість реалізованих товарів (Дт субрахунку 902 «Собівартість реалізованих товарів», Кт субрахунку 282 «Товари в торгівлі») становить: $9\,600\,000 \text{ грн} - 5\,600\,000 \text{ грн} = 4\,000\,000 \text{ грн}$ [6].

Облікове відображення зазначеної операції подано в табл. 3.

Розглянемо і порядок облікового відображення операцій з розпродажу товару під час Black Friday зі знижкою в межах торговельної націнки.

**Облікове відображення операцій з розпродажу товару під час
Black Friday (за цінами нижче ціни придбання товару)**

№ п/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків		Сума, грн
		Дебет	Кредит	
1	Відображено на початок звітнього місяця дані щодо залишку товарів та торгової націнки	282	-	6 000 000
		-	285	3 500 000
2	Оприбутковано товари протягом звітнього місяця за первісною вартістю (собівартістю)	282	631	5 000 000
3	Відображено податковий кредит з ПДВ	641	631	1 000 000
4	Перераховано кошти постачальникам	631	311	6 000 000
5	Відображено торгову націнку на оприбутковані протягом звітнього місяця товари	282	285	7 000 000
6	Відображено доходи (з урахуванням ПДВ) від продажу товарів протягом звітнього місяця (виручка магазину)	301	702	9 516 000
7	Нараховано податкове зобов'язання з ПДВ з договірної вартості реалізованих товарів	702	641	1 586 000
8	Нараховано податкове зобов'язання з ПДВ з різниці між ціною придбання реалізованих зі знижкою товарів та ціною їх продажу $100 \text{ од.} \times ((500 \text{ грн./од.} - 300 \text{ грн./од.}) \times 20\%) = 4000 \text{ грн.}$	949	641	4000
9	Списано торгову націнку, яка відноситься до реалізованих товарів (усього за місяць – 5 600 000 грн., у тому числі списання націнки при наданні знижок – 84 000 грн.)	285	282	5 600 000
10	Списано собівартість реалізованих товарів (усього за місяць – 4 000 000 грн.)	902	282	4 000 000
11	Віднесено на фінансовий результат суми в порядку закриття рахунків обліку доходів і витрат	702	791	7 930 000
		791	902	4 000 000
		791	949	4000

Джерело: [6].

Так, згідно Наказу № 123 від 10.11.2017 р. ТОВ «Євромікс» до дня Black Friday, встановило знижки 25% на пральний порошок Persil. Вартість, за якою придбано акційний товар становить 96 000 грн (480 x 200, 00, у т.ч. ПДВ – 16000 грн), розмір торговельної націнки – 70%. Продажна вартість товару – 102000 грн (у т. ч. ПДВ – 17000 грн), (табл. 4).

Таблиця 4

Облікове відображення операцій з розпродажу товару під час Black Friday (зі знижкою в межах торговельної націнки)

№ п/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків		Сума, грн.
		Дебет	Кредит	
1	Відображено на початок звітного місяця дані щодо залишку товарів та торгової націнки	282	-	6 000 000
		-	285	3 500 000
2	Оприбутковано пральний порошок Persil протягом звітного місяця за первісною вартістю (собівартістю)	282	631	96000
3	Відображено податковий кредит з ПДВ	641	631	16000
4	Перераховано кошти постачальнику	631	311	96000
5	Відображено торгіву націнку на оприбуткований пральний порошок Persil протягом звітного місяця товари	282	285	67200
6	Відображено доходи (з урахуванням ПДВ та торговельної знижки 25%) від продажу прального порошку Persil протягом звітного місяця (виручка торговельного підприємства)	301	702	102000
7	Нараховано податкове зобов'язання з ПДВ з договірної вартості реалізованого прального порошку Persil	702	641	17 000
8	Списано суму торговельної націнки з реалізованого прального порошку Persil (методом «сторно»)	282	285	15000
9	Списано собівартість реалізованого прального порошку Persil	902	282	60000
10	Віднесено на фінансовий результат суми в порядку закриття рахунків обліку доходів і витрат	702	791	102000
		791	902	60000
		791	949	42000

Зупинимось і на розгляді порядку облікового відображення операцій з розпродажу товару під час Black Friday зі знижкою на рівні торговельної націнки.

Так, згідно Наказу № 123 від 10.11.2017 р. ТОВ «Євромікс» до дня Black Friday, встановило знижки 30% на рушники паперові Кохавинка 200*200. Вартість, за якою придбано акційний товар становить 96 000 грн (3200 х 30,00, у т.ч. ПДВ – 16000 грн), розмір торговельної націнки – 30%. Продажна вартість товару – 85800 грн (у т. ч. ПДВ – 14300 грн), (табл. 5).

Таблиця 5

Облікове відображення операцій з розпродажу товару під час Black Friday (зі знижкою на рівні торговельної націнки)

№ п/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків		Сума, грн
		Дебет	Кредит	
1	Відображено на початок звітного місяця дані щодо залишку товарів та торгової націнки	282	-	6 000 000
		-	285	3 500 000
2	Оприбутковано рушники паперові Кохавинка протягом звітного місяця за первісною вартістю (собівартістю)	282	631	96000
3	Відображено податковий кредит з ПДВ	641	631	16000
4	Перераховано кошти постачальнику	631	311	96000
5	Відображено торгову націнку на оприбутковані рушники паперові Кохавинка протягом звітного місяця товари	282	285	19800
6	Відображено доходи (з урахуванням ПДВ та торговельної знижки 30%) від продажу рушників паперових Кохавинка протягом звітного місяця (виручка торговельного підприємства)	301	702	85800
7	Нараховано податкове зобов'язання з ПДВ з договірної вартості реалізованих рушників паперових Кохавинка	702	641	14300
8	Списано суму торговельної націнки з реалізованих рушників паперових Кохавинка (методом «сторно»)	282	285	19800
9	Списано собівартість реалізованих рушників паперових Кохавинка	902	282	66000
10	Віднесено на фінансовий результат суми в порядку закриття рахунків обліку доходів і витрат	702	791	85800
		791	902	66000
		791	949	19800

Отже, результати проведених досліджень свідчать, що при розпродажу товару під час Black Friday, на особливу увагу потребує

дослідження формування ціни розпродажу товару, оскільки вона може бути:

- вище ціни придбання товару;
- на рівні ціни придбання товару;
- зі знижками, але не нижче ціни придбання товару.

Застосування тих чи інших цін розпродажу товару має певну специфіку відображення у фінансовому та податковому обліку, а тому потребує на особливу увагу при розпродажі товару під час Black Friday.

Список використаних джерел

1. Акції. Спецвипуск Дебет Кредит. – 2013. – № 10. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <https://www.promo.dtkk.ua/ru/>
2. Білова Н. Знижки та розпродажі: правила відображення в обліку / Н. Білова // Податки та бухгалтерський облік. – 2009. – № 87. – С.19–22.
3. Булан О. Чорна п'ятниця в Україні, США та Європі 2017: де шукати вигідні знижки та розпродажі /О. Булан// [Електронний ресурс]. – Режим доступу: https://www.24tv.ua/ukrayina_tag1119
4. Відображаємо в обліку операцію з продажу товарів нижче від ціни придбання. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <https://www.consulting.dtkk.ua/ua/taxation/pdv/571>
5. Господарський кодекс України. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <https://www.zakon.rada.gov.ua/go/436-15>
6. Занько Б. Знижки на підприємствах торгівлі /Б. Занько// Вісник: офіційно про податки /Занько Б.// [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <https://www.visnuk.com.ua/ru/pubs/id/9475>
7. Запаси. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 9, затверджене наказом Міністерства України від 20.10.1999 р. № 246. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <https://www.zakon.rada.gov.ua/go/z0751-99>
8. Інструкція про порядок позначення роздрібних цін на товари народного споживання в підприємствах роздрібною торгівлі та закладах ресторанного господарства від 04.01.1997 р. № 2. [Елект-

ронний ресурс]. – Режим доступу: <https://www.zakon.rada.gov.ua/go/z0004-97>

9. Костишин Н. С. Особливості обліку формування доходів діяльності суб'єктів господарювання в аспекті надання знижок /Н. С. Костишин//[Електронний ресурс]. – Режим доступу: <https://www.dspace.tneu.edu.ua/>

10. Кодекс України про адміністративні правопорушення. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <https://www.zakon.rada.gov.ua/go/80731-10>

11. Кулинич М. Б. Торговельні знижки як інструмент збільшення рівня продажу та удосконалення їх обліку на підприємствах торгівлі /М. Б. Кулинич, Н. І. Коваль// Глобальні та національні проблеми економіки. – 2015. – Випуск 4. – с. 999-1002.

12. Мітіна Д. Реалізація товарів зі знижкою /Д. Мітіна// Дебет Кредит. – 2017. – № 20. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <https://www.spec.od.ua/>

13. Обліковуємо знижки в обліку. Консультант бухгалтера № 4 (800) 22 лютого 2016 року. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <https://www.parusconsultant.com/?doc=09ZZ51F5C0>

14. Податковий кодекс України. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.zakon.rada.gov.ua/go/2755-17>

15. Положение о порядке учета и реализации залежавшейся продукции из группы товаров широкого потребления и продукции производственно-технического назначения, утвержденного распоряжением Министерства экономики Украины и Министерства финансов Украины от 10.09.96 г. № 120/190. [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <https://www.consultant.parus.ua/?doc=002LC702C9>

16. Порядок проведення дооцінки залишків товарно-матеріальних цінностей, затверджений Наказом Міністерством економіки України та Міністерством фінансів України 31.05.93 р. № 37-20/248, 07-104 (з змінами та доповненнями). [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <https://www.zakon.rada.gov.ua/go/z0069-93>

17. Про внесення змін до ПКУ щодо удосконалення адміністрування податку на додану вартість. Закон України від 16 липня 2015 року № 643-VIII. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <https://www.zakon.rada.gov.ua/go/643-19>

18. Про затвердження форми податкової накладної та Порядку заповнення податкової накладної. Наказ Міністерства фінансів від 22.09.2014 р. № 957. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <https://www.zakon.rada.gov.ua/go/z1235-14>

19. Про затвердження форми податкової накладної та Порядку заповнення податкової накладної. Наказ Міністерства фінансів від 31.12.2015 р. № 1307. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <https://www.zakon.rada.gov.ua/go/z0137-16>

20. Про захист від недобросовісної конкуренції. Закон України від 07.06.96 р. (зі змінами та доповненнями) № 236/96-ВР. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <https://www.zakon.rada.gov.ua/go/236/96-вр>

21. Про захист споживачів. Закон України від 12.05.1991 р. № 1023-XII. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <https://www.zakon.rada.gov.ua/go/1023-12>

22. Про рекламу. Закон України від 03.07.1996 р. № 270/96-ВР [Електронний ресурс]. – Режим доступу: https://www._zakon.rada.gov.ua/go/270/96-ВР

23. Про ціни і ціноутворення. Закон України від 21.06.2012 р. № 5007-VI. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <https://www.zakon.rada.gov.ua/go/5007-17>

24. Сливка Я. В. Акційна ціна: проблеми відображення в бухгалтерському обліку /Я. В. Сливка// Вісник ЖДТУ. – 2010. – № 3(53). – С.174–178.

25. Як заповнити податкову накладну при продажу товару нижче ціни придбання. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <https://www.dp.sfs.gov.ua/media-ark/local-news/print-230520.html>

Панченко О. М.

к.е.н., доцент кафедри обліку і оподаткування

Багнич О. В.

*здобувач вищої освіти за освітнім ступенем магістр
Запорізького національного технічного університету*

КОНТРОЛЬ ЗА ВИКОНАННЯМ МІСЦЕВОГО БЮДЖЕТУ

Контроль виконання місцевих бюджетів має важливе значення у забезпеченні функціонування фінансового механізму органів місцевого самоврядування, що пояснюється дефіцитністю місцевих бюджетів, їх недоліками під час формування дохідної частини бюджету та рівнем порушень у використанні їх коштів.

На підставі статті 77 Бюджетного кодексу України, Закону України «Про Державний бюджет України на 2016 рік», керуючись статтею 26 Закону України «Про місцеве самоврядування в Україні» рішенням Енергодарської міської ради від 24 грудня 2015 року № 19 затверджено бюджет міста Енергодара на 2016 рік.

Протягом 2016 року до бюджету міста надійшло доходів у сумі 689 900 930,04 грн:

– надходження до загального фонду склали 576 995 486,74 грн, у тому числі надходження з державного бюджету у вигляді субвенцій – 145 306 791,62 грн.

– надходження до спеціального фонду – 112 905 443,30 грн.

В цілому бюджет м. Енергодар, за результатами 2016 року виконано:

– всього без урахування офіційних трансфертів з державного бюджету – 144,5% від уточненого планового показника;

– по загальному фонду без урахування офіційних трансфертів з державного бюджету – 144,9% від уточненого планового показника;

– в цілому по бюджету – 131,8% від уточненого планового показника;

– всього по загальному фонду – 129,8% від уточненого планового показника;

– всього по спеціальному фонду – 143,0% від річного планового показника.

Видаткова частина бюджету м. Енергодара на 2016 рік затверджена в обсязі 489 585 075 грн, у тому числі по загальному фонду бюджету в сумі 403 588 357 грн та по спеціальному фонду бюджету в сумі 85 996 718 грн.

Протягом звітного періоду плановий обсяг видатків загального фонду бюджету збільшився на 35 267 101,08 грн і становить 438 855 458,08 грн, в тому числі за рахунок:

1) затвердження дефіциту бюджету на суму вільного залишку бюджетних коштів – 35 858 541 грн;

2) зменшення трансфертів з державного бюджету на 591 439,92 грн [2].

Досягнутий рівень надходжень доходів сприяв фінансуванню затверджених в бюджеті видатків. В першу чергу фінансувались захищені статті видатків бюджету, встановлені рішенням міської ради щодо бюджету міста на 2016 рік, а також видатки на проведення розрахунків за послуги зв'язку.

Видатки міського бюджету за 2016 рік здійснені на суму 502 252 516,40 грн, що становить 88,9% річних призначень, в тому числі по загальному фонду – 424 765 290,08 грн або 96,8% річних призначень та по спеціальному фонду – 77 487 226,32 грн або 61,6% річних призначень.

У порівнянні з виконанням бюджету за 2015 рік обсяг видатків збільшився на 2 645 119,89 грн або 0,5%, у тому числі по загальному фонду бюджету збільшився на 36 118 011,45 грн або 9,3%, по спеціальному фонду бюджету зменшився на 33 472 891,56 грн або 30,2%.

Найбільш питому вагу у видатках загального фонду бюджету міста за функціональною структурою займають кошти на фінансування установ освіти – 34,8%, кошти на соціальний захист та соціальне забезпечення – 15,7%, реверсна дотація – 13,9%, кошти на фінансування СМСЧ-1 у м. Енергодарі – 12,9%. Питома вага інших галузей в загальному обсязі видатків становить: органи місцевого самоврядування – 8,0%, житлово-комунальне господарство – 9,3%, культура і мистецтво – 3,7%, фізична культура і спорт – 0,5%, транспорт, дорожнє господарство – 0,8%, інші – 0,4%.

Найбільш питому вагу у видатках загального фонду бюджету міста за економічною структурою займають видатки на оплату

праці з нарахуваннями – 48,4%, поточні трансферти органам державного управління інших рівнів – 13,9%, поточні трансферти населенню, виплата пенсій – 14,7%, субсидії та поточні трансферти підприємствам (установам, організаціям) – 10,0%, придбання товарів і послуг – 4,4%, оплату комунальних послуг та енергоносіїв – 3,3%, продукти харчування – 3,2%, придбання медикаментів – 0,7%, інші – 1,4%.

На фінансування захищених статей видатків по загальному фонду бюджету спрямовано 357 597 159,04 грн або 84,2% загального обсягу видатків.

Забезпечена виплата в повному обсязі заробітної плати працівникам бюджетних установ відповідно до встановлених чинним законодавством умов оплати праці та розміру мінімальної заробітної плати. В повному обсязі проведені розрахунки за електричну енергію, теплову енергію, водопостачання та водовідведення, які спожиті бюджетними установами.

Загальна сума кредиторської заборгованості станом на 01.01.2017 склала 1 359 149,48 грн, в тому числі по загальному фонду бюджету – 1 359 149,48 грн.

Заборгованість за поточними трансфертами та соціальним забезпеченням по загальному фонду на суму 1 359 149,48 грн створена внаслідок недостатнього фінансування з державного бюджету, за рахунок коштів міського бюджету кредиторська заборгованість відсутня.

Загальна сума дебіторської заборгованості станом на 01.01.2017 склала 600 028,14 грн, в тому числі по загальному фонду – 73 307,76 грн.

Згідно даних Головного управління статистики у Запорізькій області, фонд оплати праці усіх працівників міста станом на 01.10.2016 року склав 1 628,8 млн. грн.. У порівнянні з відповідним періодом 2015 року, даний показник збільшився на 266,0 млн грн, або на 19,5%.

Середньомісячна заробітна плата усіх працівників міста станом на 01.10.2016 року склала 9 285 грн, що більше ніж у відповідному періоді минулого року на 1 866,84 грн, або на 25,2%.

Заборгованість із виплати заробітної плати на економічно – активних підприємствах міста станом на 01.01.2017 відсутня.

З метою зменшення заборгованості на протязі 2016 року проведено 12 засідань міської комісії з питань погашення заборгованості з заробітної плати (грошового забезпечення), пенсій, стипендій та інших соціальних виплат.

Виконання загального фонду склало 121,0% від затвердженого та 129,8% від уточненого планового показника [2].

По податку та збору на доходи фізичних осіб за 2016 рік надходження склали 262 830 834,89 грн., або 136,3% від затвердженого планового показника. Розрахунок податку та збору на доходи фізичних осіб на 2016 рік проводився з урахуванням прогнозного обсягу фонду оплати праці на підприємствах міста та фактичних надходжень за 2012-2015 роки. У порівнянні з відповідним періодом минулого року надходження збільшились на 74 355 546,94 грн, або на 39,5%. Збільшення надходжень пов'язано зі збільшенням ставки податку та ростом заробітної плати на підприємствах міста.

