

МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
Уманський державний педагогічний університет
імені Павла Тичини

ОБЛІК І ОПОДАТКУВАННЯ

навчальний посібник для підготовки до єдиного
фахового вступного випробування

**Укладачі: І. А. Бержанір
О. А. Вінницька
Т. А. Демченко
О. А. Дем'янишина**

Умань
Видавець «Сочінський М. М.»
2023

Рецензенти:

І. Ф. Баланівський, завідувач кафедри обліку і оподаткування, доктор економічних наук, професор (ДВНЗ «Прикарпатський національний університет імені Василя Стефаника»);

Л. Ю. Мельник, завідувач кафедри обліку і оподаткування, доктор економічних наук, професор (Уманський національний університет садівництва);

М. А. Слатвінський, директор навчально-наукового інституту економіки та бізнес-освіти, кандидат економічних наук, доцент (Уманський державний педагогічний університет імені Павла Тичини).

*Схвалено радою Навчально-наукового інституту економіки та бізнес-освіти
Уманського державного педагогічного університету імені Павла Тичини
(протокол № 16 від 18 травня 2023 року)*

Облік і оподаткування: навчальний посібник для підготовки до
016 єдиного фахового вступного випробування / МОН України, Уманський держ. пед. ун-т імені Павла Тичини ; укладачі: І. А. Бержанір, О. А. Вінницька, Т. А. Демченко, О. А. Дем'янишина. – Умань : Видавець «Сочінський М. М.», 2023. – 192 с.

Основною метою пропонованого для абітурієнтів навчального посібника для підготовки до єдиного фахового вступного випробування з обліку та оподаткування є формування системи знань з фінансової звітності підприємств за НП(С)БО, оподаткування, фінансового обліку за НП(С)БО та управлінського обліку. У посібнику подано переліки нормативно-правових джерел, а також фахової літератури, що в разі потреби допоможе самостійному опануванню основ обліку та оподаткування.

Для здобувачів вищої освіти, науково-педагогічних працівників вищих закладів освіти економічного спрямування, а також фахівців і спеціалістів з обліку, аудиту та оподаткування.

УДК 657(072)

© Бержанір І. А., Вінницька О. А.,
Демченко Т. А., Дем'янишина О. А., 2023

ЗМІСТ

Вступ	4
РОЗДІЛ 1. Фінансова звітність підприємств за НП(С)БО.....	5
<i>Рекомендована література до розділу 1</i>	<i>45</i>
РОЗДІЛ 2. Оподаткування	46
<i>Рекомендована література до розділу 2</i>	<i>131</i>
РОЗДІЛ 3. Фінансовий облік за НП(С)БО	133
<i>Рекомендована література до розділу 3</i>	<i>154</i>
РОЗДІЛ 4. Управлінський облік	155
<i>Рекомендована література до розділу 4</i>	<i>191</i>



Вступ

Відповідно до Закону України «Про вищу освіту», другий (магістерський) рівень вищої освіти передбачає набуття здобувачами вищої освіти здатності до розв'язування завдань дослідницького та/або інноваційного характеру в певній галузі професійної діяльності. Саме тому для осіб, які претендують на вступ на навчання для здобуття ступеня магістра за спеціальностями, визначеними Умовами прийому на навчання для здобуття вищої освіти, передбачено складання єдиного фахового вступного випробування (ЄФВВ), складником (блоком) якого є тест з обліку та фінансів. Метою ЄФВВ є оцінювання рівня сформованості професійних компетентностей претендента на здобуття другого (магістерського) рівня вищої освіти.

Основною метою пропонованого для абітурієнтів навчального посібника для підготовки до єдиного фахового вступного випробування з обліку та оподаткування є формування системи знань з фінансової звітності підприємств за НП(С)БО, оподаткування, фінансового обліку за НП(С)БО та управлінського обліку. У посібнику подано переліки нормативно-правових джерел, а також фахової літератури, що в разі потреби допоможе самостійному опануванню основ обліку та оподаткування.



РОЗДІЛ 1. Фінансова звітність підприємств за НП(С)БО

1.1. Загальні вимоги до фінансової звітності

1.1.1. Регулювання фінансової звітності в Україні

Державне регулювання фінансової звітності здійснюється з метою створення єдиних правил її складання. Потреба регулювання зумовлена необхідністю отримання об'єктивної та змістовної інформації для прийняття обґрунтованих рішень різними групами користувачів.

Система нормативного регулювання фінансової звітності представлена чотирма рівнями, кожен з яких охоплює певні акти нормативно-правового забезпечення:

Рівні державного регулювання складання фінансової звітності:

1 рівень – Закони України – Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16.07.99 р. №996-XIV;

2 рівень – Кабінет Міністрів – Порядок подання фінансової звітності, затверджене Постановою КМУ від 28.02.2000 р. № 419;

3 рівень – Міністерство фінансів України – Положення, що регламентують склад та зміст фінансової звітності: НП(С)БО 1, 6, 19, 20, 25, 29; Наказ Мінфіну України від 29.11.2000 р. № 302 “Про примітки до річної фінансової звітності”; Методичні рекомендації щодо заповнення форм фінансової звітності Наказ Мінфіну України від 28.03.2013 р. №433;

4 рівень – Міністерства та інші центральні органи виконавчої влади – Методичні рекомендації, інструкції, вказівки, розроблені на базі П(С)БО, відповідно до галузевих особливостей.

Головним органом центральної виконавчої влади з питань регулювання бухгалтерського обліку і фінансової звітності в Україні є Міністерство фінансів України. Мінфін затверджує Положення (стандарти), через які реалізуються принципи обліку і складання звітності.

Типові форми фінансової звітності регламентуються НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності».

Проте підприємства можуть самостійно виготовляти бланки звітності, зберігаючи нумерацію рядків типових форм, не заносючи до них ті статті, показники яких у підприємства відсутні (наприклад, для торговельних підприємств цілком нехарактерними (безпоказниковими) будуть статті у

рядках 1110 (Поточні біологічні активи), 1102*(Незавершене виробництво), 1103*(Готова продукція) Балансу, а для підприємств, які створені не у формі акціонерного товариства, - розділ III Звіту про фінансові результати (Розрахунок показників прибутковості акцій)).

Міністерства та відомства за погодженням з Мінфіном і Держкомстатом можуть встановлювати додаткові спеціалізовані форми звітності не пізніше як за 45 днів до початку звітного періоду. Подання фінансової звітності за формами, не затвердженими в установленому порядку, а також за невстановленими адресами, забороняється.

Для того щоб фінансова звітність, як документ, мала юридичну силу вона повинна бути оформлена з дотриманням наступних вимог:

- заповнення всіх реквізитів адресної частини форм звітності, у тому числі графа кодів;
- форми звітів повинні містити дату звітності або звітний період, валюту звітності та одиницю виміру;
- рядки, які не мають показників прокреслюються;
- форми звітності підписуються керівником та головним бухгалтером підприємства (при відсутності на підприємстві бухгалтерської служби – спеціалістом, який веде облік).

Перейшовши на шлях ринкових відносин, відповідні поправки до законодавства прийняла й Україна. Підприємницьку діяльність в Україні регулюють чотири основні документи: Конституція, Цивільний кодекс, Кримінальний кодекс і Господарський кодекс.

1.1.2. Мета та склад фінансової звітності

Підприємства і організації, які є юридичними особами, незалежно від форм власності і видів діяльності зобов'язані складати фінансову звітність.

Фінансова звітність – бухгалтерська звітність, що містить інформацію про фінансовий стан, результати діяльності, власний капітал та рух грошових коштів підприємства за звітний період.

Фінансова звітність забезпечує інформаційні потреби користувачів відносно:

- придбання, продажу та володіння цінними паперами;
 - участі в капіталі підприємства;
 - оцінки якості управління;
 - оцінки здатності підприємства своєчасно виконувати свої зобов'язання;
 - забезпеченості зобов'язань підприємства;
 - визначення суми дивідендів, що підлягають розподілу;
 - регулювання діяльності підприємства;
-

- інших рішень.

Отже, метою складання фінансової звітності є забезпечення користувачів повною, правдивою і неупередженою інформацією про фінансовий стан підприємства, результати діяльності, власний капітал і рух грошових коштів.

Повнота інформації фінансової звітності забезпечується відображенням усіх господарських операцій в системі бухгалтерського обліку.

Правдивість інформації фінансової звітності забезпечується відображенням господарських операцій за їх сутністю, а не тільки за юридичною формою.

Неупередженість інформації фінансової звітності забезпечується тим, що не допускається перекручень показників.

Відповідно до НП(С)БО 1, річна фінансова звітність підприємств включає чотири форми звітів, примітки та додаток. Призначення складових фінансової звітності наведено у табл. 1. В обсяг квартальної звітності включаються лише баланс та звіт про фінансові результати.

Таблиця 1. Склад фінансової звітності та призначення її складових

№ форми	Компонент звітності	Призначення
1	Баланс	Інформація про фінансовий стан підприємства на звітну дату
2	Звіт про фінансові результати	Інформація про доходи, витрати, прибутки і збитки від діяльності підприємства за звітний період
3	Звіт про рух грошових коштів	Інформація про зміни, що відбулися у грошових коштах підприємства та їх еквівалентах за звітний період
4	Звіт про власний капітал	Інформація про зміни у складі власного капіталу підприємства протягом звітного періоду
5	Примітки до річної фінансової звітності	Інформація, що містить додатковий аналіз статей звітності, потрібний для забезпечення її зрозумілості та доречності
6	Додаток до річної фінансової звітності «Інформація за сегментами»	Інформація про доходи, витрати, фінансові результати звітних сегментів, а також про балансову вартість активів і зобов'язань звітних сегментів і капітальні інвестиції

Для суб'єктів малого підприємництва і представництв іноземних суб'єктів господарювання встановлена скорочена за складом (баланс та звіт про фінансові результати) та показниками фінансова звітність.

За окремими галузями народного господарства крім форм 1–6 передбачені додаткові спеціалізовані види форм звітності (автомобільний транспорт, сільське господарство, страхові організації), що додаються до основних форм.

Фінансова звітність суб'єктами малого підприємництва та представництвами іноземних суб'єктів господарської діяльності складається у тисячах гривень з одним десятковим знаком, усіма іншими підприємствами та організаціями - у тисячах гривень.

Консолідовану фінансову звітність складають:

міністерства і відомства, до сфери управління яких входять підприємства загальнодержавної та комунальної власності, а також об'єднання підприємств, крім власної звітності, складають зведену фінансову звітність;

підприємства, що мають дочірні підприємства, крім фінансових звітів про власні господарські операції.

Форми фінансової звітності взаємопов'язані, оскільки відображають відповідні аспекти господарської діяльності підприємства.

Сукупність однорідної інформації, відображеній у фінансових звітах, називають їх елементами. Такі з них, як активи, зобов'язання та власний капітал безпосередньо пов'язані з визначенням фінансового стану підприємства на підставі Балансу, а доходи і витрати – з оцінкою діяльності на підставі Звіту про фінансові результати.

В свою чергу елементи поділяються на статті, склад і зміст яких визначаються відповідними положеннями (стандартами).

Елементи оцінки фінансового стану:

Активи (ресурси, контрольовані підприємством в результаті минулих подій, використання яких, як очікується, призведе до отримання економічних вигод у майбутньому)

Зобов'язання (заборгованість підприємства, яка виникла внаслідок минулих подій і погашення якої в майбутньому, як очікується, призведе до зменшення ресурсів підприємства, що втілюють у собі економічні вигоди)

Власний капітал (частина в активах підприємства, що залишається після вирахування його зобов'язань).

Елементи оцінки діяльності:

- 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)).

- Витрати (зменшення економічних вигод у вигляді вибуття активів або збільшення зобов'язань, які призводять до зменшення власного капіталу (за винятком зменшення капіталу за рахунок його вилучення або розподілення власниками)).

Стаття наводиться у фінансовій звітності, якщо відповідає наступним критеріям:

- існує ймовірність надходження або вибуття майбутніх економічних вигод, пов'язаних з цією статтею;
- оцінка статті може бути достовірно визначена.

З'ясовуючи це питання, керівництво підприємства приймає рішення про те, чи буде відображатись певний показник діяльності у фінансовому звіті чи лише розкриватиметься у примітках до річної звітності.

1.1.3. Якісні характеристики та принципи підготовки фінансової звітності

Основні загальні концепції (сукупність основних теоретичних принципів ведення обліку і складання фінансової звітності) закладені в Законі України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» та НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності».

Інформація, що міститься у фінансовій звітності повинна бути якісною, тобто забезпечувати достовірне та об'єктивне подання. Якісні характеристики фінансової звітності досягаються за рахунок дотримання принципів її підготовки (автономність, безперервність, послідовність, повне висвітлення, превалювання сутності над формою, єдиний грошовий вимірник, нарахування та відповідність доходів і витрат, історична (фактична) собівартість, обачність, періодичність)

Якісні характеристики облікової інформації є рисами, притаманними тільки фінансовим звітам, завдяки яким викладена в них інформація стає потрібною для користувачів (зрозумілість, доречність, достовірність, зіставність).

Зрозумілість – інформація, що надається у фінансовій звітності, повинна бути розрахована на однозначне тлумачення її користувачами за умови, що вони мають достатні знання і зацікавлені у сприйнятті цієї інформації.

Для того, щоб звітність була зрозумілою користувачам вона повинна містити дані про:

- підприємство;
- дату звітності і звітний період;
- валюту звітності та одиницю її виміру;
- інформацію щодо звітного та аналогічного попереднього періоду;
- облікову політику підприємства та її зміни;
- припинення (ліквідацію) окремих видів діяльності;
- обмеження щодо володіння активами;

- консолідацію фінансових звітів;
- участь у спільних підприємствах;
- виявлені помилки минулих років та пов'язані з ними коригування;
- переоцінку статей фінансових звітів;
- іншу інформацію, розкриття якої передбачено відповідними П(С)БО.

Доречність – звітна інформація повинна надавати можливість вчасно оцінити минулі, і майбутні події, підтвердити і оцінки, зроблені у минулому.

Доречність забезпечується за умов:

- своєчасності;
- прогностичної цінності;
- цінності з точки зору підтвердження або коригування раніше зроблених прогнозів.

На доречність інформації впливає її характер та суттєвість.

Достовірність – інформація фінансових звітів не повинна містити помилок і перекручень, які здатні вплинути на рішення користувачів.

Для забезпечення достовірності даних фінансової звітності підприємства зобов'язані проводити інвентаризацію майна, грошових коштів, розрахунків, резервів і зобов'язань, в ході якої перевіряються і документально підтверджується їх наявність, стан і оцінка.

Зіставність – інформація фінансових звітів повинна надавати можливість користувачам порівнювати фінансові звіти підприємства за різні періоди, а також фінансові звіти різних підприємств.

Забезпечується за умов:

- надання користувачам інформації щодо облікової політики, якою керується підприємство при складанні фінансової звітності;
- уніфікації форм фінансових звітів.

Принцип (від лат. principium – початок, основа) означає вихідне положення будь-якої теорії, вчення, науки, що визначає всі наступні положення, які випливають з його твердження.

Принципи підготовки фінансової звітності – це загальні правила для інтерпретації і доповнення законодавчих положень.

Підготовка показників для формування фінансової звітності базується на 10 принципах.

1. Принцип автономності. Підприємство є самостійним господарюючим суб'єктом. Майно і зобов'язання підприємства враховуються окремо від майна і зобов'язань власників та інших підприємств.

2. Принцип безперервності діяльності. Оцінка активів та зобов'язань здійснюється виходячи з припущення, що діяльність підприємства триватиме в найближчому майбутньому. Тобто підприємство

не має наміру ліквідуватися або суттєво скоротити масштаби своєї діяльності.

Якщо передбачити, що в наступному звітному періоді підприємство буде ліквідовано, то на дату балансу звітного року розподіл активів, на поточні і довгострокові, втрачає сенс, а методика оцінки активів кардинально змінюється. Замість того, щоб оцінювати їх як потенційне джерело доходу, всі активи оцінюються за чистою вартістю реалізації.

3. Принцип періодичності передбачає обчислення фінансового результату діяльності підприємства за певні інтервали часу – місяць, квартал, рік. Цей принцип вимагає регулярного періодичного складання звітності.

4. Принцип історичної (фактичної) собівартості передбачає пріоритет оцінки активів виходячи із витрат на їх виробництво та придбання.

5. Принцип обачності передбачає дотримання певної обережності при оцінці статті, щоб у разі невпевненості, актив або дохід не були завищені, а зобов'язання або витрати – занижені. Наприклад, для запасів існує правило оцінки за найменшою двох величин – первісна вартість або чиста вартість реалізації. Суть принципу: краще відобразити збиток, чим необґрунтований прибуток.

6. Принцип єдиного грошового вимірника вимірювання та узагальнення всіх операцій підприємства у фінансовій звітності здійснюється в єдиній грошовій одиниці.

7. Принцип повного висвітлення пв звітності всієї інформації, яка може вплинути на прийняття рішень користувачів звітності. В результаті упущень інформація буде недостовірною та недоречною.

8. Принцип послідовності означає незмінність підприємством облікової політики. Зміна облікової політики повинна мати вагомі підстави, які висвітлюються в примітках до фінансової звітності. Даний принцип сприяє зіставності звітної інформації.

9. Принцип нарахування і відповідності доходів і витрат. Для визначення фінансового результату звітного періоду необхідно порівнювати доходи з витратами, що були здійснені для отримання цих доходів. При цьому доходи та витрати відображаються в обліку та звітності в момент їх виникнення незалежно від дати надходження або сплати грошових коштів.

10. Принцип превалювання змісту над формою означає, що облік операцій і їх у звітності слід здійснювати відповідно до їх економічної сутності, а не виходячи з юридичної форми.

1.2. Баланс (Звіт про фінансовий стан)

1.2.1. Призначення балансу та його структура

Для обґрунтованого управління господарською діяльністю підприємств необхідно час від часу робити огляд стану і руху засобів (активів) і джерел, з яких ці активи створено. Оскільки засоби й джерела надзвичайно різноманітні, їх доцільно групувати в економічно однорідні групи. А для цього їх слід оцінити представити у вартісному виразі.

Метод балансового узагальнення забезпечує виконання всіх цих завдань у комплексі.

Суть балансового методу полягає в тому, що всі цінності (засоби), якими володіє підприємство, розглядаються у двох напрямках (розрізах):

— по-перше, за джерелами, з яких створено ці засоби (внески засновників, кредити банків тощо);

— по-друге, за функціональною роллю, яку вони можуть виконувати, за речовим складом, матеріальним втіленням (основні засоби, сировина, матеріали, паливо, інші виробничі запаси, кошти тощо).

Спосіб балансового узагальнення, зародившись у надрах бухгалтерського обліку, набув широкого застосування і в інших економічних науках — у статистиці, плануванні, фінансах, конкретних економіках, аналізі тощо. За допомогою складання балансу порівнюють потребу в ресурсах (трудових, матеріальних) з джерелами покриття цієї потреби, наявність ресурсів — з їх цільовим використанням, порівнюють витрати з доходами, контролюючи виконання кошторису, і т. ін.

Баланси підприємств відіграють важливу роль в управлінні самими підприємствами, а також для координації їх роботи в масштабі галузей, регіонів, країни в цілому. Поряд з іншими видами звітності баланси є джерелом інформації, необхідної для вивчення (аналізу) господарської діяльності підприємств, пошуку резервів підвищення її ефективності.

У балансі засоби і джерела їх утворення відображаються за статтями на початок і кінець звітного періоду. Це дозволяє виявити зміни в економіці підприємства, оцінити його фінансові стан, його платоспроможність, забезпеченість власним капіталом стан дебіторської та кредиторської заборгованостей тощо.

Бухгалтерський баланс — це спосіб економічного групування у узагальненого відображення засобів підприємства за їх видами і джерелами формування у вартісному виразі на певну дату (як правило, на перше число місяця, що настає за звітним періодом).

Бухгалтерський баланс має вигляд двосторонньої таблиці, у якій окремо відображаються засоби і джерела. Ліва сторона балансу називається

актив, а права — пасив. В активі балансу відображаються види засобів за їх розміщенням, а в пасиві — джерела формування засобів.

Отже, пасив балансу — це права його сторона, в якій за допомогою певної системи показників відображається сума вартостей, одержаних з різних джерел; актив балансу — це ліва його сторона, в якій за допомогою відповідної системи показників відображається склад цих вартостей за конкретними формами їх існування, тобто за їх функціональною роллю та розміщенням.

Статті активу характеризують господарські засоби: основні засоби, запаси, кошти, дебіторську заборгованість тощо. Статті пасиву характеризують джерела власних і залучених коштів: статутний капітал, прибуток, кредити банку, кредиторську заборгованість тощо.

Підсумок активу або пасиву (оскільки вони мають дорівнювати один одному) називається валютою балансу.

1.2.2. Актив балансу. Визначення, оцінка та класифікація активів

Активи – ресурси, контрольовані підприємством в результаті минулих подій, використання яких, як очікується призведе до надходження економічних вигод у майбутньому. Наприклад, придбанні сировина й матеріали, використані в процесі виробництва перетворюються в готову продукцію, реалізація якої призведе до отримання доходу. При цьому сума одержаного (очікуваного) доходу повинна бути більшою за здійсненні витрати, а саме, на суму непрямих податків і запланованого рівня прибутку.

Актив відображується в Балансі за умови, що:

1. оцінка його може бути достовірно визначена;
2. очікується отримання в майбутньому економічних вигод, пов'язаних з його використанням.

Статті активу характеризують господарські засоби: основні засоби, запаси, кошти, дебіторську заборгованість тощо.

І розділі активу "Необоротні активи" наводяться статті: нематеріальні активи, основні засоби (за первісною та залишковою вартістю, яка включається до валюти балансу, та сумою зношення), незавершене будівництво, довгострокові біологічні активи, довгострокові фінансові інвестиції, довгострокова дебіторська заборгованість та інші необоротні активи. Необоротні активи в економічній літературі та практиці відомі ще як довгострокові активи або фіксовані активи. Вони є такими, що не споживаються протягом одного операційного циклу, керівництво підприємства не передбачає їх конвертації у гроші в поточному році, і

основне призначення яких - не перепродаж, а використання в господарській діяльності.

II розділ активу - "Оборотні активи" містить дані про виробничі запаси, поточні біологічні активи, незавершене виробництво, готову продукцію, товари, векселі одержані, поточну дебіторську заборгованість, поточні фінансові інвестиції, грошові кошти та їхні еквіваленти.

У III розділі активу "Витрати майбутніх періодів" відображають витрати майбутніх періодів. Це витрати, що мали місце протягом поточного або попередніх звітних періодів, але належать до наступних періодів (сплачені аванси за узяті в оренду необоротні активи, оплачена передплата на періодичні видання, оплачена абонентна плата за користування засобами зв'язку тощо).

Витрати на придбання та створення активу, які не можуть бути відображені в балансі, включаються до складу витрат періоду у звіті про фінансові результати. Наприклад, вартість придбаних фінансових інвестицій з метою отримання доходу, у разі оголошення емітента банкрутом, не можуть визнаватися активом. А показуються у звіті про фінансові результати, як інші витрати (втрати) від інвестиційної діяльності.

Активи мають визнаватися і відображатися в Балансі у вартісному виразі з використанням певної бази, а саме: історичної собівартості, залишкової (балансової) вартості, чистої вартості реалізації, теперішньої вартості.

Історична собівартість. Активи відображуються в Балансі за сумою сплачених грошових коштів чи їх еквівалентів або за справедливою вартістю компенсації, виданої, щоб придбати їх, на момент купівлі. Цей метод оцінки превалює над іншими, виходячи з вимоги принципу «історична (фактична) собівартість».

Залишкова (балансова) вартість визначається шляхом вирахування із первісної (фактичної, історичної) вартості суми нарахованого зносу (амортизації) на дату балансу. Застосовується для оцінки і відображення в Балансі необоротних матеріальних та нематеріальних активів.

Теперішня вартість. Активи відображуються за теперішньою дисконтованою вартістю майбутніх чистих надходжень грошових коштів, які, як очікується, має генерувати стаття під час звичайної діяльності підприємства. За цією оцінкою в Балансі відображаються довгострокові необоротні активи, на які нараховуються доходи (відсотки, проценти).

Чиста вартість реалізації. Очікувана ціна реалізації запасів в умовах звичайної діяльності за вирахуванням очікуваних витрат на завершення їх виробництва та реалізацію.

1.2.3. Особливості оцінки та розкриття в балансі необоротних активів

У процесі діяльності підприємство використовує оборотні та необоротні активи. Необоротні активи - всі активи, що не є оборотними. Операційний цикл - проміжок часу між придбанням запасів для здійснення діяльності та отриманням коштів від реалізації виробленої з них продукції або товарів і послуг.

Необоротні активи включають основні засоби, нематеріальні активи, капітальні інвестиції, довгострокові фінансові інвестиції, довгострокову дебіторську заборгованість, відстрочені податкові активи, інші необоротні активи. Вони відображаються в активі балансу за розділом I «Необоротні активи».

Залежно від способу перенесення вартості на готову продукцію засоби поділяють на основні та оборотні. Основні засоби обслуговують виробництво протягом тривалого періоду, беручи участь у декількох виробничих циклах, зберігають свою натуральну форму, переносять свою вартість на готову продукцію по частинах, по мірі свого зносу. Оборотні засоби повністю споживаються в одному виробничому циклі і всю свою вартість одноразово передають на створюваний продукт. Для продовження процесу виробництва потрібно мати знову оборотні засоби, в той час як основні засоби залишаються функціонувати тривалий час підряд у декількох виробничих циклах.

Частина вартості основних засобів, яка ввійшла у вартість готової продукції, відшкодовується по мірі реалізації продукції, виручка від якої включає спожиті основні та оборотні засоби, витрати на оплату праці і суму одержаного прибутку. Таким чином, вартість основних засобів окуплюється поступово по мірі їх зносу.

Частина об'єктів довготермінового використання може не брати участі у процесі виробництва, зберігаючи свою натуральну форму і поступово зношуючись. Це об'єкти для задоволення культурно-побутових потреб населення, лікувальних закладів, шкіл тощо. Такі засоби є також основними, але невиробничого призначення.

Отже, основні засоби підприємства, установи - це сукупність матеріально-речових цінностей, що діють у натуральній формі протягом тривалого часу як у сфері матеріального виробництва, так і в невиробничій сфері.

Як бачимо, основні і оборотні засоби в процесі використання обертаються, але лише порядок відображення обертання одних і других не однаковий. Тому, на нашу думку, введення новими положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку [П(С)БО] терміна «Необоротні активи» і назва в балансі розділу I «Необоротні активи» є некоректними, бо

вони не відображають реальної суті економічних явищ.

Більш логічним є поділ активів на поточні і непоточні, як передбачено міжнародними стандартами бухгалтерського обліку.

Приклад:

Реалізовано складське приміщення на умовах передоплати за ціною, нижчою балансової (залишкової) вартості. Облік зазначених операцій наведено в таблиці.

№ з/п	Зміст господарських операцій	Кореспонденція рахунків	
		Дебет	Кредит
1.	Відображено визнання об'єкта необоротним активом, утримуваним для продажу	286	100
2.	Списано суму нарахованого зносу	135	100
3.	Отримано передоплату від покупця	311	681
4.	Нараховано податкові зобов'язання з ПДВ	643	641
5.	Списано балансову вартість об'єкта нерухомості	943	286
6.	Відображено дохід від реалізації необоротного активу	377	712
7.	Нараховано податкові зобов'язання з ПДВ	712	643
8.	Відображено взаємозалік заборгованостей	681	377

1.2.4. Склад, оцінка та відображення в балансі оборотних активів

П(С)БО 2 «Баланс» містить таке визначення: «Оборотні активи - грошові кошти та їх еквіваленти, що не обмежені у використанні, а також інші активи, призначені для реалізації чи споживання протягом операційного циклу чи протягом дванадцяти місяців з дати балансу».

Методика заповнення наведена у таблиці:

Назва статті	Код рядка	Вихідні дані
П. Оборотні активи Запаси	1100	Дт 20, 22, 23, 25 - 28 (за винятком Дт 286)
Примітка. У випадку відповідності ознакам істотності може бути окремо приведена в додаткових рядках (1101- 1104) інформація про вартість виробничих запасів, незавершеного виробництва, готової продукції і товарів. Тоді показник р. 1100 повинен бути більше або дорівнювати сумі рядків 1101, 1102, 1103, 1104.		
Поточні біологічні активи	1110	Дт 21
Примітка. Відображається вартість поточних біологічних активів тваринництва в оцінці за справедливою або первинною вартістю, а також рослинництва в оцінці за справедливою вартістю.		
Дебіторська заборгованість за продукцію, товари, роботи, послуги	1125	Дт 36 - Кт 38 і Дт 34
Примітка. Відображається заборгованість покупців або замовників за надані їм продукцію, товари, роботи або послуги, відкоректована на резерв сумнівних боргів (нетто). Крім того, відображається заборгованість, забезпечена векселем, якщо така інформація не наводиться в окремій р. 1120 "Векселі одержані".		
Дебіторська заборгованість по розрахунках: - по виданих авансах	1130	Дт 371, 641 (у частині авансового внеску по податку на прибуток у випадках, передбачених законодавством)

- з бюджетом	1135	Дт 641, 642
- зокрема по податку на прибуток	1136	Дт 641 (у частині дебіторської заборгованості, що виникла через переплату по податку на прибуток)
Примітка. У р. 1135 відображається дебіторська заборгованість фінансових і податкових органів, а також переплата по податках, зборах і інших платежах до бюджету (без урахування авансових платежів по податку на прибуток). Показник р. 1135 повинен бути більше або дорівнювати показнику р. 1136.		
Інша поточна дебіторська заборгованість	115 5	Дт 63, 65, 66, 68, 372, 373, 374, 375, 376, 377
Поточні фінансові інвестиції	116 0	Дт 352
Гроші і їх еквіваленти	116 5	Дт 30, 31, 333, 334, 351
Примітка. Наводяться суми коштів в національній або іноземній валютах. Суми коштів, які не можна використовувати для операцій протягом одного року починаючи з дати складання балансу або протягом операційного циклу в результаті обмежень, відображаються у складі необоротних активів. У разі відповідності ознакам істотності окремо може бути приведена в додаткових рядках 1166 і 1167 інформація про готівку і гроші на рахунках в банку.		
Витрати майбутніх періодів	117 0	Дт 39
Інші оборотні активи	119 0	Дт 331, 332, 643, 644
Всього по розділу II	119 5	р. 1100 + р. 1110 + р. 1125 + р. 1130 + р. 1135 + + р. 1155 + оп. 1160 + р. 1165 + р. 1170 + р. 1190)

У статті "Запаси" відображається загальна вартість активів, які визнаються запасами згідно з Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 9 "Запаси", затвердженим наказом Міністерства фінансів України від 20 жовтня 1999 року №246, зареєстрованим у Міністерстві юстиції України 02 листопада 1999 року за №751/4044 (зі змінами) (далі - Положення (стандарт) 9), зокрема, які утримуються для подальшого продажу за умов звичайної господарської діяльності; перебувають у процесі виробництва з метою подальшого продажу продукту виробництва; утримуються для споживання під час виробництва продукції, виконання робіт та надання послуг, а також управління підприємством.

У разі відповідності ознакам суттєвості може бути окремо наведена у додаткових статтях інформація про вартість виробничих запасів, незавершеного виробництва, готової продукції та товарів. До підсумку балансу включається загальна вартість запасів, інформація про вартість окремих складових запасів наводиться у додаткових статтях в межах загальної суми.

У додатковій статті "Виробничі запаси" відображається вартість запасів малоцінних та швидкозношуваних предметів, сировини, основних і допоміжних матеріалів, палива, покупних напівфабрикатів і комплектуючих виробів, запасних частин, тари, будівельних матеріалів та інших матеріалів, призначених для споживання в ході нормального

операційного циклу.

У додатковій статті "Незавершене виробництво" відображаються витрати на незавершене виробництво і незавершені роботи (послуги), а також вартість напівфабрикатів власного виробництва і валова заборгованість замовників за будівельними контрактами.

У додатковій статті "Готова продукція" відображаються запаси виробів на складі, обробка яких закінчена та які пройшли випробування, приймання, укомплектовані згідно з умовами договорів із замовниками і відповідають технічним умовам і стандартам. Продукція, яка не відповідає наведеним вимогам (крім браку), та роботи, які не прийняті замовником, відображаються у складі незавершеного виробництва.

У додатковій статті "Товари" відображається без суми торгових націнок вартість залишків товарів, які придбані підприємствами для подальшого продажу.

У статті "Поточні біологічні активи" відображається вартість поточних біологічних активів тваринництва (дорослі тварини на відгодівлі і в нагулі, птиця, звірі, кролики, дорослі тварини, вибракувані з основного стада для реалізації, молодняк тварин на вирощуванні і відгодівлі) в оцінці за справедливою або первісною вартістю, а також рослинництва (зернові, технічні, овочеві та інші культури) в оцінці за справедливою вартістю, облік яких ведеться згідно з Положенням (стандартом) 30.

У додатковій статті "Депозити перестрашування" страховиками наводиться сума за угодами перестрашування, які характеризуються передачею незначного страхового ризику або відсутністю передачі страхового ризику і використовуються переважно як засіб оптимізації грошових потоків у короткостроковій та середньостроковій перспективі. Сума за угодами перестрашування включається до підсумку балансу.

У додатковій статті "Векселі одержані" відображається заборгованість покупців, замовників та інших дебіторів за відвантажену продукцію (товари), інші активи, виконані роботи та надані послуги, яка забезпечена векселями. Інформація щодо зазначеної заборгованості включається до підсумку балансу.

У статті "Дебіторська заборгованість за продукцію товари, роботи, послуги" відображається заборгованість покупців або замовників за надані їм продукцію, товари, роботи або послуги (крім заборгованості, яка забезпечена векселем, якщо така інформація наводиться в окремій статті), скоригована на резерв сумнівних боргів (нетто).

У статті "Дебіторська заборгованість за розрахунками за виданими авансами" відображається сума авансів, наданих іншим підприємствам у рахунок наступних платежів.

У статті "Дебіторська заборгованість за розрахунками з бюджетом"

відображається дебіторська заборгованість фінансових і податкових органів, а також переплата за податками, зборами та іншими платежами до бюджету. Okремо наводиться дебіторська заборгованість з податку на прибуток.

У додатковій статті "Дебіторська заборгованість за розрахунками з нарахованих доходів" відображається сума нарахованих дивідендів, процентів, роялті тощо. Інформація щодо суми зазначеної заборгованості включається до підсумку балансу.

У додатковій статті "Дебіторська заборгованість за розрахунками із внутрішніх розрахунків" відображається заборгованість пов'язаних сторін та дебіторська заборгованість із внутрішніх розрахунків, зокрема між учасниками групи тощо. Інформація щодо вказаної заборгованості включається до підсумку балансу.

У статті "Інша поточна дебіторська заборгованість" відображається заборгованість дебіторів, яка не відображена в окремих статтях щодо розкриття інформації про дебіторську заборгованість або яка не може бути включена до інших статей дебіторської заборгованості та яка відображається у складі оборотних активів.

Показники дебіторської заборгованості наводяться у балансі за вартістю, яка визначається згідно з Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 10 "Дебіторська заборгованість", затвердженим наказом Міністерства фінансів України від 08 жовтня 1999 року №237, зареєстрованим в Міністерстві юстиції України 25 жовтня 1999 року за №725/4018 (зі змінами) (далі - Положення (стандарт) 10).

У статті "Поточні фінансові інвестиції" відображають фінансові інвестиції на строк, що не перевищує один рік, які можуть бути вільно реалізовані в будь-який момент (крім інвестицій, які є еквівалентами грошових коштів), а також сума довгострокових фінансових інвестицій, які підлягають погашенню протягом дванадцяти місяців з дати балансу.

У статті "Гроші та їх еквіваленти" відображаються готівка в касі підприємства, гроші на поточних та інших рахунках у банках, які можуть бути вільно використані для поточних операцій, а також грошові кошти в дорозі, електронні гроші, еквіваленти грошей. У цій статті наводяться кошти в національній або іноземній валютах. Кошти, які не можна використати для операцій протягом одного року, починаючи з дати балансу або протягом операційного циклу внаслідок обмежень, виключаються зі складу оборотних активів та відображаються як необоротні активи. У разі відповідності ознакам суттєвості окремо може бути наведена у додаткових статтях інформація про готівку та гроші на рахунках в банку. До підсумку балансу включається загальна сума грошей та їх еквівалентів, інформація

про готівку і гроші на рахунках в банку наводиться у додаткових статтях в межах загальної суми.

У статті "Витрати майбутніх періодів" відображаються витрати, що мали місце протягом поточного або попередніх звітних періодів, але належать до наступних звітних періодів.

У додатковій статті "Частка перестраховика у страхових резервах" страховики наводять визначену та оцінену суму частки перестраховиків у страхових резервах кожного виду відповідно до вимог чинного законодавства. До підсумку балансу включається загальна сума частки перестраховувальника у страхових резервах.

У статті "Інші оборотні активи" відображаються суми оборотних активів, для відображення яких за ознаками суттєвості не можна було виділити окрему статтю або які не можуть бути включені до наведених вище статей розділу "Оборотні активи".

Приклад:

Дата	Зміст господарської операції	Сума, грн	Кореспонденція	
			Дебет	Кредит
02.02.23.	Отримано матеріал (тканину) від постачальника на суму 1200 грн, у тому числі ПДВ – 20 %	1000	201	63
02.02.23.	Відображений податковий кредит з ПДВ до ПНВ не включається, тому що цей податок відшкодовується підприємству	200	641	63
02.02.23.	Нараховано зарплату (далі ЗП) вантажникам, експедитору	100	201	66
02.02.23.	Нараховані фонди по ЗП	38	201	65
02.02.23.	Віднесені транспортно-заготівельні витрати (далі - ТЗВ), якщо вони враховуються прямим способом	120	201	68

1.2.5. Характеристика статей власного капіталу та порядок їх відображення в балансі

Методика заповнення першого розділу пасиву балансу «Власний капітал» наведена в таблиці:

Назва статті	Код рядка	Вихідні дані
1. Власний капітал	1400	
Зареєстрований (пайовий) капітал		Кт 40, 41
Примітка. Наводиться зафіксована в засновницьких документах сума статутного капіталу, іншого зареєстрованого капіталу, а також пайовий капітал в сумі, яка формується відповідно до законодавства.		
Капітал в дооцінках	1405	Кт 423
Примітка. Наводиться сума дооцінки необоротних активів і фінансових інструментів.		
Додатковий капітал	1410	Кт 421, 422, 424, 425
Примітка. У випадку якщо інформація про розмір емісійного доходу і накопичених курсових різниць відповідає ознакам істотності, вона розкривається в додаткових рядках 1411 і 1412.		
Резервний капітал	1415	Кт 43

Нерозподілений прибуток (непокритий збиток)	1420	Кт 441 або (Дт 442)
Неоплачений капітал	1425	(Дт 46)
Вилучений капітал	1430	(Дт 45)
Всього по розділу 1	1495	(р. 1400 + р. 1405 + р. 1410 + р. 1415 ± 1420) - р.1425 - р.1430

У статті "Зареєстрований (пайовий) капітал" наводиться зафіксована в установчих документах сума статутного капіталу, іншого зареєстрованого капіталу, а також пайовий капітал у сумі, яка формується відповідно до законодавства.

У статті "Капітал у дооцінках" наводиться сума дооцінки необоротних активів і фінансових інструментів.

У статті "Додатковий капітал" відображається емісійний дохід (сума, на яку вартість продажу акцій власної емісії перевищує їхню номінальну вартість), вартість безкоштовно отриманих необоротних активів, сума капіталу, який вкладено засновниками понад статутний капітал, накопичені курсові різниці, які відповідно до національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку відображаються у складі власного капіталу, та інші складові додаткового капіталу.

У разі якщо інформація про розмір емісійного доходу та накопичених курсових різниць відповідає ознакам суттєвості, вона розкривається у додаткових статтях "Емісійний дохід" та "Накопичені курсові різниці". До підсумку балансу включається загальна сума додаткового капіталу.

У статті "Резервний капітал" наводиться сума резервів, створених відповідно до чинного законодавства або установчих документів за рахунок нерозподіленого прибутку підприємства.

У статті "Нерозподілений прибуток (непокритий збиток)" відображається або сума нерозподіленого прибутку, або сума непокритого збитку. Сума непокритого збитку наводиться в дужках та вираховується при визначенні підсумку власного капіталу.

У статті "Неоплачений капітал" відображається сума заборгованості власників (учасників) за внесками до статутного капіталу. Ця сума наводиться в дужках і вираховується при визначенні підсумку власного капіталу.

У статті "Вилучений капітал" господарські товариства відображають фактичну собівартість акцій власної емісії або часток, викуплених товариством у його учасників. Сума вилученого капіталу наводиться в дужках і підлягає вирахуванню при визначенні підсумку власного капіталу.

У додатковій статті "Інші резерви" страховиками наводяться інші

компоненти власного капіталу, які не можуть бути включені до наведених вище статей розділу. Сума інших резервів включається до підсумку балансу.

1.2.6. Визначення, оцінка та класифікація зобов'язань

Методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про зобов'язання та її розкриття у фінансовій звітності визначені П(С)БО 11 «зобов'язання».

Зобов'язання — це заборгованість підприємства, котра виникла внаслідок минулих подій і погашення котрої, як очікується, призведе до зменшення ресурсів підприємства, що втілюють у собі економічні вигоди.

зобов'язання визнається, якщо його оцінка може бути достовірно визначена та існує ймовірність зменшення економічних вигід у майбутньому внаслідок його погашення.

Погашення зобов'язання може здійснюватися шляхом сплати грошима, відвантаження готової продукції, товарів, виконання робіт, надання послуг тощо.

З метою бухгалтерського обліку зобов'язання поділяються на:

- довгострокові;
- поточні;
- забезпечення;
- непередбачені зобов'язання;
- доходи майбутніх періодів.

До довгострокових зобов'язань належать такі зобов'язання, які повинні бути погашені протягом більше як 12 місяців або протягом періоду більшого, ніж один операційний цикл, якщо він становить більш як 12 місяців. Довгостроковими зобов'язаннями є:

- довгострокові кредити банків;
- інші довгострокові фінансові зобов'язання;
- відстрочені податкові зобов'язання;
- інші довгострокові зобов'язання.

П(С)БО 11 «Зобов'язання» передбачає, що зобов'язання, на яке нараховуються відсотки та яке підлягає погашенню протягом 12 місяців з дати балансу, слід розглядати як довгострокове зобов'язання, якщо первинний термін погашення був більше ніж дванадцять місяців та до затвердження фінансової звітності існує угода про переоформлення цього зобов'язання на довгострокове.

Довгострокове зобов'язання за кредитною угодою (якщо угода передбачає погашення зобов'язання на вимогу кредитора (позикодавця) у разі порушення певних умов, пов'язаних з фінансовим станом

позичальника), умови якої порушені, вважається довгостроковим, якщо:

- позикодавець до затвердження фінансової звітності погодився не вимагати погашення зобов'язання внаслідок порушення;
- не очікується виникнення подальших порушень кредитної угоди протягом дванадцяти місяців з дати балансу.

Довгострокові зобов'язання, на які нараховуються відсотки, відображаються в балансі за їх теперішньою вартістю.

Теперішня вартість - дисконтована сума майбутніх платежів (за вирахуванням суми очікуваного відшкодування), що, як очікується, буде потрібна для погашення зобов'язання в процесі звичайної діяльності підприємства.

До поточних зобов'язань належать:

- короткострокові кредити банків;
- поточна заборгованість за довгостроковими зобов'язаннями;
- короткострокові векселі видані;
- кредиторська заборгованість за товари, роботи, послуги;
- поточна заборгованість за розрахунками з одержаних авансів, з бюджетом, з позабюджетних платежів, зі страхування, з оплати праці, з учасниками, внутрішніх розрахунків;
- інші поточні зобов'язання.

Поточні зобов'язання відображаються в балансі за сумою погашення. зобов'язання виникають при виконанні контрактів. Розрізняють звичайний і обтяжливий контракт.

Обтяжливий контракт — контракт, витрати (яких не можна уникнути) на виконання якого перевищують очікувані економічні вигоди від цього контракту.

Окремим видом зобов'язань є забезпечення. Вони не мають чітко визначеного терміну. Сума їх на дату балансу може бути визначена тільки шляхом попередніх (прогнозних) оцінок.

П(С)БО 11 «зобов'язання» передбачає, що забезпечення можуть створюватися для відшкодування наступних (майбутніх) операційних витрат на:

- виплату відпусток працівникам;
- додаткове пенсійне забезпечення;
- виконання гарантійних зобов'язань;
- реструктуризацію;
- виконання зобов'язань щодо обтяжливих контрактів тощо.

Суми створених забезпечень визнаються витратами. Забороняється створювати забезпечення для покриття майбутніх збитків від діяльності підприємства. Сума забезпечення визначається за обліковою оцінкою

ресурсів, необхідних для погашення відповідного зобов'язання на дату балансу.

Забезпечення для відшкодування витрат на реконструкцію створюється при наявності затвердженого на підприємстві плану реконструкції з конкретними заходами, термінами їх виконання та сумою витрат на їх здійснення.

До зобов'язань відносять також суми цільового фінансування, які отримані підприємством для виконання конкретних цільових програм.

Забезпечення використовується для відшкодування лише тих витрат, для покриття яких воно було створено. Залишок забезпечення переглядається на кожну дату балансу та у разі потреби коригується (збільшується або зменшується).

Окрему групу становлять непередбачені зобов'язання. До них належать:

— зобов'язання, що може виникнути внаслідок минулих подій, але лише тоді, коли в майбутньому відбудеться або не відбудеться подія, над якою підприємство не має повного контролю. Наприклад, підприємство видало гарантійне зобов'язання банку щодо погашення кредиту іншим підприємством. Якщо кредит не буде погашено ним через неспроможність сплати, то підприємство-гарант погашає цей кредит за власні кошти;

— теперішні зобов'язання, що виникає внаслідок минулих подій, але не визнається в даний час через те, що воно є малоймовірним. Наприклад, підприємству пред'явлено судовий позов, але результат розгляду справи на час складання балансу ще не відомий.

Непередбачені зобов'язання відображаються на позабалансових рахунках: 03 «Контрактні зобов'язання», 04 «Непередбачені активи й зобов'язання», 05 «Гарантії та забезпечення надані».

Одержані доходи майбутніх періодів відносять до зобов'язань, які мають бути погашені в майбутньому.

Для відображення зобов'язань у пасиві балансу використовують чотири розділи:

- розділ II «Забезпечення наступних витрат і платежів»;
- розділ III «Довгострокові зобов'язання»;
- розділ IV «Поточні зобов'язання»;
- розділ V «Доходи майбутніх періодів».

Тобто пасив балансу включає власний капітал і зобов'язання. Нагадаємо рівняння балансу, яке виражене наступною формулою:

$$\text{Активи} = \text{Власний капітал} + \text{зобов'язання}$$

Для обліку зобов'язань призначені три класи рахунків:

- клас 4 «Власний капітал та забезпечення зобов'язань»;
- клас 5 «Довгострокові зобов'язання»;

— клас 6 «Поточні зобов'язання».

Для обліку кожного виду зобов'язань є відповідні рахунки. Ці рахунки пасивні. По дебету в них відображають виконання (зменшення) зобов'язань, а по кредиту утворення (збільшення) зобов'язань.

1.2.7. Особливості оцінки та розкриття в балансі довгострокових зобов'язань

Зобов'язання – заборгованість підприємства, яка виникла внаслідок минулих подій і погашення якої в майбутньому, як очікується, призведе до зменшення ресурсів підприємства, що втілюють у собі економічні вигоди;

Забезпечення - це зобов'язання з невизначеною сумою або часом погашення на дату балансу. У складі забезпечень наступних витрат і платежів відображаються нараховані у звітному періоді майбутні витрати і платежі (витрати на оплату майбутніх відпусток, гарантійні зобов'язання тощо), величина яких на дату складання балансу може бути визначена тільки шляхом попередніх (прогнозних) оцінок, а також залишки грошових коштів цільового фінансування і цільових надходжень, отримані з бюджету та інших джерел. Цільове фінансування — це стаття балансу, де показується залишок коштів, отриманих підприємством ззовні для фінансування певних заходів, програм і проектів, а також для покриття планових збитків, які виникають внаслідок державного регулювання цін, і для компенсації витрат, які через певні причини не можуть покриватися за рахунок власних джерел.

Розглянемо другий розділ пасиву «Довгострокові зобов'язання і забезпечення». Методика заповнення наведена в таблиці:

Назва статті	Код рядка	Вихідні дані
II. Довгострокові зобов'язання і забезпечення Відстрочені податкові зобов'язання	1500	Кт 54
Довгострокові кредити банків	1510	Кт 501-504
Інші довгострокові зобов'язання	1515	Кт 51, 52, 53, 55, 505, 506
Довгострокові забезпечення	1520	Кт 47 (у частині довгострокових забезпечень)
Примітка. Відображаються нараховані в звітному періоді майбутні витрати і платежі (витрати на оплату майбутніх відпусток, гарантійні зобов'язання і т. п.), розмір яких на дату складання балансу може бути визначений тільки шляхом попередніх (прогнозних) оцінок. Якщо сума довгострокових виплат персоналу може бути визнана суттєвою, така інформація наводиться в додатковій стор. 1321.		
Цільове фінансування	1525	Кт 48
Всього по розділу II	1595	р. 1500 + р. 1505 + р. 1510 + р. 1515 + р. 1520 + р. 1525

У статті "Відстрочені податкові зобов'язання" наводиться сума

податків на прибуток, що підлягають сплаті в майбутніх періодах, яка визначається відповідно до Положення (стандарту) 17.

У додатковій статті "Пенсійні зобов'язання" наводиться сума довгострокових зобов'язань, пов'язаних з виплатами по закінченні трудової діяльності. Сума пенсійних зобов'язань включається до підсумку балансу.

У статті "Довгострокові кредити банків" наводиться сума заборгованості підприємства банкам за отриманими від них позиками, яка не є поточним зобов'язанням.

У статті "Інші довгострокові зобов'язання" наводиться сума довгострокової заборгованості підприємства, не включена в інші статті, в яких розкривається інформація про довгострокові зобов'язання, зокрема зобов'язання із залучення позикових коштів (крім кредитів банків), на які нараховуються відсотки.

У статті "Довгострокові забезпечення" відображаються нараховані у звітному періоді майбутні витрати та платежі (витрати на оплату майбутніх відпусток, гарантійні зобов'язання тощо), розмір яких на дату складання балансу може бути визначений тільки шляхом попередніх (прогнозних) оцінок. У разі якщо сума довгострокових виплат персоналу може бути визнана суттєвою, така інформація наводиться у додатковій статті "Довгострокові забезпечення витрат персоналу". До підсумку балансу включається загальна сума довгострокових забезпечень.

У статті "Цільове фінансування" наводиться сума залишку коштів цільового фінансування і цільових надходжень, які отримані з бюджету та з інших джерел, у тому числі коштів, вивільнених від оподаткування у зв'язку з наданням пільг з податку на прибуток підприємств.

У додатковій статті "Благодійна допомога" наводиться залишок коштів (вартість товарів, робіт, послуг), отриманих у вигляді благодійної допомоги, які відповідно до законодавства звільняються від оподаткування податком на додану вартість. Інформація щодо суми благодійної допомоги наводиться у додатковій статті в межах суми цільового фінансування. До підсумку балансу включається загальна сума цільового фінансування.

У додатковій статті "Страхові резерви" страховики наводять суму резерву незароблених премій, резерву збитків або резерву належних виплат, резерву довгострокових зобов'язань та інших страхових резервів. До підсумку балансу включається загальна сума страхових резервів.

У додатковій статті "Інвестиційні контракти" страховики наводять суму за контрактами, які створюють фінансові активи чи фінансові зобов'язання і мають юридичну форму договору страхування, але які не передбачають передачу страховику значного страхового ризику, отже, не відповідають визначенню страхового контракту. Сума за інвестиційними контрактами включається до підсумку балансу.

У додатковій статті "Призовий фонд" підприємства, які провадять діяльність з випуску та проведення лотерей на території України, наводять залишок сформованого призового фонду, що підлягає виплаті переможцям лотереї відповідно до оприлюднених умов її випуску та проведення. Сума призового фонду включається до підсумку балансу.

У додатковій статті "Резерв на виплату джек-поту" підприємства, які провадять діяльність з випуску та проведення лотерей на території України, наводять залишок сформованого резерву на виплату джек-поту, не забезпеченого сплатою участі у лотереї. Інформація щодо зазначеної суми включається до підсумку балансу.

1.2.8. Склад поточних зобов'язань і відображення їх у балансі

Поточні зобов'язання – це різні види зобов'язань підприємства, термін погашення яких становить до 1 року. Розглянемо третій розділ пасиву «Поточні зобов'язання і забезпечення». Методика заповнення наведена в таблиці:

Назва статті	Код рядка	Вихідні дані
III. Поточні зобов'язання і забезпечення Короткострокові кредити банків	1600	Кт 60, 31 (овердрафт)
Поточна кредиторська заборгованість: - за довгостроковими зобов'язаннями	1610	Кт 61
- за товари, роботи, послуги	1615	Кт 63
Примітка. Також в цьому рядку відображається кредитове сальдо рахунку 62, якщо заборгованість, забезпечена векселем, виникла за товари, роботи, послуги, і не наводиться в окремій стор. 1665 "Векселя видані".		
- по розрахунках з бюджетом	1620	Кт 641, 642
- зокрема по податку на прибуток	1621	Кт 641 (за аналітичними розрізами)
- розрахункам по страхуванню	1625	Кт 65
- розрахункам по оплаті праці	1630	Кт 66
Поточні забезпечення	1660	Кт 47 (у частини забезпечень, які планується використовувати протягом 12 місяців з дати складання балансу)
Примітка. Приводиться сума забезпечень, які планується використовувати протягом 12 місяців з дати складання балансу, для покриття витрат, щодо яких відповідне забезпечення було створене.		
Доходи майбутніх періодів	1665	Кт 69
Інші поточні зобов'язання	1690	Кт 36, 372, 373, 376, 377, 643, 644, 68
Всього по розділу III	1695	р. 1600 + р. 1610 + р. 1615 + р. 1620 + р. 1625 + р. 1630 + р. 1660 + р. 1665 + р. 1690

У статті "Короткострокові кредити банків" відображається сума

поточних зобов'язань підприємства перед банками за отриманими від них кредитами.

У додатковій статті "Векселі видані" відображається сума заборгованості, на яку підприємство видало векселі на забезпечення поставок (робіт, послуг) постачальників, підрядників та інших кредиторів. Сума зазначеної заборгованості включається до підсумку балансу.

У статті "Поточна кредиторська заборгованість за довгостроковими зобов'язаннями" відображається сума довгострокових зобов'язань, яка підлягає погашенню протягом дванадцяти місяців з дати балансу.

У статті "Поточна кредиторська заборгованість за товари, роботи, послуги" відображається сума заборгованості постачальникам і підрядникам за матеріальні цінності, виконані роботи та отримані послуги (крім заборгованості, забезпеченої векселями, якщо вона наводиться в окремій статті).

У статті "Поточна кредиторська заборгованість за розрахунками з бюджетом" відображається заборгованість підприємства за усіма видами платежів до бюджету (включаючи податки з працівників підприємства). У цій статті окремо наводиться поточна кредиторська заборгованість з податку на прибуток.

У статті "Поточна кредиторська заборгованість за розрахунками зі страхування"

відображається сума заборгованості за відрахуваннями на загальнообов'язкове державне соціальне страхування, страхування майна підприємства та індивідуальне страхування його працівників.

У статті "Поточна кредиторська заборгованість за розрахунками з оплати праці" відображається заборгованість підприємства з оплати праці, включаючи депоновану заробітну плату.

У додатковій статті "Поточна кредиторська заборгованість за одержаними авансами" відображається сума авансів, одержаних від інших осіб. Сума зазначеної заборгованості включається до підсумку балансу.

У додатковій статті "Поточна кредиторська заборгованість за розрахунками з учасниками" відображається заборгованість підприємства його учасникам (засновникам), пов'язана з розподілом прибутку (дивіденди тощо) і капіталу. Інформація щодо зазначеної заборгованості включається до підсумку балансу.

У додатковій статті "Поточна кредиторська заборгованість із внутрішніх розрахунків" відображається заборгованість підприємства пов'язаним сторонам та кредиторська заборгованість з внутрішніх розрахунків, зокрема між учасниками групи тощо. Інформація щодо зазначеної заборгованості включається до підсумку балансу.

У додатковій статті "Поточна кредиторська заборгованість за

страховою діяльністю" страховики відображають суму кредиторської заборгованості за страховими виплатами, страховими преміями, отриманими авансами, суму кредиторської заборгованості перед страховими агентами, брокерами та посередниками і премій до сплати перестраховикам, іншу кредиторську заборгованість за страховою діяльністю. Сума зазначеної заборгованості включається до підсумку балансу.

У статті "Поточні забезпечення" наводиться сума забезпечень, які планується використати протягом 12 місяців з дати балансу, для покриття витрат, щодо яких відповідне забезпечення було створено.

У статті "Доходи майбутніх періодів" відображаються доходи, отримані протягом поточного або попередніх звітних періодів, які належать до наступних звітних періодів.

У додатковій статті "Відстрочені комісійні доходи від перестраховиків" страховики наводять неамортизований залишок комісійних винагород, отримуваних від перестраховиків, які були віднесені на майбутні періоди для їх відповідності преміям, переданим у перестраховування. Інформація щодо відстрочених комісійних доходів від перестраховиків включається до підсумку балансу.

У статті "Інші поточні зобов'язання" наводяться суми зобов'язань, для відображення яких за ознаками суттєвості не можна було виділити окрему статтю або які не можуть бути включеними до інших статей, наведених у розділі "Поточні зобов'язання і забезпечення".

Приклад:

Прийнято рішення про реалізацію складського приміщення (об'єкт операційної нерухомості) за ціною, вищою балансової (залишкової) вартості. Облік зазначених операцій наведено в таблиці.

Відображення в обліку поточних зобов'язань від реалізації об'єктів нерухомості

№ з/п	Зміст господарських операцій	Кореспонденція рахунків	
		Дебет	Кредит
1.	Відображено визнання об'єкта необоротним активом, утримуваним для продажу	286	103
2.	Списано суму нарахованого зносу	131	103
3.	Списано балансову вартість об'єкта нерухомості	943	286
4.	Відображено дохід від реалізації зерноскладу	377	712
5.	Нараховано податкові зобов'язання з ПДВ	712	641
6.	Отримано оплату від покупця	311	377

1.3. Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід)

1.3.1. Загальна характеристика Звіту про фінансові результати

Форма № 2 є одним із найпоказовіших звітів, що відображають діяльність підприємства за звітний період. Форма №2 входить до складу фінансової звітності, цей звіт подають підприємства всіх форм власності. Мета його складання - надати користувачам повну, достовірну та об'єктивну інформацію про доходи, витрати, прибутки та збитки від діяльності підприємства за звітний період. Загальні правила заповнення звіту визначені в Методичних рекомендаціях № 433.

Звіт про фінансові результати (звіт про сукупний дохід) – звіт про доходи, витрати, фінансові результати та сукупний дохід. Звіт про фінансові результати, подають підприємства всіх форм власності у складі квартальної і річної фінансової звітності. Звіт складається наростаючим підсумком із початку звітного року за оборотами відповідних рахунків обліку доходів і витрат підприємства.

Складаючи Звіт, необхідно дотримуватися принципу нарахування та відповідності доходів і витрат звітного періоду за видами діяльності. При відображенні результатів, пов'язаних зі звичайною діяльністю, у Звіті не дозволяється згортання доходів і витрат, окрім випадків, передбачених відповідними П(С)БО.

А ось фінансові результати (доходи і витрати) від надзвичайних подій наводяться згорнуто (прибуток або збиток). Показники витрат підприємства (непрямі податки, вирахування з доходу, собівартість, витрати і збитки) наводяться в дужках і при підрахунку фінансового результату віднімаються.

Звіт складається в тисячах гривень без десяткових знаків, окрім розд. III, де грошові показники наводяться в гривнях із копійками.

Звіт про фінансові результати включає чотири розділи:

розділ I “Фінансові результати”;

розділ II “Сукупний дохід”;

розділ III “Елементи операційних витрат”;

розділ IV “Розрахунок показників прибутковості акцій”;

У першому розділі Звіту про фінансові результати відображається сума доходів і витрат від усіх видів діяльності підприємства і визначається чистий прибуток або збиток звітного періоду.

Показники, які відображені в I розділі звіту про фінансові результати, згруповано за видами діяльності.

Звичайна діяльність – будь-яка основна діяльність підприємства, а також операції, що забезпечують її або виникають у результаті її проведення.

Операційна діяльність – основна діяльність підприємства, а також інші види діяльності, що не є інвестиційною або фінансовою діяльністю.

Основна діяльність – операції, пов'язані з виробництвом або реалізацією продукції (товарів, робіт, послуг), які є метою створення підприємства і забезпечують основну частку його доходу.