Протягом 2016 року ВП «Запорізька АЕС» ДП НАЕК «Енергоатом» було сплачено податку та збору на доходи фізичних осіб у сумі 307 138 129,30 грн, в тому числі до бюджету міста – 184 282 877,58 грн.

Протягом 2016 року ВП «Запорізька ТЕС» ПАТ «ДТЕК Дніпроенерго» було сплачено податку та збору на доходи фізичних осіб у сумі 25 852 967,31 грн, в тому числі до бюджету міста – 15 511 780,39 грн.

Протягом 2016 року Енергодарською об'єднаною державною податковою інспекцією було повернуто надміру утриманого (сплаченого) податку та збору на доходи фізичних осіб у сумі 897 тис. грн.

За 2016 рік показник по податку на прибуток підприємств становить «-» 354 206,64 грн, або «-» 36,3% від затвердженого планового показника. Внаслідок погіршення фінансово-економічного стану КП «Підприємство комунальної власності» висновками № 129-132 від 16.08.2016 та висновками № 176–179 від 17.11.2016 з бюджету міста повернено помилково та/або надміру сплачених сум грошових зобов'язань з податку на прибуток підприємств на загальну суму 564 927,94 грн. Планування надходжень цього податку проводилося на підставі наданих управлінням комунальної власності розрахунків. У порівнянні з відповідним періодом минулого року надходження зменшились на 2 144 984,15 грн, або на 119,8%.

Надходження податку на прибуток залежить від результатів економічної діяльності підприємств комунальної власності.

Надходження акцизного податку з реалізації суб'єктами господарювання роздрібною торгівлю підакцизних товарів за 2016 рік становлять 14 732 031,43 грн, або 122,8% від затвердженого планового показника. Планування надходжень проводилося на підставі наданих Енергодарською об'єднаною державною податковою інспекцією розрахунків. У порівнянні з відповідним періодом минулого року надходження збільшились на 4 630 821,69 грн, або на 45,8%.

Надходження місцевих податків за 2016 рік становлять 117 996 038,49 грн, або 131,7% від затвердженого планового показника.

Відповідно до Податкового кодексу України до місцевих податків належать податок на майно та єдиний податок.

Надходження податку на майно за 2016 рік становлять 106 230 660,31 грн, або 129,7% від затвердженого планового показника.

Надходження податку на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки, сплачений юридичними особами, які є власниками об'єктів житлової нерухомості за 2016 рік склали 48 554,87 грн, або 245,2% від затвердженого планового показника. Планування надходжень проводилося на підставі наданих Енергодарською об'єднаною державною податковою інспекцією розрахунків. У порівнянні з відповідним періодом минулого року надходження збільшились на 35 097,94 грн, або на 260,8%.

Надходження податку на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки, сплачений фізичними особами, які є власниками об'єктів житлової нерухомості за 2016 рік склали 81 960,58 грн, або 128,1% від затвердженого планового показника. Планування надходжень проводилося на підставі наданих Енергодарською об'єднаною державною податковою інспекцією розрахунків. У порівнянні з відповідним періодом минулого року надходження збільшились на 18 634,53 грн, або на 29,4%.

Надходження податку на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки, сплачений фізичними особами, які є власниками об'єктів нежитлової нерухомості за 2016 рік склали 22 768,04 грн,

або 455,4% від затвердженого планового показника. Планування надходжень проводилося на підставі наданих Енергодарською об'єднаною державною податковою інспекцією розрахунків.

Надходження податку на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки, сплачений юридичними особами, які є власниками об'єктів нежитлової нерухомості за 2016 рік склали 279 938,67 грн, або 123,1% від затвердженого планового показника. Планування надходжень проводилося на підставі наданих Енергодарською об'єднаною державною податковою інспекцією розрахунків. У порівнянні з відповідним періодом минулого року надходження збільшились на 112 281,72 грн, або на 67,0%.

Збільшення надходжень податку на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки відбулось внаслідок збільшення мінімальної заробітної плати та збільшення кількості платників [2].

Фактичні надходження земельного податку та орендної плати з юридичних та фізичних осіб за 2016 рік склали 105 718 271,48 грн, або 130,0% від затвердженого планового показника. Планування надходжень проводилося на підставі наданих Енергодарською об'єднаною державною податковою інспекцією розрахунків та фактичних надходжень 2015 року. У порівнянні з відповідним періодом минулого року надходження збільшились на 33 043 976,02 грн., або на 45,5%. Збільшення надходжень відбулось внаслідок застосування при розрахунку ставки земельного податку на 2016 рік індексу інфляції за попередній рік.

Протягом 2016 року ВП «Запорізька АЕС» ДП НАЕК «Енергоатом» було сплачено земельного податку з юридичних осіб у сумі 85 158 844,92 грн.

Протягом 2016 року ВП «Запорізька ТЕС» ПАТ «ДТЕК Дніпроенерго» було сплачено земельного податку з юридичних осіб у сумі 13 408 461,89 грн.

Рішенням міської ради від 03.12.2015 № 11 звільнено з 01.01.2016 року від сплати земельного податку в розмірі 100 відсотків органи державної влади та місцевого самоврядування, комунальні підприємства, управління та відділи Енергодарської міської ради, дошкільні та загальноосвітні навчальні заклади незалежно від форм власності і джерел фінансування, заклади культури, науки,

освіти, охорони здоров'я, соціального захисту, фізичної культури та спорту, парки комунальної власності, органи прокуратури, органи Міністерства внутрішніх справ, органи державної служби з надзвичайних ситуацій, органи Служби безпеки України, військові формування, утворені відповідно до законів України, Збройні сили України та установи і організації які повністю утримуються за рахунок коштів державного або місцевих бюджетів.

Згідно даних Енергодарської об'єднаної державної податкової інспекції за 9 місяців 2016 року розмір пільг зі сплати земельного податку склав 4 734 014 грн.

Фактичні надходження орендної плати за землю з юридичних осіб за 2016 рік склали 2 415 853,19 грн, або 92,9% від затвердженого планового показника. У порівнянні з відповідним періодом минулого року надходження зменшились на 168 865,78 грн, або на 6,5%. Зменшення надходжень відбулось внаслідок продажу у 2016 році 1 земельної ділянки загальною площею 0,4971 га.

Фактичні надходження орендної плати за землю з фізичних осіб за 2016 рік склали 1 207 245,80 грн, або 100,6% від затвердженого планового показника. У порівнянні з відповідним періодом минулого року надходження збільшились на 68 535,91 грн, або на 6,0%. Збільшення надходжень відбулось внаслідок укладання протягом 2016 року 3 нових договорів оренди землі загальною площею 0,2752 га та 7 додаткових угод до діючих договорів оренди землі загальною площею 0,4914 га.

Фактичні надходження транспортного податку з фізичних осіб за 2016 рік склали 66 666,67 грн, або 25,2% від затвердженого планового показника. У порівнянні з відповідним періодом минулого року надходження зменшились на 189 042,82 грн, або на 73,9%.

Фактичні надходження транспортного податку з юридичних осіб за 2016 рік склали 12 500 грн., або 66,7% від плану звітного періоду та 50,0% від затвердженого планового показника. У порівнянні з відповідним періодом минулого року надходження зменшились на 25 000 грн, або на 66,7%.

Надходження єдиного податку за 2016 рік становлять 11 786 009,36 грн, або 153,1% від затвердженого планового показника. У порівнянні з відповідним періодом минулого року надхо-

дження збільшилися на 4 100 980,91 грн, або на 53,4%. Збільшення надходжень пов'язано зі збільшенням розміру мінімальної заробітної плати.

Інших надходжень (21080500) до бюджету міста надійшло 329,06 грн., а саме:

– 329,06 грн – Виконавчий комітет Енергодарської міської ради у 2016 році повернені кошти минулого року.

У порівнянні з відповідним періодом минулого року надходження збільшилися на 80,39 грн, або на 32,3%.

Надходження плати за адміністративні штрафи та інші санкції (код 21081100) за 2016 рік склали 8 024 грн, або 66,9% від затвердженого планового показника. У порівнянні з відповідним періодом минулого року надходження зменшилися на 2 615,46 грн., або на 24,6%. Планування надходжень проводилося на підставі фактичних надходжень за 2012 – 2015 роки. Надходження цілком залежать від кількості накладених штрафних санкцій.

Надходження плати за надання адміністративних послуг за 2016 рік склали 1 457 335,94 грн, або 291,5% від затвердженого планового показника. У порівнянні з відповідним періодом минулого року надходження збільшилися на 989 727,57 грн, або на 211,7%. Ці надходження залежать від кількості платників [2].

Надходження від орендної плати за користування цілісним майновим комплексом та іншим майном, що перебуває в комунальній власності (код 22080400) за 2016 рік становлять 2 273 064,92 грн, або 128,1% від затвердженого планового показника. Планування надходжень проводилося на підставі наданих управлінням комунальної власності розрахунків. У порівнянні з відповідним періодом минулого року надходження збільшилися на 208 610,66 грн, або на 10,1%. Збільшення надходжень пов'язано з проведенням за договорами оренди нової незалежної оцінки вартості об'єкта нерухомості, внаслідок чого, збільшилась вартість нерухомого майна, що призвело до збільшення нарахувань орендної плати, а також зі сплатою заборгованості за минулий період у розмірі 168 565,44 грн та укладанням нових договорів оренди.

Надходження за 2016 рік по державному миту становлять 574 336,26 грн, або 229,7% від затвердженого планового показника.

Планування надходжень проводилося на підставі фактичних надходжень 2015 року. У порівнянні з відповідним періодом минулого року надходження збільшилися на 333 080,69 грн, або на 138,1%.

Ці надходження цілком залежать від кількості платників, а також від наявності бланків на оформлення та переоформлення документів.

Інших надходжень (24060000) до бюджету міста надійшло 149 628,50 грн, або 748,1% від затвердженого планового показника.

У порівнянні з відповідним періодом минулого року надходження збільшилися на 31 848,57 грн, або на 27,0%.

Надходження коштів від реалізації безхазяйного майна, знахідок, спадкового майна, майна, одержаного територіальною громадою в порядку спадкування чи дарування, а також валютні цінності і грошові кошти, власники яких невідомі склали 17 407,45 грн., або 267,8% від затвердженого планового показника. Планування проводилося на підставі наданих Енергодарською об'єднаною державною податковою інспекцією розрахунків. У порівнянні з відповідним періодом минулого року надходження збільшилися на 2 621,76 грн, або на 17,7%.

На виконання рішення міської ради від 24.12.2015 № 21 «Про розміщення у 2016 році тимчасово вільних коштів бюджету м. Енергодара на вкладних (депозитних) рахунках у банках», на підставі протоколу засідання комісії з питань розміщення тимчасово вільних коштів бюджету м. Енергодара на вкладних (депозитних) рахунках у банках № 1 від 20.01.2016 та на підставі договору банківського строкового вкладу № 01/186К від 20.01.2016, на депозитному рахунку у ПАТ АБ «Укргазбанк» за процентною ставкою 19,7% річних розміщено кошти у сумі 154 млн грн, з них:

- кошти загального фонду бюджету міста – 60 млн грн;
- кошти фонду охорони навколишнього природного середовища – 92,9 млн грн;
- кошти бюджету розвитку – 1,1 млн грн.

На підставі протоколу засідання комісії з питань розміщення тимчасово вільних коштів бюджету м. Енергодара на вкладних (депозитних) рахунках у банках № 2 від 23.05.2016 та на підставі договору банківського строкового вкладу № 02/186К від 23.05.2016, на депози-

тньому рахунку у ПАТ АБ «Укргазбанк» за процентною ставкою 17,65% річних додатково розміщено кошти у сумі 32 млн грн, з них:

- кошти загального фонду бюджету міста – 30,2 млн грн.;
- кошти фонду охорони навколишнього природного середовища – 1,2 млн грн;
- кошти бюджету розвитку – 0,2 млн грн;
- кошти від відшкодування втрат сільськогосподарського і лісогосподарського виробництва – 0,26 млн грн;
- кошти цільового фонду, утвореного міською радою – 0,05 млн грн.

28.09.2016 на рахунок бюджету міста було повернуто кошти цільового фонду, утвореного міською радою у сумі 21 795,00 грн (договір банківського строкового вкладу № 02/186К від 23.05.2016) [2].

На підставі протоколу засідання комісії з питань розміщення тимчасово вільних коштів бюджету м. Енергодара на вкладних (депозитних) рахунках у банках № 3 від 14.09.2016, на депозитних рахунках у ПАТ «Державний ощадний банк України» за процентною ставкою 15,2% річних розміщено кошти у сумі 62,5 млн. грн., з них:

- кошти загального фонду бюджету міста – 37 300 000,00 грн (договір № 664068-160923-094840 на строковий вклад (депозит) «Оперативний місцевого бюджету» від 23.09.2016);
- кошти фонду охорони навколишнього природного середовища – 25 200 000,00 грн (договір № 664068-160923-094604 на строковий вклад (депозит) «Оперативний місцевого бюджету» від 23.09.2016).

Всі кошти були своєчасно та в повному обсязі повернуті на рахунки бюджету міста 20 грудня 2016 року. В результаті до бюджету додатково надійшло 31 962 478,97 грн плати за розміщення тимчасово вільних коштів місцевого бюджету.

У порівнянні з відповідним періодом минулого року надходження збільшились на 54 267 765,87 грн, або на 316,3%.

Планування надходжень екологічного податку проводилося на підставі наданих Енергодарською об'єднаною державною податковою інспекцією розрахунків.

Суми грошових зобов'язань з екологічного податку, щодо яких Державною фіскальною службою України прийнято рішення про розстрочення протягом 2015 року і підлягали сплаті у грудні 2015

року на загальну суму 80 803 095,60 грн, в тому числі до бюджету міста – 20 200 773,90 грн перенесені до сплати у 2016 році та не враховані при плануванні надходжень.

За інформацією Енергодарської об'єднаної державної податкової інспекції станом на 01.01.2017 за ПАТ «ДТЕК Дніпроенерго» податковий борг з екологічного податку не обліковується (відсутній) та залишки не сплачених сум розстрочених грошових зобов'язань з екологічного податку відсутні.

Надходження коштів пайової участі у розвитку інфраструктури населеного пункту склали 118 290,76 грн, або 197,2% від затвердженого планового показника. У порівнянні з відповідним періодом минулого року надходження збільшились на 115 132,76 грн, або на 3 645,7%.

Обсяг власних надходжень бюджетних установ становить 39 367 492,88 грн, або 348,8% від затвердженого планового показника. У порівнянні з відповідним періодом минулого року надходження збільшились на 18 533 042,83 грн, або на 89,0%.

Фактичні надходження від продажу землі за 2016 рік склали 1 634 933,86 грн, або 136,2% від затвердженого планового показника. У порівнянні з відповідним періодом минулого року надходження збільшились на 628 021,20 грн, або на 62,4%. Збільшення надходжень сталось внаслідок продажу 4 земельних ділянок загальною площею 2,8103 га у 2016 році в порівнянні з 13 земельними ділянками загальною площею 2,3785 га у 2015 році.

Надходження до цільового фонду соціально-економічного розвитку міста плати за розміщення зовнішньої реклами на об'єктах комунальної власності склали 94 616,10 грн, або 105,1% від затвердженого планового показника. У порівнянні з відповідним періодом минулого року надходження зменшились на 12 520,22 грн, або на 11,7%. Протягом 2016 року благодійні внески до цільового фонду соціально-економічного розвитку міста не надходили [2].

Протягом 2016 року з бюджету міста середньострокові позички не надавались.

На утримання органів місцевого самоврядування у звітному періоді спрямовано 55 682 809,35 грн, в тому числі по загальному фонду

бюджету – 34 002 923,06 грн або 99,1% річних призначень, по спеціальному фонду – 21 679 886,29 грн або 100,0% річних призначень.

Питома вага видатків на органи місцевого самоврядування в загальному обсязі видатків бюджету становить 8,0%.

Протягом 2016 року по загальному фонду бюджету на заробітну плату з нарахуваннями спрямовано 28 528 138,46 грн або 83,9% загального обсягу видатків на цю галузь.

Протягом звітнього періоду по спеціальному фонду бюджету по КФК 010116 «Органи місцевого самоврядування» касові видатки здійснені на суму 21 679 886,29 грн., в тому числі на придбання 1 персонального комп'ютеру для відділу культури міської ради на суму 13 000 грн., придбання серверу контролера домену для підвищення рівня інформаційної безпеки мережі для виконавчого комітету міської ради на суму 91 000 грн.

Дебіторська заборгованість на 01.01.2017 по загальному фонду складає 1 347,10 грн., в тому числі КЕК 2210 – 1 152 грн – видані під звіт талони на бензин та марки, КЕК 2240 – 195,10 грн – видані під звіт картки мобільного зв'язку.

Залишок невикористаних планових асигнувань по загальному фонду бюджету за 2016 рік становить 320 700,94 грн., з них по КЕК 2110 – 82 742,82 грн – економія внаслідок невиплати премії у розмірі 10 окладів при виході на пенсію та грошової винагороди за безперервну працю внаслідок звільнення працівника, КЕК 2120 – 63 792,72 грн – економія від фактичного нарахування внесків на загальнообов'язкове пенсійне страхування на ФОП працюючих інвалідів та відповідно до КЕК 2110, по КЕК 2240 – 67 194,55 грн – економія коштів з послуг зв'язку, з публікації інформації в ЗМІ, з витрат на охорону праці у розмірі 0,2% від фонду оплати праці, технічного обслуговування комп'ютерної техніки, коштів від оренди будівлі тощо, КЕК 2250 – 24 436,98 грн – економія коштів внаслідок відсутності пропозицій на підвищення кваліфікації працівників, проведення семінарів, КЕК 2270 – 53 070,61 грн – невикористані асигнування внаслідок проведення заходів щодо економного споживання електроенергії та водопостачання, дотримання лімітів споживання, КЕК 2800 – 23 576,16 грн – залишок асигнувань внаслідок відсутності потреби у поданні апеляційних скарг

та позовів до судових органів, інші видатки, залишок невикористаних асигнувань яких складає – 5 887,10 грн (залишок асигнувань від придбання палива, підписки на періодичні видання тощо).

У 2016 році на освіту використано бюджетних коштів в сумі 178 567 804,59 грн, у тому числі по загальному фонду – 147 853 243,99 грн або 95,7% річних призначень та по спеціальному фонду – 30 714 560,60 грн або 86,6% річних призначень.