Інша (операційна) діяльність – операції, що забезпечують здійснення основної діяльності або виникають у результаті її проведення. Зокрема, до такої діяльності належать операції з:

- реалізації оборотних активів (виробничих запасів, МШП тощо);
- реалізації іноземної валюти;
- відображення операційних курсових різниць;
- створення резерву сумнівних боргів;
- операційної оренди активів;
- переоцінки запасів тощо.

Інша (звичайна) діяльність – діяльність, відмінна від операційної, тобто фінансова та інвестиційна діяльність підприємства.

Фінансова діяльність – діяльність, яка спричинює зміни розміру і складу власного і позикового капіталу підприємства (іншими словами, це діяльність, пов'язана із вкладенням капіталу).

1.3.2. Визнання, класифікація та оцінка доходів і витрат у Звіті про фінансові результати

Звіт форми №2 складається із чотирьох розділів. Розглянемо особливості їх заповнення.

Розділ I "Фінансові результати". Розкриває інформацію про отримані доходи в розрізі видів діяльності підприємства, про витрати, пов'язані з отриманням цих доходів за звітний період (включаючи податок на прибуток), відображає фінансовий результат за кожним видом діяльності: звичайною (операційною, фінансовою, інвестиційною) і надзвичайною.

На підставі зіставлення цих показників визначають кінцевий фінансовий результат за звітний період (прибуток або збиток). Інформація наводиться на дві дати (за звітний період і за відповідний попередній період), що важливо для проведення аналізу діяльності підприємства. Для заповнення використовуються дані аналітичного обліку за субрахунками класів 7 і 9 Плану рахунків.

Порядок заповнення розділу I Звіту розглянемо в таблиці:

Найменування показника	Код рядка	Облікові записи (оборотні рахунків)
Чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)	2000	Дт 701, 702, 703 - Кт 791 за вирахуванням оборотів, відображених кореспонденцією рахунків Дт 791 - Кт 704
Примітка. Відображається дохід (виручка) від реалізації продукції, товарів, робіт, послуг (в т.ч. платежі від оренди об'єктів інвестиційної нерухомості) за вирахуванням наданих знижок, вартості повернутих раніше проданих товарів, доходів, які за договорами належать комітентам (принципалам і т. п.), а також податків і зборів.		
Собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг)	2050	(Дт 791 - Кт 901, 902, 903)
Примітка. Відображається виробнича собівартість реалізованої продукції (робіт, послуг) і/або собівартість реалізованих товарів, визначена згідно П(С) БО 9, П(С) БО 16, П(С) БО 30.		
Валові:		
- прибуток	2090	Стор. 2000 - Стор. 2050 (позитивне значення)
- збиток	2095	Стор. 2050 - Стор. 2000 (негативне значення)
Інші операційні доходи	2120	Кт 71 (без ПДВ в частині доходів від реалізації оборотних і необоротних активів, оренди)
Примітка. Відображаються суми інших доходів від операційної діяльності підприємства: дохід від операційної оренди активів; дохід від операційних курсових різниць; відшкодування раніше списаних активів; дохід від роялті; відсотків, одержаних на залишки засобів на поточних рахунках в банках; дохід від реалізації оборотних активів (окрім фінансових інвестицій), необоротних активів, утоимуваних для продажу, і групи вибуття; дохід від списання кредиторської заборгованості; одержані штрафи, пені, неустойки і т.п.		
Адміністративні витрати	2130	(Дт 791 - Кт 92)
Витрати на збут	2150	(Дт 791 - Кт 93)
Інші операційні витрати	2180	(Дт 791 - Кт 94)
Примітка. У р. 2180 відображаються собівартість реалізованих виробничих запасів, необоротних активів, утримуваних для продажу, і групи вибуття; відрахування на створення резерву сумнівних боргів і суми списаної безнадійної дебіторської заборгованості і т.п.		
Фінансовий результат від операційної діяльності:	2190	р. 2090 + р. 2120 - р. 2130 - р. 2150 - р. 2180 (позитивне значення)
- прибуток		
- збиток	2195	р. 2095 + р. 2130 + р. 2150 + р. 2180 - р. 2120 (негативне значення)
Дохід від участі в капіталі	2200	Кт 72
Примітка. Відображається дохід, одержаний від інвестицій в асоційовані, дочірні або спільні підприємства, облік яких ведеться по методу участі в капіталі.		
Інші фінансові доходи	2220	Кт 73
Примітка. Відображаються дивіденди, відсотки і інші доходи, одержані від фінансових інвестицій (окрім доходів, які враховуються по методу участі в капіталі).		
Інші доходи	2240	Кт 74
Примітка. Відображається дохід від реалізації фінансових інвестицій; дохід від неопераційних курсових різниць і інші доходи, які виникають в процесі господарської діяльності, але не пов'язані з операційною діяльністю підприємства.		
Фінансові витрати	2250	(Дт 792 - Кт 95)
Примітка. Відображаються витрати на відсотки і інші витрати підприємства, пов'язані із запозиченнями (окрім фінансових витрат, які включаються в собівартість кваліфікаційних активів відповідно до П(С) БО 31.		
Втрати від участі в капіталі	2255	(Дт 792 - Кт 96)
Примітка. Відображається збиток від інвестицій в асоційовані, дочірні або спільні підприємства, облік яких ведеться по методу участі в капіталі.		
Інші витрати	2270	(Дт 793 - Кт 97)
Примітка. Відображається збиток від інвестицій в асоційовані, дочірні або спільні підприємства, облік яких ведеться по методу участі в капіталі.		
Фінансові результати до оподаткування:	2290	р. 2190 + р. 2200 + р. 2220 + р. 2240 - р. 2250 - р. 2255 - р. 2270 (позитивне значення)
- прибуток		
- збиток	2295	р. 2195 + р. 2250 + р. 2255 + р. 2270 - р. 2200 - р. 2220 - р. 2240 (негативне значення)

Витрати (дохід) по податку на прибуток	2300	Дт 791 - Кт 981 (витрати) або Дт 791 - Кт 746 (у частині нарахованого доходу по податку на прибуток)
Примітка. Відображається сума витрат (доходу) по податку на прибуток, визначена згідно П(С) БО 17. У проміжній фінансовій звітності приводиться тільки сума поточного податку на прибуток. Проте врахуйте, що платники податку на прибуток, які платять авансові внески по цьому податку, цей рядок не заповнюють, оскільки сума таких внесків визнається дебіторською заборгованістю і відображається тільки в Балансі.		
Прибуток (збиток) від припиненої діяльності після оподаткування	2305	Доходи від реалізації майна від припиненої діяльності (Кт 71 або Кт 74) за вирахуванням витрат, пов'язаних з припиненням діяльності (Дт 94 або Дт 97), і за вирахуванням податку на прибуток, в частині прибутку від припиненої діяльності
Примітка. Відображаються відповідно прибуток або збиток від припиненої діяльності після оподаткування і/або прибуток або збиток від переоцінки необоротних активів і груп вибуття, які утворюють припинену діяльність і оцінюються за чистою вартістю реалізації.		
Чистий фінансовий результат: - прибуток	2350	р. 2290 ± р. 2300 ± р. 2305 -р. 2295 (позитивне значення)
- збиток	2355	р. 2295 ± р. 2300 ± р. 2305 - р. 2290 (негативне значення)
Примітка. Розраховується як сума алгебри прибутку (збитку) до оподаткування, податку на прибуток і прибутку (збитку) від припиненої діяльності після оподаткування.		

У статті "Чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)" відображається дохід (виручка) від реалізації продукції, товарів, робіт, послуг (у т. ч. платежі від оренди об'єктів інвестиційної нерухомості) за вирахуванням наданих знижок, вартості повернутих раніше проданих товарів, доходів, що за договорами належать комітентам (принципалам тощо), та податків і зборів.

Організації, основною діяльністю яких є торгівля цінними паперами, у цій статті відображають вартість, за якою реалізовано цінні папери, та суму винагороди за виконання інших операцій, пов'язаних з розміщенням, купівлею і продажем цінних паперів, з урахуванням відповідних вирахувань.

У додатковій статті "Чисті зароблені страхові премії" страховики наводять суму страхових премій (платежів, внесків) за договорами страхування та за договорами перестраховування з перестраховальниками протягом звітного періоду, яка включає частки страхових премій (платежів, внесків), належних страховику, зменшену на суму резерву незароблених премій на початок звітного періоду (за виключенням частки перестраховика) і збільшену на суму резерву незароблених премій на кінець звітного періоду (за виключенням частки перестраховика) та зменшену на загальну суму страхових премій (платежів, внесків), повернутих страхувальникам та перестраховальникам протягом звітного періоду. Загальна сума чистих зароблених страхових премій враховується при розрахунку валового прибутку (збитку).

У статті "Собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг)" відображається виробнича собівартість реалізованої продукції (робіт, послуг) та/або собівартість реалізованих товарів. Собівартість реалізованої

продукції (товарів, робіт, послуг) визначається згідно з Положенням (стандартом) 9, Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 16 "Витрати", затвердженим наказом Міністерства фінансів України від 31 грудня 1999 року №318, зареєстрованим у Міністерстві юстиції України 19 січня 2000 року за №27/4248 (зі змінами), Положенням (стандартом) 30. У цій статті організації, основною діяльністю яких є торгівля цінними паперами, відображають балансову вартість реалізованих цінних паперів. Підприємства, які провадять діяльність з випуску та проведення лотерей, у цій статті наводять відрахування на створення (формування) за звітний період призового фонду, а також резерву, що покриває розмір джек-поту, не забезпечений сплатою участі у лотереї.

У додатковій статті "Чисті понесені збитки за страховими виплатами" страховики відображають різницю між загальною сумою збитків за страховими виплатами та сумою відшкодування, що належить до отримання (отриманою) від перестраховика цих збитків. Інформація за цією статтею враховується при розрахунку валового прибутку (збитку).

Валовий прибуток (збиток) розраховується як різниця між чистим доходом від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) і собівартістю реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг) з урахуванням сум, які наведені у додаткових статтях.

У додатковій статті "Дохід (витрати) від зміни у резервах довгострокових зобов'язань" страховики відображають дохід (витрати) за результатами зменшення (збільшення) резервів довгострокових зобов'язань і відповідної частки перестраховиків, крім курсових різниць та придбання або вибуття дочірніх підприємств. Інформація за цією статтею враховується при розрахунку прибутку (збитку) операційної діяльності.

У додатковій статті "Дохід (витрати) від зміни інших страхових резервів" страховики наводять дохід (витрати) за результатами зменшення (збільшення) інших страхових резервів, крім курсових різниць та придбання або вибуття дочірніх підприємств. Інформація за цією статтею враховується при розрахунку прибутку (збитку) операційної діяльності.

У статті "Інші операційні доходи" відображаються суми інших доходів від операційної діяльності підприємства, крім чистого доходу від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг): дохід від операційної оренди активів; дохід від операційних курсових різниць; відшкодування раніше списаних активів; дохід від роялті, відсотків, отриманих на залишки коштів на поточних рахунках в банках, дохід від реалізації оборотних активів (крім фінансових інвестицій), необоротних активів, утримуваних для продажу, та групи вибуття, дохід від списання кредиторської заборгованості, одержані штрафи, пені, неустойки тощо.

До цієї статті можуть наводитись додаткові статті:

"Дохід від зміни вартості активів, які оцінюються за справедливою вартістю", в якій відображається дохід від зміни вартості всіх активів (фінансових інструментів, інвестиційної нерухомості, біологічних активів та інших), які оцінюються за справедливою вартістю. Підприємства, основною діяльністю яких є торгівля цінними паперами, у цій статті відображають дохід від зміни вартості фінансових інструментів, які оцінюються за справедливою вартістю;

"Дохід від первісного визнання біологічних активів і сільськогосподарської продукції", в якій відображається дохід від первісного визнання біологічних активів і сільськогосподарської продукції, одержаних унаслідок сільськогосподарської діяльності. До розрахунків приймається загальна сума інших операційних доходів.

У статті "Адміністративні витрати" відображаються загальногосподарські витрати, пов'язані з управлінням та обслуговуванням підприємства.

У статті "Витрати на збут" відображаються витрати підприємства, пов'язані з реалізацією продукції (товарів), - витрати на утримання підрозділів, що займаються збутом продукції (товарів), рекламу, доставку продукції споживачам тощо.

У статті "Інші операційні витрати" відображаються собівартість реалізованих виробничих запасів, необоротних активів, утримуваних для продажу, та групи вибуття; відрахування на створення резерву сумнівних боргів і суми списаної безнадійної дебіторської заборгованості відповідно до Положення (стандарту) 10; втрати від знецінення запасів; втрати від операційних курсових різниць; визнані економічні (фінансові) санкції; відрахування для забезпечення наступних операційних витрат, а також усі інші витрати, що виникають в процесі операційної діяльності підприємства (крім витрат, що включаються до собівартості продукції (товарів, робіт, послуг)).

До цієї статті можуть наводитись додаткові статті:

"Витрати від зміни вартості активів, які оцінюються за справедливою вартістю", в якій відображаються витрати від зміни вартості всіх активів (фінансових інструментів, інвестиційної нерухомості, біологічних активів та інших), які оцінюються за справедливою вартістю. Підприємства, основною діяльністю яких є торгівля цінними паперами, у цій статті відображають витрати від зміни вартості фінансових інструментів, які оцінюються за справедливою вартістю;

"Витрати від первісного визнання біологічних активів і сільськогосподарської продукції", в якій відображаються витрати від первісного визнання біологічних активів і сільськогосподарської продукції,

одержаних унаслідок сільськогосподарської діяльності. До розрахунків приймається загальна сума інших операційних витрат.

Прибуток (збиток) від операційної діяльності визначається як алгебраїчна сума валового прибутку (збитку), іншого операційного доходу, адміністративних витрат, витрат на збут та інших операційних витрат з урахуванням сум, які наведені у додаткових статтях.

У статті "Дохід від участі в капіталі" відображається дохід, отриманий від інвестицій в асоційовані, дочірні або спільні підприємства, облік яких ведеться методом участі в капіталі.

У статті "Інші фінансові доходи" відображаються дивіденди, відсотки та інші доходи, отримані від фінансових інвестицій (крім доходів, які обліковуються за методом участі в капіталі).

У статті "Інші доходи" відображається дохід від реалізації фінансових інвестицій; дохід від неопераційних курсових різниць; дохід підприємств (крім тих, основною діяльністю яких є торгівля цінними паперами) від зміни балансової вартості фінансових інструментів, які оцінюються за справедливою вартістю, та інші доходи, які виникають у процесі господарської діяльності, але не пов'язані з операційною діяльністю підприємства. До цієї статті окремо наводиться додаткова стаття "Дохід від благодійної допомоги", в якій наводиться сума доходу, пов'язаного з благодійною допомогою, яка відповідно до законодавства звільняється від оподаткування податком на додану вартість, що визнається у порядку, встановленому Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 15 "Дохід", затвердженим наказом Міністерства фінансів України від 29 листопада 1999 року №290, зареєстрованим у Міністерстві юстиції України 14 грудня 1999 року за №860/4153 (зі змінами). До розрахунків приймається загальна сума інших доходів.

У статті "Фінансові витрати" відображаються витрати на проценти та інші витрати підприємства, пов'язані із запозиченнями (крім фінансових витрат, які включаються до собівартості кваліфікаційних активів відповідно до Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 31 "Фінансові витрати", затвердженого наказом Міністерства фінансів України від 28 квітня 2006 року №415, зареєстрованого в Міністерстві юстиції України 26 травня 2006 року за №610/12484 (зі змінами)).

У статті "Втрати від участі в капіталі" відображається збиток від інвестицій в асоційовані, дочірні або спільні підприємства, облік яких ведеться методом участі в капіталі.

У статті "Інші витрати" відображаються собівартість реалізації фінансових інвестицій; втрати від неопераційних курсових різниць; втрати від уцінки фінансових інвестицій та необоротних активів; витрати підприємств (крім тих, основною діяльністю яких є торгівля цінними

паперами) від зміни балансової вартості фінансових інструментів, які оцінюються за справедливою вартістю; інші витрати, які виникають у процесі господарської діяльності (крім фінансових витрат), але не пов'язані з операційною діяльністю підприємства.

У додатковій статті "Прибуток (збиток) від впливу інфляції на монетарні статті" наводиться сума прибутку (збитку) від впливу інфляції на монетарні статті, що визначається відповідно до Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 22 "Вплив інфляції", затвердженого наказом Міністерства фінансів України від 28 лютого 2002 року №147, зареєстрованого в Міністерстві юстиції України 19 березня 2002 року за №269/6557 (зі змінами). Інформація за цією статтею враховується при розрахунку прибутку (збитку) до оподаткування.

Прибуток (збиток) до оподаткування визначається як алгебраїчна сума прибутку (збитку) від операційної діяльності, фінансових та інших доходів (прибутків), фінансових та інших витрат (збитків) з урахуванням сум, які наведені у додаткових статтях.

У статті "Витрати (дохід) з податку на прибуток" відображається сума витрат (доходу) з податку на прибуток, визначена згідно з Положенням (стандартом) 17.

У статті "Прибуток (збиток) від припиненої діяльності після оподаткування" відображаються відповідно прибуток або збиток від припиненої діяльності після оподаткування та/або прибуток або збиток від переоцінки необоротних активів та груп вибуття, що утворюють припинену діяльність і оцінюються за чистою вартістю реалізації.

Чистий прибуток (збиток) розраховується як алгебраїчна сума прибутку (збитку) до оподаткування, податку на прибуток та прибутку (збитку) від припиненої діяльності після оподаткування.

1.3.3. Визначення чистого прибутку (збитку) звітнього періоду

Фінансові результати від звичайної і надзвичайної діяльності визначають по рахунку 79 «Фінансові результати». За кредитом рахунку 79 відображаються суми в порядку закриття рахунків обліку доходів (рахунки 70-75), за дебетом - суми в порядку закриття рахунків обліку витрат, а також належна сума нарахованого податку на прибуток (90, 92—99). Сальдо рахунку 79 списується на рахунок 44 «Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)»: дебет рахунку 79 і кредит рахунку 44 — нерозподілені прибутки; дебет рахунку 44 і кредит рахунку 79 — непокриті збитки.

Рахунок 79 має чотири субрахунки:

791 «Результат основної діяльності»;

- 792 «Результат фінансових операцій»;
- 793 «Результат іншої звичайної діяльності»;
- 794 «Результат надзвичайних подій».

На субрахунку 791 визначається прибуток (збиток) від основної діяльності підприємства: дебет рахунків 70 «Доходи від реалізації», 71 «Інший операційний дохід» і кредит субрахунку 791 - списано доходи; дебет субрахунку 791 і кредит рахунків 90 «Собівартість реалізації», 92 «Адміністративні витрати», 93 «Витрати на збут», 94 «Інші витрати операційної діяльності» — списано витрати.

На субрахунку 792 визначається прибуток (збиток) від фінансових операцій підприємства: дебет рахунків 72 «Дохід від участі в капіталі», 73 «Інші фінансові доходи» і кредит субрахунку 792 - списано доходи; дебет субрахунку 792 і кредит рахунків 95 «Фінансові витрати», 96 «Втрати від участі в капіталі» — списано витрати.

На субрахунку 793 визначається прибуток (збиток) від іншої звичайної діяльності підприємства: дебет рахунку 74 «Інші доходи» і кредит субрахунку 793 - списано доходи; дебет субрахунку 793 і кредит рахунку 97 «Інші витрати» - списано витрати.

Визначений фінансовий результат з рахунку 79 переноситься на рахунок 44: дебет рахунку 79 і кредит рахунку 44 «Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)» - прибуток; дебет рахунку 44 і кредит рахунку 79 - збиток.

Схема обліку фінансових результатів показана на рис. 13.2. Нарахування податку на прибуток записано по дебету рахунку 79 «Фінансові результати» і по кредиту рахунку 98 «Податок на прибуток».

Приклад:

Відомі такі дані про роботу підприємства у звітному періоді: випущено продукції на суму 240 тис. грн загальною собівартістю 182 тис. грн; протягом року було реалізовано продукції підсобного господарства на суму 18 тис. грн. при собівартості 15,8 тис. грн; одержано грошових коштів у вигляді сплачених штрафів за порушення договірної дисципліни на суму 3,8 тис. грн; мали місце збитки від інших позареалізаційних операцій на суму 3,95 тис. грн; погашені відсотки за банківський кредит в сумі 2,2 тис. грн; погашена заборгованість за енергоносії в сумі 8,3 тис. грн; прибуток оподатковувався за ставкою 18 %. Розрахувати суму чистого прибутку підприємства.

Розв'язання

Розрахуємо прибуток від реалізації продукції:

$$240000 - 182000 = 58\ 000 \text{ грн.}$$

Прибуток від іншої реалізації становить: $18000 - 15800 = 2200$ грн.

Позареалізаційний прибуток дорівнює: $3800 - 3950 = -150$ грн.

Обчислимо прибуток підприємства до оподаткування:

$58000 - 2200 - 150 = 60350$ грн.

Розрахуємо податок на прибуток: $60350 * 0,18 = 10863$ грн

Чистий прибуток: $60350 - 10863 = 49487$ грн.

З цього прибутку сплачено проценти за кредит і погашено заборгованість за енергоносії: $49487 - 2200 - 8300 = 38987$ грн. ця сума прибутку підлягає розподілу на підприємстві.

1.3.4. Визначення економічних елементів операційних витрат

Розділ III "Елементи операційних витрат" Звіту про фінансові результати розкриває інформацію про склад понесених підприємством за звітний період операційних витрат за елементами за вирахуванням внутрішнього обороту (витрат, що становлять собівартість продукції (робіт, послуг), виробленої і спожитої самим підприємством), що дозволяє провести аналіз їх структури. У цьому розділі не наводиться собівартість реалізованих товарів, запасів, іноземної валюти.

У цьому розділі відображаються всі операційні витрати підприємства (на виробництво, збут, управління та ін.) у звітному періоді, за вирахуванням внутрішнього обігу - тих витрат, які формують собівартість продукції (робіт, послуг), виробленої та спожитої самим підприємством. У розділі не відображаються: собівартість реалізованих товарів, запасів, іноземної валюти, втрати від операційних курсових різниць, штрафів, пені. Заповнювати даний розділ можна з використанням рахунків класу 8 та 9. наведемо методику заповнення статей в таблиці:

Назва статті	Код рядка	Формування показників при використанні рахунків	
		Класу 9	Класу 8
Матеріальні витрати	2500	Дт 23, 91-94 -Кт 20 (крім 205), 21, 22, 24, 63, 68	Кт 80 (крім 805)
Витрати на оплату праці	2505	Дт 23, 91-94 -Кт 661, 471	Кт 81
Відрахування на соціальні заходи	2510	Кт 65, 471	Кт 82
Амортизація	2515	Дт 23, 91-94 - Кт 13	Кт 83
Інші операційні витрати	2520	Дт 23, 91-94 -Кт 372, 377, 63, 685	Кт 84
Разом	2550	Сума рядків 2500-2520	

1.3.5. Розрахунок прибутку на акцію

Розділ IV "Розрахунок показників прибутковості акцій" Звіту про фінансові результати Інформація в ньому стосується тільки акціонерних товариств, прості акції яких відкрито продаються і купуються на фондових біржах, включаючи товариства, які знаходяться в процесі випуску таких акцій. Розділ IV заповнюють тільки акціонерні товариства, прості акції або потенційно прості акції яких відкрито продаються та купуються на фондових біржах. Для розрахунку показників застосовуються норми П(С)БО 24 "Прибуток на акцію". Показники розділу IV обчислюються тільки для складання звіту - і в бухгалтерському обліку підприємства не відображаються.

Методика заповнення розділу IV наведена в таблиці:

Назва статті	Код рядка	Відображуваний показник
Середньорічна кількість простих акцій	2600	Середньозважена кількість простих акцій, які знаходилися в обігу протягом звітного періоду
Скоригована середньорічна кількість простих акцій	2605	Середньорічна кількість простих акцій в обігу, скоригована на кількість потенційних простих акцій.
Чистий прибуток (збиток) на одну просту акцію	2610	Різниця між сумою чистого прибутку та сумою дивідендів, нарахованих на привілейовані акції, поділена на середньорічну кількість простих акцій в обігу
Скоригований чистий прибуток (збиток) на одну просту акцію	2615	Скоригований чистий прибуток (збиток), поділений на скориговану середньорічну кількість простих акцій в обігу
Дивіденди на одну просту акцію	2650	Загальна сума нарахованих у звітному періоді дивідендів, поділена на кількість простих акцій, за якими вони виплачуються

Прибуток на одну акцію (ПНА) використовується для оцінки попередніх результатів операційної діяльності підприємства з метою формування висновку щодо його потенціалу і прийняття рішень про інвестиції. Його економічний зміст полягає в розкритті ефективності (прибутковості) використання підприємством ресурсів, наданих власниками його звичайних акцій.

Тому дуже важливим є застосування всіма підприємствами однакової методики розрахунку цього показника і послідовне дотримання її під час подання фінансових звітів за кілька звітних періодів.

У міжнародній практиці фінансові аналітики та інвестори, як правило, користуються двома показниками ПНА - базисним та розбавленим ПНА. У П(с)БО № 3 перший отримав назву "Чистий прибуток, що припадає на одну

просту акцію", а другий - "Скоригований чистий прибуток, що припадає на одну просту акцію".

Чистий прибуток, що припадає на одну просту акцію (далі - ПНА), обчислюється за допомогою ділення чистого прибутку або збитку періоду, які належать власникам простих акцій, на середньозважену кількість простих акцій, і таких, що перебувають в обігу протягом цього періоду.

Потенційні прості акції - це фінансовий інструмент або інший контракт, за яким у майбутньому його власникові надається право на прості акції. До них належать:

- облігації, які можна конвертувати у звичайні акції;
- привілейовані акції, які можуть бути конвертовані в прості акції;
- варанти на акції;
- опціони на акції;
- акції, які можуть бути придбані за спеціальними програмами для працівників;
- контракти, учасники яких матимуть право на отримання простих акцій залежно від виконання вимог, передбачених цими контрактами.

Фондовий ринок України ще молодий, тому не всі перераховані фінансові інструменти наявні на ньому, проте він швидко розвивається, і слід бути готовим до завтрашнього дня.

Необхідність та особливість визначення можливого впливу потенційних простих акції на величину ПНА зумовлюється двома обліковими принципами: превалювання сутності над формою та обачності.

Приклад:

№ з/п	Показник	
1.	Чистий прибуток за вирахуванням дивідендів на привілейовані акції за 2001 рік (грн)	520000
2.	Кількість простих акцій в обігу (шт.)	800000
3.	Чистий прибуток на одну просту акцію (р. 1 : р. 2) (грн)	0,65
4.	Кількість облігацій, конвертація яких здійснюється (шт.) (умови конвертації - на кожний пакет із 10 облігацій випускається 2 прості акції)	100000
5.	Витрати на відсотки за 2022 рік за облігаціями, конвертація яких здійснюється (грн)	5000
6.	Поточний та відстрочений податок на прибуток, який пов'язаний з витратами на відсотки (грн) (витрати на відсотки включають амортизацію знижки, що виникає при первісному визнанні фінансових зобов'язань)	2000
7.	Скоригований чистий прибуток за 2022 рік (р. 1 + р. 5 - р. 6) (грн.)	523000
8.	Кількість простих акцій, які будуть отримані від конвертації облігацій $(100000 / 10) * 2$ (шт)	20000
9.	Скоригована кількість простих акцій (р. 2 + р. 8) (шт.)	820000
10.	Скоригований чистий прибуток на одну просту акцію (р. 7 : р. 9) (грн)	0,64

1.4. Звіт про рух грошових коштів

У процесі діяльності підприємство витрачає та отримує грошові кошти, тобто відбувається їх рух. У балансі підприємства показується кількість грошових коштів на початок та кінець періоду, з чого можна визначити лише величину їх збільшення чи зменшення. У Звіті про фінансові результати відображено лише суму нарахованих доходів та витрат, а також отриманий протягом звітного періоду прибуток, а інформація про джерела надходження та витрачання коштів відсутня.

Зовнішніх користувачів бухгалтерської інформації цікавить, чи були основним джерелом надходження грошових коштів операційна діяльність або інші надходження (вимушена реалізація необоротних активів, запасів, отримання кредитів), чи спрямовувались грошові надходження на розширення виробництва або погашення боргів, чи вміє підприємство належним чином управляти власними коштами тощо.

Відповіді на ці запитання, які допомагають достовірно оцінити фінансовий стан підприємства, його спроможність генерувати позитивні грошові потоки, наводяться у Звіті про рух грошових коштів.

Звіт про рух грошових коштів – звіт, який відображає надходження і вибуття грошових коштів протягом звітного періоду в результаті операційної, інвестиційної та фінансової діяльності;

Грошові кошти (гроші) – готівка, кошти на рахунках у банках та депозити до запитання;

Звіт про рух грошових коштів не передбачає майбутній рух грошових коштів, але є відповідним при прогнозуванні, це важлива частина фінансового управління.

Звіт про рух грошових коштів відображає зміни в чистих активах підприємства, а також можливість останнього здійснювати платежі за поточними зобов'язаннями (ліквідність) у майбутньому. Він є індикатором майбутньої економічної життєздатності фірми.

Звіт показує, наскільки ефективно підприємство використовувало свої грошові кошти, на що їх використовувало і як генерувало (завдяки власним ресурсам чи зовнішнім запозиченням).

Звіт про рух грошових коштів (форми №3 та №3-н) - НП(С)БО 1 підприємствам надано право вибрати спосіб складання цього звіту: прямим або непрямим методом із застосуванням форм №3 або №3-н відповідно. Як і форма №2, цей звіт не передбачає відображення інформації про надзвичайні події.

У Звіті про рух грошових коштів відображається інформація про надходження і витрачання грошових коштів та їх еквівалентів за поточний рік розрізі операційної, інвестиційної та фінансової діяльності підприємства.

Інакше кажучи, у Звіті показуються згруповані в особливому порядку

дебетові та кредитові обороти на рахунках грошових коштів та їх еквівалентів.

До грошових коштів належать готівка в касі, грошові кошти на поточних рахунках у банках і депозити до запитання (тобто на рахунках 30 "Каса", 31 "Рахунки в банках", 333 "Грошові кошти в дорозі в національній валюті", 334 "Грошові кошти в дорозі в іноземній валюті").

Еквіваленти грошових коштів – короткострокові високоліквідні фінансові інвестиції, що вільно конвертуються в певні суми грошових коштів, які характеризуються незначним ризиком зміни їх вартості. Такі активи відображаються на субрахунку 351 "Еквіваленти грошових коштів" і у практиці вітчизняних підприємств зустрічаються вкрай рідко.

Одна з основних проблем заповнення Звіту полягає в тому, що іноді дуже важко розподілити грошові потоки між зазначеними в ньому видами діяльності.