У порівнянні з виконанням за відповідний період 2015 року обсяг видатків збільшився на 10 334 654,56 грн або 6,1%, у тому числі по загальному фонду бюджету збільшився на 15 746 071,20 грн або 11,9%, по спеціальному фонду зменшився на 5 411 416,64 грн або 15%.

Питома вага видатків на освіту в загальному обсязі видатків бюджету становить 34,8% [2].

Протягом звітнього періоду по загальному фонду бюджету на заробітну плату з нарахуваннями спрямовано 114 222 739,49 грн., що становить 77,3% загального обсягу видатків на освіту, на продукти харчування – 12 243 737,15 грн або 8,3%, на оплату комунальних послуг та енергоносіїв – 8 473 013,57 грн або 5,7% загального обсягу видатків на освіту, на придбання матеріалів, предметів, обладнання та інвентарю – 6 048 758,93 грн або 4,1%, на оплату послуг (крім комунальних) – 4 607 955,10 грн або 3,1%, на соціальне забезпечення – 655 562,49 грн або 0,4%, на придбання медикаментів – 363 479,70 грн або 0,2%, видатки на відрядження – 548 977,08 грн або 0,4%, інші видатки – 689 020,48 грн або 0,5%.

Дебіторська заборгованість на 01.01.2017 по загальному фонду складає 181,39грн. по КЕК 2240 за видані під звіт картки мобільного зв'язку.

Залишок невикористаних планових асигнувань по загальному фонду бюджету за 2016 рік становить 6 663 141,94 грн., в т.ч. по КЕК 2110 – 762 399,65 грн – економія асигнувань по причині наявності вакансій, внаслідок відсутності асигнувань по статті «Нарахування на заробітну плату», КЕК 2120 – 1 047 324,86 грн – залишок від нарахувань на невиплачену заробітну плату по КЕК 2110, економія від фактичного нарахування внесків на загальнообов'язкове пенсійне страхування на ФОП працюючих інвалідів, КЕК 2210 – 309 757,07

грн – залишок невикористаних коштів на придбання меблів для навчальних закладів за рахунок розподілу резерву освітньої субвенції у грудні 2016 року, економія коштів на придбання новорічних подарунків тощо, КЕК 2230 – 2 025 591,85 грн – економія коштів внаслідок невиконання діто-днів харчування по дошкільним і загальноосвітнім закладам внаслідок проведення карантинних заходів, здешевлення вартості продуктів харчування внаслідок системного моніторингу цін у торговельних мережах, КЕК 2240 – 615 204,90 грн – економія коштів по касовому обслуговуванню по причині економії коштів на заробітну плату, економія коштів на послуги зв'язку та поточного ремонту електроосвітлення та холодильного обладнання в установах освіти тощо, по КЕК 2250 – 33 572,92 грн – невикористані асигнування внаслідок проведення заочних занять по курсовій підготовці, економія коштів від проведення змагань у позашкільних закладах, КЕК 2270 – 1 784 143,43 грн – зменшено споживання енергоносіїв по причині встановлення та введення в експлуатацію теплових вузлів, лічильників обліку води, жорсткого дотримання лімітів споживання енергоносіїв, КЕК 2730 – 9 351,44 грн – економія коштів по видаткам на страхування пожежних дружин внаслідок укладання договору на суму менше, ніж планувалося, КЕК 2800 – 59 770 грн – зменшення витрат на сплату збору за водокористування установами освіти та відраховань на профспілкові внески, інші видатки – 16 025,82 грн.

Протягом звітнього періоду по галузі «Охорона здоров'я» використано бюджетних коштів на суму 60 306 746,23 грн, з них по загальному фонду бюджету – 54 854 819,71 грн або 99% річних призначень, по спеціальному фонду – 5 451 926,52 грн або 94% річних призначень. Питома вага видатків на охорону здоров'я в обсязі видатків загального фонду бюджету становить 12,9%.

Протягом звітнього періоду по загальному фонду бюджету на заробітну плату з нарахуваннями спрямовано 46 138 233,82 грн., що становить 84,1% загального обсягу видатків на галузь.

На придбання медикаментів та перев'язувальних матеріалів – 2 481 554,74 грн або 4,5%, на оплату комунальних послуг та енергоносіїв – 4 031 545,10 грн або 7,3% загального обсягу видатків на охорону здоров'я, на оплату продуктів харчування у звітному пері-

оді по загальному фонду бюджету направлено 1 545 485,39 грн або 2,8%, оплата послуг (крім комунальних – 419 400,99 грн або 0,8%, видатки на відрядження – 48 668,87 грн. або 0,1% загального обсягу, виплата пенсій – 157 800 грн або 0,3%, інші видатки – 32 130,80 грн або 0,1% загального обсягу.

По спеціальному фонду бюджету по галузі «Охорона здоров'я» здійснені видатки на суму 5 451 926,52 грн.

Дебіторської та кредиторської заборгованості на 01.01.2017 по загальному та спеціальному фонду не має [2].

Залишок невикористаних планових асигнувань по загальному фонду бюджету за 2016 рік становить 581 639,29 грн – економія асигнувань внаслідок відсутності договорів та відповідно актів для оплати, відновлення касових видатків по спеціальному фонду та вивільнення асигнувань загального фонду на оплату комунальних послуг та енергоносіїв, розподіл медичної субвенції за рахунок коштів державного бюджету в останні дні бюджетного року тощо.

За 2016 рік на соціальний захист та соціальне забезпечення використано коштів на суму 66 741 216,02 грн., в тому числі по загальному фонду бюджету – 66 731 216,02 грн або 99% річних призначень бюджету та по спеціальному фонду бюджету – 10 000 грн або 100,0% річних призначень. Кошти використані на здійснення заходів з виконання державних програм соціального захисту населення за рахунок субвенцій з державного бюджету, проведення міських програм соціального захисту населення, утримання Центру соціальних служб для сім'ї, дітей та молоді, проведення програм та заходів в галузі сім'ї, дітей та молоді, заходів по оздоровленню та відпочинку дітей, утримання територіального центру тощо [2].

Питома вага видатків на соціальний захист та соціальне забезпечення в загальному обсязі видатків бюджету становить 15,7%.

Кредиторська заборгованість на 01.01.2017 по загальному фонду складає 1 103 056,10 грн. Дана заборгованість по соціальному забезпеченню, що створена внаслідок недостатнього фінансування з державного бюджету по КЕК 2730, в тому числі КФК 090201 – 212 885,57 грн – по відшкодуванням коштів з державного бюджету за спожиті житлово-комунальні послуги ветеранам війни, КФК 090204 – 25 517,75 грн – по відшкодуванням коштів з державного

бюджету за спожиті житлово-комунальні послуги ветеранам військової служби та органів внутрішніх справ, КФК 090207 – 180 808,53 грн – заборгованість по відшкодуванням коштів з державного бюджету за спожиті житлово-комунальні послуги громадянам, які постраждали внаслідок Чорнобильської катастрофи, КФК 090215 – 25 740,93 грн – заборгованість по відшкодуванням коштів з державного бюджету за пільги багатодітним сім'ям на житлово-комунальні послуги, КФК 090405 – 658 103,32 грн – заборгованість по відшкодуванням додаткових виплат з державного бюджету населенню на покриття витрат на оплату житлово-комунальних послуг.

Дебіторська заборгованість на 01.01.2017 по загальному фонду складає 221,55 грн по КЕК 2210 за видані під звіт талони на бензин.

Залишок невикористаних планових асигнувань за 2016 рік за коштами місцевого бюджету становить 675 986,57 грн, економія виникла внаслідок фактичного нарахування внесків на фонд оплати праці, проведення заходів щодо економного споживання електроенергії та водопостачання, зменшення фактичних нарахувань на виплату грошової компенсації особам, що надають соціальні послуги, відсутності розрахунків на санаторно-курортне лікування для учасників АТО тощо.

По КФК 090203 «Інші пільги ветеранам війни та праці, особам, на яких поширюється чинність Закону України «Про статус ветеранів війни, гарантії їх соціального захисту» за 2016 рік касові видатки склали 45 854,84 грн (288 осіб) або 42,5% річних призначень. Видатки здійснені за рахунок коштів міського бюджету на виконання міської Програми соціальної допомоги в м. Енергодарі на 2015-2017 роки.

По КФК 090209 «Інші пільги громадянам, які постраждали внаслідок Чорнобильської катастрофи, дружинам (чоловікам) та опікунам (на час опікунства) дітей померлих громадян, смерть яких пов'язана з Чорнобильською катастрофою» за 2016 рік касові видатки склали 22 932,17 грн (115 осіб) або 68,3% річних призначень. Видатки здійснені за рахунок коштів міського бюджету на виконання міської Програми соціальної допомоги в м. Енергодарі на 2015–2017 роки.

По КФК 090214 «Пільги окремим категоріям громадян з послуг зв'язку» за звітний період видатки здійснені за рахунок коштів міського бюджету на суму 214 715,64 грн (9 562 особи) або 84,5% річних призначень. Видатки направлені на виконання міської Програми соціальної допомоги в м. Енергодарі на 2015-2017 роки.

По КФК 090412 «Інші видатки на соціальний захист населення» касові видатки по загальному фонду бюджету за 2016 рік становлять 6 497 625,71 грн або 93,2% річних призначень.

Видатки по загальному фонду бюджету здійснені на реалізацію міської Програми соціальної допомоги в м. Енергодарі на 2015-2017 роки, яка затверджена рішенням міської ради від 07.11.2014 № 124 – 5 531 490,06 грн.

Видатки по загальному фонду бюджету здійснені на реалізацію міської Комплексної програми підтримки учасників антитерористичної операції та членів їх сімей – мешканців міста Енергодара на 2016 рік, яка затверджена рішенням міської ради від 28.10.2015 № 9 – 966 135,65 грн.

По КФК 090416 «Інші видатки на соціальний захист ветеранів війни та праці» касові видатки склали 300 000 грн або 100,0% річних призначень.

Видатки здійснені на виконання міської Програми соціальної допомоги в м. Енергодарі на 2015-2017 роки на безкоштовний відпуск ліків пільгових категорій населення:

- учасникам ВВВ на суму 257 660,59 грн;
- інвалідам війни на суму 12 866,44 грн;
- учасникам бойових дій на суму 29 472,97 грн.

По КФК 090802 «Інші програми соціального захисту дітей» касові видатки по загальному фонду бюджету на звітну дату склали 23 995 грн або 100,0% річних призначень. Видатки по загальному фонду здійснені згідно з міською Програмою з реалізації Конвенції ООН про права дитини на 2011–2016 роки.

По КФК 091101 «Утримання центрів соціальних служб для сім'ї, дітей та молоді» касові видатки за 2016 рік становили 1 411 968,25 грн або 99,7% річних призначень.

На заробітну плату з нарахуваннями працівників центру соціальної служби для сім'ї, дітей та молоді спрямовано 1 193 251,41 грн, що становить 84,5% загального обсягу видатків на утримання центру.

Кількість затверджених штатних посад на звітну дату у порівнянні з початком року залишилась незмінною та складає 15 одиниць.

Кількість фактично зайнятих посад на звітну дату у порівнянні з початком року збільшилась на 4 одиниці та становить 15 одиниць або 100% встановленої штатної чисельності. Кількість вакантних посад станом на 01 січня 2017 року відсутня.

Станом на 01.01.2017 по КФК 091101 кредиторська та дебіторська заборгованість по загальному фонду бюджету відсутня [2].

Залишок невикористаних планових асигнувань за 2016 рік по загальному фонду бюджету становить 3 868,75 грн., економія асигнувань виникла у зв'язку із нарахуванням єдиного соціального внеску на лікарняні, проведення заходів щодо економного споживання електроенергії та водопостачання.

По КФК 091102 «Програми і заходи центрів соціальних служб для сім'ї, дітей та молоді» у звітному періоді касові видатки склали 365 929 грн., в тому числі по загальному фонду – 355 929 грн або 100,0% річних призначень, по спеціальному фонду – 10 000 грн або 100,0% річних призначень

Видатки здійснені на виконання Програми розвитку системи соціальних послуг для сімей, дітей та молоді на 2012–2016 роки.

Протягом звітного періоду по спеціальному фонду бюджету капітальні видатки по КФК 091102 «Програми і заходи центрів соціальних служб для сім'ї, дітей та молоді» склали – 10 000 грн.

Протягом звітного періоду по КФК 091103 «Соціальні програми і заходи державних органів у справах молоді» по загальному фонду бюджету міста на виконання Комплексної міської програми підтримка дітей, молоді, сім'ї та гендерного паритету на 2016–2019 роки здійснені видатки у сумі 65 877,07 грн., що становить 94,1% річних призначень.

По КФК 091108 «Заходи з оздоровлення та відпочинку дітей, крім заходів з оздоровлення дітей, що здійснюються за рахунок коштів на оздоровлення громадян, які постраждали внаслідок Чорнобильської катастрофи» здійснені видатки у сумі 371 543,20 грн або 92,1% річних призначень.

По КФК 091204 «Територіальні центри соціального обслуговування (надання соціальних послуг)» за звітний період по загально-

му фонду бюджету касові видатки становили 2 824 440,23 грн або 99,8% річних призначень.

У порівнянні з виконанням за відповідний період 2015 року обсяг видатків загального фонду бюджету збільшився на 108 502,85 грн або 4%.

По загальному фонду на виплату заробітної плати з нарахуваннями працівникам територіального центру спрямовано 2 328 150 грн, що становить 82,4% загального обсягу видатків центру, на придбання медикаментів та перев'язувальних матеріалів – 199 000 грн або 7% загального обсягу, на оплату комунальних послуг та енергоносіїв – 68 980,04 грн або 2,4% загального обсягу видатків, на придбання предметів, матеріалів, обладнання та інвентарю – 89 984,50 грн або 3,2% загального обсягу, на оплату послуг (крім комунальних) – 128 875,85 грн або 4,6% загального обсягу, інші – 9 449,84 грн або 0,4% загального обсягу видатків.

Кількість затверджених штатних посад на звітну дату у порівнянні з початком року залишилась незмінною та складає 47 одиниць.

Кількість фактично зайнятих посад на звітну дату складає 47 одиниць, що становить 100% від встановленої штатної чисельності працівників. Кількість вакантних посад станом на 01 січня 2017 року відсутня.

Станом на кінець звітного періоду по КФК 091204 «Територіальні центри соціального обслуговування (надання соціальних послуг)» виникла дебіторська заборгованість на 01.01.2017 по загальному фонду складає 221,55 грн. по КЕК 2210 за видані під звіт талони на бензин.

Залишок невикористаних планових асигнувань за 2016 рік становить 4 464,77 грн., економія асигнувань виникла по причині проведення заходів щодо економного споживання енергоносіїв, відміною запланованого відрядження тощо.

По КФК 091205 «Виплата грошової компенсації фізичним особам, які надають соціальні послуги громадянам похилого віку, інвалідам, дітям-інвалідам, хворим, які не здатні до самообслуговування і потребують сторонньої допомоги» касові видатки становили 45 865,32 грн або 50,7% річних призначень [2].

Видатки здійснені на виконання міської Програми соціальної допомоги в м. Енергодарі на 2015–2017 роки на виплату компенсацій фізичним особам, які надають соціальні послуги – (згідно з постановою КМУ від 29.04.04 № 558) – 45 865,32 грн.

По КФК 091209 «Фінансова підтримка громадських організацій інвалідів і ветеранів» касові видатки становили 75 257 грн або 100,0% річних призначень.

За звітний період касові видатки по галузі «Житлово-комунальне господарство» здійснені на суму 51 228 651,29 грн., в тому числі по загальному фонду бюджету – 39 364 050,98 грн або 92,7% річних призначень, по спеціальному фонду – 11 864 600,31 грн що становить 91,2% річних призначень.

Питома вага видатків на житлово-комунальне господарство в загальному обсязі видатків бюджету становить 9,3%.

Дебіторська заборгованість на 01.01.2017 по КФК 100101 «Житлово-експлуатаційне господарство» КЕК 2610 по загальному фонду складає 71 557,72 грн – передплата за поточний ремонт міжпанельних швів житлових будинків. Строк погашення даної заборгованості минув у вересні 2016 року. На 01.01.2017 підрядником ремонт міжпанельних швів не проведений, кошти комунальному підприємству-одержувачу не повернені. В зв'язку з вищевикладеним, на даний час одержувачем бюджетних коштів ведеться претензійно-позовна робота для повернення бюджетних коштів за сплачений аванс по договору підряду.

Залишок невикористаних планових асигнувань по загальному фонду за 2016 рік становить 3 106 073,02 грн.

По КФК 100101 «Житлово-експлуатаційне господарство» за 2016 рік касові видатки по загальному фонду бюджету склали 4 806 594,72 грн або 99,3% річних призначень.

По КФК 100102 «Капітальний ремонт житлового фонду місцевих органів влади» касові видатки здійснені по спеціальному фонду бюджету на суму 11 864 600,31 грн або 91,2% річних призначень.

Видатки здійснені на виконання міської Програми реформування та розвитку житлово-комунального господарства, об'єктів благоустрою, дорожнього господарства міста Енергодара на 2016-2018 роки на проведення наступних заходів.

По КФК 100203 «Благоустрій міст, сіл, селищ» касові видатки по загальному фонду бюджету за звітний період становили 13 307 535,78 грн., або 94,9% річних призначень.

По КФК 100208 «Видатки на впровадження засобів обліку витрат та регулювання споживання води та теплової енергії» касові видатки за 2016 рік здійснені по загальному фонду бюджету на суму 21 603 грн., що становить 100% річних призначень.

За звітний період по КФК 100302 «Комбінати комунальних підприємств, районні виробничі об'єднання та інші підприємства, установи та організації житлово-комунального господарства» касові видатки по загальному фонду бюджету здійснені на суму 7 983 021,46 грн, або 77,2% річних призначень.

По КФК 100601 за 2016 рік були здійснені касові видатки на суму 13 245 296,02 грн або 100% річних призначень.

У 2016 році на культуру і мистецтво використано бюджетних коштів в сумі 17 688 742,78 грн., у тому числі по загальному фонду – 15 748 587,38 грн або 98,3% річних призначень та по спеціальному фонду – 1 940 155,40 грн або 79,5% річних призначень [2].

У порівнянні з виконанням за відповідний період 2015 року обсяг видатків зменшився на 259 136,36 грн або 1,5%, у тому числі по загальному фонду бюджету – збільшився на 1 734 968,21 грн або 12,4%, по спеціальному фонду обсяг видатків зменшився на 1 994 104,57 грн або на 50,7%. Питома вага видатків на культуру в загальному обсязі видатків бюджету становить 3,7%.

Протягом 2016 року по загальному фонду бюджету на заробітну плату з нарахуваннями спрямовано 12 533 520,54 грн., що становить 79,6% загального обсягу видатків на культуру.

Кредиторська та дебіторська заборгованість на 01.01.2017 по загальному та спеціальному фонду відсутня.

Залишок невикористаних планових асигнувань по загальному фонду бюджету за 2016 рік становить 269 324,62 грн., в т.ч. по КЕК 2120 – 45 440,01 грн – економія внаслідок фактичного нарахування внесків на загальнообов'язкове пенсійне страхування на ФОП працюючих інвалідів, КЕК 2240 – 95 711,22 грн.

За 2016 рік на проведення культурно-масових заходів спрямовано 647 789,00 грн., що становить 100% річних призначень.

У 2016 році на фізичну культуру і спорт використано бюджетних коштів в сумі 2 256 049,82 грн., в тому числі по загальному фонду – 2 206 827,82 грн або 99,5% річних призначень, по спеціальному фонду – 49 222 грн або 100,0% річних призначень.

Питома вага видатків на фізичну культуру і спорт в загальному обсязі видатків бюджету становить 0,5%.

Залишок невикористаних планових асигнувань за 2016 рік становить 11 836,18 грн – економія асигнувань на суму 9 990,80 грн виникла за спожиті енергоносії внаслідок того, що оплата здійснювалася згідно з фактичними показниками лічильників гарячої та холодної води, економія на суму 1 845,38 грн виникла внаслідок фактичної оплати авансових звітів по відрядженням.

На виконання міської Програми розвитку фізичної культури та спорту у м. Енергодарі на 2011-2016 роки на проведення навчально-тренувальних зборів і змагань у звітному періоді спрямовано 618 483,60 грн або 99,8% річних призначень.

На заробітну плату з нарахуваннями працівників школи спрямовано 718 946 грн., що становить 45,3% загального обсягу видатків школи, на видатки на відрядження – 769 962,50 грн або 48,5% загального обсягу видатків, оплату комунальних послуг та енергоносіїв – 49 800,20 грн або 3,1%, придбання матеріалів, обладнання та інвентарю – 15 500 грн або 1% загального обсягу видатків, інші видатки (відрахування 0,5% від фонду оплати праці профспілкам на проведення культурно-масової роботи, судовий збір тощо) – 34 135,52 грн або 2,1%.

По спеціальному фонду бюджету здійснені видатки на суму 49 222 грн на виконання Програми розвитку боксу в м. Енергодарі на 2014-2018 роки, затвердженої рішенням міської ради від 27.12.2013 № 16 [2].

Дебіторська заборгованість на 01.01.2017 по спеціальному фонду складає 526 720,38 грн по КЕК 3132 – авансовий платіж для закупівлі матеріалів на ремонт покрівлі. Строк погашення даної заборгованості минув у грудні 2015 року.

За звітний період 2016 року по КФК 150000 «Будівництво» здійснені касові видатки на суму 5 382 572,13 грн або 68,2% річних призначень, в тому числі по КФК 150101 «Капітальні вкладення» здійснені касові видатки на суму 5 382 572,13 грн.

По КФК 170000 «Транспорт, дорожнє господарство» у звітному періоді касові видатки по загальному фонду бюджету здійснені на суму 3 565 789,13 грн або 88,7% річних призначень.

По КФК 170102 «Компенсаційні виплати на пільговий проїзд автомобільним транспортом окремим категоріям громадян» касові видатки становлять 2 454 528,96 грн або 99,8% річних призначень, з них видатки на суму 539 587,78 грн направлені на перевезення пенсіонерів міста на присадибні ділянки та видатки на суму 1 914 941,18 грн направлені на перевезення автомобільним транспортом окремих категорій громадян по місту та району на виконання міської Програми соціальної допомоги в м. Енергодарі на 2015-2017 роки.

Кредиторська заборгованість на 01.01.2017 по загальному фонду по КФК 170102 КЕК 2610 складає 256 093,38 грн. Дана заборгованість по компенсаційним виплатам з державного бюджету підприємствам за пільговий проїзд автомобільним транспортом окремих категорій громадян створена внаслідок недостатнього фінансування з державного бюджету у 2015 році.

По КФК 170302 «Компенсаційні виплати за пільговий проїзд окремих категорій громадян на залізничному транспорті» касові видатки склали 791 142,17 грн або 98,9% річних призначень та здійснені на виконання міської Програми соціальної допомоги в м. Енергодарі на 2015–2017 роки.

По КФК 170703 «Видатки на проведення робіт, пов'язаних із будівництвом, реконструкцією, ремонтом та утриманням автомобільних доріг» касові видатки здійснені на виконання міської Програми реформування та розвитку житлово-комунального господарства, об'єктів благоустрою, дорожнього господарства міста Енергодара на 2016–2018 роки за рахунок коштів субвенції з державного бюджету місцевим бюджетам на фінансування заходів соціально-економічної компенсації ризику населення, яке проживає на території зони спостереження на суму 320 118 грн., що становить 42% річних призначень.

По КФК 180409 «Внески органів влади Автономної Республіки Крим та органів місцевого самоврядування у статутні капітали суб'єктів підприємницької діяльності» касові видатки по спеціальному фонду бюджету за звітний період склали 276 681,97 грн., що становить 99,4% річних призначень [2].

По КФК 210105 «Видатки на запобігання та ліквідацію надзвичайних ситуацій та наслідків стихійного лиха» по загальному фонду бюджету за звітний період касові видатки були здійснені на суму 56 304 грн або 99,9% річних призначень.

Видатки проведені відповідно до міської цільової Програми захисту населення і територій від надзвичайних ситуацій техногенного та природного характеру на 2014-2017 роки:

– на придбання паливно-мастильних матеріалів для закладання в міський матеріальний резерв для запобігання та ліквідації надзвичайних ситуацій на суму 51 510 грн.;

– на придбання скретч-карток мобільного зв'язку для забезпечення оперативного зв'язку на випадок виникнення надзвичайних ситуацій на суму 4 794 грн.

«Цільові фонди, утворені Верховною Радою АР Крим, органами місцевого самоврядування і місцевими органами виконавчої влади».

По КФК 240900 «Цільові фонди, утворені Верховною Радою Автономної Республіки Крим, органами місцевого самоврядування і місцевими органами виконавчої влади» у звітному періоді касові видатки по спеціальному фонду бюджету склали 61 800 грн., що становить 68,7% річних призначень.

В бюджеті міста на 2016 рік затверджена реверсна дотація в сумі 58 959 700 грн. За звітний період 2016 року до держбюджету передано 58 959 700 грн або 100% річних призначень. Питома вага видатків на реверсну дотацію в загальному обсязі видатків бюджету становить 13,9%.

По КФК 250404 «Інші видатки» у звітному періоді касові видатки здійснені на суму 1 477 649,09 грн., в тому числі по загальному фонду бюджету – 1 421 827,99 грн або 89,4% річних призначень, по спеціальному фонду – 55 821,10 грн. або 94,0% річних призначень.

На звітну дату по спеціальному фонду бюджету м. Енергодар за рахунок коштів ФЗДСС (надійшли на спеціальний рахунок місцевого бюджету для виконання цільових заходів) на виконання Програми організації оплачуваних громадських робіт м. Енергодара на 2016 рік на випадок безробіття проведені видатки на організацію громадських робіт у виконавчому комітеті Енергодарської

міської ради – 13 802,20 грн., управлінні праці та соціального захисту населення Енергодарської міської ради – 32 706,60 грн., ЦСССДМ – 9 312,30 грн [2].

За 2016 рік міський бюджет виконано з профіцитом на суму 187 648 413,64 грн., в тому числі по загальному фонду з профіцитом у сумі 152 230 196,66 грн., по спеціальному фонду з профіцитом на суму 35 418 216,98 грн.

Залишок готівкових коштів на кінець 2016 року становив 346 699 743,51 грн, в тому числі:

- по загальному фонду бюджету – 177 151 156,72 грн;
- по спеціальному фонду – 169 548 586,79 грн.

Утворення залишку по загальному фонду викликано:

1) нерозподіленою сумою залишку коштів на початок року (01.01.2016) – 21 345 493 грн;

2) залишком на рахунку медичної субвенції з державного бюджету – 555 544,72 грн;

3) залишком на рахунку освітньої субвенції – 4 978 072,74 грн;

4) залишком невикористаних асигнувань загального фонду по головним розпорядникам коштів у сумі 10 923 974,86 грн.

5) залишком невикористаних асигнувань, що передаються із загального фонду бюджету до бюджету розвитку (спеціального фонду) – 5 571 462,28 грн.

6) перевиконанням доходної частини загального фонду бюджету на суму 133 776 609,12 грн.

Утворення залишку по спеціальному фонду викликано:

1) залишком на рахунку головних розпорядників коштів – 2 459 564,52 грн;

2) залишком на рахунку дорожнього фонду – 17 995,20 грн;

3) залишком на рахунку фонду екології – 164 390 556,35 грн;

4) залишком на рахунку бюджету розвитку – 2 351 856,20 грн;

5) залишком на рахунку цільового фонду, утвореного органами місцевого самоврядування – 61 021,56 грн;

6) надходженням коштів від відшкодування втрат с/г і лісогосподарського виробництва – 267 592,96 грн.

У 2016 році кредити з бюджету міста не надавалися.

В складі видатків бюджету міста на 2016 рік передбачені кошти на здійснення заходів з виконання державних програм за рахунок субвенцій з Державного бюджету України. Субвенції використані згідно із визначеними порядками їх використання.

Протягом 2016 року до загальному фонду міського бюджету надійшло субвенцій з Державного бюджету України в сумі 145 306 791,62 грн.

В процесі виконання бюджету вівся посилений контроль за дотриманням вимог Бюджетного Кодексу України, Закону України «Про Державний бюджет України на 2016 рік» та інших нормативних актів, що регулюють бюджетні відносини.

У 2016 році був встановлений контроль за плануванням та використанням фонду оплати праці працівників бюджетних установ відповідно до встановлених чинним законодавством умов оплати праці, розміру мінімальної заробітної плати та затверджених обсягів видатків на оплату праці, внаслідок чого видатки на заробітну плату з нарахуваннями забезпечені у повному у обсязі. Кредиторської заборгованості із зазначених виплат станом на 01.01.2017 не зафіксовано.

Відповідно до вимог Порядку складання, розгляду, затвердження та основних вимог до виконання кошторисів бюджетних установ, затвердженого постановою Кабінету Міністрів України від 28.02.02 № 228 із змінами, згідно з затвердженою програмою перевірки у травні поточного року проведені перевірки правильності складання та затвердження кошторисів і планів асигнувань бюджетних установ, що утримуються за рахунок коштів місцевих бюджетів на 2016 рік.

Завищення асигнувань або незабезпеченості асигнуваннями кошторисів бюджетних установ на поточний рік не виявлено. Це зумовлено тим, що при складанні та затвердженні бюджету міста на 2016 рік фінансовим управлінням були проведені детальні перевірки розрахунків до бюджетних запитів та проектів кошторисів [2].

Отже, факт завищення асигнувань попереджається до затвердження кошторисів. Всі зауваження щодо перевірки кошторисів бюджетних установ на 2016 рік були викладені у довідках про перевірки, головним розпорядникам коштів міського бюджету наданий

термін для виправлення зауважень та недоліків. На даний час всі зауваження по результатам перевірки кошторисів на 2016 рік усунені.

Контроль за бюджетними коштами у будь-які часи залишається справою надзвичайно актуальною і складною. Рівень економічного і соціального забезпечення фінансової стабільності окремих територій залежить від виконання місцевих бюджетів. На сьогодні контроль за коштами місцевих бюджетів є найбільш результативним, якщо він забезпечує комплексність перевірки за його формуванням і виконанням. Отже, фінансовий контроль є функцією на-самперед державної влади, яка за допомогою сукупності законодавчих норм і владних інституцій, призначених для нагляду за легітимністю й доцільністю діяльності фінансово-господарських суб'єктів державного сектору, здійснює перевірки змісту і результатів фінансово-розпорядчих дій усіх органів влади та операцій з виконання бюджету. При цьому фінансовий контроль, як і бюджетний процес у цілому, засновується на засадах транспарентності (прозорості) і широкої участі громадськості. І тому, основними напрямками вдосконалення системи контролю за виконанням місцевих бюджетів є:

- складання експертних висновків на всі проекти, які виконавча влада збирається здійснити;
- поєднання двох форм контролю – аудиту та інспектування;
- чітке окреслення суб'єктів бюджетного процесу на місцевому рівні;
- перехід до фахового аналізу специфіки об'єктів контролю, тощо [1].

Список використаних джерел

1. Бабій В. В. Вдосконалення контролю за виконанням місцевих бюджетів / В. В. Бабій, Т. Ю. Мазуренко. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.rusnauka.com/35_OINBG_2010/Economics/75623.doc.htm
2. Денисенко О. В. Пояснювальна записка до звіту про виконання бюджету міста Енергодара за 2016 рік. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.en.gov.ua/vlada>

Помулева В. М.
ст. викладач кафедри обліку та оподаткування,
Запорізький національний технічний університет

ПРИДБАННЯ ТОВАРІВ: ОБЛІК ТА ОПОДАТКУВАННЯ

Оптова та роздрібна торгівля є одними із численних форм підприємницької діяльності. В основі господарської діяльності торговельного підприємства лежать процеси придбання, зберігання і реалізації товарів. Тому питання побудови обліку товарів в торгівлі мають важливе значення для контролю за збереженням товарів, ефективності їх використання, що в кінцевому підсумку впливає на правильність визначення фінансового результату підприємства.

Одна з найбільш численних груп серед запасів підприємств торгівлі – товари. Облік товарів на таких підприємствах має свої особливості, особливо при здійсненні зовнішньоекономічної діяльності. Облік товарів – досить трудомісткий процес, адже необхідно розраховувати безліч показників, таких як первісна вартість товару, розмір торгової націнки, продажна вартість і собівартість реалізованих товарів. Облік товарів у торгівлі набуває в даний час більшої актуальності у зв'язку зі змінами законодавчого та нормативного регулювання, на підставі чого підприємствам доводиться відстежувати та враховувати пов'язані з ними податкові наслідки.

Відповідно до пп. 4.4 п. 4 ДСТУ 4303:2004 роздрібна торгівля — це вид економічної діяльності в сфері товарообігу, що охоплює купівлю-продаж товарів кінцевому споживачу та надання йому торговельних послуг [1].

Оптова торгівля — це вид економічної діяльності в сфері товарообігу, що охоплює купівлю-продаж товарів за договорами поставки партіями для подальшого їх продажу кінцевому споживачеві через роздрібну торгівлю, для виробничого споживання та надання пов'язаних із цим послуг (пп. 4.5 п. 4 ДСТУ 4303:2004) [1].

На сьогодні в Україні розвинута мережа оптових підприємств, що спеціалізуються на торгівлі (дистрибуції) певними товарами або певною номенклатурою товарів. Ці підприємства і є основними

постачальниками товарів у роздрібну мережу. Як правило, доставка товару провадиться транспортом постачальника (найманим або власним) і за рахунок постачальника на підставі договорів купівлі-продажу. Але транспортні витрати з доставки може нести й підприємство роздрібної торгівлі.

Облік надходження товарів і їх реалізації є основною ділянкою бухгалтерського обліку торговельного підприємства.

Бухгалтерський облік на підприємствах торгівлі здійснюється з дотриманням єдиних методологічних принципів, встановлених Законом України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні», національними Положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку, Планом рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань та господарських операцій підприємств і організацій (далі – План рахунків), а також іншими нормативними актами щодо ведення бухгалтерського обліку і складання звітності.

Облік операцій, пов'язаних з придбанням товарів торговельними підприємствами у постачальників здійснюється за загальними правилами.

Підставою для оприбуткування товарів є такі первинні документи, що надаються постачальником:

- накладна типової форми № М-11;
- товарно-транспортні накладні типової форми № 1-ТН (затверджено наказом Міністерства інфраструктури України від 05.12.2013 № 983) і форми № 1-ТН (алкогольні напої) (затверджено наказом № 154) при доставці товарів автомобільним транспортом;
- залізнична накладна при надходженні товару залізничним транспортом;
- сертифікати (при поставці товарів, що входять до Переліку продукції, що підлягає обов'язковій сертифікації в Україні № 28).

Для обліку наявності та руху товарів, що знаходяться на підприємствах торгівлі, Інструкцією про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій від 30.11.1999 р. № 291 (далі – інструкція 291) [2] передбачено рахунок 28 «Товари». При цьому оптові торговельні підприємства облік наявності та руху товарів використовують субрахунок 281 «Товари на складі», роздрібні – за-

стосовують також субрахунок 282 «Товари в торгівлі». Проте, при оприбуткуванні товарів, що надійшли на склад, підприємства роздрібної торгівлі, як і оптові, використовують субрахунок 281.

Важливим аспектом в обліку товарів є визначення їх вартості, за якою вони зараховуються на баланс. Товари, у тому числі імпортовані з-за меж митної території України, є запасами, оскільки вони відповідають всім критеріям цієї категорії активів. З огляду на це, їх оцінка та облік здійснюються відповідно до вимог Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 9 "Запаси" [3] (далі – П(С)БО 9), тобто оцінюються та зараховуються на баланс за первісною вартістю. Первісна вартість, у свою чергу, є собівартістю товарів і включає такі фактичні витрати:

1) суми, що сплачуються постачальнику згідно з договором за вирахуванням непрямих податків;

2) транспортно-заготівельні витрати (витрати на заготівлю, вантажно-розвантажувальні роботи, транспортування, страхування ризику транспортування);

3) суми ввізного мита (при здійсненні зовнішньоекономічної діяльності);

4) суми непрямих податків, що підлягають сплаті у зв'язку з придбанням товарів, у випадку, якщо вони не відшкодовуються підприємству;

5) інші витрати, безпосередньо пов'язані з придбанням товарів і доведенням їх до стану, в якому вони придатні для використання в запланованих цілях.