Такі обороти потрібно розкласти за трьома розділами Звіту, кожен з яких призначено для певного виду діяльності:

розділ I - операційна діяльність (основна та інші види діяльності, які не є інвестиційними або фінансовими);

розділ II - інвестиційна діяльність (придбання та реалізація необоротних активів і фінансових інвестицій, які не відносяться до еквівалентів грошових коштів);

розділ III - фінансова діяльність (діяльність, яка приводить до змін розміру і складу власного і позикового капіталу підприємства).

Тим часом стосовно деяких операцій можуть виникнути складнощі з класифікацією їх за видами діяльності для цілей складання Звіту за ф. №3.

У цілому ж у "спірних" ситуаціях бухгалтеру доводиться на власний розсуд робити вибір між віднесенням грошової операції до певного виду діяльності, головне – щоб такі суми було враховано в одному з розділів Звіту за ф. №3.

При заповненні Звіту за ф. №3 не враховуються внутрішні операції руху грошових коштів і негрошові (власне, за ними оборотів на зазначених рахунках не буде. Виняток становить субрахунок 351, але, як уже зазначалося, операції на ньому (тим більше негрошові) зустрічаються вкрай рідко).

У нормативах не застерігається, які саме операції належать до "внутрішніх" змін. За логікою це ті операції, коли рух грошових коштів відбувається виключно "всередині" підприємства (див. табл. 1). Виняток становлять операції з іноземною валютою, за якими в деяких випадках у Звіті доведеться відобразити курсові різниці. Курсові різниці за операціями в іноземній валюті відображаються окремо в кінці Звіту.

Рекомендована література до розділу 1

Основна:

1. Чирва О. Г., Демченко Т. А. Бухгалтерський облік: навчальний посібник / МОН України, Уманський ДПУ імені Павла Тичини, Навчально-науковий ін-т економіки та бізнес-освіти. Умань: Візаві, 2017. 169 с.
2. Осмятченко Л. М., Шевчук В. Є. Бухгалтерський облік: навч. посіб. Львів: Магнолія 2006, 2018. 194 с.
3. Ткаченко Н. М. Бухгалтерський фінансовий облік, оподаткування і звітність: підручник. К.: Алерта, 2008. 925 с.

Допоміжна:

1. Лишиленко О.В. Бухгалтерський облік: підручник: затверд. МОН України для студ. ВНЗ. К.: Центр учбової літератури, 2009. 669 с.
2. Жураковська І. В. Облік і фінансова звітність за міжнародними стандартами: конспект лекцій для студентів спеціальності 8.03050901 «Облік і аудит» денної і заочної форм навчання. Луцьк: Луцький НТУ, 2015. 84 с.
3. Садовська І. Б. Трансформації фінансової звітності за міжнародними стандартами: навч. посіб. Луцьк: Редакційно-видавничий відділ Луцького НТУ, 2013. 412 с.
4. Жолнер І. В. Фінансовий облік за міжнародними та національними стандартами. К.: Центр учбової літератури, 2012. 368 с.
5. Войнаренко М. П. Міжнародні стандарти фінансової звітності та аудиту : навч. посіб. К. : Центр учб. літ., 2010. 488 с.
6. Голов С. Ф. Бухгалтерський облік і фінансова звітність за міжнародними стандартами. Х. : Фактор, 2013. 1072 с.
7. Лучко М. Р. Бухгалтерський облік у зарубіжних країнах : навч. посіб. Тернопіль : Екон. думка, 2016. 370 с.



РОЗДІЛ 2. Оподаткування

2.1. Основи оподаткування суб'єктів господарювання в Україні

2.1.1. Сутність і суспільне призначення податків

За своєю економічною сутністю *податки - це економічні відносини*, які виникають між державою та юридичними і фізичними особами з приводу примусового відчуження нею частини новоствореної вартості в грошовій формі, її вилучення і перерозподілу для фінансування державних видатків.

Податки є економічною основою функціонування держави, найважливішою формою регулювання ринкових відносин, головним методом мобілізації державних доходів і обов'язковим елементом економічної системи країни.

За організаційно-правовою сутністю *податки - це обов'язкові платежі*, які законодавчо встановлюються державою, сплачуються юридичними та фізичними особами в процесі перерозподілу частини вартості валового внутрішнього продукту й акумулюються в централізованих грошових фондах для фінансового забезпечення виконання державою покладених на неї функцій.

Окрім податків, як форми акумуляції грошових коштів бюджетом виступають обов'язкові платежі:

- податкові платежі - це обов'язкові збори, які стягуються з платників за умови конкретного еквівалентного обміну між державою та платником (наприклад, плата за воду, землю);
- відрахування, внески - це обов'язкові збори з юридичних та фізичних осіб, яким притаманні ознаки цільового призначення (наприклад, збір на розвиток садівництва, виноградарства та хмелярства).

Характерними рисами податку порівняно з обов'язковими платежами є наступні:

- справляється на умовах безповоротності - повернення податку можливе тільки в разі його переплати або тоді, коли законодавством передбачені пільги щодо цього податку;

- односторонній характер встановлення - оскільки податок сплачується з метою покриття суспільних потреб, які в основному відокремлені від індивідуальних потреб конкретного платника, то він є індивідуально безповоротним і сплата податку не породжує зустрічного зобов'язання держави вчиняти будь-які дії на користь конкретного платника;
- сплачується лише до бюджету, а не до іншого грошового централізованого або децентралізованого фонду;
- не має цільового призначення;
- є виключно атрибутом держави і базується на актах вищої юридичної сили.

2.1.2. Поняття податку та збору.

Згідно із Податковим Кодексом України **податком** є обов'язковий, безумовний платіж до відповідного бюджету, що справляється з платників податку відповідно до Податкового кодексу України.

Податковий Кодекс України **збір (плату, внесок)** визначає як обов'язковий платіж до відповідного бюджету, що справляється з платників зборів, з умовою отримання ними спеціальної вигоди, у тому числі внаслідок вчинення на користь таких осіб державними органами, органами місцевого самоврядування, іншими уповноваженими органами та особами юридично значимих дій.

2.1.3. Функції податків, їх сутність та особливості прояву.

Призначення податків проявляється у функціях, які вони виконують. Функції податків являють собою прояв сутності податків та спосіб вираження їх властивостей. Вони показують яким чином реалізується призначення податків як засобу мобілізації державних доходів. Завдяки функціям оподаткування реалізується кількісний та якісний вплив держави на стан розвитку її економіки та ефективність функціонування фінансової системи.

Податки виконують 2 функції – **фіскальну та регулюючу**.

Спочатку податки у всіх державах вводились з метою виконання фіскальної функції, тобто забезпечення держави джерелами грошових коштів для фінансування державних витрат. Пізніше держави почали використовувати податкові ставки і податкові пільги з метою регулювання соціально-економічних процесів, і податки стали виконувати регулюючу функцію. Податки безпосередньо пов'язані з розподільною функцією в

частині перерозподілу вартості створеного ВВП між державою і юридичними та фізичними особами.

Вони є методом централізації ВВП у бюджеті на загальносуспільні потреби, виконуючи у такий спосіб фіскальну функцію. Сутність фіскальної функції полягає в тому, що з допомогою податків формуються фінансові ресурси держави. Фіскальна функція забезпечує об'єктивні умови для утворення матеріальної основи функціонування суспільства. Регулююча функція полягає в тому, що за допомогою податків відбувається перерозподіл вартості валового внутрішнього продукту між державою та її суб'єктами і через елементи податку держава в змозі регулювати вартісні пропорції такого розподілу.

Змінюючи пропорції функціонування ресурсів в економіці, оподаткування суттєво впливає на процес виробництва, нагромадження капіталу, інвестування, платоспроможний попит і пропозицію. Завдяки податкам держава отримує можливість регулювати різні аспекти соціально-економічного життя на макрорівні, а на мікрорівні – впливати на конкретну поведінку платника податків.

У різних наукових школах виділяють ще інші функції податків. Зокрема, поряд з переліченими, виділяють **стимулюючу функцію** податків. **Стимулююча функція** полягає у створенні, завдяки податковій політиці, певних преференцій, які активізують економічні процеси в країні. Вона знаходить свою реалізацію через систему податкових пільг та преференцій.

Однак податкове стимулювання є одним із наслідків регулюючого впливу податків на економічну діяльність, а тому стимулюючу дію оподаткування слід розглядати як підфункцію регулюючої функції.

Отже, соціально-економічний характер податків проявляється в одночасному існуванні податків як фіскального інструменту формування дохідної частини бюджету, а також як інструменту економічного регулювання вартісних пропорцій розподілу ВВП та національного продукту.

2.1.4. Загальнодержавні податки і збори та їх характеристика.

До загальнодержавних належать податки та збори, що встановлені Податковим кодексом і є обов'язковими до сплати на усій території України, крім випадків, передбачених цим кодексом.

- До загальнодержавних належать такі податки:
- податок на прибуток підприємств;

- податок на доходи фізичних осіб;
- податок на додану вартість;
- акцизний податок;
- екологічний податок;
- рентна плата, яка складається:
- рентної плати за користування надрами для видобування корисних копалин;
- рентної плати за користування надрами в цілях, не пов'язаних з видобуванням корисних копалин;
- рентної плати за користування радіочастотним ресурсом України;
- рентної плати за спеціальне використання води;
- рентної плати за спеціальне використання лісових ресурсів;
- рентної плати за транспортування нафти і нафтопродуктів магістральними нафтопроводами та нафтопродуктопроводами, транзитне транспортування трубопроводами аміаку територією України.
- МИТО.

Зарахування загальнодержавних податків та зборів до державного і місцевих бюджетів здійснюється відповідно до Бюджетного кодексу України.

2.1.5. Місцеві податки і збори та їх характеристика

До місцевих належать податки та збори, що встановлені відповідно до переліку і в межах граничних розмірів ставок, визначених Податковим кодексом, рішеннями сільських, селищних і міських рад у межах їх повноважень, і є обов'язковими до сплати на території відповідних територіальних громад.

До місцевих податків належать:

1. податок на майно, до якого входять такі складові:
 - 1.1. податок на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки;
 - 1.2. транспортний податок;
 - 1.3. плата за землю;
2. єдиний податок.

До місцевих зборів належать:

1. збір за місця для паркування транспортних засобів;
2. туристичний збір.

2.1.6. Елементи, що визначаються під час встановлення податків, та їх характеристика

Елементи оподаткування – характерні особливості податків або процесів оподаткування, які регламентують організацію та специфіку фіскальних правовідносин в суспільстві. Відповідно до ст. 7 Податкового кодексу України під час встановлення податку обов'язково визначаються такі елементи:

- платники податку;
- об'єкт оподаткування;
- база оподаткування;
- ставка податку;
- порядок обчислення податку;
- податковий період;
- строк та порядок сплати податку;
- строк та порядок подання звітності про обчислення і сплату податку;
- податкові пільги та порядок їх застосування.

Платниками податків визнаються фізичні особи (резиденти і нерезиденти України), юридичні особи (резиденти і нерезиденти України) та їх відокремлені підрозділи, які мають, одержують (передають) об'єкти оподаткування або провадять діяльність (операції), що є об'єктом оподаткування згідно з Податковим Кодексом України або податковими законами, і на яких покладено обов'язок із сплати податків та зборів.

Об'єктом оподаткування можуть бути майно, товари, дохід (прибуток) або його частина, обороти з реалізації товарів (робіт, послуг), операції з постачання товарів (робіт, послуг) та інші об'єкти, визначені податковим законодавством, з наявністю яких податкове законодавство пов'язує виникнення у платника податкового обов'язку.

База оподаткування - це фізичний, вартісний чи інший характерний вираз об'єкта оподаткування, до якого застосовується податкова ставка і який використовується для визначення розміру податкового зобов'язання.

Одиницею виміру бази оподаткування визнається конкретна вартісна, фізична або інша характеристика бази оподаткування або її частини, щодо якої застосовується ставка податку. Одиниця виміру бази оподаткування є єдиною для розрахунку і обліку податку. Одній базі оподаткування повинна відповідати одна одиниця виміру бази оподаткування.

Ставкою податку визнається розмір податкових нарахувань на одиницю (від одиниці) виміру бази оподаткування.

Базовою (основною) ставкою податку визначається ставка, що визначена такою для окремого податку відповідним розділом Податкового Кодексу. У випадках, передбачених Податковим Кодексом, під час обчислення одного і того самого податку можуть використовуватися декілька базових (основних) ставок.

Граничною ставкою податку визнається максимальний або мінімальний розмір ставки за певним податком, встановлений Податковим Кодексом.

Абсолютною (специфічною) є ставка податку, згідно з якою розмір податкових нарахувань встановлюється як фіксована величина стосовно кожної одиниці виміру бази оподаткування.

Відносною (адвалорною) визнається ставка податку, згідно з якою розмір податкових нарахувань встановлюється у відсотковому або кратному відношенні до одиниці вартісного виміру бази оподаткування.

Обчислення суми податку здійснюється шляхом множення бази оподаткування на ставку податку із/без застосування відповідних коефіцієнтів.

Специфічні ставки, фіксовані ставки та показники, встановлені Податковим Кодексом у вартісному вимірі, підлягають індексації в порядку, визначеному Податковим Кодексом.

Податковим періодом визнається встановлений Податковим Кодексом період часу, з урахуванням якого відбувається обчислення та сплата окремих видів податків та зборів.

Податковий період може складатися з кількох звітних періодів.

Базовий податковий (звітний) період - період, за який платник податків зобов'язаний здійснювати розрахунки податків, подавати податкові декларації (звіти, розрахунки) та сплачувати до бюджету суми податків та зборів, крім випадків, передбачених Податковим Кодексом, коли контролюючий орган зобов'язаний самостійно визначити суму податкового зобов'язання платника податку.

Податковим періодом може бути:

- календарний рік;
- календарний квартал;
- календарний місяць;
- календарний день.

Порядок сплати податків та зборів встановлюється Податковим Кодексом або законами з питань митної справи для кожного податку окремо.

Сплата податків та зборів здійснюється в грошовій формі у національній валюті України, крім випадків, передбачених Податковим

Кодексом або законами з питань митної справи. Сплата податків та зборів здійснюється в готівковій або безготівковій формі, крім випадків, передбачених Податковим Кодексом або законами з питань митної справи.

Податкова пільга - передбачене податковим та митним законодавством звільнення платника податків від обов'язку щодо нарахування та сплати податку та збору, сплата ним податку та збору в меншому розмірі за наявності особливостей, що характеризують певну групу платників податків, вид їх діяльності, об'єкт оподаткування або характер та суспільне значення здійснюваних ними витрат.

Податкова пільга надається шляхом:

- податкового вирахування (знижки), що зменшує базу оподаткування до нарахування податку та збору;
- зменшення податкового зобов'язання після нарахування податку та збору;
- встановлення зниженої ставки податку та збору;
- звільнення від сплати податку та збору.

Строком сплати податку та збору визнається період, що розпочинається з моменту виникнення податкового обов'язку платника податку із сплати конкретного виду податку і завершується останнім днем строку, протягом якого такий податок чи збір повинен бути сплачений у порядку, визначеному податковим законодавством. Податок чи збір, що не був сплачений у визначений строк, вважається не сплаченим своєчасно.

Момент виникнення податкового обов'язку платника податків, у тому числі податкового агента, визначається календарною датою. Строк сплати податку та збору обчислюється роками, кварталами, місяцями, декадами, тижнями, днями або вказівкою на подію, що повинна настати або відбутися.

Строк сплати податку та збору встановлюється відповідно до податкового законодавства для кожного податку окремо.

2.1.7. Види систем оподаткування: загальна і спрощена.

Система оподаткування - сукупність податків, зборів, інших обов'язкових платежів до бюджетів і внесків до державних цільових фондів, що стягуються в установленому Податковим кодексом порядку.

При роботі на загальній системі оподаткування, податки нараховуються з урахуванням прибутку, який розраховується як дохід підприємця за мінусом витрат, понесених для отримання цих доходів. В цьому і є суть загальної системи оподаткування.

В Україні поряд із загальною системою оподаткування, діє спрощена система оподаткування, обліку та звітності.

Спрощена система оподаткування, обліку та звітності - особливий механізм справляння податків і зборів, що встановлює заміну сплати окремих податків і зборів на сплату єдиного податку в порядку та на умовах, визначених Податковим Кодексом, з одночасним веденням спрощеного обліку та звітності.

Юридична особа або фізична особа - підприємець може самостійно обрати спрощену систему оподаткування, якщо така особа відповідає вимогам, встановленим Податковим Кодексом, і реєструється платником єдиного податку.

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

1. податок на прибуток підприємств;

2. податок на доходи фізичних осіб у частині доходів (об'єкта оподаткування), отриманих в результаті господарської діяльності платника єдиного податку першої - четвертої групи (фізичної особи) і обкладених єдиним податком;

3. податку на додану вартість з операцій з постачання товарів, робіт і послуг, місце постачання яких розташоване на митній території України, крім податку на додану вартість, що сплачується фізичними особами та юридичними особами, які обрали ставку єдиного податку, визначену підпунктом 1 пункту 293.3 статті 293 ПКУ (3% + ПДВ), а також що сплачується платниками єдиного податку четвертої групи;

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

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

2.2. Платники податків, їх права і обов'язки.

2.2.1. Види та характеристика платників податків.

Платниками податків є суб'єкти податкових правовідносин, на яких за наявності об'єкта оподаткування покладено певний комплекс податкових обов'язків і прав, установлених законодавством.

Платникам податків властиві такі ознаки:

1. Платники податків є суб'єктами податкових правовідносин. Традиційно платниками податків виступають фізичні та юридичні особи, перелік яких визначено цивільним законодавством. Разом з тим, є категорії

платників податків, що передбачені винятково податковим законодавством. До них належать консолідована група платників податків, юридичні та фізичні особи, які діють у складі групи, що не має статусу юридичної особи.

2. Платники податків є зобов'язаними суб'єктами. На правовий статус платників податків впливає метод фінансово-правового регулювання. Державне управління в сфері формування доходної частини бюджету об'єктивно зумовлено необхідністю підпорядкування суб'єктів, за рахунок коштів яких і формується ця частина бюджету. Саме тому правове регулювання відносин у сфері податкової діяльності держави спрямовано на односторонні владні розпорядження державних органів щодо безумовно зобов'язаних суб'єктів. У зв'язку з цим у правовому статусі платників податків пріоритетним є комплекс податкових обов'язків щодо податкових прав, які є похідними від обов'язків.

3. Платники податків — це суб'єкти, які сплачують податки за рахунок коштів, що їм належать. Хто безпосередньо сплачує податок — другорядне питання: це може бути особисто платник податків, його представник або податковий агент.

Різноманіття платників податків зумовлює потребу їх класифікації за різними підставами. Класифікація має важливе значення як для теорії податкового права, так і для податкового законодавства. По-перше, вона дає вичерпне уявлення про всі різновиди платників податків, і, по-друге, така класифікація закладає основи правового статусу того чи іншого платника податків.

Платників податків можна класифікувати за такими підставами:

I. Залежно від способу організації господарської діяльності:

- 1) фізичні особи;
- 2) юридичні особи;
- 3) іноземні юридичні особи; постійні представництва іноземних юридичних осіб;
- 4) юридичні та фізичні особи, що діють у складі групи, яка не має статусу юридичної особи (іноземні і/чи національні юридичні та фізичні особи, що діють в Україні на правах партнерів у складі групи, яка не є юридичною особою, на підставі договору про спільну діяльність);
- 5) відокремлені підрозділи без статусу юридичної особи;
- 6) консолідована група платників податків.

II. Залежно від податкової юрисдикції держави:

- 1) резиденти — особи, які мають місце постійного проживання чи місцезнаходження в даній державі і доходи яких підлягають

оподатковуванню з усіх джерел (особи, які несуть повну податкову відповідальність);

2) нерезиденти — особи, які не мають місця постійного знаходження в державі і в яких оподатковуванню підлягають лише доходи, отримані ними на даній території (особи, які несуть обмежену податкову відповідальність).

Розмежування резидентів і нерезидентів здійснюється на основі трьох принципів:

- постійного місцезнаходження на території держави (найчастіше закріплюється кількісний критерій — в Україні це 183 календарних дні);
- джерела отриманих доходів;
- межі податкової відповідальності — повної чи обмеженої.

Принцип територіальності визначає національну належність джерела доходу. При цьому оподатковуванню в даній країні підлягають тільки доходи, отримані на її території, у той час як будь-які доходи, отримані за її межами, звільняються від оподаткування в даній країні.

III. Залежно від розмірів сукупного валового доходу:

1) великий платник податків — це особа (юридичний, відособлений підрозділ без статусу юридичної особи, постійне представництво іноземної юридичної особи), сукупний валовий дохід якої становить від 4 до 20 млн грн.;

2) середній платник податків — це особа (всі платники, перераховані в першій групі), обсяг сукупного валового доходу якої становить до 4 млн грн. У встановлених законодавством випадках ці суб'єкти можуть виступати малими платниками податків;

IV. Залежно від критерію юридичного та фактичного обов'язку сплати податку:

- 1) юридичний платник податків;
- 2) фактичний платник податків.

Цей критерій має місце при непрямому оподаткуванні. Наприклад, при податку на додану вартість кошти в бюджет перераховує суб'єкт, який реалізував товар (роботу, послугу), тобто юридичний платник податків, але за рахунок коштів, отриманих від покупця (користувача, кінцевого споживача), який є фактичним платником податків. Отже, юридичний платник податку — це суб'єкт, який формально зобов'язаний перерахувати податок у бюджет.

Фактичний платник податків — це суб'єкт, що реально зобов'язаний надати грошові кошти в процесі придбання товару (роботи, послуги). До моменту сплати непрямого податку фактичний платник податків виступає носієм податку.

Більше відповідає змісту визначення платника податків саме юридичний платник, оскільки відповідальність за неперерахування, несплату податку лежить тільки на ньому. Чинне законодавство в даному разі визначає платником тільки одного суб'єкта. Відповідно до п. 1.3 ст. 1 Закону України «Про податок на додану вартість» платник податку — це особа, яка зобов'язана здійснювати утримання і внесення в бюджет податку, що сплачується покупцем.

Наведена класифікація платників податків є загальною, тобто поширюється на всі їх види. У свою чергу, кожен окрему групу платників податків можна класифікувати за своїми специфічними підставами.

2.2.2. Права та обов'язки платників податків

Відповідно до статті 16 Податкового кодексу платник податків **зобов'язаний:**

1. стати на облік у контролюючих органах в порядку, встановленому законодавством України;
2. вести в установленому порядку облік доходів і витрат, складати звітність, що стосується обчислення і сплати податків та зборів;
3. подавати до контролюючих органів у порядку, встановленому податковим та митним законодавством, декларації, звітність та інші документи, пов'язані з обчисленням і сплатою податків та зборів;
4. сплачувати податки та збори в строки та у розмірах, встановлених цим Кодексом та законами з питань митної справи;
5. подавати на належним чином оформлену письмову вимогу контролюючих органів (у випадках, визначених законодавством) документи з обліку доходів, витрат та інших показників, пов'язаних із визначенням об'єктів оподаткування (податкових зобов'язань), первинні документи, реєстри бухгалтерського обліку, фінансову звітність, інші документи, пов'язані з обчисленням та сплатою податків та зборів. У письмовій вимозі обов'язково зазначаються конкретний перелік документів, які повинен надати платник податків, та підстави для їх надання;
6. подавати контролюючим органам інформацію, відомості про суми коштів, не сплачених до бюджету в зв'язку з отриманням податкових пільг (суми отриманих пільг) та напрями їх використання (щодо умовних податкових пільг - пільг, що надаються за умови використання коштів, вивільнених у суб'єкта господарювання внаслідок надання пільги, у визначеному державою порядку);

7. подавати контролюючим органам інформацію в порядку, у строки та в обсягах, встановлених податковим законодавством;

8. виконувати законні вимоги контролюючих органів щодо усунення виявлених порушень законів з питань оподаткування та митної справи і підписувати акти (довідки) про проведення перевірки;

9. не перешкоджати законній діяльності посадової особи контролюючого органу під час виконання нею службових обов'язків та виконувати законні вимоги такої посадової особи;

10. повідомляти контролюючим органам за місцем обліку такого платника про його ліквідацію або реорганізацію протягом трьох робочих днів з дня прийняття відповідного рішення (крім випадків, коли обов'язок здійснювати таке повідомлення покладено законом на орган державної реєстрації);

11. повідомляти контролюючі органи про зміну місцезнаходження юридичної особи та зміну місця проживання фізичної особи - підприємця;

12. забезпечувати збереження документів, пов'язаних з виконанням податкового обов'язку, протягом строків, установлених цим Кодексом;

13. допускати посадових осіб контролюючого органу під час проведення ними перевірок до обстеження приміщень, територій (крім житла громадян), що використовуються для одержання доходів чи пов'язані з утриманням об'єктів оподаткування, а також для проведення перевірок з питань обчислення і сплати податків та зборів у випадках, встановлених цим Кодексом;

14. використовувати електронний кабінет для листування з контролюючими органами в електронній формі у разі подання звітності в електронній формі, а також після проходження електронної ідентифікації он-лайн в електронному кабінеті, крім платників податків, які відмовилися від використання електронного кабінету в порядку, встановленому цим Кодексом, та платників податків, які не визначили спосіб взаємодії із контролюючим органом;

15. забезпечувати надання посадовими (службовими) особами платника податку письмових пояснень на письмовий запит контролюючого органу з питань, що стосуються предмета перевірки, та їх документального підтвердження;

16. визначати, змінювати уповноважених осіб платника податків, які мають право користуватися електронним кабінетом, зокрема щодо підписання, подання, отримання ними документів та інформації через електронний кабінет, та визначати їхні повноваження.

Відповідно до статті 17 Податкового кодексу платник податків має **право:**

1. безоплатно отримувати у контролюючих органах, у тому числі і через мережу Інтернет, інформацію про податки та збори і нормативно-правові акти, що їх регулюють, порядок обліку та сплати податків та зборів, права та обов'язки платників податків, повноваження контролюючих органів та їх посадових осіб щодо здійснення податкового контролю;
2. представляти свої інтереси в контролюючих органах самостійно, через податкового агента або уповноваженого представника;
3. обирати самостійно, якщо інше не встановлено цим Кодексом, метод ведення обліку доходів і витрат;
4. користуватися податковими пільгами за наявності підстав у порядку, встановленому цим Кодексом;
5. одержувати відстрочення, розстрочення сплати податків або податковий кредит в порядку і на умовах, встановлених цим Кодексом;
6. бути присутнім під час проведення перевірок та надавати пояснення з питань, що виникають під час таких перевірок, та за власною ініціативою пояснення з питань, що не запитувалися контролюючим органом, ознайомлюватися та отримувати акти (довідки) перевірок, проведених контролюючими органами, перед підписанням актів (довідок) про проведення перевірки, у разі наявності зауважень щодо змісту (тексту) складених актів (довідок) підписувати їх із застереженням та подавати контролюючому органу письмові заперечення в порядку, встановленому цим Кодексом;
7. оскаржувати в порядку, встановленому цим Кодексом, рішення, дії (бездіяльність) контролюючих органів (посадових осіб), у тому числі надану йому у паперовій або електронній формі індивідуальну податкову консультацію, яка йому надана, а також узагальнюючу податкову консультацію;
8. вимагати від контролюючих органів проведення перевірки відомостей та фактів, що можуть свідчити на користь платника податків;
9. на нерозголошення контролюючим органом (посадовими особами) відомостей про такого платника без його письмової згоди та відомостей, що становлять конфіденційну інформацію, державну, комерційну чи банківську таємницю та стали відомі під час виконання посадовими особами службових обов'язків, крім випадків, коли це прямо передбачено законами;
10. на залік чи повернення надміру сплачених, а також надміру стягнутих сум податків та зборів, пені, штрафів у порядку, встановленому цим Кодексом;

11. на повне відшкодування шкоди, заподіяної незаконними діями (бездіяльністю) контролюючих органів (їх посадових осіб), у встановленому законом порядку;

13. самостійно обирати спосіб взаємодії з контролюючим органом в електронній формі через електронний кабінет, якщо інше не встановлено цим Кодексом;

14. реалізовувати через електронний кабінет права та обов'язки, передбачені цим Кодексом та які можуть бути реалізовані в електронній формі засобами електронного зв'язку;

15. подавати декларацію та інші документи в паперовій формі у разі виникнення технічних та/або методологічних помилок чи технічного збою в роботі електронного кабінету (наявність помилки/збою має бути підтверджена технічним адміністратором та/або методологом електронного кабінету, або згідно з повідомленням на офіційному веб-сайті центрального органу виконавчої влади, що реалізує державну податкову політику, або рішенням суду), якщо подання таких документів в електронній формі не є обов'язковим відповідно до цього Кодексу;

16. надавати за власною ініціативою письмові пояснення та/або документи щодо обставин, які підтверджують відсутність його вини у вчиненому податковому правопорушенні, в порядку, встановленому цим Кодексом;

17. відкрито застосовувати технічні прилади і технічні засоби, що мають функції фото- і кінозйомки, відеозапису, засоби фото- і кінозйомки, відеозапису; відкрито здійснювати звукозапис, фото-, відеофіксацію (відеозйомку), накопичувати та використовувати таку мультимедійну інформацію (фото, відео-, звукозапис) під час проведення перевірок.

Платник податку має також інші права, передбачені законом.

2.3. Податок на доходи фізичних осіб та військовий збір

2.3.1. Платники податку на доходи фізичних осіб. Податкові агенти

Податок на доходи фізичних осіб (ПДФО) - одне з основних джерел доходів бюджету держави, яке використовується для регулювання доходів і накопичень різних соціальних груп населення. Він має економічну, фінансову, політичну і соціальну характеристики. З економічної позиції ПДФО - це відчуження частини власності платника на користь держави, з фінансової - засіб для наповнення місцевих бюджетів. Політичний бік цього податку стосується узгодження інтересів різних верств суспільства. Соціальна значимість ПДФО полягає в тому, що він зачіпає інтереси всього

економічно активного населення країни, згладжуючи ступінь нерівності в доходах, впливає на рівень заощаджень населення, обсяг, динаміку і структуру внутрішнього попиту, якість життя, демографічні та інші показники соціальної сфери.

Через ПДФО реалізується зв'язок громадян-платників з державою (в особі податкових органів) і місцевими органами самоврядування. Сплачуючи ПДФО, фізичні особи стають причетними до формування доходів бюджету, що дає їм підставу для контролю за ефективним використанням державних ресурсів.

В Україні порядок нарахування та сплати ПДФО регулюється розділом IV Податкового кодексу. При визначенні платника податку поєднуються принципи джерела походження доходу і принципу резидентства.

Платниками ПДФО є:

- фізична особа - резидент, яка отримує доходи як з джерела їх походження в Україні, так і іноземні доходи;
- фізична особа - нерезидент, яка отримує доходи з джерела їх походження в Україні;
- податковий агент - юридична особа або самозайнята особа, які зобов'язані нараховувати, утримувати та сплачувати податок від імені та за рахунок коштів платника.