Відповідно до п. 14 П(С)БО 9, не включаються до первісної вартості запасів, а належать до витрат того періоду, в якому вони були здійснені (встановлені):

– понаднормові втрати і нестачі;

– фінансові витрати (за винятком фінансових витрат, які включаються до собівартості кваліфікаційних активів відповідно до Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 31 «Фінансові витрати»);

– витрати на збут;

– загальногосподарські та інші подібні витрати, які безпосередньо не пов'язані з придбанням і доставкою запасів та приведенням

їх до стану, в якому вони придатні для використання у запланованих цілях [3].

Разом з тим, п. 2.3 Методичних рекомендацій з бух галтерського обліку запасів, затверджених наказом МФУ від 10.01.2007 р. № 2 (далі Методичні рекомендації № 2) доповнює перелік витрат, що не включаються до первісної вартості товарів, а саме:

- витрати на утримання відділів постачання та інших служб підприємства з аналогічними функціями;

- курсові різниці, які виникають у разі здійснення розрахунків з іноземними постачальниками за одержані запаси;

- адміністративні та інші подібні витрати, які безпосередньо не пов'язані з придбанням і доставкою запасів та приведенням їх до стану, в якому вони придатні для використання у запланованих цілях [4].

У бухгалтерському обліку оптового підприємства операції, пов'язані з придбанням товарів у постачальників, на умовах попередньої оплати та на умовах наступної оплати відображаються в такому порядку (табл. 1).

Загальний порядок відображення транспортно-заготівельних витрат (далі – ТЗВ) у бухгалтерському обліку наведено у п. 9 П(С)БО 9. Суми транспортно-заготівельних витрат відповідно до його норм можуть обліковуватися за одним із двох варіантів.

1. Пряме включення до вартості запасів. Цей варіант застосовують у ситуації, коли можна достовірно визначити суми витрат, які безпосередньо відносяться до придбаних запасів (п. 5.5 Методичних рекомендацій № 2, п. 2.4 розд. II Методичних рекомендацій № 635). Тоді ТЗВ у періоді придбання запасів відразу (під час оприбуткування) включають до їхньої первісної вартості і відображають на відповідних субрахунках обліку запасів [5].

Включення транспортно-заготівельних витрат до первісної вартості конкретних найменувань, груп, видів запасів при їх оприбуткуванні доцільно здійснювати у разі, якщо можна достовірно визначити суми таких витрат, які безпосередньо відносяться до придбаних запасів [3]. Так, якщо торгове підприємство для доставки конкретної партії товарів, придбаних у постачальника, сплатило транспортні послуги сторонній організації, то такі транспортні ви-

трати включаються до собівартості товарів і обліковуються на рахунку 28 «Товари» (Дт 281 (282) Кт 631 – на суму транспортних послуг без податку на додану вартість (далі – ПДВ); Дт 641 Кт 631 – на суму ПДВ відповідно до податкової накладної перевізника).

Таблиця 1

Облік операцій, пов'язаних з придбанням товарів у постачальників

№ з/п	Зміст операції	Бухгалтерський облік		Сума, грн
		дебет	кредит	
I. Придбання товарів у резидента				
Перша подія – отримання товарів				
1	Отримано товари від постачальника	281	631	100 000
2	Відображено суму податкового кредиту (за наявності зареєстрованої в ЄРПН податкової накладної)	641	631	20 000
3	Перераховано з поточного рахунку оптового підприємства постачальникам в оплату вартості придбаних товарів (включаючи ПДВ)	631	311	120 000
Перша подія – передоплата				
4	Перераховано постачальнику у порядку попередньої оплати за товари, що підлягають постачанню (включаючи ПДВ)	371	311	120 000
5	Зараховано до податкового кредиту суму ПДВ, сплачену постачальнику (за наявності зареєстрованої в ЄРПН податкової накладної)	641	644	20 000
6	Отримано товари від постачальника	281	631	100 000
7	Списано раніше відображену суму податкового кредиту з ПДВ	644	631	20 000
8	Проведено залік заборгованостей	631	371	120 000

Джерело : складено автором

За цим варіантом транспортно-заготівельні витрати розподіляються між одиницями придбаних товарів пропорційно їх вартісному, кількісному чи ваговому співвідношенню і включаються до собівартості придбаних товарів.

2. Облік ТЗВ на окремому субрахунку. У цьому варіанті ТЗВ обліковують на окремому субрахунку та списують лише в момент

вибуття запасів виходячи із середнього відсотка ТЗВ. Тобто фактично ТЗВ включається не до первісної вартості кожної конкретної одиниці запасів, а до фактичної собівартості їх вибуття (реалізації, витрачання тощо) [5].

За другим варіантом, враховуючи положення п. 5.5 Методичних рекомендацій № 2 [4], транспортно-заготівельні витрати (на заготівлю запасів, оплату тарифів (фрахту) за вантажно-розвантажувальні роботи і транспортування запасів усіма видами транспорту до місця їх використання, включаючи витрати по страхуванню ризиків транспортування) торговельні підприємства протягом місяця обліковують на субрахунку 289 «Транспортно-заготівельні витрати» (Дт 289 Кт 631, 685 – на суму послуг без ПДВ; Дт 641 Кт 631, 685 – на суму ПДВ). Даний субрахунок не передбачений інструкцією 291. Його застосування впливає із положень П(С)БО 9 (див. Додаток 1 до П(С)БО 9). В кінці місяця відображені витрати розподіляють між реалізованими товарами і залишком нереалізованих товарів на кінець місяця.

Порядок відображення транспортно-заготівельних витрат у бухгалтерському обліку наведено у таблиці 2.

Залежно від обраного порядку обліку товарів, який необхідно відобразити в наказі про облікову політику, на підприємстві товар може оприбутковуватись як за цінами продажу, так і за цінами закупівлі. Якщо товар оприбутковується за ціною продажу, при надходженні товару в первинних документах необхідно відобразити суми торговельної націнки щодо кожного найменування.

Отриманий і оприбуткований належним чином товар передається у відділи торговельного підприємства для реалізації.

При придбанні товарів підприємством роздрібною торгівлі в обліку відображаються аналогічні проведення, які доповнюються передачею товарів зі складу до роздрібною мережі та нарахуванням торгової націнки за дебетом рахунку 28 та кредитом субрахунку 285 «Торгова націнка».

Таблиця 2

**Облік транспортно-заготівельних витрат при доставці
товарів автотранспортним підприємством**

№ п/п	Зміст операції	Бухгалтерський облік		Сума, грн.
		дебет	кредит	
I. Прямий метод				
1	Відображені транспортно-заготівельні витрати на збільшення первісної вартості товарів	281	685	5 000
2	Відображено суму податкового кредиту (за наявності зареєстрованої в ЄРПН перевізником податкової накладної)*	641	685	1 000
II. Облік ТЗР на окремому субрахунку				
3	Відображені транспортно-заготівельні витрати	289	685	5 000
4	Відображено суму податкового кредиту (за наявності зареєстрованої в ЄРПН перевізником податкової накладної)	641	685	1 000
* Порядок відображення суми ПДВ, як і при придбанні товарів (див. табл. 1) залежить від події, яка відбулася раніше: або оплата транспортних послуг з доставки товарів або їх виконання				

Облік придбання товарів підприємством роздрібною торгівлі (на умовах наступної оплати) наведено у таблиці 3.

Надходження імпорتنих товарів підприємством торгівлі може здійснюватися шляхом придбання таких товарів у вітчизняних оптових продавців, здійснення імпорتنих операцій за умови прямого виходу підприємства на зовнішній ринок, або придбання через посередників.

На сьогоднішній день більшість українських підприємств співпрацюють з іноземними компаніями і, відповідно, проводять розрахунки з ними в іноземній валюті. При розрахунках між резидентами і нерезидентами у зовнішньоекономічних операціях як засіб платежу використовується іноземна валюта. Порядок здійснення бухгалтерського обліку операцій в іноземних валютах регулюється Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 21 «Вплив змін валютних курсів», затвердженим наказом Міністерства фінансів України № 193 від 10.08.2000 р. [6] (далі – П(С)БО 21).

Облік придбання товарів підприємством роздрібною торгівлі

№ з/п	Зміст операції	Бухгалтерський облік		Сума, грн.
		дебет	кредит	
І. Придбання товарів у резидента				
Перша подія — отримання товарів				
1	Отримано товари від постачальника	281	631	100 000
2	Відображено суму податкового кредиту (за наявності зареєстрованої в ЄРПН податкової накладної)	641	631	20 000
3	Перераховано з поточного рахунку оптового підприємства постачальникам в оплату вартості придбаних товарів (включаючи ПДВ)	631	311	120 000
4	Передано товари зі складу до торговельного залу	282	281	100 000
5	Нараховано торгову націнку на товар (умовно 50%)	282	285	50 000

Джерело : складено автором

Розглянемо порядок обліку придбання товарів у нерезидента у митному режимі імпорту за умови прямого виходу підприємства на зовнішній ринок.

Згідно із загальним правилом, імпортні товари оприбутковуються за первісною вартістю. Такою первісною вартістю є собівартість придбаних імпортних товарів, яка складається із фактичних витрат, визначених п. 9 П(С)БО 9 «Запаси».

Складові первісної вартості імпортних товарів наведено на рис. 1.

Таким чином, повна первісна вартість імпортного товару складається з його контрактної вартості, накладних витрат, сплачених в іноземній валюті, сплаченого мита, зборів і податків при розмитненні. Суми ввізного мита (в силу прямої норми) і плата за митне оформлення (як інші витрати) збільшують первісну вартість імпортованих товарів.



Рис. 1. Складові первісної вартості імпортних товарів
Джерело : [7]

Порядок формування первісної вартості імпортних товарів залежить від того, яка подія відбулася раніше: оприбуткування товарів чи оплата їх вартості.

З урахуванням вимог П(С)БО 21 «Вплив змін валютних курсів», первісна вартість імпортних товарів визначається наступним чином.

1. Згідно з п. 5 П(С)БО 21 операції в іноземній валюті під час первісного визнання відображаються у валюті звітності шляхом перерахунку суми в іноземній валюті із застосуванням валютного курсу на початок дня дати здійснення операції (дати визнання активів, зобов'язань, власного капіталу, доходів і витрат) [6].

Виходячи з цього, у випадку, коли першою подією є отримання імпортних товарів, їх собівартість визнається за курсом НБУ на дату здійснення операції (визнання активів), тобто на дату їх оприбуткування.

2. Сума авансу (попередньої оплати) в іноземній валюті, передана іншим особам в рахунок платежів для придбання немонетарних активів (запасів, основних засобів, нематеріальних активів) і отримання робіт і послуг при включенні у вартість цих активів (робіт, послуг) перераховується у валюту звітності з застосуванням

валютного курсу на початок дня дати сплати авансу [6]. Це означає, що при отриманні товару його первісна вартість формуватиметься виходячи з курсу НБУ, встановленого на дату перерахування передоплати. Надалі під час зміни курсу НБУ первісна вартість товарів не змінюється.

Іншими словами, вартість отриманих в рахунок погашення попередньої оплати немонетарних активів визначається перерахунком вартості фактично отриманих немонетарних активів (але не більше попередньо оплачених) за валютним курсом на дату здійснення (перерахування) попередньої оплати. Така вартість є історичною собівартістю отриманих немонетарних активів. Вартість отриманих немонетарних активів понад попередньо оплачену визначається із застосуванням валютного курсу на дату визнання їх активами. Якщо немонетарних активів отримано менше, ніж попередньо сплачено, і їх отримання вже не передбачається, а сума залишку попередньої оплати (авансу) підлягає поверненню грошима, то дебіторська заборгованість (у сумі залишку авансу) підлягає перерахунку за валютним курсом на кожну дату балансу (поки не відбудеться одержання грошей) і на дату її погашення (зарахування грошей на рахунок у банку) [8].

Тобто, у випадку передоплати за товари, собівартість товарів у частині цієї передоплати визнається за курсом НБУ на дату передоплати, а в частині, не покритій передоплатою, — за курсом НБУ на дату оприбуткування (рис. 2).

Таким чином:

1) у бухгалтерському обліку необхідно чітко відстежувати суми іноземної валюти, перераховані у вигляді авансів, і відокремлювати їх від проведення наступної оплати. Для цього використовується рахунок 371 "Розрахунки за виданими авансами";

2) валютна складова бухгалтерської первісної вартості товарів за умови їх передоплати визначається виходячи з курсу валюти на дату сплати авансу.

Облік надходження товарів безпосередньо пов'язаний з правильним визначенням, обліком та сплатою до бюджету податку на додану вартість.

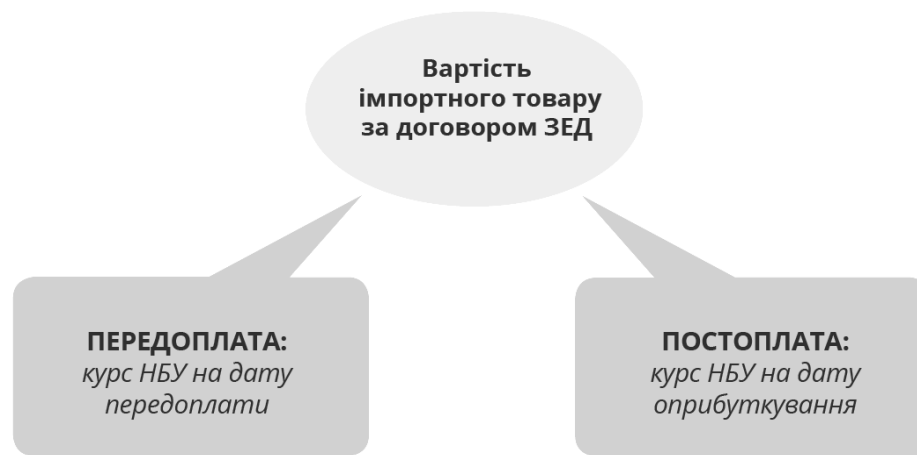


Рис. 2. Порядок формування первісної вартості імпортованого товару, вартість якого виражена в іноземній валюті

Джерело : [7]

Базою оподаткування податком на додану вартість для товарів, що ввозяться на митну територію України, є договірна (контрактна) вартість, але не нижче митної вартості цих товарів, визначеної відповідно до розділу III Митного кодексу України, з урахуванням мита та акцизного податку, що підлягають сплаті і включаються до ціни товарів [9].

Датою виникнення податкових зобов'язань з ПДВ у разі ввезення товарів на митну територію України є дата подання митної декларації (далі – МД) для митного оформлення [9] (п. 187.8 ПКУ).

У разі придбання імпортованих товарів на умовах передоплати податкові наслідки з ПДВ на дату передоплати не виникають відповідно до п. 187.11 ПКУ.

Отже, сума податкових зобов'язань з ПДВ розраховується і відображається в обліку на дату митного оформлення, в даному випадку не має значення, якою була перша подія за договором імпорту – передоплата чи отримання товару.

При імпорті товарів платник податків набуває права на включення ПДВ до податкового кредиту, датою виникнення такого права є дата сплати податку за податковими зобов'язаннями згідно з п. 187.8 податкового кодексу України (далі – ПКУ) (п. 198.2 ПКУ). Головними умовами для формування податкового кредиту при імпорті є сплачений ПДВ і належним чином оформлена митна декларація, що підтверджує його сплату.

Слід зауважити, що торговельні підприємства – неплатники ПДВ також зобов'язані сплачувати податок на додану вартість під час митного оформлення товару у разі ввезення товарів у обсягах, що підлягають оподаткуванню на підставі положень п. 181.2 ПКУ.

Облік операцій, пов'язаних з придбанням товарів по імпорту підприємства торгівлі (одержувача) наведено у таблиці 4.

Таблиця 4

Облік операцій, пов'язаних з придбанням товарів по імпорту

№ п/п	Зміст операції	Бухгалтерський облік		Сума, грн.
		дебет	кредит	
1	2	3	4	5
Перша подія – отримання товарів				
1	Відображено вартість одержаних по імпорту товарів згідно з ввізною митною декларацією (курс НБУ на дату операції – 27,0 за \$1)	281	632	<u>10000 \$</u> 270000 грн
2	Відображено сплачені органу митного контролю при оформленні митної декларації:			
	– ввізне мито	377	311	2700
	– плата за митне оформлення	377	311	400
	– ПДВ (270 000 + 2700) x 20%	377	311	54540
3	Відображено податковий кредит з ПДВ (підстава – МД)	641	377	54540
4	Включено до собівартості імпортованих товарів суму сплаченого мита і плати за митне оформлення	281	377	3100
5	Перераховано з валютного рахунку підприємства нерезиденту в оплату вартості придбаних по імпорту товарів за договірною (контрактною) вартістю (курс НБУ – 28,0)	632	312	<u>10000 \$</u> 280000 грн
6	Відображена курсова різниця по кредиторській заборгованості 10000 \$ x (28,0 – 27,0)	945	632	10000 грн

Продовження табл. 4

1	2	3	4	5
Перша подія – передоплата				
7	Перераховано передоплату нерезидентів за товари* (курс НБУ на дату операції – 27,0 грн за \$1)	3712	312	<u>10000 \$</u> 270000 грн
* У разі імпорту товарів на дату передоплати податкові наслідки з ПДВ не виникають відповідно до п. 187.11 ПКУ.				
8	Відображено сплачені органу митного контролю при оформленні митної декларації: (курс НБУ на дату митного оформлення – 28,0 грн за \$1)			
	– ввізне мито	377	311	2800
	– плата за митне оформлення	377	311	400
	– ПДВ (280 000 + 2800) x 20%	377	311	56560
9	Оприбутковано товар (дата оприбуткування збігається з датою митного оформлення) за курсом НБУ на дату передоплати (п. 6 П(С)БО 21)	281	632	<u>10000 \$</u> 270000 грн
10	Відображено податковий кредит з ПДВ (підстава – МД)	641	377	56560
11	Включено до собівартості імпортованих товарів суму сплаченого мита і плати за митне оформлення	281	377	3200
12	Проведено залік заборгованостей	632	3712	<u>10000 \$</u> 270000 грн

Джерело : складено автором

Слід акцентувати увагу на особливостях обліку товарів, оплата яких здійснюється у вигляді авансових платежів в іноземній валюті частинами з наступним їх постачанням декількома партіями.