Визначення резидента-фізичної особи міститься у ст. 14.1.213 ПКУ. Фізична особа є резидентом, якщо має місце проживання в Україні. У разі якщо фізична особа має місце проживання також в іноземній державі, вона вважається резидентом, якщо така особа має місце постійного проживання в Україні. Якщо особа має місце постійного проживання також в іноземній державі, вона вважається резидентом, якщо має більш тісні особисті чи економічні зв'язки (центр життєвих інтересів) в Україні. У разі якщо державу, в якій фізична особа має центр життєвих інтересів, не можна визначити, або якщо фізична особа не має місця постійного проживання у жодній з держав, вона вважається резидентом, якщо перебуває в Україні не менше 183 днів протягом податкового року.

Достатньою (але не виключною) умовою визначення місця знаходження центру життєвих інтересів фізичної особи є місце постійного проживання членів її сім'ї або її реєстрації як суб'єкта підприємницької діяльності. Якщо неможливо визначити резидентський статус фізичної особи, використовуючи попередні положення, фізична особа вважається резидентом, якщо вона є громадянином України.

Якщо всупереч закону фізична особа - громадянин України має також громадянство іншої країни, то з метою оподаткування цим податком така

особа вважається громадянином України, який не має права на залік податків, сплачених за кордоном, передбаченого нормами міжнародних угод України.

2.3.2. Об'єкт та база оподаткування податком на доходи фізичних осіб.

Об'єктом оподаткування ПДФО є доходи платника з різних джерел. Об'єктом оподаткування резидента є:

- загальний місячний (річний) оподатковуваний дохід;
- доходи з джерела їх походження в Україні, які остаточно оподатковуються під час їх нарахування (виплати, надання);
- іноземні доходи - доходи (прибуток), отримані з джерел за межами України.

Об'єктом оподаткування нерезидента є:

- загальний місячний (річний) оподатковуваний дохід з джерела його походження в Україні;
- доходи з джерела їх походження в Україні, які остаточно оподатковуються під час їх нарахування (виплати, надання).

Базою оподаткування ПДФО визнаються конкретні вартісні характеристики певного об'єкта оподаткування. Таким чином, *базою оподаткування ПДФО є чистий річний оподатковуваний дохід, який визначається шляхом зменшення загального оподаткованого доходу на суми податкової знижки звітного року.*

Загальний оподатковуваний дохід - це будь-який дохід, який підлягає оподаткуванню, нарахований (виплачений, наданий) на користь платника податку протягом звітного податкового періоду.

Загальний оподатковуваний дохід складається з доходів, які остаточно оподатковуються під час їх нарахування (виплати, надання), доходів, які оподатковуються у складі загального річного оподаткованого доходу, та доходів, які оподатковуються за іншими правилами.

Загальний місячний оподатковуваний дохід складається із суми оподатковуваних доходів, нарахованих (виплачених, наданих) протягом звітного податкового місяця. До загального місячного (річного) оподаткованого доходу платника податку *включаються:*

- доходи у вигляді заробітної плати, нараховані (виплачені) платнику податку відповідно до умов трудового договору (контракту);
- дохід від надання майна в лізинг, оренду або суборенду;
- дохід у вигляді дивідендів, вигащів, призів, процентів (крім процентів у сумі, що не перевищує в рік сімнадцять прожиткових мінімумів для працездатної особи, встановлених законом на 1 січня звітного податкового

року);

- суми винагород та інших виплат, нарахованих (виплачених) платнику податку відповідно до умов цивільно-правового договору;
- доходи від продажу об'єктів майнових і немайнових прав;
- кошти або майно (нематеріальні активи), отримані платником податку як хабар, викрадені чи знайдені як скарб, не зданий державі згідно із законом, у сумах, які визначені обвинувальним вирокком суду незалежно від призначеної ним міри покарання тощо.

До загального місячного (річного) оподатковуваного доходу платника податку не включаються такі доходи:

-сума державної та соціальної матеріальної допомоги, державної допомоги у вигляді адресних виплат та надання соціальних і реабілітаційних послуг, житлових та інших субсидій або дотацій, компенсацій, винагород і страхових виплат, які отримує платник податку з бюджетів та фондів загальнообов'язкового державного соціального страхування;

-сума єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування платника податку, що вносяться за рахунок його роботодавця;

-кошти, отримані платником податку на відрядження або під звіт;

-аліменти, що виплачуються платнику податку згідно з рішенням суду або за добровільним рішенням сторін;

-дивіденди, які нараховуються на користь платника податку у вигляді акцій (часток, паїв), емітованих юридичною особою - резидентом, що нараховує такі дивіденди;

-вартість путівок на відпочинок, оздоровлення та лікування платника податку та/або його членів сім'ї першого ступеня споріднення, які надаються його роботодавцем - платником податку на прибуток підприємств безоплатно або із знижкою (у розмірі такої знижки) один раз на календарний рік та за умови, якщо вартість путівки (розмір знижки) не перевищує 5 розмірів мінімальної зарплати, встановленої на 1 січня звітного податкового року тощо.

Під час нарахування (надання) доходів у будь-якій негрошовій формі базою оподаткування є вартість такого доходу, розрахована за звичайними цінами, правила визначення яких встановлені згідно з цим Кодексом, помножена на коефіцієнт, який обчислюється за такою формулою:

$$K = 100 : (100 - Sp),$$

де K - коефіцієнт;

Sp - ставка податку, встановлена для таких доходів на момент їх нарахування.

У такому самому порядку визначаються об'єкт оподаткування і база оподаткування для коштів, надміру витрачених платником податку на відрядження або під звіт та не повернутих у встановлені законодавством строки.

2.3.3. Ставки податку на доходи фізичних осіб.

Ставка податку становить **18 відсотків** бази оподаткування щодо доходів, нарахованих (виплачених, наданих) у тому числі, але не виключно у формі: заробітної плати, інших заохочувальних та компенсаційних виплат або інших виплат і винагород, які нараховуються (виплачуються, надаються) платнику у зв'язку з трудовими відносинами та за цивільно-правовими договорами.

Ставка податку становить **9% бази оподаткування** щодо доходів отриманих від дивідендів по акціях та/або інвестиційних сертифікатах, корпоративних правах, нараховані нерезидентами, інститутами спільного інвестування та суб'єктами господарювання, які не є платниками податку на прибуток.

Ставка податку становить **5% бази оподаткування** щодо доходів:

- дивідендів по акціях та корпоративних правах, нараховані резидентами - платниками податку на прибуток підприємств (крім доходів у вигляді дивідендів по акціях, інвестиційних сертифікатах, які виплачуються інститутами спільного інвестування).

- продаж більше одного разу на рік будинку, квартири, дачі, земельної ділянки в межах норм, та продаж об'єктів, що перебувають у власності менше трьох років.

- продаж (обмін) протягом звітного (податкового) року другого об'єкта рухомого майна у вигляді легкового автомобіля та/або мотоцикла, та/або мопеда.

- успадкування спадкоємцями, які не є членами сім'ї першого та другого ступенів споріднення.

Ставка податку становить **0% бази оподаткування** щодо доходів:

- продаж один раз на рік будинку, квартири, дачі, земельної ділянки в межах норм, що перебувають у власності понад три роки (для резидентів та нерезидентів).

- продаж один раз на рік легкового автомобіля та/або мотоцикла, та/або мопеда (для резидентів та нерезидентів).

- успадкування членами сім'ї спадкодавця першого та другого ступеня споріднення.

2.3.4. Платники, об'єкти та база оподаткування військовим збором

В Україні тимчасово, до набрання чинності рішенням Верховної Ради України про завершення реформи Збройних Сил України, встановлено військовий збір. При нарахуванні він практично нерозривно пов'язаний з ПДФО. Якщо стягується ПДФО, то і військовий збір потрібно сплачувати.

Платниками військового збору є:

- фізична особа - резидент, яка отримує доходи як з джерела їх походження в Україні, так і іноземні доходи;
- фізична особа - нерезидент, яка отримує доходи з джерела їх походження в Україні;
- податковий агент.

Таким чином, військовий збір сплачується за рахунок фізичних осіб, які отримують оподатковуваний дохід. Проте особою відповідальною за нарахування, утримання і сплату (перерахування) його до бюджету, є:

- роботодавець фізичної особи — при виплаті їй доходу у вигляді заробітної плати;
- податковий агент — при виплаті інших доходів з джерела їх походження в Україні.

Об'єктом оподаткування збором для *резидента*:

- загальний місячний (річний) оподатковуваний дохід;
- доходи з джерела їх походження в Україні, які остаточно оподатковуються під час їх нарахування (виплати, надання);
- іноземні доходи - доходи (прибуток), отримані з джерел за межами України.

Об'єктом оподаткування *нерезидента* є:

- загальний місячний (річний) оподатковуваний дохід з джерела його походження в Україні;
- доходи з джерела їх походження в Україні, які остаточно оподатковуються під час їх нарахування (виплати, надання).

Таким чином, військовим збором оподатковуються такі доходи фізичних осіб як заробітна плата, лікарняні, доходи за цивільно- правовими договорами, доходи від продажу майна і немайнових прав, авторські винагороди, доходи за надання прав користування нематеріальними активами, вихідна допомога при звільненні, доходи від здачі майна в оренду/лізинг, нецільова благодійна допомога тощо.

Військовий збір *не сплачується* з доходів, які не включаються до загального оподаткованого доходу фізичних осіб та з яких не стягується ПДФО, а саме:

- допомога по вагітності та пологах;
- житлові субсидії;

- кошти, одержані на відрядження та під звіт, якщо по них вчасно відзвітували;
- аліменти;
- дохід від продажу нерухомості, якщо у календарному році було здійснено лише один продаж такого майна, яке перебувало у власності більше 3-х років;
- поворотна фінансова допомога;
- подарунки, якщо їх вартість не перевищує 25 % мінімальної зарплати станом на 1 січня поточного року;
- спадщина та подарунки, які одержані від осіб першого та другого ступеню споріднення;
- доходи у вигляді грошового забезпечення працівників правоохоронних органів, військовослужбовців та працівників Збройних Сил України, Національної гвардії України, Служби безпеки України, Служби зовнішньої розвідки України, Державної прикордонної служби України, осіб рядового, начальницького складу, військовослужбовців, працівників Міністерства внутрішніх справ України, Управління державної охорони України, Державної служби спеціального зв'язку та захисту інформації України, інших утворених відповідно до законів України військових формувань та інших осіб на період їх безпосередньої участі в антитерористичній операції.

Як виняток, у ПКУ є доходи, з яких не стягується ПДФО, однак нараховувати і сплачувати військовий збір потрібно:

- 1) процентні доходи;
- 2) дивіденди у вигляді акцій (часток, паїв), емітованих юридичною особою-резидентом, що нараховує дивіденди, якщо таке нарахування не змінює пропорцій (часток) участі всіх акціонерів (власників) у статутному фонді емітента і в результаті статутний фонд збільшується на сукупну номінальну вартість нарахованих дивідендів;
- 3) доходи, отримані платником податку за здані (продані) ним вторинну сировину, побутові відходи, брухт чорних і кольорових металів, включаючи використані (виснажені) електричні свинцево-кислотні акумулятори, залишки та брухт електричних акумуляторів із вмістом свинцю, а також за брухт дорогоцінних металів, проданий НБУ;
- 4) інвестиційний прибуток від операцій з борговими зобов'язаннями НБУ і державними цінними паперами, емітованими Мінфіном, з урахуванням курсових різниць.

Базою нарахування військового збору (ВЗ) є дохід фізичної особи.

$$\text{ВЗ} = \text{Д} \times 1,5 \%,$$

де Д - будь-який дохід платника (зарплата, інші доходи).

2.3.5. Ставки військового збору та порядок його розрахунку.

Ставка збору становить 1,5 відсотка від об'єкта оподаткування.

Фізичні особи-підприємці, які працюють на загальній системі оподаткування, розраховують військовий збір наступним чином:

$$\text{ВЗ} = \text{ЧД} \times 1,5 \%$$

Фізичні особи-підприємці, які працюють на спрощеній системі оподаткування, військовий збір не сплачують тільки за себе. Вони по відношенню до своїх найманих працівників є податковими агентами та з їх виплат стягують військовий збір і перераховують його в бюджет.

Якщо дохід платнику надано у натуральній формі, «натуральний» коефіцієнт при розрахунку військового збору не застосовується.

Сплата військового збору відбувається за правилами сплати ПДФО:

- якщо виплата зарплати (доходу) податковим агентом відбувається на банківський рахунок - сплата збору відбувається одночасно з отриманням грошей у банку;

- якщо гроші перераховано у безготівковій формі на рахунок фізичної особи - сплата збору відбувається одночасно з перерахуванням грошей на рахунок;

- якщо виплата відбувається готівкою з каси або у натуральній формі - військовий збір сплачується протягом 3-х банківських днів з дня який настає за днем виплати;

- якщо дохід було нараховано, але не виплачено, то військовий збір треба сплатити протягом 30 календарних днів, які настають за останнім днем місяця, в якому це сталося сплатити податок.

Приклад

Нарахувати податок на доходи фізичних осіб та військовий збір громадянину, який є батьком двох дітей 14 і 12 років. Заява про отримання податкової соціальної пільги та копії свідоцтва про народження дітей подані до бухгалтерії. За липень нараховано заробітну плату в сумі 6850 грн. Визначити суму заробітної плати, що підлягає виплаті.

Розв'язок:

Механізм обчислення податку на доходи фізичних осіб із заробітної плати є таким:

$$\text{ПДФО} = (\text{ЗП} - \text{ПСП}) * 18\%$$

де ПДФО – податок на доходи фізичних осіб;

ЗП – заробітна плата, нарахована у звітному місяці;

ПСП – податкова соціальна пільга.

Податкова соціальна пільга: Податкова пільга застосовується до доходу, нарахованого на користь платника податку протягом звітного

податкового місяця як заробітна плата (інші прирівняні до неї відповідно до законодавства виплати, компенсації та винагороди), якщо його розмір не перевищує суми, що дорівнює розміру місячного прожиткового мінімуму, діючого для працездатної особи на 1 січня звітного податкового року, помноженого на 1,4 та округленого до найближчих 10 грн., (у 2022 р. $2481 \text{ грн} * 1,4 = 3473,40 \approx 3470 \text{ грн.}$). При цьому граничний розмір доходу, що дає право на отримання податкової пільги одному із батьків, визначається як добуток зазначеної суми та кількості дітей. Тобто, граничний дохід, який дає право на отримання податкової соціальної пільги на двох дітей віком до 18 років – 5880 грн.

$$3470 * 2 = 6940 \text{ грн.}$$

З урахуванням того, що нарахована заробітна плата громадянина становить 6850 грн. (що не перевищує граничну межу доходу, який дає право на отримання податкової соціальної пільги), право на застосування податкової соціальної пільги у зазначеному місяці є.

Підпунктом 169.1.2 ст. 169 Податкового кодексу визначено, що платник податку, який утримує двох чи більше дітей віком до 18 років, має право на зменшення суми загального місячного оподатковуваного доходу, отримуваного від одного роботодавця у вигляді зарплати, на суму податкової соціальної пільги у розмірі 50% прожиткового мінімуму для працездатних осіб, встановленого на 1 січня звітного податкового року в розрахунку на кожен таку дитину. Прожитковий мінімум для працездатних осіб станом на 1 січня 2022 р. становить 2102 грн. Таким чином, пільга на 2-х дітей віком до 18 років становить: $2481 * 50\% * 2 = 2481 \text{ грн.}$

Податок на доходи фізичних осіб:

$$\text{ПДФО} = (6850 - 2481) * 18\% = 786,42 \text{ грн.}$$

Військовий збір справляється за ставкою 1,5%:

$$\text{ВЗ} = 6850 * 1,5\% = 102,75 \text{ грн.}$$

Заробітна плата, що підлягає виплаті:

$$6850 - 786,42 - 102,75 = 5960,83 \text{ грн.}$$

Висновок: із заробітної плати сума утримання податку на доходи фізичних осіб становить 786,42 грн., військового збору – 102,75 грн. Заробітна плата, що підлягає виплаті – 5960,83 грн.

2.4. Загальнообов'язкове державне соціальне страхування.

2.4.1. Платники, об'єкти та база оподаткування єдиним соціальним внеском на загальнообов'язкове державне соціальне страхування.

Система загальнообов'язкового державного соціального страхування відіграє значну роль у фінансуванні соціальної сфери України. Вона спрямована на матеріальне забезпечення і підтримку непрацездатних громадян за рахунок фондів, сформованих працездатними членами суспільства.

Згідно з Законом України «Про збір та облік єдиного соціального внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування», на території країни з 1 січня 2011 року діє єдиний внесок на загальнообов'язкове державне соціальне страхування (ЄСВ). Це консолідований страховий внесок, збір якого здійснюється до системи загальнообов'язкового державного соціального страхування в обов'язковому порядку та на регулярній основі з метою забезпечення захисту прав застрахованих осіб та членів їхніх сімей на отримання страхових виплат (послуг) за діючими видами загальнообов'язкового державного соціального страхування. Основне його призначення - забезпечити мобілізацію коштів для реалізації права громадян на державне пенсійне і соціальне забезпечення.

Платників ЄСВ можна поділити на декілька категорій. До основних з них належать:

- 1) роботодавці - юридичні особи та фізичні особи-підприємці, які використовують працю фізичних осіб на умовах трудового договору (контракту) або на інших умовах, передбачених законодавством, чи за цивільно-правовими договорами; фізичні особи, які забезпечують себе роботою самостійно; військові частини та органи, які виплачують грошове забезпечення військовослужбовцям, поліцейським, особам рядового і начальницького складу;
- 2) фізичні особи - підприємці, в тому числі ті, які обрали спрощену систему оподаткування;
- 3) особи, які провадять незалежну професійну діяльність, а саме наукову, літературну, артистичну, художню, освітню або викладацьку, а також медичну, юридичну практику, в тому числі адвокатську, нотаріальну діяльність, або особи, які провадять релігійну (місіонерську) діяльність, іншу подібну діяльність та отримують дохід від цієї діяльності;

4) члени фермерського господарства, якщо вони не належать до осіб, які підлягають страхуванню на інших підставах;

5) особи, які беруть добровільну участь у системі загальнообов'язкового державного соціального страхування.

Законодавство передбачає пільги з ЄСВ. Так, фізичні особи - підприємці та члени фермерського господарства звільняються від сплати за себе єдиного внеску, якщо вони отримують пенсію за віком або є особами з інвалідністю, або досягли віку, встановленого статтею 26 Закону України "Про загальнообов'язкове державне пенсійне страхування" (60 років), та отримують відповідно до закону пенсію або соціальну допомогу. Такі особи можуть бути платниками єдиного внеску виключно за умови їх добровільної участі у системі загальнообов'язкового державного соціального страхування.

База нарахування ЄСВ. Роботодавці, згідно зі ст. 7 Закону про ЄСВ, повинні нараховувати ЄСВ (тобто сплачувати за рахунок своїх коштів) з таких виплат:

- суми нарахованої заробітної плати за видами виплат, які включають основну та додаткову заробітну плату, інші заохочувальні та компенсаційні виплати, у тому числі в натуральній формі, та суму винагороди фізичним особам за виконання робіт (надання послуг) за цивільно-правовими договорами;

- суми оплати перших п'яти днів тимчасової непрацездатності (лікарняні), що здійснюється за рахунок коштів роботодавця, допомоги по тимчасовій непрацездатності, допомоги у зв'язку з вагітністю та пологами;

- суми доходу (прибутку) фізичних осіб-підприємців, які працюють на загальній системі оподаткування, отриманого від їх діяльності, що підлягає обкладенню податком на доходи фізичних осіб;

- суми доходу фізичних осіб-підприємців, які обрали спрощену систему оподаткування, що визначаються ними самостійно, але не більше максимальної величини бази нарахування єдиного внеску.

Для осіб, які працюють у сільському господарстві, зайняті на сезонних роботах, виконують роботи (надають послуги) за цивільно-правовими договорами, творчих працівників (архітекторів, художників, артистів, музикантів, композиторів, критиків, мистецтвознавців, письменників, кінематографістів), та інших осіб, які отримують заробітну плату (дохід) за виконану роботу (надані послуги), строк виконання яких перевищує календарний місяць, єдиний внесок нараховується на суму, що визначається шляхом ділення заробітної плати (доходу), виплаченої за результатами роботи, на кількість місяців, за які вона нарахована.

Максимальна величина бази нарахування ЄСВ визначається як максимальна сума доходу застрахованої особи, що дорівнює 15 розмірам

прожиткового мінімуму для працездатних осіб, встановленого законом.

Є види виплат, на які ЄСВ не нараховується. Їх перелік регулюється Постановою Кабінету Міністрів України № 1170. До таких виплат, здійснюваних за рахунок коштів роботодавця, відносяться:

- соціальні допомоги та виплати, встановлені колективним договором (працівникам, які перебувають у відпустці для догляду за дитиною до досягнення нею трирічного віку, на народження дитини тощо);
- одноразова допомога працівникам, які виходять на пенсію;
- вихідна допомога у разі припинення трудового договору;
- витрати на відрядження, а саме: добові (у повному обсязі), вартість проїзду, витрати на наймання житлового приміщення;
- виплати особам, які потерпіли від Чорнобильської катастрофи тощо.

2.4.2. Ставки ЄСВ, особливості їх застосування.

До кожного виду виплат застосовуються свої ставки.

Ставки єдиного соціального внеску

Платники	База нарахування	
	Заробітна плата, допомога по тимчасовій непрацездатності та у зв'язку з вагітністю та пологами	Винагорода фізичним особам за договорами цивільно-правового характеру
Підприємства, ФОП, самозайняті особи на доходи найманих працівників	22 %	22 %
Підприємства на доходи найманих працівників -	8,41 %	22 %
Підприємства та організації всеукраїнських громадських організацій інвалідів, зокрема товариств УТОГ та УТОС, в яких кількість інвалідів становить не менш як 50 % загальної чисельності працюючих, і за умови, що фонд оплати праці таких інвалідів становить не менш як 25 % суми витрат на оплату праці	5,3 %	5,3 %
Підприємства та організації громадських організацій інвалідів, в яких кількість інвалідів становить не менш як 50 % загальної чисельності працюючих, і за умови, що фонд оплати праці таких інвалідів становить не менш як 25 % суми витрат на оплату праці	5,5 % — на доходи працюючих інвалідів, 22 % — на доходи інших працівників	22 %

Сума ЄСВ не може бути меншою за розмір мінімального страхового внеску за місяць. *Мінімальний страховий внесок* - це сума єдиного внеску, що визначається розрахунково як добуток мінімального розміру заробітної

плати на розмір внеску, встановлений законом на місяць, за який нараховується заробітна плата (дохід), та підлягає сплаті щомісяця.

Для фізичних осіб-підприємців є певні особливості щодо нарахування соціальних внесків. Ставка ЄСВ - 22 %. Однак база нарахування внеску різна. Для підприємців на загальній системі оподаткування вона обчислюється від суми доходу, одержаного в результаті діяльності. А для підприємців-«спрощенців» встановлено межі розміру ЄСВ: сума виплат не повинна бути нижче мінімального страхового внеску і більше максимальної величини бази нарахування ЄСВ. Таким чином, розмір внеску повністю залежить від поточного розміру мінімальної заробітної плати (прожиткового мінімуму для працездатних осіб).

Що стосується специфіки стягнення ЄСВ з фермерів, то обчислення внеску здійснюється після отримання частки розподіленого доходу (прибутку) від чистого прибутку фермерського господарства у звітному році.

Згідно з п. 5 ч. 1 ст. 1 Закону про ЄСВ страховий внесок залежить від розміру мінімальної заробітної плати:

- мінімальний розмір доходу, на який нараховують ЄСВ – 6700 грн;
- максимальний розмір доходу, на який нараховують ЄСВ – 100500 грн.
- мінімальний розмір ЄСВ (у розрахунку на місяць) – **1474 грн** (6700 грн × 22%);
- максимальний розмір ЄСВ (у розрахунку на місяць) – **22110 грн** (100500 грн × 22%).

Згідно Закону № 2120-ІХ від 15 березня 2022 р. “Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законодавчих актів України щодо дії норм на період дії воєнного стану” **тимчасово, з 1 березня 2022 року та протягом 12 місяців після припинення або скасування воєнного стану наступні особи мають право не нараховувати і не сплачувати ЄСВ за себе:**

- фізичні особи – підприємці, в тому числі ті, які обрали спрощену систему оподаткування;
- особи, які провадять незалежну професійну діяльність, а саме наукову, літературну, артистичну, художню, освітню або викладацьку, а також медичну, юридичну практику, в тому числі адвокатську, нотаріальну діяльність, або особи, які провадять релігійну (місіонерську) діяльність, іншу подібну діяльність та отримують дохід від цієї діяльності;
- члени фермерського господарства, якщо вони не належать до осіб, які підлягають страхуванню на інших підставах.

Зазначеними вище особами розрахунок єдиного внеску у складі податкової декларації не заповнюється за період, в якому ЄСВ не сплачувався.

Також під час періоду мобілізації, ФОП 2-3 групи єдиного податку та юридичні особи 3 групи єдиного податку **мають право не сплачувати єдиний внесок за найманих працівників, призваних під час мобілізації до ЗСУ**. В такому випадку суми ЄСВ, нараховані роботодавцем та відображені в звітності, сплачуються за рахунок державного бюджету, окрім періодів, коли мобілізовані працівники отримували доходи у вигляді грошового забезпечення, з яких було сплачено єдиний внесок за рахунок державного бюджету.

Тимчасово, **на період дії воєнного, надзвичайного стану та протягом 3 місяців після його припинення**, не застосовуються штрафи за наступні порушення:

- ухилення або несвоєчасне подання заяви про взяття на облік платниками ЄСВ;
- несвоєчасну сплату або донарахування несвоєчасної сплати єдиного внеску;
- неналежне ведення бухгалтерської документації, на підставі якої нараховується єдиний внесок;
- за неподання чи несвоєчасне подання звітності про нарахування єдиного внеску.

Також в цей період не нараховується пеня і встановлено мораторій на проведення документальних перевірок правильності нарахування, обчислення та сплати єдиного внеску, а розпочаті перевірки будуть відновлені через 3 місяці після скасування ВС або НС.

2.4.3. Терміни сплати та подання звітності з ЄСВ.

Періодом, за який платники ЄСВ подають звітність до органу Державної податкової служби, є календарний місяць, крім фізичних осіб-підприємців, осіб, які провадять незалежну професійну діяльність та фермерських господарств, для яких звітним періодом є календарний рік.

Фізичні особи-підприємці, особи, які провадять незалежну професійну діяльність та члени фермерського господарства сплачують ЄСВ один раз на квартал до 20 числа місяця, що настає за кварталом, за який сплачується єдиний внесок.

Інші платники єдиного внеску зобов'язані сплачувати єдиний внесок, нарахований за календарний місяць, не пізніше 20 числа наступного місяця, крім гірничих підприємств, які зобов'язані сплачувати єдиний внесок,

нарахований за календарний місяць, не пізніше 28 числа наступного місяця.

Платники	Форма звітності	Термін подання звітності	Термін сплати
Страховальники-роботодавці (у т.ч. юридичні особи, ФОПи, особи, які провадять незалежну професійну діяльність)	Податковий розрахунок сум доходу, нарахованого (сплаченого) на користь платників податків – фізичних осіб, і сум утриманого з них податку, а також сум нарахованого єдиного внеску (наказ Мінфіну від 13.01.2015 р. № 4 із змінами, внесеними наказом від 15.12.2020 р. № 773)	Протягом 40 к. дн., що настають за звітним кварталом (пп. «б» п. 176.2. ПКУ)	Одночасно з отриманням (перерахуванням) коштів на оплату праці (виплату доходу), у тому числі в безготівковій чи натуральній формі. Не пізніше 20 числа наступного місяця* (ч.8 ст.9 Закону про ЄСВ) * Крім гірничих підприємств, які зобов'язані сплачувати ЄСВ, нарахований за календарний місяць, не пізніше 28 числа наступного місяця
ФОП - платники єдиного податку	Відомості про суми нарахованого доходу застрахованих осіб та суми нарахованого єдиного внеску (розділ VII Податкової декларації платника єдиного податку - фізичної особи – підприємця (наказ Мінфіну від 19.06.2015 р. № 578 у редакції наказу від 09.12.2020 р. № 752)	Для ФОП I та II групи: протягом 60 к. дн., що настають за звітним роком) (п. 296.2 ПКУ). Для ФОП III групи: протягом 40 к. днів за останнім днем звітного року) (п. 296.3 ПКУ).	До 20 числа місяця, що настає за звітним кварталом (ч.8 ст.9 Закону про ЄСВ)
ФОП на загальній системі оподаткування	Розрахунок сум нарахованого доходу застрахованих осіб та суми нарахованого єдиного внеску (додаток ЄСВ 1 до Податкової декларації про майновий стан і доходи)	Протягом 40 к. днів, що настають за останнім календарним днем звітного податкового року)(пп. 49.18.5 ПКУ)	До 20 числа місяця, що настає за кварталом (ч.8 ст.9 Закону про ЄСВ)
Особи, які провадять незалежну професійну діяльність	Мінфіну від 02.10.2015 р. № 859 зі змінами, внесеними наказом від 17.12.2020 р. № 783)	До 1 травня року, що настає за звітним (пп. 49.18.4, 178.4 ПКУ)	

2.5. Екологічний податок

2.5.1. Сутність та значення екологічного податку

Платежем, який суттєво впливає на екологічну складову економічного розвитку країни, є екологічний податок, який було впроваджено з прийняттям Податкового кодексу України. До прийняття Податкового кодексу діяв збір за забруднення навколишнього природного

середовища, який набув трансформації через екологічний податок, оскільки багато елементів податку залишилися схожими.

Вперше ідею запровадження екологічного податку, що повинен справлятися за заподіяння шкоди навколишньому природному середовищу, висунув англійський економіст А. С. Пігу. Він визначив, що екологічний податок повинен справлятися у розмірі, що дорівнює граничним зовнішнім витратам. *Граничні зовнішні витрати* - це витрати на ліквідацію кожної наступної одиниці викидів. У той же час, *шкідливі викиди* за А. С. Пігу - це екстерналії, що є відображенням «ненавмисного впливу поведінки одного суб'єкта на іншого суб'єкта або суб'єктів, що не передбачає відповідальності за чинного законодавства та інституційної бази».

Екологічний податок відповідно до Податкового кодексу України є загальнодержавним обов'язковим платежем, що справляється з фактичних обсягів викидів у атмосферне повітря, скидів у водні об'єкти забруднюючих речовин, розміщення відходів, фактичного обсягу радіоактивних відходів, що тимчасово зберігаються їх виробниками, фактичного обсягу утворених радіоактивних відходів та з фактичного обсягу радіоактивних відходів, накопичених до 1 квітня 2009 року.

2.5.2. Платники, податкові агенти, об'єкт, ставка і база оподаткування екологічного податку.

Платниками екологічного податку є суб'єкти господарювання, юридичні особи, що не провадять господарську (підприємницьку) діяльність, бюджетні установи, громадські та інші підприємства, установи та організації, постійні представництва нерезидентів, включаючи тих, які виконують агентські (представницькі) функції стосовно таких нерезидентів або їх засновників, під час провадження діяльності яких на території України і в межах її континентального шельфу та виключної (морської) економічної зони здійснюються:

- викиди забруднюючих речовин в атмосферне повітря стаціонарними джерелами забруднення;
- скиди забруднюючих речовин безпосередньо у водні об'єкти;
- розміщення відходів (крім розміщення окремих видів (класів) відходів як вторинної сировини, що розміщуються на власних територіях (об'єктах) суб'єктів господарювання);
- утворення радіоактивних відходів (включаючи вже накопичені);
- тимчасове зберігання радіоактивних відходів їх виробниками понад установлений особливими умовами ліцензії строк.

Не є платниками екологічного податку:

1) за утворення радіоактивних відходів (включаючи вже накопичені) суб'єкти діяльності у сфері використання ядерної енергії, які:

- до останнього календарного дня (включно) звітного кварталу, у якому придбано джерело іонізуючого випромінювання, уклали договір щодо повернення відпрацьованого закритого джерела іонізуючого випромінювання за межі України до підприємства - виробника такого джерела;

- здійснюють поводження з радіоактивними відходами, що утворилися внаслідок Чорнобильської катастрофи, в частині діяльності, пов'язаної з такими відходами;

2) за утворення радіоактивних відходів (включаючи вже накопичені) та/або тимчасове зберігання радіоактивних відходів їх виробниками понад установлені особливими умовами ліцензії строк, державні спеціалізовані підприємства з поводження з радіоактивними відходами, основною діяльністю яких є зберігання, переробка та захоронення тих радіоактивних відходів, що знаходяться у власності держави, а також дезактивація радіаційно забруднених об'єктів;

3) за розміщення відходів суб'єкти господарювання, які розміщують на власних територіях (об'єктах) виключно відходи як вторинну сировину.

При визначенні платників екологічного податку виділяють лише стаціонарні джерела забруднення.

Об'єктом та базою оподаткування є:

•обсяги та види забруднюючих речовин, які викидаються в атмосферне повітря стаціонарними джерелами;

•обсяги та види забруднюючих речовин, які скидаються безпосередньо у водні об'єкти;

•обсяги та види (класи) розміщених відходів, крім обсягів та видів (класів) відходів як вторинної сировини, що розміщуються на власних територіях (об'єктах) суб'єктів господарювання;

•обсяги та категорія радіоактивних відходів, що утворюються внаслідок діяльності суб'єктів господарювання та/або тимчасово зберігаються їх виробниками понад установлені особливими умовами ліцензії строк;

•обсяги електричної енергії, виробленої експлуатуючими організаціями ядерних установок (атомних електростанцій).

•База оподаткування податком за викиди двоокису вуглецю за результатами податкового (звітного) року зменшується на обсяг таких викидів у розмірі 500 тонн за рік.

Ставки екологічного податку наведено у статтях 243, 245-246, 247-248 ПКУ. Розмір ставки екологічного податку залежить від виду забруднюючої речовини, класу небезпечності розміщених відходів.

Базовий податковий (звітний) період дорівнює календарному кварталу.

Платники податку та податкові агенти складають податкові декларації за встановленою формою, подають їх протягом 40 календарних днів, що настають за останнім календарним днем податкового (звітного) кварталу, до контролюючих органів та сплачують податок протягом 10 календарних днів, що настають за останнім днем граничного строку подання податкової декларації:

- 1) за викиди в атмосферне повітря забруднюючих речовин стаціонарними джерелами забруднення, скиди забруднюючих речовин у водні об'єкти, розміщення протягом звітного кварталу відходів у спеціально відведених для цього місцях чи на об'єктах - за місцем розміщення стаціонарних джерел, спеціально відведених для цього місць чи об'єктів;
- 2) за утворення радіоактивних відходів та тимчасове зберігання радіоактивних відходів понад установлений особливими умовами ліцензії строк - за місцем перебування платника на податковому обліку у контролюючих органах.

2.6. Акцизний податок і мито.

2.6.1. Платники, об'єкти та база оподаткування акцизним податком.

Акцизний податок - це непрямий податок, який включається до ціни окремих товарів, що визначені законодавством як підакцизні, з'явився в Україні разом з ПДВ і замінив податок з обороту.

За своєю економічною сутністю акцизний податок - фінансовий інструмент перерозподілу доходів між різними верствами населення і підприємницькими структурами. Як правило, ставки акцизного податку встановлюються в твердих сумах з одиниці товару. Це дає змогу ефективніше впливати на процес виробництва та реалізації товарів.

Оподаткування акцизним податком в Україні здійснюється згідно розділу VI ПКУ.

Платниками акцизного податку є:

- особа, яка виробляє підакцизні товари (продукцію) на митній території України, у тому числі з давальницької сировини;

- особа - суб'єкт господарювання, фізична особа (резидент або нерезидент), яка ввозить підакцизні товари (продукцію) на митну територію України в обсягах, що підлягають оподаткуванню, відповідно до митного законодавства;
- особа, яка реалізує конфісковані підакцизні товари (продукцію), визнані безхазяйними та за якими не звернувся власник до кінця строку зберігання;
- особа, на яку покладається виконання умов щодо цільового використання підакцизних товарів (продукції), на які встановлено ставку податку 0 гривень за 1 літр 100-відсоткового спирту, 0 євро за 1000 кг нафтопродуктів у разі порушення таких умов;
- особа, на яку при здійсненні операцій з підакцизними товарами (продукцією), які не підлягають оподаткуванню або звільняються від оподаткування, покладається виконання умов щодо цільового використання підакцизних товарів (продукції) в разі порушення таких умов;
- особа - суб'єкт господарювання роздрібною торгівлю, яка здійснює реалізацію підакцизних товарів;
- оптовий постачальник електричної енергії;
- виробники електричної енергії, які мають ліцензію на право здійснення підприємницької діяльності з виробництва електричної енергії і продають її поза оптовим ринком електричної енергії;
- особа - власник ввезеного на митну територію України вантажного транспортного засобу, що переобладнується у легковий автомобіль, з якого справляється акцизний податок;
- особа, яка реалізує пальне;
- замовники, за дорученням яких виробляються підакцизні товари (продукція) з давальницької сировини, сплачують податок виробнику.

Не є платниками податку особи, які здійснюють діяльність з виробництва електричної енергії за умови її продажу на оптовому ринку електричної енергії.

Об'єктами оподаткування є операції з:

- реалізації вироблених в Україні підакцизних товарів (продукції);
- ввезення підакцизних товарів (продукції) на митну територію України;
- реалізації конфіскованих підакцизних товарів (продукції), підакцизних товарів (продукції), визнаних безхазяйними, підакцизних товарів (продукції), за якими не звернувся власник до кінця строку зберігання, та підакцизних товарів (продукції), що за правом успадкування чи на інших законних підставах переходять у власність держави;
- реалізації або передачі у володіння, користування чи розпорядження підакцизних товарів (продукції), що були ввезені на митну територію

України із звільненням від оподаткування до закінчення строку, визначеного законодавством;

- реалізації суб'єктами господарювання роздрібною торгівлю підакцизних товарів;
- оптового постачання електричної енергії;
- переобладнання ввезеного на митну територію України транспортного засобу у підакцизний легковий автомобіль;
- реалізації будь-яких обсягів пального понад обсяги, що отримані від інших платників акцизного податку, що підтверджені зареєстрованими акцизними накладними в Єдиному реєстрі акцизних накладних, а також ввезені (імпортовані) на митну територію України, що засвідчені належно оформленою митною декларацією.

Не підлягають оподаткуванню операції з:

- вивезення (експорту) підакцизних товарів (продукції) платником податку за межі митної території України;
- ввезення на митну територію України раніше експортованих підакцизних товарів (продукції), у яких виявлено недоліки, що перешкоджають реалізації цих товарів на митній території країни імпортера, для їх повернення експортеру;
- реалізації електричної енергії, виробленої кваліфікованими когенераційними установками або з відновлюваних джерел енергії.

Операції, які звільняються від оподаткування акцизним податком:

- реалізація легкових автомобілів для інвалідів, у тому числі дітей-інвалідів, оплата вартості яких здійснюється за рахунок коштів державного або місцевих бюджетів, коштів фондів загальнообов'язкового державного страхування, а також легкових автомобілів спеціального призначення (швидка медична допомога та для потреб центральних органів виконавчої влади, що реалізують державну політику у сферах цивільного захисту, рятувальної справи, пожежної і техногенної безпеки), оплата вартості яких здійснюється за рахунок коштів державного та місцевих бюджетів;
- ввезення підакцизних товарів (продукції) на митну територію України, призначених для офіційного (службового) користування дипломатичними представництвами іноземних держав, консульськими установами іноземних держав та для особистого використання членами дипломатичних представництв іноземних держав, консульських установ іноземних держав виходячи з принципу взаємності стосовно кожної окремої держави;
- ввезення підакцизних товарів (продукції) на митну територію України, у митних режимах: реімпорту, транзиту, тимчасового ввезення, митного складу, вільної митної зони, безмитної торгівлі, переробки на митній території, знищення або руйнування, відмови на користь держави;

- безоплатної передачі для знищення підакцизних товарів (продукції), конфіскованих за рішенням суду та таких, що перейшли у власність держави внаслідок відмови власника, якщо вони не підлягають реалізації (продажу) в установленому законодавством порядку;
- ввезення фізичними особами на митну територію України підакцизних товарів (продукції) в обсягах, що не перевищують норм безмитного ввезення, встановлених Митним кодексом України;
- реалізації безпосередньо вітчизняними виробниками алкогольних напоїв і тютюнових виробів магазинам безмитної торгівлі;
- ввезення на митну територію України підакцизних товарів (продукції) (крім алкогольних напоїв і тютюнових виробів) як міжнародної технічної допомоги;
- реалізації скрапленого газу на спеціалізованих аукціонах для потреб населення у порядку, встановленому Кабінетом Міністрів України;
- реалізації відходів тютюнової сировини за умови документального підтвердження їх утворення та подальшого знищення або утилізації.

Базою оподаткування у разі обчислення податку із застосуванням *адвалорних ставок* є:

- вартість реалізованого товару (продукції), виробленого на митній території України, за встановленими виробником максимальними роздрібними цінами з урахуванням податку на додану вартість та акцизного податку;
- вартість товарів (продукції), що ввозяться на митну територію України, за встановленими імпортером максимальними роздрібними цінами на товари (продукцію), які він імпортує, з урахуванням податку на додану вартість та акцизного податку.

При визначенні бази оподаткування перерахунок іноземної валюти у національну валюту здійснюється за офіційним курсом гривні до іноземної валюти, встановленим Національним банком України, що діє на дату подання до митного органу митної декларації до митного оформлення.

3.6.2. Підакцизні товари та ставки.

Сьогодні до складу підакцизних товарів відносяться:

1. Тютюнові вироби, тютюн та промислові замінники тютюну, рідини, що використовуються в електронних сигаретах.
 2. Спирт етиловий та інші спиртові дистиляти, алкогольні напої, пиво (крім квасу "живого" бродіння).
 3. Автомобілі легкові, кузови до них, причепа та напівпричепа, мотоцикли, транспортні засоби, призначені для перевезення 10 осіб і більше, транспортні засоби для перевезення вантажів.
-

4. Пальне.

5. Електрична енергія.

Відносно оподаткування акцизним податком окремих видів підакцизних товарів (продукції) застосовуються наступні ставки:

- адвалорні (у процентах до обороту реалізації товару (продукції));
- специфічні (у твердих сумах з одиниці товару);
- одночасно адвалорні та специфічні (оподатковуються тютюнові вироби).

Специфічні ставки застосовуються для спирту, алкогольних напоїв, тютюнових виробів, пива і встановлені в національній грошовій одиниці - гривні, а також для нафтопродуктів і транспортних засобів та кузовів до них - встановлені в іноземній грошовій одиниці - євро.

На тютюнові вироби ставки податку встановлено двох видів: у твердих сумах з одиниці реалізованого товару (продукції) та у процентах з обороту реалізації товару (продукції), за якими акцизне оподаткування здійснюється одночасно.

Визначені в євро ставки податку перераховуються в національну валюту за офіційним курсом НБУ, що діяв:

- на перший день кварталу, в якому здійснюється реалізація - для підакцизних товарів (продукції), які вироблені на митній території України;
- на дату подання до органів державної митної служби митної декларації для митного оформлення - для імпортованих підакцизних товарів (продукції).

Датою виникнення податкових зобов'язань щодо підакцизних товарів (продукції), вироблених на митній території України, є дата їх реалізації особою, яка їх виробляє, незалежно від цілей і напрямів подальшого використання таких товарів (продукції).

Датою виникнення податкових зобов'язань у разі ввезення підакцизних товарів (продукції) на митну територію України є дата подання митному органу митної декларації для митного оформлення або дата нарахування такого податкового зобов'язання митним органом у визначених законодавством випадках.

При ввезенні на митну територію України товарів, що підлягають обкладенню акцизним податком, податок обчислюється:

1. Із застосуванням специфічних ставок з увезених на митну територію України підакцизних товарів (продукції) у валюті України, за формулою:

$$C_a = H \times A,$$

де C_a - сума акцизного податку,

H - кількість товару у фізичних одиницях виміру,

А - ставка акцизного податку.

У разі встановлення ставок акцизного податку в іноземній валюті, за формулою:

$$Ca = H \times A \times Kв,$$

де Кв - валютний (обмінний) курс Національного банку України, що діє на день подання митної декларації.

1. *Із застосуванням адвалорних ставок*, за такою формулою:

$$CaA = B \times A,$$

де CaA - сума акцизного податку за адвалорною ставкою;

В - вартість товарів (продукції) за встановленими імпортером максимальними роздрібними цінами на товари (продукцію), які він імпортує, з урахуванням податку на додану вартість та акцизного податку;

А - адвалорна ставка акцизного податку.

Вартість товарів (продукції) за встановленими імпортером максимальними роздрібними цінами на товари (продукцію) розраховується за формулою:

$$B = MPЦ * K,$$

де MPЦ - максимальна роздрібна ціна;

К - кількість ввезеного товару в одиницях виміру, на які встановлено максимальну роздрібну ціну.

2. *Із застосуванням одночасно адвалорних та специфічних ставок податку*. У цьому випадку базою оподаткування є база, визначена окремо для обчислення суми податку за адвалорними та специфічними ставками.

Сума податкового зобов'язання, якщо одночасно встановлено адвалорні та специфічні ставки акцизного податку, обчислюється шляхом додавання сум, обчислених окремо за кожною ставкою за видами товару за кожною максимальною роздрібною ціною, за формулою:

$$ПЗ = CaA + Ca,$$

де ПЗ - податкове зобов'язання з акцизного податку.

При визначенні суми акцизного податку на сигарети, застосовується мінімальне податкове зобов'язання у гривнях.

Суми податкового зобов'язання на сигарети одного найменування визначаються шляхом порівняння обчислених сум податку за двома ставками та мінімального податкового зобов'язання з обсягів ввезеного товару, і до нарахування приймається та сума, яка має більше значення, за формулами:

якщо $(CaA + Ca) < (mПЗ \times K : 1000)$, то $ПЗ = mПЗ \times K : 1000$

якщо $(CaA + Ca) > (mПЗ \times K : 1000)$, то $ПЗ = CaA + Ca$,

де mПЗ - мінімальне податкове зобов'язання, встановлене законодавством на 1000 штук сигарет.

2.6.3. Види, платники та об'єкт оподаткування митом, порядок його сплати.

Мито - це загальнодержавний податок, установлений Податковим та Митним кодексами України, який нараховується та сплачується відповідно до Митного кодексу, законів України та міжнародних договорів, згода на обов'язковість яких надана Верховною Радою України.

Переміщення товарів через митницю України підлягає митному оформленню працівниками митниці з метою забезпечення митного контролю, яке передбачає обов'язкове декларування товару та сплату мита і митних платежів. Декларування здійснюється шляхом заповнення митних декларацій або валютних декларацій.

Митні збори і митні платежі - це своєрідна плата за виконання митницею своїх обов'язків і послуг, яка використовується для розвитку системи митних органів України.

Згідно з діючим законодавством, а саме Митним кодексом, в Україні застосовуються такі види мита:

- 1) *ввізне мито* - встановлюється на товари, що ввозяться на митну територію України;
- 2) *вивізне мито* - встановлюється законом на українські товари, що вивозяться за межі митної території України;
- 3) *сезонне мито* - встановлюється на окремі товари. Законом може встановлюватися сезонне мито на строк не менше 60 та не більше 120 послідовних календарних днів з дня встановлення сезонного мита. Нараховується за ставками, встановленими Законом України "Про державне регулювання імпорту сільськогосподарської продукції";
- 4) особливі види мита: *спеціальне, антидемпінгове, компенсаційне*.

Вказані види мита встановлюються на підставі рішень Міжвідомчої комісії з міжнародної торгівлі про застосування антидемпінгових, компенсаційних або спеціальних заходів, прийнятих відповідно до законів України "Про захист національного товаровиробника від демпінгового імпорту", "Про захист національного товаровиробника від субсидованого імпорту", "Про застосування спеціальних заходів щодо імпорту в Україну".

Спеціальне мито встановлюється як засіб захисту національного товаровиробника, у разі якщо товари ввозяться на митну територію України в обсягах та/або за таких умов, що їх ввезення заподіює або створює загрозу заподіяння значної шкоди національному товаровиробнику.

Антидемпінгове мито встановлюється відповідно до Закону України "Про захист національного товаровиробника від демпінгового імпорту" у разі ввезення на митну територію України товарів, які є об'єктом демпінгу,

що заподіює шкоду або створює загрозу заподіяння шкоди національному товаровиробнику.

Компенсаційне мито встановлюється відповідно до Закону України "Про захист національного товаровиробника від субсидованого імпорту" у разі ввезення на митну територію України товарів, які є об'єктом субсидованого імпорту, що заподіює шкоду або створює загрозу заподіяння шкоди національному товаровиробнику.

Згідно Митному кодексу України (МКУ) *платником* мита є особа:

- яка ввозить товари на митну територію України чи вивозить товари з митної території України;

- на адресу якої надходять товари, що переміщуються (пересилаються) у міжнародних поштових або експрес-відправленнях, несупроводжуваному багажі, вантажних відправленнях;

- яка реалізує або передає у володіння, користування чи розпорядження товари, що були випущені у вільний обіг на митній території України із звільненням від оподаткування митними платежами;

- яка реалізує товари, транспортні засоби відповідно ст. 243 МКУ.

Об'єктами оподаткування митом є товари:

- митна вартість яких перевищує еквівалент 150 євро, що ввозяться на митну територію України або вивозяться за межі митної території України підприємствами;

- що ввозяться (пересилаються) на митну територію України в обсягах, які підлягають оподаткуванню митними платежами;

- товари, транспортні засоби, що реалізуються відповідно до ст. 243 МКУ.

Датою виникнення податкових зобов'язань із сплати мита у разі ввезення товарів на митну територію України чи вивезення товарів з митної території України є дата подання органу Митної служби України митної декларації для митного оформлення або дата нарахування такого податкового зобов'язання органом Митної служби.

Мито нараховується митним органом України відповідно до положень Митного кодексу і ставок Єдиного митного тарифу України, чинних на день подання митної декларації, і сплачується як у валюті України, так і в іноземній валюті, яку купує Національний банк України.

При визначенні митної вартості і сплаті мита іноземна валюта перераховується у валюту України за курсом Національного банку України, який застосовується для розрахунків за зовнішньоекономічними операціями і діє на день подання митної декларації. Мито сплачується митним органам України, а стосовно товарів та інших предметів, що пересилаються в міжнародних поштових відправленнях - підприємствам зв'язку.

2.6.4. Державне мито та порядок його справляння.

Державне мито - грошова сума, що стягується у нотаріальних конторах, органах МЗС, МВС, відділах державної реєстрації актів цивільного стану, міських, сільських, селищних радах та інших уповноважених на те органах за вчиненням ними дій з об'єктами нерухомого майна і видачу документів, що мають юридичне значення.

Державне мито слід відрізнити від мита — непрямого податку, який накладається на товари, що переміщуються через митний кордон, тобто ввіз/вивіз чи транзит і який включається до ціни товарів та сплачується за рахунок кінцевого споживача.

Платниками державного мита на території України є фізичні та юридичні особи за вчинення в їхніх інтересах дій та видачу документів, що мають юридичне значення, уповноваженими на те органами.

Відповідно до статті 6 Декрету КМУ державне мито сплачується за місцем розгляду та оформлення документів і зараховується до бюджетів місцевого самоврядування на рахунки, відкриті в органах Державної казначейської служби України в іноземній валюті державне мито сплачується через уповноважені банки, інші фінансові установи України, національного оператора поштового зв'язку.

Державне мито за дії, пов'язані з видачею охоронних документів (патентів і свідоцтв) на об'єкти інтелектуальної власності, і за дії, пов'язані з підтриманням чинності патентів на сорти рослин; за дії, що стосується загальногромадянських закордонних паспортів, сплачене в іноземній валюті, зараховується на поточні рахунки в іноземній валюті, які відкриті на ім'я місцевих фінансових органів в уповноважених банках.

Державне мито стягується:

1. із позовних заяв, заяв з переддоговірних спорів, заяв (скарг) у справах окремого провадження і скарг на рішення, прийняті щодо релігійних організацій, з касаційних скарг на рішення судів і скарг на рішення, що набрали законної сили, а також за видачу судами копій документів;

2. із позовних заяв і заяв кредиторів у справах про банкрутство, що подаються до господарських судів, та заяв про перевірку рішень, ухвал, постанов у порядку нагляду, а також про їх перегляд за ново виявленими обставинами;

3. за здійснення нотаріальних дій державними нотаріальними конторами і виконавчими комітетами сільських, селищних, міських рад

народних депутатів, а також за видачу дублікатів нотаріально засвідчених документів;

4. за реєстрацію актів громадянського стану, а також видачу громадянам повторних свідоцтв про реєстрацію актів громадянського стану і свідоцтв у зв'язку зі зміною, доповненням і поновленням записів актів громадянського стану;

5. за видачу документів на право виїзду за кордон і про запрошення в Україну осіб з інших країн, за продовження строку їх дії і за внесення змін до цих документів; за реєстрацію національних паспортів іноземних громадян або документів, що їх замінюють; за видачу або продовження посвідчень на проживання; за видачу візи до національного паспорта іноземного громадянина або документа, що його замінює, на право виїзду з України та в'їзду в Україну, а також з заяв про прийняття до громадянства України і про вихід з громадянства України;

6. за видачу нового зразка паспорта громадянина України (крім обміну нині діючого паспорта на паспорт нового зразка); за оформлення нового зразка паспорта громадянина України для поїздки за кордон; за видачу громадянам України закордонного паспорта на право виїзду за кордон або продовження строку його дії;

7. за прописку громадян або реєстрацію місця проживання;

8. за видачу дозволів на право полювання та рибальства;

9. за операції з випуску (емісії) цінних паперів, крім облігацій державних та місцевих позик, та з видачі приватизаційних паперів;

10. за операції з об'єктами нерухомого майна, що здійснюються на товарних біржах, крім операцій з примусового відчуження такого майна у випадках, передбачених законами України;

11. за проведення прилюдних торгів (аукціону, тендеру) об'єктами нерухомого майна, крім операцій з примусового відчуження такого майна у випадках, передбачених законами України;

12. за дії, що пов'язані з одержанням патентів на сорти рослин і підтриманням їх чинності;

13. за подання до Кабінету Міністрів України проекту створення промислово-фінансової групи.

Перелік ставок державного мита досить великий, оскільки встановлюється щодо конкретних видів об'єктів оподаткування.

Державне мито сплачується за місцем розгляду й оформлення документів і зараховується до бюджету місцевого самоврядування, крім мита, стягнутого з позовних заяв, що їх подано до господарського суду, із заяв про перевірку рішень, ухвал та постанов господарських судів у порядку нагляду, а також за дії, пов'язані з одержанням патентів на сорти рослин, підтримкою їх дії та за подання до Кабінету Міністрів України

проекту створення промислово-фінансової групи, що зараховується до Державного бюджету України. Державне мито з позовних заяв і заяв кредиторів по справах про банкрутство, що надходять з інших держав і розглядаються відповідними органами України, зараховується до Державного бюджету України. Підтвердити факт надходження і зарахування, у разі такої необхідності, державного мита до відповідного бюджету може тільки орган, на рахунок якого воно надійшло, незалежно від того, де зберігаються платіжні документи, тобто територіальний орган державного казначейства.

Сплата державного мита може здійснюватися у кількох формах:

1. Готівкою:

- безпосередньо в національній валюті; — в іноземній валюті в перерахунку за курсом Національного банку України;

2. У безготівковому порядку (перерахуванням через відділення банків сум мита з рахунків платників);

3. Митними марками.

З позовів, що подають до суду або господарського суду в іноземній валюті, а також за дії та операції в іноземній валюті державне мито сплачується в іноземній валюті. Якщо розмір ставок державного мита передбачено в частинах неоподаткованого мінімуму доходів громадян, державне мито сплачується в іноземній валюті з урахуванням курсу грошової одиниці Національного банку України.

3.7. Рентна плата.

3.7.1. Склад рентної плати.

Рентна плата є загальнодержавним податком, який справляється за користування надрами для видобування корисних копалин; за користування надрами в цілях, не пов'язаних з видобуванням корисних копалин; за користування радіочастотним ресурсом України; за спеціальне використання води; за спеціальне використання лісових ресурсів; за транспортування нафти і нафтопродуктів магістральними нафтопроводами та нафтопродуктопроводами, транзитне транспортування трубопроводами аміаку територією України.

Рентна плата складається з:

1) рентної плати за користування надрами для видобування корисних копалин;

2) рентної плати за користування надрами в цілях, не пов'язаних з видобуванням корисних копалин;

- 3) рентної плати за користування радіочастотним ресурсом України;
- 4) рентної плати за спеціальне використання води;
- 5) рентної плати за спеціальне використання лісових ресурсів;
- 6) рентної плати за транспортування нафти і нафтопродуктів магістральними нафтопроводами та нафтопродуктопроводами, транзитне транспортування трубопроводами аміаку територією України.

3.7.2. Платники, об'єкт, база, ставки оподаткування за рентною платою (водних та лісових ресурсів).

Відповідно до Водного кодексу України води (водні об'єкти) є виключно власністю українського народу і надаються тільки у користування. Водні відносини в Україні регулюються Водним кодексом України, Законом України "Про охорону навколишнього природного середовища" та іншими законодавчими актами.

Рентна плата за спеціальне використання води регламентується розділом IX Податкового кодексу України та є загальнодержавним платежем.

Платниками рентної плати є:

1) первинні водокористувачі - суб'єкти господарювання незалежно від форми власності: юридичні особи, їх філії, відділення, представництва, інші відокремлені підрозділи без утворення юридичної особи, постійні представництва нерезидентів, а також фізичні особи - підприємці, які використовують та/або передають вторинним водокористувачам воду, отриману шляхом забору води з водних об'єктів;

2) суб'єкти господарювання незалежно від форми власності: юридичні особи, їх філії, відділення, представництва, інші відокремлені підрозділи без утворення юридичної особи, постійні представництва нерезидентів, а також фізичні особи - підприємці, які використовують воду для потреб гідроенергетики, водного транспорту і рибництва.

Не є платниками рентної плати за спеціальне використання води водокористувачі, які використовують воду виключно для задоволення питних і санітарно-гігієнічних потреб населення (сукупності людей, які знаходяться на даній території в той чи інший період часу, незалежно від характеру та тривалості проживання, в межах їх житлового фонду та присадибних ділянок), у тому числі для задоволення виключно власних питних і санітарно-гігієнічних потреб юридичних осіб, фізичних осіб - підприємців та платників єдиного податку.

Об'єктом оподаткування рентною платою є фактичний обсяг води, який використовують водокористувачі.

Об'єктом оподаткування рентною платою за спеціальне використання води без її вилучення з водних об'єктів є:

- для потреб гідроенергетики - фактичний обсяг води, що пропускається через турбіни гідроелектростанцій для вироблення електроенергії;

- для потреб водного транспорту - час використання поверхневих вод вантажним самохідним і несамохідним флотом, що експлуатується (залежно від тоннажності), та пасажирським флотом, що експлуатується (залежно від кількості місць).

Об'єктом оподаткування рентною платою за спеціальне використання води для потреб рибництва є фактичний обсяг води, необхідної для поповнення водних об'єктів під час розведення риби та інших водних живих ресурсів (у тому числі для поповнення, яке пов'язане із втратами води на фільтрацію та випаровування).

Ставки рентної плати за спеціальне використання води встановлюються у гривнях за 100 куб. метрів води та наведені у ст. 255.5 ПКУ.

Водокористувачі самостійно обчислюють рентну плату за спеціальне використання води та за спеціальне використання води для потреб гідроенергетики і рибництва щокварталу наростаючим підсумком з початку року, а за спеціальне використання води для потреб водного транспорту - починаючи з першого півріччя поточного року, у якому було здійснено таке використання.

Обсяг фактично використаної води обчислюється водокористувачами самостійно на підставі даних первинного обліку згідно з показаннями вимірювальних приладів. За відсутності вимірювальних приладів обсяг фактично використаної води визначається водокористувачем за технологічними даними. У разі відсутності вимірювальних приладів, якщо є можливість їх встановлення, збір сплачується у двократному розмірі.

Базовий податковий (звітний) період для рентної плати за спеціальне використання води дорівнює календарному кварталу.

Рентна плата за спеціальне використання лісових ресурсів є загальнодержавним платежем, який справляється за спеціальне використання лісових ресурсів та регламентується розділом IX ПКУ.

Платниками рентної плати є лісокористувачі - юридичні особи, їх філії, відділення, інші відокремлені підрозділи, що не мають статусу юридичної особи, постійні представництва нерезидентів, які отримують доходи з джерел їх походження з України або виконують агентські (представницькі) функції стосовно таких нерезидентів або їх засновників, фізичні особи (крім фізичних осіб, які мають право безоплатно без видачі спеціального дозволу використовувати лісові ресурси відповідно до лісового законодавства), а також фізичні особи - підприємці, які

здійснюють спеціальне використання лісових ресурсів на підставі спеціального дозволу (лісорубного квитка або лісового квитка) або відповідно до умов договору довгострокового тимчасового користування лісами.