П. 6 П(С)БО 21 визначено, що у разі здійснення авансових платежів в іноземній валюті постачальникові частинами та одержання частинами від постачальника немонетарних активів (робіт, послуг) вартість одержаних активів (робіт, послуг) визнається за сумою авансових платежів із застосуванням валютних курсів, виходячи з послідовності здійснення авансових платежів [6].

Таким чином, при часткових постачаннях і оплатах при імпорті для визнання вартості одержаних активів (робіт, послуг) необхідно застосовувати метод ФІФО, аналогічний за принципом дії методу обліку запасів, викладеному в П(С)БО 9 «Запаси». Тобто

придбані активи оприбутковуються за вартістю валюти, сплаченої при їх придбанні, в суворому дотриманні черговості курсів валют, що діяли при здійсненні кожної партії платежів [10, с. 158].

Формування первісної вартості імпортованих товарів, придбаних на умовах повної передоплати (частинами) показано на рис. 3.

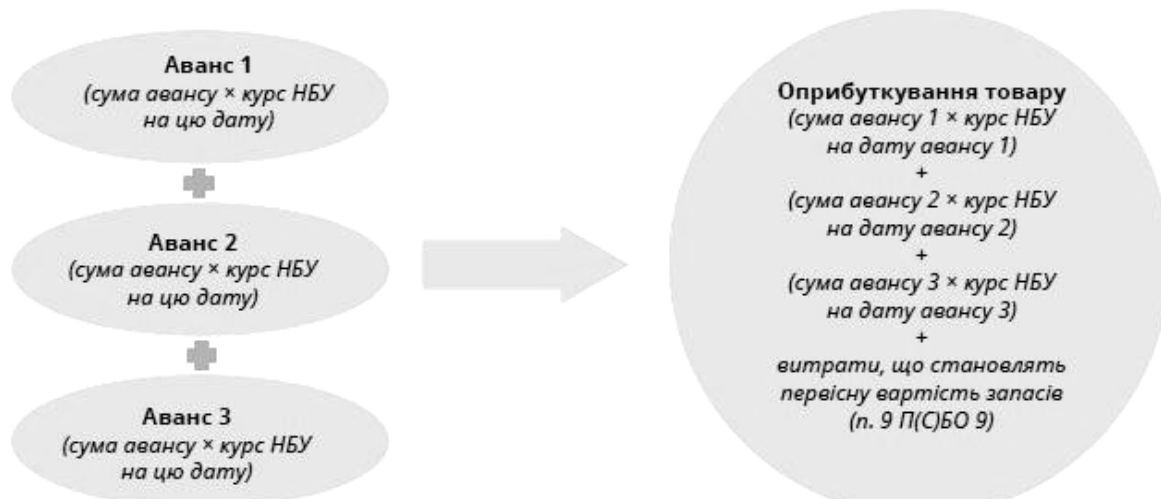


Рис. 3. Первісна вартість імпортованих товарів, придбаних на умовах повної передоплати (частинами)

Джерело: [7]

Первісна вартість одиниці придбаних запасів, за якою вони відображаються в бухгалтерському обліку, визначається діленням фактичних витрат, пов'язаних із придбанням однорідних запасів, які надійшли однією партією, на загальну кількість придбаних запасів (п. 2.4. Методичних рекомендацій № 2).

Таблиця 5

Облік імпорту товарів з частковою передоплатою [11]

№ п/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків		Сума, \$/грн
		Дт	Кт	
1	2	3	4	5
Перерахування 50% авансу за товар нерезиденту (курс НБУ на 16.09.2016 р. – 25,14 грн./\$)				
1	Перераховано часткову передоплату за товар нерезиденту (\$2500 x 25,14 грн./\$)	3712	312	\$2500 62850,00
Ввезення та оприбуткування імпортованого товару (курс НБУ на 22.09.2016 р. – 25,17 грн./\$)				

Продовження табл. 5

1	2	3	4	5
2	Перераховано суму ввізного мита ($\$5000^* \times 25,17 \text{ грн}/\$ \times 10\% : 100\%$)	377	311	12585,00
<i>* За умовами прикладу контрактна вартість відповідає митній вартості товару.</i>				
3	Перераховано суму «ввізного» ПДВ ($(\$5000 \times 25,17 \text{ грн}/\$ + 12585,00 \text{ грн}) \times 20\% : 100\%$)	377	311	27687,00
4	Оплачено послуги митного брокера	3711	311	1800,00
5	Відображено суму податкового кредиту з ПДВ (за наявності зареєстрованої в ЄРПН податкової накладної)	641/ПДВ	644	300,00
6	Оприбутковано отримані від нерезидента товари ($\$2500 \times 25,14 \text{ грн}/\$^* + \$2500 \times 25,17 \text{ грн}/\$$)	281	632	<u>\$5000</u> 125775,00
<i>* Частина імпортованих товарів, за які було перераховано передоплату, зараховується на баланс за курсом НБУ, що діяв на момент такої передоплати.</i>				
7	Включено до первісної вартості товарів суму ввізного мита	281	377	12585,00
8	Включено до первісної вартості товарів вартість послуг митного брокера	281	685	1500,00
9	Списано суму відображеного раніше податкового кредиту з ПДВ	644	685	300,00
10	Відображено суму податкового кредиту з ПДВ на підставі митної декларації	641/ПДВ	377	27687,00
11	Відображено залік заборгованостей (на суму раніше сплаченого авансу)	632	3712	<u>\$2500</u> 62850,00
12	Відображено залік заборгованостей з митним брокером	685	3711	1800,00
Відображення курсової різниці на дату балансу (курс НБУ на 30.09.2016 р. — 25,21 грн/\$)				
13	Відображено курсову різницю за монетарною (грошовою) заборгованістю, що залишилася, перед нерезидентом на дату балансу ($\$2500 \times (25,21 \text{ грн}/\$ - 25,17 \text{ грн}/\$)$)	945	632	100,00
14	Списано курсову різницю на фінансовий результат	791	945	100,00
Перерахування оплати (решти 50% вартості товару) нерезиденту (курс НБУ на 07.10.2016 р. — 25,15 грн/\$)				

Продовження табл. 5

1	2	3	4	5
15	Погашено частину заборгованості за товар, що залишилася (\$2500 x 25,15 грн/\$)	632	312	\$2500 62875,00
16	Відображено курсову різницю, що виникла при погашенні заборгованості (\$2500 x (25,15 грн./\$ – 25,21 грн/\$))	632	714	150,00
17	Списано курсову різницю на фінансовий результат	714	791	150,00

Отже, порядок оприбуткування імпортованих товарів у разі їх передоплати частинами залежить від порядку оплати та курсів НБУ, які діють на дату оплати, а також від порядку отримання товарів (однією партією чи декількома).

Облік операцій в іноземній валюті має певні особливості, в тому числі пов'язані з визначенням і відображенням в обліку та фінансовій звітності сум курсових різниць.

Оскільки при імпорті товарів виникає заборгованість (нерезидента або перед нерезидентом), слід визначити її монетарність (немонетарність).

Монетарність (немонетарність) заборгованості залежить від того, яким чином вона буде погашена: грошовими коштами або немонетарними активами, тобто, по суті, також пов'язана із подією, яка відбулася раніше.

У випадку, якщо першою подією є отримання товарів, в обліку виникає кредиторська заборгованість перед нерезидентом, яка є монетарною, оскільки буде погашена грошовими коштами. Для обліку розрахунків з іноземними постачальниками за придбані товари використовується рахунок 632 «Розрахунки з іноземними постачальниками». Облік на цьому рахунку ведеться як в національній, так і в іноземній валюті, тому при зміні валютного курсу на дату балансу та дату здійснення операції (її погашення) виникає необхідність визначення курсових різниць за такою заборгованістю (див. табл. 4 і 5). Одночасно курсові різниці виникають у зв'язку з перерахунком іноземної валюти на валютному рахунку в банку, як монетарної статті.

У випадку, якщо першою подією є перерахування оплати для придбання товару, в обліку виникає дебіторська заборгованість постачальника – нерезидента, яка є немонетарною, оскільки буде погашена отриманням товарів. Для обліку розрахунків з іноземними постачальниками за виданими авансами використовується рахунок 371 «Розрахунки за виданими авансами» (субрахунок 3712), який також ведеться як в національній, так і в іноземній валюті. Курсові різниці за такою заборгованістю не визначаються з огляду на її немонетарність.

Порядок визначення курсових різниць при розрахунках за імпортні товари наведено на рис. 4.

Проте, на практиці в силу різних причин виникають ситуації, коли сума авансів підлягає поверненню, наприклад, при зміні, припиненні договірних відносин з контрагентом. Між тим П(С)БО 21 не містить прямої норми щодо обліку немонетарних статей, які перетворились в монетарні, і навпаки, зокрема, щодо визначення по них курсових різниць. На наш погляд, на дату прийняття рішення про повернення авансу (про що свідчить, наприклад, додаткова угода) стаття з немонетарної «перетворюється» в монетарну, адже вона вже відповідає поняттю «монетарної» (це активи і зобов'язання, що будуть оплачені у фіксованій (визначеній) сумі грошей).

Отже, після підписання додаткової угоди, заборгованість нерезидента (нерезиденту), на нашу думку, слід перераховувати за курсом на дату балансу (якщо дата балансу передуює даті повернення коштів) і на дату повернення коштів, та визначати курсові різниці [8].

Синтетичний облік розрахунків з контрагентами по всіх послугах, пов'язаних з доставкою товарно-матеріальних цінностей до місця призначення, (транспортних, експедиторських, страхових) ведеться на рахунку 68 "Розрахунки по інших операціях". Ці послуги в залежності від місця розташування їх виконавця можуть бути оплачені як в національній, так і в іноземній валюті. В останньому випадку облік по рахунку слід вести в порядку, передбаченому для відображення в обліку імпортних операцій.



Рис 4. Порядок визначення курсових різниць при розрахунках за імпортні товари

Джерело: [Складено автором]

Аналітичний облік розрахунків по імпортних операціях рекомендується здійснювати в розрізі країн, а всередині їх – в розрізі постачальників, номерів контрактів та документів (рахунків) до сплати. В будь-якому випадку повинен бути забезпечений чіткий контроль своєчасності розрахунків за кожним постачанням (оплатою) товарів.

Отже, облік імпортних товарів має ряд особливостей, до яких належить:

- обов'язкове їх декларування при перетині митної території України;
- необхідність окремого обліку імпортних товарів і розрахунків за їх придбанням;
- організація аналітичного обліку за найменуваннями, кількістю товарів, облікових партіях;
- у випадку, якщо першою подією є отримання товарів, вартість товарів відображається в обліку за курсом НБУ на дату здійснення операції (оприбуткування товарів) (п.5 П(С)БО 21) [6]. Заборгова-

ність, що виникла є монетарною, тому по ній розраховуються курсові різниці;

– у випадку, якщо першою подією є надання авансу (попередньої оплати), вартість імпортованих товарів буде визначатися за курсом НБУ на дату сплати авансу. Заборгованість, що виникла є немонетарною, тому по ній курсові різниці не розраховуються. При цьому, у разі здійснення авансових платежів в іноземній валюті частинами та одержання товарів від постачальника частинами, вартість одержаних товарів визначається за сумою авансових платежів із застосуванням валютних курсів, виходячи з послідовності здійснення авансових платежів.

Враховуючи вищезазначене, курсові різниці при імпорті товарів у бухгалтерському, як і в податковому обліку, визначатимуться на дату балансу (тобто на кінець кварталу) та на дату здійснення господарської операції (погашення заборгованості) за наступними монетарними статтями:

- іноземній валюті (на валютних рахунках в банках та в касі підприємства);
- кредиторській заборгованості в іноземній валюті (монетарній заборгованості, яка буде погашатися грошовими коштами);
- дебіторській заборгованості в іноземній валюті (монетарній заборгованості, яка буде погашатися грошовими коштами – у разі повернення авансів).

Слід зазначити, що при відображенні в обліку операцій з придбання товарів, необхідно враховувати вплив таких операцій на оподаткування, зокрема це стосується податку на прибуток та ПДВ.

З 2015 р. об'єктом оподаткування податком на прибуток є прибуток, який визначається шляхом коригування фінансового результату до оподаткування, визначеного згідно з П(С)БО чи МСФЗ, на різниці, що виникають відповідно до положень ПКУ (пп. 134.1.1 ПКУ). При цьому різниці можуть не застосовувати ті платники, у яких річний бухгалтерський дохід за останній рік не перевищує 20 млн грн. Тож для більшості підприємств придбання товарів не призведе до будь-яких коригувань.

Перелік коригувань, пов'язаних з придбанням товарів, і на які необхідно скоригувати фінансовий результат з метою визначення

податку на прибуток, визначено положеннями п. 140.5 ПКУ. Схема коригування фінансового результату на різниці відповідно до податкового законодавства для «високодохідних» платників наведена на рис. 5.

Таке коригування не здійснюється у випадку, коли продавцем товарів є неприбуткова організація (крім бюджетних установ), якщо вартість таких товарів сукупно протягом звітного (податкового) року не перевищує 25 розмірів мінімальної заробітної плати на 1 січня звітного (податкового) року.

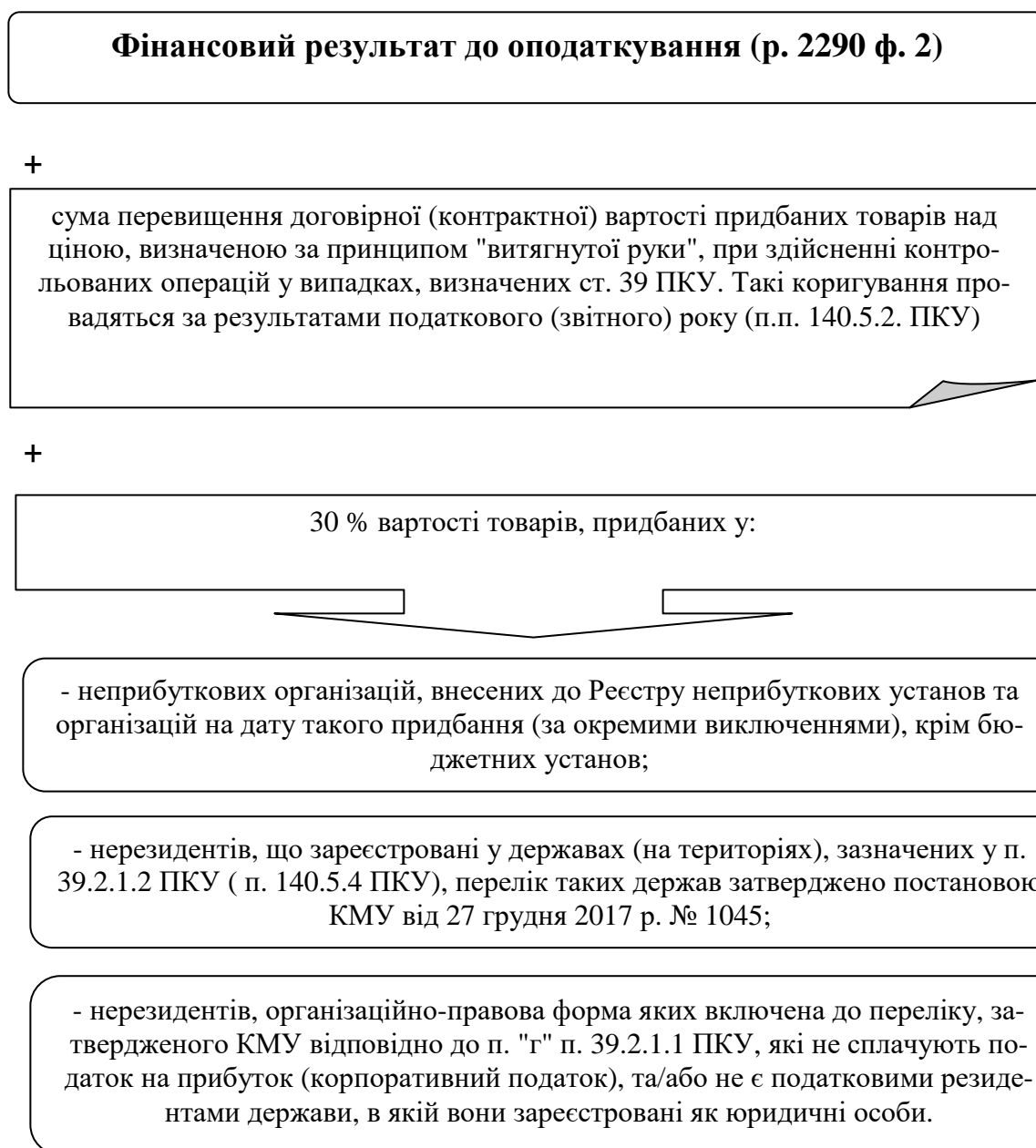


Рис. 5. Схема коригувань фінансового результату на різниці відповідно до податкового законодавства при придбанні товарів

Джерело: [Складено автором]

Бухгалтерський облік податку на додану вартість регулюється загальними нормами стандартів бухгалтерського обліку та Інструкції 291, а також окремим нормативним документом – Інструкцією з бухгалтерського обліку податку на додану вартість [12], затвердженою наказом МФУ від 01.07.97 р. № 141 (далі – інструкція 141). Підприємствам торгівлі необхідно правильно організувати ведення такого обліку з метою правильності визначення первісної вартості товарів, а відтак величини доходів і витрат за тією чи іншою господарською операцією, що забезпечить достовірність фінансової звітності та можливість складання податкової декларації з податку на додану вартість на підставі даних бухгалтерського обліку.

Відповідно до п. 198.1 і 198.3 ПКУ суми ПДВ, сплачені/нараховані при здійсненні операцій з придбання товарів, підприємство – платник ПДВ, має право віднести до складу податкового кредиту за цим податком незалежно від напрямку використання (в оподатковуваних/неоподатковуваних операціях, господарській/негосподарській діяльності), але тільки за наявності податкової накладної, зареєстрованої в Єдиному реєстрі податкових накладних (далі – ЄРПН) (п. 198.6 і 201.10 ПКУ), або за касовими чеками при дотриманні умов п. 201.11 ПКУ.