Об'єктом оподаткування рентною платою є:

1) деревина, заготовлена в порядку рубок головного користування;

2) деревина, заготовлена під час проведення заходів:

- щодо поліпшення якісного складу лісів, їх оздоровлення, посилення захисних властивостей (у деревостанах віком понад 40 років - рубки догляду за лісом, вибіркові санітарні рубки, вибіркові лісовідновні рубки, рубки, пов'язані з реконструкцією, ландшафтні рубки і рубки переформування; незалежно від віку деревостанів - суцільні санітарні та суцільні лісовідновні рубки);

- з розчищення лісових ділянок, вкритих лісовою рослинністю, у зв'язку з будівництвом гідровузлів, трубопроводів, шляхів тощо;

- другорядні лісові матеріали (заготівля живиці, пнів, лубу та кори, деревної зелені, деревних соків та інших другорядних лісових матеріалів, передбачених нормативно-правовими актами з ведення лісового господарства);

- побічні лісові користування (заготівля сіна, випасання худоби, заготівля дикорослих плодів, горіхів, грибів, ягід, лікарських рослин, збирання лісової підстилки, заготівля очерету та інших побічних лісових користувань, передбачених нормативно-правовими актами з ведення лісового господарства);

- використання корисних властивостей лісів для культурнооздоровчих, рекреаційних, спортивних, туристичних і освітньовиховних цілей та проведення науково-дослідних робіт.

Ставки рентної плати за спеціальне використання лісових ресурсів встановлюються за 1 щільний куб. метр деревини залежно від виду лісової породи та поясів і розряду.

До першого поясу належать усі ліси, за винятком лісів Закарпатської, Івано-Франківської та Чернівецької областей і лісів гірської зони Львівської області, до другого поясу - ліси Закарпатської, Івано-Франківської та Чернівецької областей і ліси гірської зони Львівської області.

Розряди встановлюються для кожного кварталу (урочища), виходячи з відстані між центром кварталу і найближчим нижнім складом лісозаготівельника, до якого деревина вивозиться безпосередньо з лісосіки, або пунктом відвантаження деревини залізницею.

Базовий податковий (звітний) період для рентної плати за спеціальне використання лісових ресурсів дорівнює календарному кварталу.

3.8. Місцеві податки і збори.

3.8.1. Склад місцевих податків та зборів.

Місцеві податки і збори зазвичай розглядаються як обов'язкові платежі, які законодавчо встановлюються державою, регламентуються органами місцевого самоврядування на певній території, сплачуються юридичними та фізичними особами в процесі перерозподілу валового внутрішнього продукту й зараховуються до місцевих бюджетів для фінансового забезпечення виконання функцій органів місцевого самоврядування.

До місцевих належать податки та збори, що встановлені відповідно до переліку і в межах граничних розмірів ставок, визначених Податковим кодексом України, рішеннями сільських, селищних, міських рад та рад об'єднаних територіальних громад, що створені згідно із законом та перспективним планом формування територій громад, у межах їх повноважень і є обов'язковими до сплати на території відповідних територіальних громад.

До місцевих податків належать податок на майно та єдиний податок. До місцевих зборів належать збір за місця для паркування транспортних засобів та туристичний збір.

3.8.2. Платники, об'єкт, база оподаткування та ставки податку на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки, транспортного податку та земельного податку.

Податок на майно складається з:

- ❖ податку на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки;
- ❖ транспортного податку;
- ❖ плати за землю.

Розглянемо першу складову податку на майно - **податок на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки.**

Платниками податку є фізичні та юридичні особи, в тому числі нерезиденти, які є власниками об'єктів житлової та/або нежитлової нерухомості.

Об'єктом оподаткування є об'єкт житлової та нежитлової нерухомості, в тому числі його частка.

Не є об'єктом оподаткування:

а) об'єкти житлової та нежитлової нерухомості, які перебувають у власності органів державної влади, органів місцевого самоврядування, а також організацій, створених ними в установленому порядку, що повністю

утримуються за рахунок відповідного державного бюджету чи місцевого бюджету і є неприбутковими (їх спільній власності);

б) об'єкти житлової та нежитлової нерухомості, які розташовані в зонах відчуження та безумовного (обов'язкового) відселення, визначені законом, в тому числі їх частки;

в) будівлі дитячих будинків сімейного типу;

г) гуртожитки;

г) житлова нерухомість непридатна для проживання тощо.

Базою оподаткування є загальна площа об'єкта житлової та нежитлової нерухомості, в тому числі його часток. База оподаткування об'єктів житлової та нежитлової нерухомості, в тому числі їх часток, які перебувають у власності фізичних осіб, обчислюється контролюючим органом на підставі даних Державного реєстру речових прав на нерухоме майно. База ж оподаткування об'єктів житлової та нежитлової нерухомості, в тому числі їх часток, що перебувають у власності юридичних осіб, обчислюється такими особами самостійно виходячи із загальної площі кожного окремого об'єкта оподаткування на підставі документів, що підтверджують право власності на такий об'єкт.

База оподаткування об'єкта/об'єктів житлової нерухомості, в тому числі їх часток, що перебувають у власності фізичної особи - платника податку, зменшується:

а) для квартири/квартир незалежно від їх кількості - на 60 кв. метрів;

б) для житлового будинку/будинків незалежно від їх кількості - на 120 кв. метрів;

в) для різних типів об'єктів житлової нерухомості, в тому числі їх часток, - на 180 кв. метрів.

Таке зменшення надається один раз за кожний базовий податковий (звітний) період (рік).

Сільські, селищні, міські ради та ради об'єднаних територіальних громад можуть встановлювати додаткові пільги з податку, що сплачується на відповідній території.

Ставки податку встановлюються за рішенням сільської, селищної, міської ради або ради об'єднаних територіальних громад залежно від місця розташування (зональності) та типів таких об'єктів нерухомості у розмірі, що не перевищує 1,5 відсотка розміру мінімальної заробітної плати, встановленої законом на 1 січня звітного (податкового) року, за 1 квадратний метр бази оподаткування.

Якщо у власності платника податку перебуває житлова нерухомість, загальна площа якої перевищує 300 м² (для квартири) та/або 500 м² (для будинку), сума податку збільшується на 25 тис. грн. на рік за кожен такий об'єкт житлової нерухомості.

Базовий податковий (звітний) період дорівнює календарному року.

Друга складова податку на майно - **транспортний податок**.

Платниками транспортного податку є фізичні та юридичні особи, в тому числі нерезиденти, які мають зареєстровані в Україні згідно з чинним законодавством власні легкові автомобілі, що є об'єктами оподаткування.

Об'єктом оподаткування є легкові автомобілі, з року випуску яких минуло не більше п'яти років (включно) та середньоринкова вартість яких становить понад 375 розмірів мінімальної заробітної плати, встановленої законом на 1 січня податкового (звітного) року. Щороку до 1 лютого податкового (звітного) року центральним органом виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну політику економічного, соціального розвитку і торгівлі, на своєму офіційному веб-сайті розміщується перелік таких легкових автомобілів.

Базою оподаткування, відповідно, є легковий автомобіль, що також є об'єктом оподаткування.

Ставка податку встановлюється з розрахунку на календарний рік у розмірі 25 тис. грн. за кожен легковий автомобіль, що є об'єктом оподаткування.

Базовий податковий (звітний) період дорівнює календарному року.

Земельний податок.

Платниками земельного податку є: власники земельних ділянок, земельних часток (паїв) та землекористувачі.

Об'єктами оподаткування земельним податком є:

- земельні ділянки, які перебувають у власності або користуванні;
- земельні частки (паї), які перебувають у власності.

Базою оподаткування земельним податком є:

- або нормативна грошова оцінка земельних ділянок з урахуванням коефіцієнта індексації, визначеного відповідно до порядку, встановленого цим розділом;

- або площа земельних ділянок, нормативну грошову оцінку яких не проведено.

Рішення рад щодо нормативної грошової оцінки земельних ділянок, розташованих у межах населених пунктів, офіційно оприлюднюється відповідним органом місцевого самоврядування до 15 липня року, що передує бюджетному періоду, в якому планується застосування нормативної грошової оцінки земель або змін (плановий період). В іншому разі норми відповідних рішень застосовуються не раніше початку бюджетного періоду, що настає за плановим періодом.

Ставка податку за земельні ділянки, нормативну грошову оцінку яких проведено, встановлюється у розмірі не більше 3 % від їх нормативної

грошової оцінки, для земель загального користування - не більше 1 % від їх нормативної грошової оцінки, а для сільськогосподарських угідь - не менше 0,3 % та не більше 1 % від їх нормативної грошової оцінки. Ставка податку встановлюється у розмірі не більше 12 % від їх нормативної грошової оцінки за земельні ділянки, які перебувають у постійному користуванні суб'єктів господарювання (крім державної та комунальної форми власності).

Ставка податку за земельні ділянки, розташовані за межами населених пунктів, встановлюється у розмірі не більше 5 % від нормативної грошової оцінки одиниці площі ріллі по Автономній Республіці Крим або по області, а для сільськогосподарських угідь - не менше 0,3 % та не більше 5 % від нормативної грошової оцінки одиниці площі ріллі по Автономній Республіці Крим або по області.

Пільги щодо сплати земельного податку для фізичних осіб встановлені у вигляді звільнення від сплати податку. Серед таких фізичних осіб:

- ❖ інваліди першої і другої групи;
- ❖ фізичні особи, які виховують трьох і більше дітей віком до 18 років;
- ❖ пенсіонери (за віком);
- ❖ ветерани війни та особи, на яких поширюється дія Закону України "Про статус ветеранів війни, гарантії їх соціального захисту" [68];
- ❖ фізичні особи, визнані законом особами, які постраждали внаслідок Чорнобильської катастрофи.

Звільнення від сплати податку за земельні ділянки, передбачене для відповідної категорії фізичних осіб, поширюється на земельні ділянки за кожним видом використання у межах граничних норм:

-для ведення особистого селянського господарства - у розмірі не більш як 2 гектари;

-для будівництва та обслуговування житлового будинку, господарських будівель і споруд (присадибна ділянка): у селах - не більш як 0,25 гектара, в селищах - не більш як 0,15 гектара, в містах - не більш як 0,10 гектара;

-для індивідуального дачного будівництва - не більш як 0,10 гектара;

-для будівництва індивідуальних гаражів - не більш як 0,01 гектара;

-для ведення садівництва - не більш як 0,12 гектара.

Базовим податковим (звітним) періодом для плати за землю є календарний рік.

Підставою для нарахування земельного податку є дані державного земельного кадастру.

3.8.3. Платники, об'єкт, база, ставки оподаткування та строки подачі звітності і сплати туристичного збору.

Туристичний збір - це місцевий збір, кошти від якого зараховуються до місцевого бюджету.

Платниками збору є громадяни України, іноземці, а також особи без громадянства, які прибувають на територію адміністративно-територіальної одиниці, на якій діє рішення сільської, селищної, міської ради або ради об'єднаної територіальної громади про встановлення туристичного збору, та отримують (споживають) послуги з тимчасового проживання (ночівлі) із зобов'язанням залишити місце перебування в зазначений строк.

Платниками збору не можуть бути особи, які:

- а) постійно проживають, у тому числі на умовах договорів найму, у селі, селищі або місті, радами яких встановлено такий збір;
- б) особи, які прибули у відрядження;
- в) інваліди, діти-інваліди та особи, що супроводжують інвалідів I групи або дітей-інвалідів (не більше одного супроводжуючого);
- г) ветерани війни;
- г) учасники ліквідації наслідків аварії на Чорнобильській АЕС;
- д) особи, які прибули за путівками (курсівками) на лікування, оздоровлення, реабілітацію до лікувально-профілактичних, фізкультурно-оздоровчих та санаторно-курортних закладів, що мають ліцензію на медичну практику та акредитацію центрального органу виконавчої влади, що реалізує державну політику у сфері охорони здоров'я;
- е) діти віком до 18 років;
- є) дитячі лікувально-профілактичні, фізкультурно-оздоровчі та санаторно-курортні заклади.

Ставка встановлюється у розмірі від 0,5 до 1 % до бази справляння збору.

В свою чергу, базою справляння збору є вартість усього періоду проживання (ночівлі), за вирахуванням ПДВ. До вартості проживання не включаються витрати на харчування чи побутові послуги (прання, чистка, лагодження та прасування одягу, взуття чи білизни), телефонні рахунки тощо.

Податкові агенти туристичного збору:

- а) адміністрації готелів, кемпінгів, мотелів, гуртожитків для приїжджених та інших закладів готельного типу, санаторно-курортні заклади;
- б) квартирно-посередницькі організації;
- в) юридичні або фізичні особи - підприємці, яких уповноважують відповідні ради територіальних громад справляти збір.

Сума туристичного збору, обчислена відповідно до податкової декларації за звітний (податковий) квартал, сплачується щоквартально, у визначений для квартального звітного (податкового) періоду строк, за місцезнаходженням податкових агентів.

3.9. Податок на додану вартість.

3.9.1. Сутність податку на додану вартість та його платники.

За своєю економічною сутністю податок на додану вартість є непрямим податком, де об'єктом оподаткування є не дохід чи прибуток, а розмір витрат для кожного конкретного споживача товару, робіт чи послуг. Тому цей податок у соціальному розумінні вважається несправедливим.

Величина доданої вартості розраховується як різниця між вартістю продукції, що реалізується, і вартістю сировини і матеріалів, використаних у процесі її виробництва. Сьогодні ПДВ застосовують понад 135 країн світу.

В Україні цей податок запроваджено Законом від 20.12.91 р. «Про податок на добавлену вартість». У зв'язку з недосконалістю норм цього Закону, 26.12.92 р. було прийнято Декрет КМУ «Про податок на добавлену вартість», якій діяв до 1.07.97 р., коли Закон України «Про податок на додану вартість» набрав чинності.

На цей час оподаткування податком на додану вартість в Україні здійснюється згідно Податковому кодексу України (ПКУ).

Згідно ПКУ *платником* податку є особа, що:

- проводить господарську діяльність і реєструється за своїм добровільним рішенням;

- зареєстрована або підлягає реєстрації як платник податку;

У разі, якщо загальна сума від здійснення операцій з постачання товарів/послуг, що підлягають оподаткуванню, у тому числі з використанням локальної або глобальної комп'ютерної мережі, нарахована (сплачена) такій особі протягом останніх 12 календарних місяців, сукупно перевищує 1 млн. гривень (без урахування податку на додану вартість), така особа зобов'язана зареєструватися як платник податку у контролюючому органі за своїм місцезнаходженням;

- ввозить товари на митну територію України в обсягах, які підлягають оподаткуванню;

- веде облік результатів діяльності за договором про спільну діяльність без утворення юридичної особи;

- проводить операції з постачання конфіскованого майна, знахідок, скарбів, майна, визнаного безхазяйним, майна, за яким не звернувся власник до кінця строку зберігання, та майна, що за правом успадкування чи на інших законних підставах переходить у власність держави;

- відповідальна за внесення податку до бюджету по об'єктах оподаткування на залізничному транспорті.

3.9.2. Об'єкт оподаткування податком на додану вартість. Операції, які звільнені та не є об'єктом оподаткування податком на додану вартість.

Об'єктом оподаткування є операції платників податку з:

- постачання товарів, послуг, місце постачання яких розташоване на митній території України, у тому числі операції з безоплатної передачі та з передачі права власності на об'єкти застави позичальнику (кредитору), на товари, що передаються на умовах товарного кредиту, а також з передачі об'єкта фінансового лізингу в користування лізингоотримувачу/орендарю;

- ввезення товарів на митну територію України;

- вивезення товарів за межі митної території України;

- постачання послуг з міжнародних перевезень пасажирів і багажу та вантажів залізничним, автомобільним, морським і річковим та авіаційним транспортом.

На цей час не сплачується ПДВ при імпорті товарів, коли митна вартість імпортованих товарів не перевищує 150 євро. Суми такого імпорту не зазначаються в податковій декларації з ПДВ. При перевищенні здійснюється сплата ПДВ, навіть фізичними особами, що не є платниками податку.

Не є об'єктом оподаткування операції з:

- випуску (емісії), розміщення у будь-які форми управління та продажу (погашення, викупу) за кошти цінних паперів, що випущені в обіг (емітовані) суб'єктами підприємницької діяльності, Національним банком України, Міністерством фінансів України, органами місцевого самоврядування;

- передачі майна у схов (відповідальне зберігання), а також у лізинг (оренду), крім передачі у фінансовий лізинг;

- нарахування та сплати процентів або комісій у складі орендного (лізингового) платежу у межах договору фінансового лізингу в сумі, що не перевищує подвійну облікову ставку Національного банку України, встановлену на день нарахування таких процентів;

- надання послуг із страхування, співстрахування або перестрахування особами, які мають ліцензію на здійснення страхової діяльності відповідно до закону, а також пов'язаних з такою діяльністю послуг страхових (перестрахових) брокерів та страхових агентів;

- надання послуг із загальнообов'язкового соціального та пенсійного страхування, недержавного пенсійного забезпечення, залучення та

обслуговування пенсійних вкладів;

- обігу банківських металів, обігу валютних цінностей (у тому числі національної та іноземної валюти), банківських металів, банкнот та монет Національного банку України;

- надання послуг з інкасації, розрахунково-касового обслуговування, залучення, розміщення та повернення коштів за договорами позики, депозиту, вкладу;

- торгівлі за грошові кошти або цінні папери борговими зобов'язаннями;

- оплати вартості державних платних послуг, які надаються фізичним або юридичним особам органами виконавчої влади (плата за реєстрацію, отримання ліцензії (дозволу), сертифікатів у вигляді зборів, державного мита тощо);

- виплат у грошовій формі заробітної плати, а також пенсій, стипендій, субсидій, дотацій за рахунок бюджетів або Пенсійного фонду України чи фондів загальнообов'язкового соціального страхування (крім тих, що надаються у майновій формі);

- виплат дивідендів, роялті у грошовій формі або у вигляді цінних паперів, які здійснюються емітентом;

- надання комісійних (брокерських, дилерських) послуг із торгівлі/або управління цінними паперами (корпоративними правами), деривативами та валютними цінностями;

- ввезення на митну територію України, вивезення за межі митної території України незалежно від обраного митного режиму товарів, митна вартість яких не перевищує еквівалент 150 євро;

надання послуг з агентування і фрахтування морського торговельного флоту судновими агентами на користь нерезидентів та ін.

Звільняються від оподаткування операції з постачання:

- продуктів дитячого харчування та товарів дитячого асортименту для немовлят за переліком, затвердженим Кабінетом Міністрів України;

- послуг із здобуття вищої, середньої, професійно-технічної та дошкільної освіти навчальними закладами, у тому числі навчання аспірантів і докторантів, навчальними закладами, що мають ліцензію на постачання таких послуг;

- послуг з виховання та навчання дітей у будинках культури, дитячих музичних, художніх, спортивних школах і клубах, школах мистецтв та послуг з проживання учнів або студентів у гуртожитках;

- легкових автомобілів для інвалідів уповноваженому органу виконавчої влади з їх оплатою за рахунок коштів державного чи місцевих бюджетів та коштів фондів загальнообов'язкового державного страхування;

- послуг із доставки пенсій, страхових виплат та грошової допомоги

населенню;

- послуг з охорони здоров'я закладами охорони здоров'я, що мають ліцензію на постачання таких послуг;

- реабілітаційних послуг інвалідам, дітям-інвалідам, а також постачання путівок на санаторно-курортне лікування, оздоровлення та відпочинок на території України фізичних осіб віком до 18 років, інвалідів, дітей-інвалідів;

- послуг з харчування дітей у дошкільних, загальноосвітніх та професійно-технічних навчальних закладах та громадян у закладах охорони здоров'я;

- послуг з перевезення пасажирів міським пасажирським транспортом (крім таксі) - не поширюється на операції з надання пасажирського транспорту в оренду (прокат);

- релігійними організаціями культових послуг та предметів культового призначення за переліком (хрещення, укладення церковного шлюбу, похорони, молебень, панахида, предмети культового призначення та інші);

- послуг з поховання та постачання ритуальних товарів державними та комунальними службами;

- благодійної допомоги, зокрема безоплатне постачання товарів/послуг благодійним організаціям, утвореним і зареєстрованим відповідно до законодавства;

- операції оператора телекомунікацій з надання телекомунікаційних послуг у частині здійснення благодійного телекомунікаційного повідомлення на благодійні цілі.

До того ж звільняються від оподаткування оплата вартості фундаментальних досліджень, науково-дослідних і дослідницько-конструкторських робіт особою, яка безпосередньо отримує такі кошти з рахунка Державного казначейства України.

Вищевикладені звільнення не поширюється на операції з підакцизними товарами.

3.9.3. База оподаткування та ставки податку на додану вартість.

Базою оподаткування є договірна вартість товарів (послуг), що постачаються, але не нижче звичайної ціни, ціни придбання та залишкової вартості (щодо основних засобів). Крім постачання товарів звичайного користування існують ще операції, які прирівняні до нього (умовне постачання). Наприклад, переведення основних засобів до складу невиробничих, ліквідація основних засобів за самостійним бажанням, використання іншого майна не за господарським призначенням тощо.

Податок нараховується за основною *ставкою 20%* до об'єкта оподаткування та додається до ціни товарів (послуг), крім операцій, що не є об'єктом оподаткування та звільнених від оподаткування.

Ставка 7 % застосовується по операціях з:

- ввезення на митну територію України лікарських засобів, дозволених для виробництва і застосування в Україні та внесених до Державного реєстру лікарських засобів, а також медичних виробів, які внесені до Державного реєстру медичної техніки та виробів медичного призначення;

- ввезення на митну територію України лікарських засобів, медичних виробів та медичного обладнання, дозволених для застосування у межах клінічних випробувань, дозвіл на проведення яких надано центральним органом виконавчої влади;

- постачання послуг із показу (проведення) театральних, оперних, балетних, музичних, концертних, хореографічних, лялькових, циркових, звукових, світлових та інших вистав, постановок, виступів професійних мистецьких колективів, артистичних груп, акторів та артистів (виконавців), кінематографічних прем'єр, культурно-мистецьких заходів;

- постачання послуг із показу оригіналів музичних творів, демонстрації виставкових проектів, проведення екскурсій для груп та окремих відвідувачів у музеях, зоопарках та заповідниках, відвідування їх територій та об'єктів відвідувачами;

- постачання послуг із розповсюдження, демонстрування, публічного сповіщення і публічного показу фільмів, адаптованих відповідно до законодавства в україномовні версії для осіб з порушеннями зору та осіб з порушеннями слуху;

- постачання послуг із тимчасового розміщування (проживання), що надаються готелями і подібними засобами тимчасового розміщування;

- реалізації квитків на спортивні заходи всеукраїнського та міжнародного рівнів.

Ставка 14 % застосовується по операціях з постачання на митній території України та ввезення на митну територію України сільськогосподарської продукції.

За «0» *ставкою* оподатковуються операції з вивезення товарів за межі митної території України:

- у митному режимі експорту та у митному режимі реекспорту;
- у митному режимі безмитної торгівлі;
- у митному режимі вільної митної зони.

Також за «0» *ставкою* оподатковуються операції з постачання товарів:

- для заправки або забезпечення морських (океанських) суден, що

проводиться за межами України;

- для заправки повітряних суден, що виконують міжнародні рейси для навігаційної діяльності чи перевезення пасажирів або вантажів за плату;

- для заправки (дозаправки) та постачання космічних кораблів, а також супутників;

- для заправки (дозаправки) або забезпечення наземного військового транспорту чи іншого спеціального контингенту Збройних Сил України;

- магазинами безмитної торгівлі, відповідно до порядку, встановленого Кабінетом Міністрів України виключно: фізичним особам, які виїжджають за межі митної території України та фізичним особам, які в'їжджають на митну територію України;

- з міжнародних перевезень пасажирів і багажу та вантажів залізничним, автомобільним, морським і річковим та авіаційним транспортом;

- з обслуговування повітряних суден, що виконують міжнародні рейси.

3.9.4. Порядок визначення суми податку на додану вартість, що підлягає сплаті (перерахуванню) до бюджету або відшкодуванню з бюджету.

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

На дату виникнення податкових зобов'язань платник податку зобов'язаний скласти *податкову накладну* в електронній формі, що має містити:

- порядковий номер податкової накладної;

- дату виписування податкової накладної;

- повну або скорочену назву, зазначену в статутних документах юридичної особи або прізвище, ім'я та по батькові фізичної особи, зареєстрованої як платник податку на додану вартість, - покупця (отримувача) товарів/послуг;

- податковий номер платника податку (продавця та покупця);

- опис (номенклатуру) товарів/послуг та їх кількість, обсяг;

- ціну постачання без урахування податку;

- ставку податку та відповідну суму податку в цифровому значенні;

- загальну суму коштів, що підлягають сплаті з урахуванням податку.

Податкова накладна виписується у двох примірниках у день

виникнення податкових зобов'язань продавця. Оригінал податкової накладної видається покупцю, копія залишається у продавця товарів/послуг. Для операцій, що оподатковуються, і операцій, звільнених від оподаткування, складаються окремі податкові накладні. Податкова накладна є податковим документом і одночасно відображається у податкових зобов'язаннях і реєстрі виданих податкових накладних продавця та реєстрі отриманих податкових накладних покупця.

Слід вказати, що податкові накладні, які не надаються покупцю, а також податкові накладні, складені за операціями з постачання товарів/послуг, які звільнені від оподаткування, підлягають реєстрації в Єдиному реєстрі податкових накладних.

На цей час існує система електронного адміністрування податку на додану вартість, яка забезпечує автоматичний облік у розрізі платників податку. Платникам податку автоматично відкриваються рахунки в системі електронного адміністрування податку на додану вартість.

До того ж платник податку має право зареєструвати податкові накладні або розрахунки коригування в Єдиному реєстрі податкових накладних на суму податку, обчислену за формулою, наведеною у ст. 2001.3 ПКУ.

Податкове зобов'язання - загальна сума податку, одержана (нарахована) платником податку у звітному періоді.

Датою виникнення податкових зобов'язань з поставки товарів (робіт, послуг) вважається дата, яка припадає на податковий період, протягом якого відбувається будь-яка з подій, що сталася раніше.

Датою виникнення податкових зобов'язань при імпорті товарів є дата подання митної декларації із зазначенням у ній суми податку, що підлягає сплаті.

Датою виникнення податкових зобов'язань при імпортуванні робіт (послуг) є дата списання коштів з банківського рахунка платника податку в оплату робіт (послуг) або дата оформлення документа, що засвідчує факт виконання робіт (послуг) нерезидентом залежно від того, яка з подій відбулася першою.

Бюджетне відшкодування - це відшкодування від'ємного значення ПДВ на підставі підтвердження правомірності сум бюджетного відшкодування за результатами перевірки платника податку.

Звітним (податковим) періодом є *календарний місяць*. Звітним (податковим) періодом є *календарний квартал*, якщо:

- особа реєструється як платник податку з іншого дня, ніж перший день календарного місяця, першим звітним (податковим) періодом є період, який розпочинається від дня такої реєстрації та закінчується останнім днем першого повного календарного місяця;

- податкова реєстрація особи анулюється в інший день, ніж останній день календарного місяця, то останнім звітним (податковим) періодом є період, який розпочинається з першого дня такого місяця та закінчується днем такого анулювання.

Платники єдиного податку можуть вибрати квартальний податковий період.

Строк подання декларації з ПДВ у випадку, коли звітний податковий період дорівнює календарному місяцю - протягом 20 календарних днів, що настають за останнім календарним днем звітного (податкового) місяця.

Строк подання декларації з ПДВ у випадку, коли звітний податковий період дорівнює календарному кварталу - протягом 40 календарних днів, що настають за останнім календарним днем звітного (податкового) кварталу.

Платник податку зобов'язаний самостійно сплатити суму податкового зобов'язання, зазначену у поданій ним податковій декларації, протягом 10 календарних днів, що настають за останнім днем відповідного граничного строку, передбаченого для подання податкової декларації.

Приклад

Протягом звітного місяця ТОВ «Макфа» здійснено такі операції:

- 1) Реалізовано товарів на території України на суму 400000 грн. (без урахування ПДВ).
- 2) Здійснено первинну емісію цінних паперів на суму 70000 грн.
- 3) Нараховано та виплачено заробітну плату робітникам підприємства у розмірі 39000 грн.
- 4) Сплачено єдиний внесок на загальнообов'язкове державне соціальне страхування із суми витрат на оплату праці працівників - 13440 грн.
- 5) Закуплено канцелярські товари вітчизняного виробництва на суму 400 грн. (з урахуванням ПДВ).
- 6) Надано благодійну допомогу міській лікарні на суму 3500 грн.
- 7) Експортовано товарів на суму 240000 грн.
- 8) Отримано від постачальника матеріали для виробництва продукції -
9000 грн. (без урахування ПДВ).
- 9) Придбано з ПДВ товари, вартість яких включається до складу витрат виробництва, на суму 30000 грн.
- 10) Надано цех у фінансовий лізинг. Отримано винагороду - 12000 грн.

Необхідно визначити суму ПДВ, що підлягає сплаті в державний бюджет (відшкодуванню з бюджету) за результатами звітного місяця.

Відобразимо господарські операції за правилами ведення податкового обліку з податку на додану вартість у таблиці:

№ п/п	Зміст операції	Податкове зобов'язання	Податковий кредит
1	Реалізовано товарів на території України на суму 400000 грн. (без урахування ПДВ) $400000 \cdot 20\% / 100\% = 80000$	80000	
2	Здійснено первинну емісію цінних паперів на суму 70000 грн – не є об'єктом оподаткування	-	-
3	Нараховано та виплачено заробітну плату робітникам підприємства у розмірі 39000 грн – не є об'єктом оподаткування	-	-
4	Сплачено єдиний внесок на загальнообов'язкове державне соціальне страхування із суми витрат на оплату праці працівників – 13440 грн – не є об'єктом оподаткування	-	-
5	Закуплено канцелярські товари вітчизняного виробництва на суму 400 грн. (з урахуванням ПДВ) $400 \cdot 20\% / 120\% = 66,67$ грн	-	66,67
6	Надано благодійну допомогу міській лікарні на суму 3500 грн. – звільняється від оподаткування	-	-
7	Експортовано товарів на суму 240000 грн.	0	-
8	Отримано від постачальника матеріали для виробництва продукції – 9000 грн. (без урахування ПДВ) $9000 \cdot 20\% / 100\% = 1800$ грн	-	9000
9	Придбано з ПДВ товари, вартість яких включається до складу витрат виробництва, на суму 30000 грн $30000 \cdot 20\% \cdot 120\% = 5000$ грн	-	5000
10	Надано цех у фінансовий лізинг. Отримано винагороду – 12000 грн $12000 \cdot 20\% \cdot 120\% = 2000$ грн	2000	
Разом		82000	14067
Сума ПДВ, що підлягає сплаті в державний бюджет		$82000 - 14067 = 67933$ грн	

Висновок: Таким чином, сума податку на додану вартість, що підлягає сплаті в бюджет ТОВ «Макфа» становить 67933 грн.