Відсутність факту реєстрації продавцем товарів податкових накладних у ЄРПН не дає права покупцю на включення сум ПДВ до податкового кредиту та не звільняє продавця від обов'язку включення суми ПДВ, зазначеної в податковій накладній, до суми податкових зобов'язань за відповідний звітний період.

У 2015 році відбулися істотні зміни в правилах обліку ПДВ, у зв'язку з чим норми інструкції 141 приведені у відповідність до оновлених норм податкового кодексу. У зв'язку з цим, при придбанні товарів у підприємства виникає необхідність відкриття до субрахунку 644 додаткових субрахунків. Так, відповідно до п. 8 інструкції 141 при неотриманні від продавця (постачальника) податкової накладної на отримані/попередньо оплачені товари, зареєстрованої в ЄРПН в терміни, встановлені податковим законодавством, сума податку на додану вартість відображається за дебетом субрахунку 644 «Податковий кредит», аналітичний рахунок «Пода-

тканий кредит непідтверджений», у кореспонденції з кредитом рахунків обліку зобов'язань [12].

Окрім того, відповідно до п. 2.2 Інструкції № 141 окремий субрахунок необхідно буде використовувати для обліку податкового кредиту при перерахуванні передоплати за товари.

Тому в аналітичному обліку до субрахунку 644 «Податковий кредит» ми пропонуємо відкрити наступні аналітичні субрахунки другого порядку:

6441 «Податковий кредит за передоплатами» – для обліку сум вхідного ПДВ за передплатами постачальникам;

6442 «Непідтверджений податковий кредит» – для обліку сум вхідного ПДВ, які не підтверджені податковими накладними, зареєстрованими в ЄРПН, або які містять помилки. Зазвичай цьому аналітичному рахунку присвоюють саме такий номер, але тут немає жорсткого правила. Це забезпечить контроль за сумами податку, за якими відсутні податкові накладні (або неналежно оформлені податкові накладні).

Для обліку розрахунків за ПДВ в таблиці використано субрахунок 6412 «Розрахунків за ПДВ» (такий субрахунок використовується для обліку ПДВ в програмі 1С: Підприємство 8.2.), на якому відображаються і податкові зобов'язання, і податковий кредит, і сплата, і відшкодування податку.

Незважаючи на те, що п. 8 інструкції 141 передбачає відображення суми ПДВ за дебетом субрахунку «Непідтверджений податковий кредит» (операція 2 таблиці 6) тільки після закінчення встановленого строку реєстрації податкових накладних в ЄРПН (а це 15 календарних днів за днем складання – п. 201.10 ПКУ), нами вбачається необхідність такого проведення відразу на дату першої події за всіма сумами вхідного ПДВ, незалежно від дати реєстрації в ЄРПН. В іншому випадку не буде забезпечена достовірність суми заборгованості за отримані товари перед постачальником, яка має враховувати й суму ПДВ.

У даному випадку облік операцій, пов'язаних з придбанням товарів, матиме наступний вигляд (таблиця 5).

Таблиця 6

Облік придбання товарів з використанням аналітичних рахунків

№ з/п	Зміст операції	Бухгалтерський облік		Сума, грн.
		дебет	кредит	
1	2	3	4	5
I. Придбання товарів у резидента				
Перша подія – отримання товарів				
1	Отримано товари від постачальника	281	631	100 000
2	Відображено непідтверджений податковий кредит (до отримання зареєстрованої в ЄРПН податкової накладної)	6442	631	20 000
3	Отримано зареєстровану продавцем в ЄРПН податкову накладну і зараховано суму ПДВ до податкового кредиту (закривається непідтверджений податковий кредит)	6412	6442	20 000
4	Перераховано з поточного рахунку оптового підприємства постачальникам в оплату вартості придбаних товарів (включаючи ПДВ)	631	311	120 000
Перша подія – передоплата				
5	Перераховано постачальнику у порядку попередньої оплати за товари, що підлягають постачанню (включаючи ПДВ)	371	311	120 000
6	Відображено непідтверджений податковий кредит (до отримання зареєстрованої в ЄРПН податкової накладної) за передоплатою	6442	6441	20 000
7	Отримано зареєстровану продавцем в ЄРПН податкову накладну і зараховано суму ПДВ до податкового кредиту (закривається непідтверджений податковий кредит)	6412	6442	20 000
8	Отримано товари від постачальника	281	631	100 000
9	Списано раніше відображену суму ПДВ з передоплати (закривається ПДВ з передоплат)	6441	631	20 000
10	Проведено залік заборгованостей	631	371	120 000

Джерело : складено автором на підставі [12]

Із таблиці 6 видно, що сальдо за субрахунком 6442 «Непідтверджений податковий кредит» вказуватиме на наявність неотриманих від продавця податкових накладних. До речі, цей субрахунок дозволить контролювати як незареєстровані продавцями податкові накладні, так і зареєстровані, але ще не надані, або щодо яких покупцем не сформовано запит до ЄРПН про підтвердження такої реєстрації.

Сальдо за субрахунком 6441 «Податковий кредит за передплатами» вказуватиме на наявність незакритої передоплати постачальником (ненадходження товару). Порівнюючи субрахунки 6441 та 3711, можна перевірити правильність залишку цього субрахунку. Облік правильний, якщо Сума сальдо за кредитом субрахунку 6441 має дорівнювати 1/6 від залишку за дебетом субрахунку 3711 (при придбанні товару з ПДВ за ставкою 20%).

Між тим, окремого дослідження потребують питання щодо коригування податкового кредиту, зокрема при списанні безнадійної дебіторської/кредиторської заборгованості, пов'язаної з придбанням товарів, що зумовлює формування податкового кредиту, а також питання нарахування «компенсаційних» податкових зобов'язань у зв'язку з повним/частковим використанням товарів у неоподатковуваних операціях/негосподарській діяльності.

У торговельного підприємства можуть виникати ситуації, коли придбані для оподатковуваної/господарської діяльності товари змінюють напрям використання (у негосподарській діяльності, неоподатковуваних операціях – звільнених, необ'єктних).

Як вказувалося вище, у випадку придбання товарів «вхідний» ПДВ включається до податкового кредиту при наявності зареєстрованої в ЄРПН податкової накладної. Однак у разі зміни напряму використання таких товарів (придбаними з ПДВ) у неоподатковуваній/негосподарській діяльності необхідно нарахувати податкові зобов'язання з ПДВ, скласти й зареєструвати в ЄРПН зведену податкову накладну (п. 198.5 ПКУ), тобто «компенсувати» отриманий раніше податковий кредит. База оподаткування за такими товарами визначається виходячи з вартості їх придбання [9].

При цьому обов'язок щодо нарахування податкових зобов'язань з ПДВ відповідно до п. 198.5 ПКУ виникає у платника податку

у разі, якщо придбані товари призначаються для використання або починають використовуватися в неоподатковуваних операціях або не в господарській діяльності такого платника податку, незалежно від того, чи при придбанні таких товарів суми ПДВ включалися до складу податкового кредиту, чи ні [13, 14].

Така фіскальна позиція вкотре викладена в листах ДФСУ від 12.01.2017 № 408/6/99-99-15-03-02-15 та від 13.09.2017 р. № 20444/6/99-99-15-03-02-15).

Це означає, що платник ПДВ, який мав право на податковий кредит, але не скористався ним з певних причин, має нарахувати податкові зобов'язання з ПДВ відповідно до п. 198.5 ПКУ (див. рис. 6).

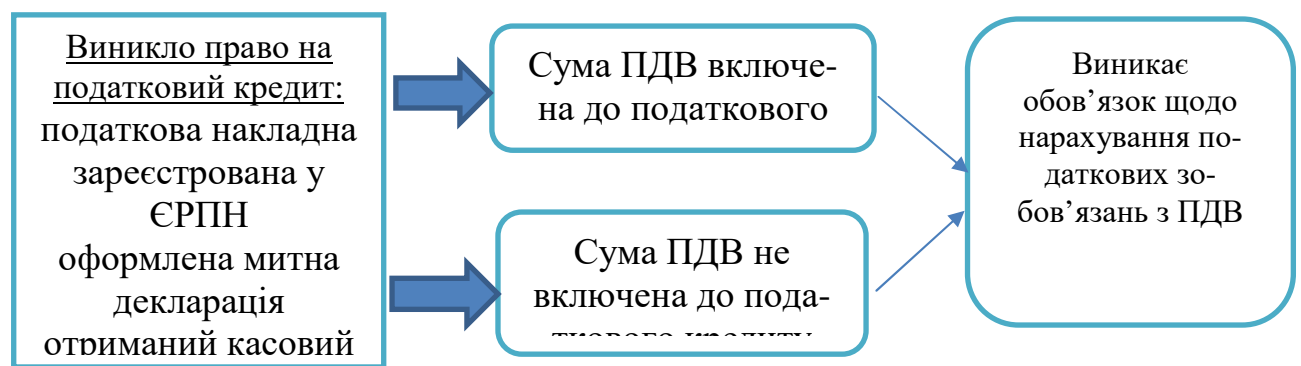


Рис. 6. Порядок нарахування «компенсуючих» податкових зобов'язань за негосподарською/неоподаткованою операцією

Джерело: [Складено автором]

Ми вважаємо, що нарахування компенсаційних податкових зобов'язань правомірне лише після виникнення права на податковий кредит (реєстрації податкової накладної в ЄРПН).

Між тим, для товарів, придбаних до 1 липня 2015 року, податкові зобов'язання нараховуються у разі, якщо під час такого придбання суми податку були включені до складу податкового кредиту (п. 198.5 ПКУ).

Якщо товари придбані без ПДВ, підстав для нарахування податкових зобов'язань немає.

Аналіз порядку нарахування «компенсаційних» податкових зобов'язань відповідно до Інструкції № 141 наведено на рис. 7.

Як видно із рис. 7, інструкцією 141 передбачено два варіанти обліку податкових зобов'язань при придбанні товарів для неоподатковуваних операцій або негосподарської діяльності:

– включення податкових зобов'язань до первісної вартості одним проведенням – Дт 281 – Кт 6412 (див. рис. 6) на підставі п. 1.4, п. 10;

П. 1.4 інструкції 141

Суми податкових зобов'язань з податку на додану вартість відображаються платниками цього податку за кредитом субрахунку 641 "Розрахунки за податками" у кореспонденції з *дебетом рахунків обліку ... запасів ... витрат діяльності* – у випадку здійснення підприємством операцій з придбання товарів, ... під час придбання або виготовлення яких суми податку на додану вартість були включені до складу податкового кредиту, якщо такі товари...*призначаються для їх використання* в операціях, що не є об'єктом оподаткування, звільнених від оподаткування, що не є господарською діяльністю платника податку

Придбали товари, які *призначаються* до неоподаткованого / негосподарського використання (напрям використання відомий)

Дт 281 – Кт 6412

П. 10 інструкції 141.

У разі здійснення підприємством операцій з *придбання* товарів, ...під час придбання або виготовлення яких суми податку на додану вартість були включені до складу податкового кредиту, *якщо такі товари ... призначаються для їх використання* в операціях, що не є об'єктом оподаткування, звільнених від оподаткування, що не є господарською діяльністю платника податку, що здійснюються платником податку в межах балансу платника податку, передачі для невиробничого використання, переведення виробничих необоротних активів до складу невиробничих необоротних активів, то суми податку на додану вартість зараховуються **до первісної вартості товарів** ... у кореспонденції з кредитом субрахунку 641 «Розрахунки за податками», аналітичний рахунок «Розрахунки за податком на додану вартість»

П. 11 інструкції 141

Сума податкового зобов'язання, нарахованого відповідно до п. 198.5 ПКУ та п. 199.1, відображається за дебетом субрахунку 643 «Податкові зобов'язання», аналітичний рахунок «Податкові зобов'язання, що підлягають коригуванню», і кредитом субрахунку 641 «Розрахунки за податками», аналітичний рахунок «Розрахунки за податком на додану вартість», суми нарахованого податку зараховуються **до первісної вартості товарів** у кореспонденції з кредитом субрахунку 643 «Податкові зобов'язання», аналітичний рахунок «Податкові зобов'язання, що підлягають коригуванню».

198.5 ПКУ. Платник податку зобов'язаний нарахувати податкові зобов'язання, та скласти не пізніше останнього дня звітного (податкового) періоду і зареєструвати в Єдиному реєстрі податкових накладних, у разі якщо такі товари ... *призначаються для їх використання або починають використовуватися*: в операціях, що не є об'єктом оподаткування в операціях, звільнених від оподаткування в операціях, що не є господарською діяльністю. ...податкові зобов'язання визначаються по товарах...: *придбаних для використання в неоподатковуваних операціях – на дату їх придбання, придбаних для використання в оподатковуваних операціях, які починають використовуватися в неоподатковуваних операціях, – на дату початку їх фактичного використання,* визначену в первинних документах.

Придбали товари, які *призначаються* до неоподаткованого/негосподарського використання (напря́м використання відомий)

Дт 281 – Кт 6412

Придбали товари, які *призначаються* до неоподаткованого/негосподарського використання (відома мета) або *починають використовуватися* в таких операціях

Дт 643 – Кт 6412

Дт 281 – Кт 643

П. 1.3 інструкції 141. У разі використання **раніше придбаних** матеріальних цінностей ... в операціях, що не є об'єктом оподаткування, звільнених від оподаткування, що не є господарською діяльністю платника податку суми податкових зобов'язань з ПДВ відображаються за кредитом субрахунку 641 у кореспонденції з дебетом рахунків обліку витрат діяльності.

Використали в неоподаткованій/негосподарській діяльності **раніше придбані** товари

(на дату придбання напря́м використання не відомий)

Дт 949 – Кт 6412

Рис. 7. Аналіз законодавчо-нормативних положень щодо обліку «компенсуючих» податкових зобов'язань

Джерело: [Складено автором]

– включення до первісної вартості двома проведеннями, використовуючи для цього проміжний субрахунок другого порядку «Податкові зобов'язання, що підлягають коригуванню» – Дт 643 – Кт 6412; Дт 281 – Кт 643 на підставі п. 11.

Таким чином, на нашу думку, відповідні норми мають бути вивірені та приведені у відповідність для більш чіткого розуміння платниками податку.

Враховуючи вищевикладене, наведемо порядок обліку придбання товарів для неоподатковуваних/негосподарських операцій та пропозиції щодо відображення в обліку нарахування «компенсуючих» податкових зобов'язань за п. 198.5 ПКУ у таблиці 7.

Отже, у разі якщо товари призначаються для їх використання або починають використовуватися в неоподатковуваних операціях або негосподарській діяльності, згідно п. 11 інструкції 141 у підприємства виникатиме необхідність відкриття до субрахунку 643 додаткового субрахунку другого порядку.

Облік придбання (використання) товарів для неоподатковуваних операцій або в негосподарській діяльності

№ з/п	Зміст операції	Бухгалтерський облік		Сума, грн.
		дебет	кредит	
1	2	3	4	5
Перша подія — отримання товарів, що призначаються для неоподатковуваних операцій або в негосподарській діяльності (про їх неоподатковуваний/негосподарський статус відомо під час придбання)				
1	Отримано товари від постачальника	281	631	100 000
2	Відображено непідтверджений податковий кредит (до отримання зареєстрованої в ЄРПН податкової накладної)	6442	631	20 000
3	Отримано зареєстровану продавцем в ЄРПН податкову накладну і зараховано суму ПДВ до податкового кредиту	6412	6442	20 000
4	Нараховані «компенсуючі» податкові зобов'язання за ПДВ* (на дату їх придбання (або на дату початку використання))	6433**	6412	20 000
5	Сума податкового зобов'язання включена до первісної вартості	281	6433	20 000
	Оплачено товари	631	311	120 000
* Нарахування податкових зобов'язань проводиться в будь-якому разі, якщо виникло право на податковий кредит (тобто отримана зареєстрована податкова накладна), незалежно від того, чи включена в цьому періоді податкова накладна до податкового кредиту				
** Пропонуємо використання саме цього субрахунку, адже субрахунки 6431 та 6432 будуть задіяні по аналогії з аналітикою субрахунку 644.				
Перша подія — передплата				
6	Перераховано постачальнику у порядку попередньої оплати за товари, що підлягають постачанню (включаючи ПДВ)	371	311	120 000
7	Відображено непідтверджений податковий кредит (до отримання зареєстрованої в ЄРПН податкової накладної) за передплатою	6442	6441	20 000

Продовження табл. 7

1	2	3	4	5
8	Отримано зареєстровану продавцем в ЄРПН податкову накладну і зараховано суму ПДВ до податкового кредиту (закривається непідтверджений ПК)	6412	6442	20 000
9	Нараховані податкові зобов'язання за ПДВ (на дату їх придбання)*	6433	6412	20 000
10	Отримано товари від постачальника	281	631	100 000
11	Списано раніше відображену суму податкового кредиту з ПДВ з передоплати (закривається ПДВ з передоплат)	6441	631 ↓	20 000
12	Сума податкового зобов'язання включена до первісної вартості	281	← 6433	20 000
13	Проведено залік заборгованостей	631	371	120 000
* на дату передоплати (див. пояснення нижче)				
Використання раніше придбаних товарів у неоподатковуваних операціях, негосподарській діяльності (про таке використання не було відомо під час придбання)**				
** Проведення щодо отримання товару та відображенню податкового кредиту будуть аналогічними операціям 1-3 таблиці				
14	Нараховано податкові зобов'язання за фактом використання товарів наприкінці місяця за зведеною податковою накладною	6433	6412 ↓	20 000
15	Сума податкового зобов'язання включена до витрат	949	← 6433	20 000

Джерело : складено автором на підставі [9,12]

Нами пропонується використання саме субрахунку 6433, адже субрахунки 6431 та 6432 будуть задіяні по аналогії з аналітикою субрахунку 644. Хоча відображення зобов'язань через відкриття субрахунку другого порядку «Податкові зобов'язання, що підлягають коригуванню» є більш громіздким, проте такий варіант дасть можливість правильного заповнення рядків 4.1 та 4.2 податкової декларації з податку на додану вартість.

У разі відображення податкових зобов'язань одразу за Дт 281 – Кт 6412 (згідно п. 1.4, 10 інструкції 141), для заповнення суми ПДВ у рядку 4, необхідно буде зробити вибірку за даними двох проведень: Дт 281 – Кт 6412 і Дт 6433 – Кт 6412.

Використання субрахунку «Податкові зобов'язання, що підлягають коригуванню» передбачено для обліку операцій із нарахування податкових зобов'язань при придбанні в платників ПДВ товарів, які повністю або частково будуть використовуватися в неоподатковуваних операціях, або в негосподарській діяльності відповідно до п. 198.5 ПКУ та п. 199.1 (див. рис. 7).

Але по суті коригуванню підлягають тільки податкові зобов'язання, нараховані згідно з п. 199.1 ПКУ, а саме при частковому використанні товарів в неоподатковуваних і оподатковуваних операціях. Так, якщо придбані товари використовуються частково в оподатковуваних операціях, а частково в неоподатковуваних, то податкові зобов'язання нараховуються виходячи із частки їх використання в неоподатковуваних операціях. Відповідно до п. 199.4 ПКУ платник податку за підсумками календарного року здійснює перерахунок частки використання товарів в оподатковуваних операціях, виходячи з фактичних обсягів проведених протягом року оподатковуваних та неоподатковуваних операцій [9]. Визначена таким чином частка застосовується для проведення коригування сум податкових зобов'язань за п. 199.1 (п. 199.5 ПКУ), результати якого відображаються у податковій декларації за останній податковий період року.

З огляду на вищевикладене, нами вбачається необхідність виокремлення обліку нарахування податкових зобов'язань, перш за все, при частковому використанні товарів в неоподатковуваних операціях згідно з п. 199.1 ПКУ. Для цього пропонуємо застосування наступних окремих субрахунків:

– 64331 – «Податкові зобов'язання, що підлягають коригуванню за п. 198.5» – для обліку зобов'язань при повному використанні товарів в неоподатковуваних операціях;

– 64332 – «Податкові зобов'язання, що підлягають коригуванню за п. 199.1» – для обліку зобов'язань при частковому використанні товарів в неоподатковуваних операціях. Тоді коригуванню (річному перерахунку) підлягатиме сума податкових зобов'язань, відображена за дебетом субрахунку 64332 в цілому за рік. Відтак, достовірно можна буде виконати норму п. 199.5 ПКУ та правильно заповнити податкову декларацію.

Важливе значення для обліку податкових зобов'язань є дата їх нарахування. Нарахування податкових зобов'язань (операції 4, 9 таблиці 7) відповідно до п. 198.5 ПКУ проводиться на дату їх придбання (див. рис. 6), однак ПКУ не пояснює, що вважається таким придбанням.

Згідно з п. в) абзацу 3 п. 14.1.191 ст. 14 ПКУ будь-яка із зазначених дій платника податку щодо матеріальних активів, якщо платник податку мав право на віднесення сум податку до податкового кредиту у разі придбання зазначеного майна чи його частини (безоплатна передача майна іншій особі; передача майна у межах балансу платника податку, що використовується у господарській діяльності платника податку для його подальшого використання з метою, не пов'язаною із господарською діяльністю такого платника податку; передача у межах балансу платника податку майна, що планувалося для використання в оподатковуваних операціях, для його використання в операціях, що звільняються від оподаткування або не підлягають оподаткуванню) є постачанням товарів [9], а датою виникнення податкових зобов'язань з постачання товарів відповідно до п. 187.1 ст. 187 ПКУ вважається дата, яка припадає на податковий період, протягом якого відбувається будь-яка з подій, що сталася раніше (оплата чи отримання товарів).

Із аналізу норм п. 14.1.191 та 187.1 вбачається, що датою нарахування податкових зобов'язань за п. 198.5 ПКУ є дата першої події — оплата таких товарів або їх оприбуткування.

На нашу думку, це питання підлягає додатковому вивченню та законодавчому врегулюванню, адже, як видно із таблиці 7 (операції 9 і 12) у випадку передоплати нарахування податкових зобов'язань відбувається за першою подією (наочніше це видно за субрахунком 6433), а включення їх до первісної вартості – у періоді, коли вона формується, тобто при отриманні товару, що не зовсім логічно. Відтак, надалі постане питання, яким чином списати суму ПДВ за субрахунком 6433 у випадку, коли товари не будуть отримані взагалі – і первісна вартість не буде сформована.

Для правильного обліку ПДВ слід розрізняти нарахування податкових зобов'язань та коригування податкового кредиту.

Так, відповідно до п. 192.1 ПКУ податковий кредит отримувача товарів підлягає коригуванню в разі зміни суми компенсації ва-

рності товарів, включаючи наступний за постачанням перегляд цін, перерахунок у випадках повернення товарів особі, яка їх надала, або під час повернення постачальником суми попередньої оплати товарів.

Коригування податкового кредиту з ПДВ, на думку фіскалів, необхідно проводити при списанні безнадійної дебіторської/кредиторської заборгованості за товари. Наразі фіскальні органи налягають на проведенні коригування (зменшенні) податкового кредиту за фактом списання дебіторської заборгованості за виданими передплатами, товари за якими не отримані протягом терміну позовної давності / кредиторської заборгованості за отримані, але не оплачені протягом терміну позовної давності, товари. Така позиція впродовж останніх років висловлювалась у листах (індивідуальних консультаціях) ДФСУ від 29.08.2016 р. № 18609/6/99-99-15-03-02-15 [15], ДФСУ від 05.10.2015 р. № 21062/6/99-99-19-03-02-15 [16], від 29.06.2016 р. № 14038/6/99-99-15-03-02-15 [17], ГУ ДФС у м. Києві від 19.01.2016 р. № 701/10/26-15-11-02-13 [18], ГУ ДФС у Дніпропетровській області від 22.08.2017 р. N 1707/ІПК/04-36-12-32-20 [19].

При цьому, нами вбачається непослідовність фіскалами необхідності такого коригування, які пов'язують його із втратою права на податковий кредит на підставі того, що факт придбання товарів відсутній, тож відсутнє право на ПК [15, 20], сума безнадійної заборгованості є безповоротною фінансовою допомогою [16-18], або ж неоплачені товари набувають статусу безоплатно наданих [15, 21].

Між тим, існує інша думка фахівців щодо нарахування податкових зобов'язань за п. 198.5 ПКУ з метою компенсувати податковий кредит на підставі того, що відповідні товари так і не використовувалися в господарській діяльності покупця [22].

З такою позицією не можна погодитися на підставі наступних міркувань.

Що стосується передоплати за товари, які не надійшли протягом строку позовної давності, то визначити її негосподарський статус навряд чи можливо, а от неоплачений товар протягом цього строку з великою вірогідністю може бути вже використаним у оподатковуваних операціях в межах господарської діяльності. Крім того, списання дебіторської/кредиторської заборгованості не є поста-

чанням згідно з п. 14.1.191 ПКУ, а відтак і об'єктом оподаткування. З огляду на це, вважаємо, що підстав для коригування податкового кредиту шляхом нарахування податкових зобов'язань за п. 198.5 ПКУ немає.

Не передбачено підстав для коригування ПДВ по операціях зі списання заборгованостей і т.. 192 розділу V ПКУ. З цим згодні і податківці [21].

Не поділяємо точку зору фіскалів щодо виключення зі складу податкового кредиту суми ПДВ, яка визначена по операціях зі списання дебіторської, кредиторської заборгованостей [21], на підставі того, що товари на дату списання боргу набувають статусу безоплатно наданих. Адже поняття «безоплатно надані товари» визначає норма п.14.1.13 ПКУ, відповідно до п.п. а) якого це товари, що надаються згідно з договорами дарування, іншими договорами, за якими не передбачається грошова або інша компенсація вартості таких товарів чи їх повернення, або без укладення таких договорів [9]. Але ж товари постачалися (як і передплата за них) на підставі договорів купівлі – продажу, за якими передбачалася грошова компенсація їх вартості. Між тим, ця норма стосується дій постачальника (а не отримувача товарів). Втім, при такому підході залишається невизначеність стосовно дебіторської заборгованості покупця за перерахованою передплатою.

Погоджуємося з податківцями стосовно того, що сума безнадійної заборгованості (за товарами, передплатою) є безповоротною фінансовою допомогою. Дійсно, у розумінні п. 14.1.257 ПКУ сума заборгованості одного платника податків перед іншим платником податків, що не стягнута після закінчення строку позовної давності, є безповоротною фінансовою допомогою [9]. Проте, ніяких підстав для коригування податкового кредиту з ПДВ за безповоротною фінансовою допомогою ПКУ не містить.

Одразу зазначимо, що операції з надання та отримання фінансової допомоги не є об'єктом оподаткування ПДВ, оскільки не підпадають під визначення операцій з постачання товарів на підставі п. 14.1.191 та п.п. «а» та «б» п. 185.1 ПКУ.

Більш того, протилежна позиція фіскалів щодо вищевикладених норм відносно коригування податкового кредиту при списанні заборгованості (як безповоротної фінансової допомоги) міститься

у листі ДФС від 03.04.2017 № 6839/6/99-99-13-02-03-15, у якому вказано: у зв'язку з тим, що операція з надання/отримання платником поворотної/безповоротної фінансової допомоги не підпадає під визначення операцій з постачання товарів/послуг, така операція не є об'єктом оподаткування ПДВ [23].

Тож, за результатами дослідження приходимо до висновку, що ніяких підстав для коригування податкового кредиту при списанні безнадійної дебіторської/кредиторської заборгованості за незакритими передоплатами/неоплаченими товарами, які вважаються безповоротною фінансовою допомогою, немає. Надання/отримання такої допомоги буде брати участь у формуванні витрат/доходів за всією сумою заборгованості (з ПДВ), і виключення ПДВ із податкового кредиту призведе до подвійного оподаткування. Крім того, чинною формою податкової декларації з податку на додану вартість, затвердженою наказом Міністерства фінансів України від 28.01.2016 N 21, із змінами та доповненнями, також не передбачено окремого рядка для відображення коригування ПДВ по таких операціях (ані відповідно т. 192, ані п. 198.5). Для платників податків така неврегульованість створює додаткове підґрунтя для судових спорів з податківцями.

З метою врегулювання вказаного питання, на нашу думку, потребує змін та уточнення саме п. 198.5 ПКУ, який найдоречніше доповнити пунктом щодо списання безнадійної заборгованості й, відповідно нарахування податкового зобов'язання. Відтак, буде підстава для відображення податкових зобов'язань у рядку 4 декларації.

Таким чином, із проведених досліджень видно, що облік придбання товарів є багатограним і складним, особливо при зовнішньоекономічних операціях, і пов'язаний з правильним визначенням первісної вартості товарів, відображенням курсових різниць, коригуванням фінансового результату з метою визначення податку на прибуток та складним обліком ПДВ.

З метою удосконалення методики облікового відображення ПДВ підприємствам пропонуємо відкрити наступні субрахунки:

6441 «Податковий кредит за передплатами»;

6442 «Непідтверджений податковий кредит»;

6433 «Податкові зобов'язання, що підлягають коригуванню».

Це допоможе контролювати отримання податкових накладних та підтвердження податкового кредиту, підвищить інформативність для правильного заповнення податкової декларації і унеможливить застосування штрафних санкцій. Між тим, потребує подальшого удосконалення і приведення у відповідність її норм інструкція 141. Законодавчому врегулюванню підлягає списання безнадійної заборгованості за товари стосовно коригування ПДВ.

З метою удосконалення обліку операцій в іноземній валюті доповнити п. 6 П(С)БО 21 абзацом наступного змісту:

«При прийнятті рішення щодо повернення авансу нерезиденту (нерезидентом), відбувається зміна немонетарної заборгованості на монетарну. В подальшому на відображення в обліку такої заборгованості розповсюджуються норми щодо монетарних статей.

Норми даного пункту розповсюджуються і на заборгованість підзвітної особи (підзвітній особі)»;

– у зв'язку з вищевикладеним, підприємствам чітко розмежувати монетарні і немонетарні статті, тому доцільно впровадити на субрахунках обліку немонетарних статей додаткові субрахунки іншого порядку – 37122, 68122, 37222 – для обліку заборгованості, що перейшла в категорію монетарної [8].

Список використаних джерел

1. Організаційно-правові питання торговельної діяльності: оптова і роздрібна торгівля. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.visnuk.com.ua/ua/pubs/id/749>

2. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, затверджена наказом МФУ від 30.11.99 р. N 291. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0893-99>

3. Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 9 "Запаси"

4. Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку запасів, затверджені наказом МФУ від 10.01.2007 р. № 2.

5. В. Карпова. Транспортно-заготівельні витрати: загальні правила. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://bz.ligazakon.ua/magazine_article/BZ009983

6. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 21 "Вплив змін валютних курсів", затверджене наказом Міністерства фінансів України від 10.08.2000 р. № 193. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0515-00>

7. Імпорт товарів: бухгалтерський та податковий облік. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.interbuh.com.ua/ua/documents/oneanalytics/16833>

8. Помулева В. М. Курсові різниці: облік та відображення у звітності. Особливості економічних реформ в Україні, пов'язаних з вимогами євроінтеграції: монографія / за ред. С. В. Шарової, Н. М. Левченко; М-во освіти і науки України; Запор. нац. техн. ун-т. – Запоріжжя : СТАТУС, 2017. – с. 191–207.

9. Податковий кодекс України від 02.12.2010 р. № 2755-VI [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>

10. Валютні операції: порядок здійснення та облік/ М. Казанова, Н. Вороная, Н. Курган та ін.. – Вид. 8-ме, перероб. і доп. – Х. : Фактор, 2012. – 416 с.

11. Вороная Н. Облік придбання товарів. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <https://i.factor.ua/ukr/journals/nibu/2016/september/issue-76/article-21528.html>

12. Інструкція з бухгалтерського обліку податку на додану вартість, затверджена наказом МФУ від 01.07.97 р. № 141. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0284-97>

13. Лист ДФС від 12.01.2017 № 408/6/99-99-15-03-02-15. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://sfs.gov.ua/baneryi/podatkovyi-konsultatsii/konsultatsii-dlya-yuridichnih-osib/71255.html>

14. Лист ДФСУ «Щодо оподаткування ПДВ» від 13.09.2017 р. № 20444/6/99-99-15-03-02-15. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <https://buhgalter911.com/normativnaya-baza/pisma/gfsu/schodo-opodatkovannya-pdv-1034203.html>

15. Лист ДФСУ від 29.08.2016 р. № 18609/6/99-99-15-03-02-15. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://sfs.gov.ua/baneryi/podatkovyi-konsultatsii/konsultatsii-dlya-yuridichnih-osib/69711.html>

<http://sfs.gov.ua/baneryi/podatkovy-konsultatsii/konsultatsii-dlya-yuridichnih-osib/69711.html>

16. Лист ДФСУ від 05.10.2015 р. № 21062/6/99-99-19-03-02-15. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://sfs.gov.ua/baneryi/podatkovy-konsultatsii/konsultatsii-dlya-yuridichnih-osib/print-64349.html>

17. Лист ДФСУ від 29.06.2016 р. № 14038/6/99-99-15-03-02-15. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://sfs.gov.ua/baneryi/podatkovy-konsultatsii/konsultatsii-dlya-yuridichnih-osib/69009.html>

18. Лист ГУ ДФС у м. Києві від 19.01.2016 р. № 701/10/26-15-11-02-13. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://kyiv.sfs.gov.ua/baner/podatkovy-konsultatsii/konsultatsii-dlya-yuridichnih-osib/66161.html>

19. Лист ГУ ДФС у Дніпропетровській області від 22.08.2017 р. N1707/ІПК/04-36-12-32-20. [Електронний ресурс]. – Режим доступу:

20. Лист ДФСУ № 773/6/99-99-15-03-02-15/ІПК від 22.06.2017 https://taxlink.ua/ua/tax_explained/dfsu-773699-99-15-03-02-15ipk-vid-22062017/

21. Лист ГУ ДФС у м. Києві від 24.06.2016 № 14402/10/26-15-11-01-18. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://kyiv.sfs.gov.ua/baner/podatkovy-konsultatsii/konsultatsii-dlya-yuridichnih-osib/68911.html>

22. Списання товарної безнадійної дебіторської заборгованості: облік й оподаткування. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.interbuh.com.ua/ua/documents/oneanalytics/5125>

23. Лист ДФС від 03.04.2017 № 6839/6/99-99-13-02-03-15 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://sfs.gov.ua/baneryi/podatkovy-konsultatsii/konsultatsii-dlya-yuridichnih-osib/71928.html>

Для довідок

Для довідок

Наукове видання

**РОЗБУДОВА ОБЛІКОВО-АНАЛІТИЧНОГО ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ПРИЙНЯТТЯ
УПРАВЛІНСЬКИХ РІШЕНЬ В УМОВАХ ЄВРОІНТЕГРАЦІЇ**

Монографія

Текст публікується в авторській редакції.

Верстка: В. В. Мокшанов

Ілюстрації для обкладинки взяті з відкритих джерел з вільним доступом

Видавець: Запорізький технічний національний університет

Видавець: ФОП Мокшанов В. В.

Адреса редакції:

Україна, 69035, м. Запоріжжя, пр. Соборний, 158, оф. 257.

тел. (061) 220-88-63, моб. (050) 362-8-007

bookpro.in.ua@gmail.com

<http://bookpro.in.ua>

Свідоцтво про внесення суб'єкта видавничої справи до державного
реєстру видавців, виготівників і розповсюджувачів видавничої продукції
серія ДК № 5288 від 01.02.2017 р

Підписано до друку 15.04.2018.

Формат 60x84/16. Папір офсетний № 1. Гарнітура Серіф.

Друк принтерний. Ум. друк. арк. 15,35. Обл.-вид. арк. 12,02.

Наклад 300 прим. Замовлення № 508/09.2018-А.

Макет розроблений та віддрукований:

Фізична особа-підприємець В. В. Мокшанов

тел.: (061) 220-88-63

Дата та номер запису в Єдиному державному реєстрі підприємств
та організацій України 2 103 000 0000 081508 від 02.12.2014 р.