2.10. Спрощена система оподаткування.

2.10.1. Сутність та значення спрощеної системи оподаткування малого підприємства.

Спрощена система оподаткування, обліку та звітності - особливий механізм справляння податків і зборів, що встановлює заміну сплати окремих податків і зборів на сплату єдиного податку, з одночасним веденням спрощеного обліку та звітності. Юридична особа чи фізична особа - підприємець може самостійно обрати спрощену систему оподаткування, якщо така особа відповідає встановленим вимогам.

2.10.2. Групи платників єдиного податку та їх порівняльна характеристика.

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

- 1) перша група - фізичні особи - підприємці, які не використовують працю найманих осіб, здійснюють виключно роздрібний продаж товарів з торговельних місць на ринках та/або провадять господарську діяльність з надання побутових послуг населенню і обсяг доходу яких протягом календарного року не перевищує 300 тис. грн.;
- 2) друга група - фізичні особи - підприємці, які здійснюють господарську діяльність з надання послуг, у тому числі побутових, платникам єдиного податку та/або населенню, виробництво та/або продаж товарів, діяльність у сфері ресторанного господарства, за умови, що протягом календарного року відповідають сукупності таких критеріїв:
 - не використовують працю найманих осіб або кількість осіб, які перебувають з ними у трудових відносинах, одночасно не перевищує 10 осіб;
 - обсяг доходу не перевищує 1500 тис. грн.
- 3) третя група - фізичні особи - підприємці, які не використовують працю найманих осіб або кількість осіб, які перебувають з ними у трудових відносинах, не обмежена та юридичні особи - суб'єкти господарювання будь-якої організаційно-правової форми, у яких протягом календарного року обсяг доходу не перевищує 5 млн. грн.;
- 4) четверта група - сільськогосподарські товаровиробники:
 - а) юридичні особи незалежно від організаційно-правової форми, у яких частка сільськогосподарського товаровиробництва за попередній податковий (звітний) рік дорівнює або перевищує 75 %;
 - б) фізичні особи - підприємці, які провадять діяльність виключно в межах фермерського господарства, за умови виконання таких вимог:
 - о здійснюють виключно вирощування, відгодовування сільськогосподарської продукції, збирання, вилов, переробку такої власновирощеної або відгодованої продукції та її продаж;
 - о провадять господарську діяльність (крім постачання) за місцем податкової адреси;
 - о не використовують працю найманих осіб;
 - о членами фермерського господарства такої фізичної особи є лише члени її сім'ї;
 - о площа сільськогосподарських угідь та/або земель водного фонду у

власності та/або користуванні членів фермерського господарства становить не менше двох гектарів, але не більше 20 гектарів.

Не можуть бути платниками єдиного податку першої - третьої груп:

- > суб'єкти господарювання (юридичні особи та фізичні особи - підприємці), які здійснюють:
 - 1) діяльність з організації, проведення азартних ігор, лотерей (крім розповсюдження лотерей), парі (букмекерське парі, парі тоталізатора);
 - 2) обмін іноземної валюти;
 - 3) виробництво, експорт, імпорт, продаж підакцизних товарів;
 - 4) видобуток, виробництво, реалізацію дорогоцінних металів і дорогоцінного каміння;
 - 5) видобуток, реалізацію корисних копалин, крім реалізації корисних копалин місцевого значення;
 - 6) діяльність у сфері фінансового посередництва, крім діяльності у сфері страхування;
 - 7) діяльність з управління підприємствами;
 - 8) діяльність з надання послуг пошти (крім кур'єрської діяльності) та зв'язку (крім діяльності, що не підлягає ліцензуванню);
 - 9) діяльність з продажу предметів мистецтва та антикваріату, діяльність з організації торгів (аукціонів) виробами мистецтва, предметами колекціонування або антикваріату;
 - 10) діяльність з організації, проведення гастрольних заходів.
- > фізичні особи - підприємці, які здійснюють технічні випробування та дослідження, діяльність у сфері аудиту тощо.

2.10.3. Ставки єдиного податку.

Ставки єдиного податку для платників першої групи встановлюються у відсотках (фіксовані ставки) до розміру прожиткового мінімуму для працездатних осіб, встановленого законом на 1 січня податкового (звітного) року, другої групи - у відсотках (фіксовані ставки) до розміру мінімальної заробітної плати, встановленої законом на 1 січня податкового (звітного) року, третьої групи - у відсотках до доходу (відсоткові ставки).

Фіксовані ставки єдиного податку встановлюються сільськими, селищними, міськими радами або радами об'єднаних територіальних громад, що створені згідно із законом та перспективним планом формування територій громад, для фізичних осіб - підприємців, які здійснюють господарську діяльність, залежно від виду господарської діяльності, з розрахунку на календарний місяць:

- 1) для першої групи платників єдиного податку - у межах до 10 % розміру прожиткового мінімуму;

2) для другої групи платників єдиного податку - у межах до 20 % розміру мінімальної заробітної плати.

Відсоткова ставка єдиного податку для платників третьої групи встановлюється у розмірі:

- 1) 3 % доходу - у разі сплати податку на додану вартість;
- 2) 5 % доходу - у разі включення податку на додану вартість до складу єдиного податку.

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

- 1) до суми перевищення встановленого обсягу доходу;
- 2) до доходу, отриманого від провадження діяльності, не зазначеної у реєстрі платників єдиного податку, віднесеного до першої або другої групи;
- 3) до доходу, отриманого при застосуванні іншого способу розрахунків, ніж у грошовій;
- 4) до доходу, отриманого від здійснення видів діяльності, які не дають права застосовувати спрощену систему оподаткування;
- 5) до доходу, отриманого платниками першої або другої групи від провадження діяльності, яка не передбачена законодавством.

Ставки єдиного податку для платників третьої групи (юридичні особи) встановлюються у подвійному розмірі ставок:

- 1) до суми перевищення встановленого обсягу доходу;
- 2) до доходу, отриманого при застосуванні іншого способу розрахунків, ніж у грошовій формі;
- 3) до доходу, отриманого від здійснення видів діяльності, які не дають права застосовувати спрощену систему оподаткування.

У разі здійснення платниками єдиного податку першої і другої груп кількох видів господарської діяльності застосовується максимальний розмір ставки єдиного податку, встановлений для таких видів господарської діяльності.

У разі здійснення платниками єдиного податку першої і другої груп господарської діяльності на територіях більш як однієї сільської, селищної, міської ради або ради об'єднаних територіальних громад, що створені згідно із законом та перспективним планом формування територій громад, застосовується максимальний розмір ставки єдиного податку, встановлений для відповідної групи таких платників єдиного податку.

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

- для ріллі, сіножатей і пасовищ (крім ріллі, сіножатей і пасовищ,

розташованих у гірських зонах та на поліських територіях, а також сільськогосподарських угідь, що перебувають в умовах закритого ґрунту) - 0,95;

- для ріллі, сіножатей і пасовищ, розташованих у гірських зонах та на поліських територіях, - 0,57;
- для багаторічних насаджень (крім багаторічних насаджень, розташованих у гірських зонах та на поліських територіях) - 0,57;
- для багаторічних насаджень, розташованих у гірських зонах та на поліських територіях, - 0,19;
- для земель водного фонду - 2,43;
- для сільськогосподарських угідь, що перебувають в умовах закритого ґрунту, - 6,33.

2.10.4. Податкові (звітні) періоди для суб'єктів підприємницької діяльності, які обрали спрощену систему оподаткування.

Податковим (звітним) періодом для платників єдиного податку першої, другої та четвертої груп є календарний рік.

Податковим (звітним) періодом для платників єдиного податку третьої групи є календарний квартал.

Платники єдиного податку першої і другої груп сплачують єдиний податок шляхом здійснення авансового внеску не пізніше 20 числа (включно) поточного місяця.

Такі платники єдиного податку можуть здійснити сплату єдиного податку авансовим внеском за весь податковий (звітний) період (квартал, рік), але не більш як до кінця поточного звітного року.

Платники єдиного податку третьої групи сплачують єдиний податок протягом 10 календарних днів після граничного строку подання податкової декларації за податковий (звітний) квартал.

Платники єдиного податку першої і другої груп, які не використовують працю найманих осіб, звільняються від сплати єдиного податку протягом одного календарного місяця на рік на час відпустки, а також за період хвороби, підтвердженої копією листка (листоків) непрацездатності, якщо вона триває 30 і більше календарних днів.

Платники єдиного податку четвертої групи:

✓ самостійно обчислюють суму податку щороку станом на 1 січня і не пізніше 20 лютого поточного року подають відповідному контролюючому органу за місцезнаходженням платника податку та місцем розташування земельної ділянки податкову декларацію на поточний рік;

✓ сплачують податок щоквартально протягом 30 календарних днів,

що настають за останнім календарним днем податкового (звітного) кварталу, у таких розмірах:

- у I кварталі - 10 %;
- у II кварталі - 10 %;
- у III кварталі - 50 %;
- у IV кварталі - 30 %.

2.10.5. Умови і порядок переходу на спрощену систему оподаткування для юридичних осіб.

Юридична особа може самостійно обрати спрощену систему оподаткування зі сплатою єдиного податку, якщо вона відповідає вимогам, установленим гл. 1 розд. XIV ПКУ. Наразі юридичні особи, які не належать до сільгоспвиробників, можуть бути платниками єдиного податку третьої групи.

Згідно з пп. 3 п. 291.4 ПКУ до третьої групи входять:

– фізичні особи – підприємці, які не використовують працю найманих осіб або кількість осіб, що перебувають із ними в трудових відносинах, не обмежена, та

– юридичні особи – суб'єкти господарювання будь-якої організаційно-правової форми, у яких протягом календарного року обсяг доходу не перевищує 1167 розмірів мінімальної заробітної плати, установлені законом на 1 січня податкового (звітного) року (у 2021 році – 7002000 грн).

Із форми Розрахунка доходу за попередній календарний рік, що передуює року переходу на спрощену систему оподаткування, затвердженого наказом Мінфіну України від 16.07.2019 р. № 308, видно, що до доходів, отриманих суб'єктом господарювання за попередній календарний рік, включають:

- доходи в грошовій формі (готівковій та/або безготівковій);
- суму кредиторської заборгованості, за якою минув строк позовної давності;
- вартість безоплатно отриманих протягом звітного періоду товарів (робіт, послуг);
- інші доходи.

Контролери зазначають, що в разі прийняття юридичною особою рішення про перехід на спрощену систему оподаткування з 1 січня наступного року заяву (форма Заяви про застосування спрощеної системи оподаткування затверджена наказом Міністерства фінансів України від 16.07.2019 р. № 308) до контролюючого органу треба подати не пізніше ніж за 15 к. дн. до початку нового року разом із Розрахунком доходу за

попередній календарний рік, що передує року переходу на спрощену систему оподаткування.

У такому разі дохід за попередній календарний рік, що передує року переходу на спрощену систему оподаткування, визначають на момент подання заяви з урахуванням запланованої суми отримання доходу, за період, що залишився до кінця року після подання заяви.

2.11. Податок на прибуток підприємства.

2.11.1. Сутність та значення податку на прибуток підприємства, його законодавче регулювання.

Податок на прибуток займає важливе місце в системі прямого оподаткування, оскільки його розмір безпосередньо залежить від результатів фінансово-господарської діяльності підприємства. Матеріальна сторона податку на прибуток виражається у формуванні національного доходу держави у грошовій формі, а суспільний зміст його полягає у тому, що він, як складова податкової системи, виступає специфічною формою реалізації виробничих відносин. Податки підприємств зменшують їх обігові кошти, фонд оплати труда, можливості інвестування нерозподіленого прибутку у розвиток виробництва тощо.

Використання податку на прибуток підприємств як зручного інструмента державного регулювання економічних процесів здійснюється через вибір напряму розподілу прибутку, організаційно- правової форми ведення бізнесу, виду господарської діяльності, методів фінансування інвестицій, розподіл і перерозподіл ВВП, стимулювання сфер діяльності, інвестицій і інновацій тощо.

Цей податок має досить широку соціальну підтримку внаслідок того, що дає можливість державі коректувати розподіл прибутків, виходячи з критерію справедливості. У підприємства оподатковується не первинний капітал, а його приріст, тобто прибуток, що не перешкоджає подальшому розвитку бізнесу та не підриває основи соціального добробуту.

З початку 2015 р. в Україні відбулося суттєве зближення податкового та бухгалтерського обліку. Тепер податок на прибуток розраховується за правилами бухгалтерського обліку.

Оподаткування прибутку підприємств регламентовано розділом III Податкового кодексу України. За Кодексом податок на прибуток має виконувати виключно регулятивно-стимулюючу функцію, для того, щоб не стримувати розвиток виробництва.

2.11.2. Платники податку на прибуток підприємства: юридичні особи - резиденти, нерезиденти, особливі платники податку на прибуток.

Платниками податку є резиденти та нерезиденти України.

Резидентами є:

а) юридичні особи та їх відокремлені особи, які утворені та провадять свою діяльність відповідно до законодавства України з місцезнаходженням як на її території, так і за її межами;

б) дипломатичні представництва, консульські установи та інші офіційні представництва України за кордоном, які мають дипломатичні привілеї та імунітет.

Визначення *нерезидентів* міститься у ст. 14.1.122 ПКУ - це:

а) іноземні компанії, організації, утворені відповідно до законодавства інших держав, їх зареєстровані (акредитовані або легалізовані) відповідно до законодавства України філії, представництва та інші відокремлені підрозділи з місцезнаходженням на території України;

б) дипломатичні представництва, консульські установи та інші офіційні представництва інших держав і міжнародних організацій в Україні.

Платниками податків є суб'єкти податкових правовідносин, на яких за наявності об'єкта оподаткування покладено певний комплекс податкових обов'язків і прав. Отже, *платниками податку на прибуток з числа резидентів є:*

- суб'єкти господарювання-юридичні особи, які провадять господарську діяльність як на території України, так і за її межами;
- управитель фонду операцій з нерухомістю, який здійснює діяльність відповідно до Закону України «Про фінансово-кредитні механізми і управління майном при будівництві житла та операціях з нерухомістю» щодо операцій і результатів діяльності із довірчого управління, що здійснюється таким управителем через фонд.

Платниками податку з числа нерезидентів є:

- юридичні особи, що створені в будь-якій організаційно-правовій формі, та отримують доходи з джерелом походження з України, за винятком установ та організацій, що мають дипломатичні привілеї або імунітет згідно з міжнародними договорами України;
- постійні представництва нерезидентів, які отримують доходи із джерелом походження з України або виконують агентські функції стосовно таких нерезидентів чи їх засновників.

Не є платниками податку неприбуткові підприємства, установи та організації, а також суб'єкти господарювання, що застосовують спрощену систему оподаткування, обліку та звітності.

2.11.3. Об'єкт оподаткування податком на прибуток підприємства.

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 відповідно до положень ПКУ.

Базою оподаткування є грошове вираження об'єкту оподаткування.

2.11.4. Ставки податку на прибуток та порядок його обчислення.

Основна (базова) ставка податку на прибуток становить **18 відсотків**.

Під час провадження букмекерської діяльності, азартних ігор (у тому числі казино) одночасно із ставкою податку на прибуток у розмірі 18% встановлюється ставка податку на дохід у розмірі:

✓ 10 відсотків від доходу, отриманого від азартних ігор з використанням гральних автоматів;

✓ 18 відсотків від доходу, отриманого від букмекерської діяльності, азартних ігор (у тому числі казино), крім доходу, отриманого від азартних ігор з використанням гральних автоматів, зменшеного на суму виплачених виплат гравцю.

Під час провадження діяльності з випуску та проведення лотерей встановлюється ставка податку на дохід від суми доходів у розмірі 30 відсотків.

Ставки **0, 5, 6, 12, 15, 18 відсотків** застосовуються до доходів нерезидентів та прирівняних до них осіб із джерелом їх походження з України.

Під час провадження діяльності резидентами Дія Сіті – платниками податку на особливих умовах відповідно до Закону України "Про стимулювання розвитку цифрової економіки в Україні" ставка податку встановлюється у розмірі **9 відсотків** бази оподаткування.

2.11.5. Порядок розрахунку фінансового результату до оподаткування та податку на прибуток підприємства. Звільнення від оподаткування податком на прибуток підприємства.

Фінансовий результат до оподаткування (ФР) у бухгалтерському обліку формується шляхом визначення різниці між доходами та витратами. Тобто

$$\text{ФР} = \text{Д} - \text{В}$$

де Д - доходи підприємства, грн.

В - витрати підприємства, грн.

Фінансовий результат до оподаткування (прибуток або збиток) визначається у Звіті про фінансові результати (Звіті про сукупний дохід) підприємства (форма № 2).

Доходи - це збільшення економічних вигод у вигляді надходження активів або зменшення зобов'язань, що призводять до зростання власного капіталу (п. 3 розділу I П(С)БО-1).

Визначення доходу з джерелом походження з України міститься у ст. 14.1.54 ПКУ - це будь-який дохід, отриманий резидентами або нерезидентами, у тому числі від будь-яких видів їх діяльності на території України (включаючи виплату (нарахування) винагороди іноземними роботодавцями), її континентальному шельфі, у виключній (морській) економічній зоні.

Дохід, отриманий з джерел за межами України, - це будь-який дохід, отриманий резидентами, у тому числі від будь-яких видів їх діяльності за межами митної території України, включаючи проценти, дивіденди, роялті та будь-які інші види пасивних доходів, спадщину, подарунки, виграти, призи, доходи від виконання робіт (надання послуг) за цивільно-правовими та трудовими договорами, від надання резидентам в оренду (користування) майна, розташованого за межами України, включаючи рухомий склад транспорту, приписаного до розташованих за межами України портів, доходи від продажу майна, розташованого за межами України, дохід від відчуження інвестиційних активів, у тому числі корпоративних прав, цінних паперів тощо; інші доходи від будь-яких видів діяльності за межами митної території України або територій, непідконтрольних контролюючим органам.

До доходів, які підприємство одержало за звітний період, згідно з п. 7 П(С)БО-15 відносять:

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

- фінансові доходи;
- інші доходи.

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

Чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) визначається шляхом вирахування з доходу від реалізації продукції, товарів, робіт, послуг наданих знижок, вартості повернутих раніше проданих товарів, доходів, що за договорами належать комітентам (принципалам тощо), та податків і зборів.

До складу інших операційних доходів включаються суми інших доходів від операційної діяльності підприємства, крім чистого доходу від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг), зокрема: дохід від операційної оренди активів; дохід від операційних курсових різниць; відшкодування раніше списаних активів; дохід від роялті, відсотків, отриманих на залишки коштів на поточних рахунках в банках, дохід від реалізації оборотних активів (крім фінансових інвестицій), необоротних активів тощо.

До складу фінансових доходів включаються дивіденди, відсотки та інші доходи, отримані від фінансових інвестицій (крім доходів, які обліковуються за методом участі в капіталі).

До складу інших доходів включаються дохід від реалізації фінансових інвестицій; дохід від неопераційних курсових різниць та інші доходи, які виникають у процесі господарської діяльності, але не пов'язані з операційною діяльністю підприємства.

Витрати є зменшенням економічних вигод у вигляді вибуття активів або збільшення зобов'язань, що призводять до зменшення власного капіталу (п. 3 розділу I П(С)БО-1).

Витрати визнають, якщо вони можуть бути достовірно оцінені. У бухгалтерському обліку їх визнають у тому звітному періоді, в якому визнано дохід, для отримання якого вони здійснені. Якщо прямий зв'язок між доходами і витратами встановити неможливо, витрати відображають у тому звітному періоді, в якому вони були здійснені.

Визнані підприємством витрати в бухгалтерському обліку класифікують за такими групами:

- собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг);
- адміністративні витрати;
- витрати на збут;
- інші операційні витрати;
- фінансові витрати;

- інші витрати.

Окремими положеннями ПКУ передбачено звільнення від оподаткування прибутку окремих суб'єктів господарювання, а саме:

- звільняється прибуток підприємств та організацій, які засновані громадськими організаціями інвалідів і є їх повною власністю, отриманий від продажу (постачання) товарів, виконання робіт і надання послуг, крім підакцизних товарів, послуг із поставки підакцизних товарів, отриманих у межах договорів комісії (консигнації), поруки, доручення, довірчого управління, інших цивільноправових договорів, що уповноважують такого платника податку

здійснювати постачання товарів від імені та за дорученням іншої особи без передачі права власності на такі товари, де протягом попереднього звітного (податкового) періоду кількість інвалідів, які мають там основне місце роботи, становить не менш як 50 відсотків середньооблікової чисельності штатних працівників облікового складу за умови, що фонд оплати праці таких інвалідів становить протягом звітного періоду не менш як 25 відсотків суми загальних витрат на оплату праці;

- на період підготовки до зняття і зняття з експлуатації енергоблоків Чорнобильської АЕС та перетворення об'єкта «Укриття» на екологічно безпечну систему звільняється від оподаткування прибуток Чорнобильської АЕС, якщо такі кошти використовуються на фінансування робіт з підготовки до зняття і зняття Чорнобильської АЕС з експлуатації та перетворення об'єкта «Укриття» на екологічно безпечну систему;

- звільняється від оподаткування прибуток підприємств, отриманий за рахунок міжнародної технічної допомоги або за рахунок коштів, які передбачаються в державному бюджеті як внесок України до Чорнобильського фонду "Укриття" для реалізації міжнародної програми - Плану здійснення заходів на об'єкті "Укриття" відповідно до положень Рамкової угоди між Україною та Європейським банком реконструкції та розвитку стосовно діяльності Чорнобильського фонду "Укриття" в Україні, для подальшої експлуатації, підготовки до зняття і зняття енергоблоків Чорнобильської АЕС з експлуатації, перетворення об'єкта "Укриття" на екологічно безпечну систему та забезпечення соціального захисту персоналу Чорнобильської АЕС.

Приклад

За минулий рік підприємством здійснено такі господарські операції:

№ п/п	Зміст господарської операції	Сума, грн.
----------	------------------------------	---------------

1	Нараховано амортизацію основних фондів виробничого призначення	8694
2	Нараховано ренту плату за воду, у т.ч. за понадлімітний обсяг використаної води	558 154
3	Перераховано частково попередню оплату з розрахункового рахунку підприємства за контрактом № 1 (у т.ч. ПДВ)	10000
4	Відвантажено товар в кількості 10 т за ціною 15000 грн./т (зПДВ) за контрактом № 2	?
5	Нараховано заробітну плату	79202
6	Здійснено обов'язкові відрахування від нарахованої заробітної плати	?
7	Здійснено емісію акцій, що не змінила перерозподіл часток участі в капіталі підприємства	400000
8	Реалізовано цінні папери	50000
9	Надано благодійну допомогу неприбутковій організації	10000
10	Оприбутковано матеріали за контрактом № 1 (у т.ч. ПДВ), що відносяться на реалізовану продукцію	20000
11	Оплачено вартість виконаних у березні робіт по ремонту обладнання, у т.ч. ПДВ	100000
12	Закуплено канцелярське приладдя, у т.ч. ПДВ	568
13	Експортовано товар за контрактом № 3 (курс 1 дол. США на дату оформлення ВМД становив 26,10 грн.)	5000 \$
14	Отримано попередню оплату за контрактом № 4 (у т.ч. ПДВ)	90000
15	Отримано кошти на розрахунковий рахунок за контрактом № 3 (курс 1 дол. США на дату отримання коштів становив 26,05грн.)	5000 \$

Відобразити операції за правилами податкового обліку з податку на прибуток. Визначити об'єкт оподаткування та суму податку на прибуток.

Довідково:

1. Підприємство зареєстровано платником ПДВ.

2. Обсяг доходу підприємства за минулий рік не перевищує 20 млн. грн.

Розв'язок:

Відобразимо господарські операції за правилами ведення податкового обліку з податком на прибуток:

№ п/п	Зміст господарської операції	Доходи звітного періоду	Витрати звітного періоду
1	Нараховано амортизацію основних фондів виробничого призначення		8694
2	Нараховано рентну плату за воду, у т.ч. за понадлімітний обсяг використаної води		404
3	Перераховано частково попередню оплату з розрахункового рахунку підприємства за контрактом № 1 (у т.ч. ПДВ)		-

4	Відвантажено товар в кількості 10 т за ціною 15000 грн./т (з ПДВ) за контрактом № 2 <i>Відображаємо за мінусом ПДВ: 15000*10 = 150000 грн. ПДВ = 150000 / 6 = 25000 грн. Доходи = 150000 - 25000 = 125000 грн.</i>	125000	
5	Нараховано заробітну плату		79202
6	Здійснено обов'язкові відрахування від нарахованої заробітної плати: $79202 * 22\% = 17424$ грн.		17424
7	Здійснено емісію акцій, що не змінила перерозподіл часток участі в капіталі підприємства		-
8	Реалізовано цінні папери	50000	
9	Надано благодійну допомогу неприбутковій організації		10000
10	Оприбутковано матеріали за контрактом № 1 (у т.ч. ПДВ), що відносяться на реалізовану продукцію		16667
11	Оплачено вартість виконаних у березні робіт по ремонту обладнання - <i>вже було відображено по факту виконання робіт</i>		-
12	Закуплено канцелярське приладдя, у т.ч. ПДВ		473
13	Експортовано товар за контрактом № 3 (курс 1 дол. США на дату оформлення ВМД становив 26,10 грн.) – 5000 дол. США	130500	
14	Отримано попередню оплату за контрактом № 4 (у т.ч. ПДВ)	-	
15	Отримано кошти на розрахунковий рахунок за контрактом № 3 (курс 1 дол. США на дату отримання коштів становив 26,05 грн.) – <i>враховуємо курсову різницю: 0,05*5000 = 1800 грн.</i>		250
	<i>Всього за звітний період</i>	305500	133114

1. Фінансовий результат = Доходи звітного періоду – Витрати звітного періоду = $305500 - 133114 = 172386$ грн.

2. Оскільки обсяг доходу підприємства за минулий рік не перевищує 20 млн. грн., таке підприємство може не здійснювати коригування фінансового результату на податкові різниці, визначені Податковим кодексом.

3. Податок на прибуток = Прибуток * ставка податку = $172386 * 18\% = 31029$ грн.

Висновок: Таким чином, нарахована сума податку на прибуток за результатами господарських операцій становить 31029 грн.

2.11.6. Порядок розрахунку амортизації основних засобів або нематеріальних активів для визначення об'єкта оподаткування згідно з ПКУ

Амортизація - систематичний розподіл вартості основних засобів, інших необоротних та нематеріальних активів, що амортизується, протягом

строку їх корисного використання(експлуатації) (П(С)БО-7).

Згідно з пп. 14.1.138 ПКУ підлягають амортизації основні засоби та інші необоротні активи - матеріальні активи, що призначаються платником податку для використання у господарській діяльності, вартість яких перевищує 6000 гривень і поступово зменшується у зв'язку з фізичним або моральним зношенням та очікуваний строк корисного використання (експлуатації) яких з дати введення в експлуатацію становить понад один рік (або операційний цикл, якщо він довший за рік). Також амортизуються і нематеріальні активи.

Всі основні засоби і необоротні активи з метою податкового обліку розділені на 16 груп. При цьому кожній класифікаційній групі присвоєно мінімально допустимий строк корисного використання (залежно від групи становить 5 - 20 років). Нематеріальні активи підлягають класифікації за 6 групами.

Облік основних засобів необхідно вести за кожним об'єктом. Нараховувати амортизацію потрібно щомісяця, окремо щодо кожного об'єкта основних засобів.

Амортизація нараховується за п'ятьма методами:

- прямолінійним, за яким річна сума амортизації визначається діленням вартості, яка амортизується, на строк корисного використання об'єкта основних засобів;

Наприклад, первісна вартість об'єкта основних засобів становить 5000 грн., ліквідаційна вартість – 400 грн., строк корисного використання — три роки, вартість об'єкта основних засобів, що амортизується, становить 4600 грн. (5000 - 400), у такому випадку річна сума амортизації дорівнює 1533,33 грн. (4600 : 3). Відповідно, місячна сума амортизації за даним методом становитиме 127,78 грн. (1533,33:12).

- за методом зменшення залишкової вартості, за яким річна сума амортизації визначається як добуток залишкової вартості об'єкта на початок звітного року або первісної вартості на дату початку нарахування амортизації та річної норми амортизації;

Оскільки річна сума амортизації щороку буде різною, наведемо її розрахунок для зазначеного вище об'єкта амортизації кожного року: у перший рік сума амортизації становить 2845,50 (5000 x 56,91%), залишкова вартість об'єкта основних засобів за перший рік становить 2154,50 (5000 - 2845,50); у другий рік сума амортизації становить 1226,13 (2154,50 x 56,91%), залишкова вартість – 928,37 (2154,50 - 1226,13); у третій рік сума амортизації становить 528,37 (928,37 - 400), отже, за останній рік сума річної визначається так: від залишкової вартості на початок року віднімаємо ліквідаційну вартість.

- за методом прискореного зменшення залишкової вартості, за яким

річна сума амортизації визначається як добуток залишкової вартості об'єкта на початок звітного року або первісної вартості на дату початку нарахування амортизації та річної норми амортизації, яка обчислюється відповідно до строку корисного використання об'єкта і подвоюється;

Наприклад, вартість об'єкта основних засобів становить 15 000 грн., ліквідаційна вартість — 500 грн., строк корисного використання — три роки. Наведемо розрахунок суми амортизації для кожного року:

- у перший рік сума амортизації становить 9999,99 ($15\,000 \times 33,3333\% \times 2$), залишкова вартість — 5000,01 грн. ($15\,000,00 - 9999,99$);

- у другий рік сума амортизації становить 3333,37 ($5000,01 \times 33,3333\% \times 2$), залишкова вартість — 1666,64 ($5000,01 - 3333,37$);

- у третій рік сума амортизації становить 1166,64 ($1666,64 - 500$), як і при застосуванні попереднього методу, для визначення суми річної амортизації за останній рік від залишкової вартості на початок року віднімаємо ліквідаційну вартість.

- кумулятивним, за яким річна сума амортизації визначається як добуток вартості, яка амортизується, та кумулятивного коефіцієнта. Кумулятивний коефіцієнт обчислюється діленням кількості років, що залишаються до кінця строку корисного використання об'єкта основних засобів, на кількість років його корисного використання;

Наприклад, підприємство придбало автомобіль, первісна вартість якого становить 125 000 грн., ліквідаційна вартість — 5000 грн. Строк корисного використання автомобіля — п'ять років. Обчислимо суму амортизації, використовуючи кумулятивний метод, за кожен рік корисного використання:

- у перший рік вона становить 40 000 грн. ($120 \times 5/15$);

- у другий рік — 32 000 грн. ($120 \times 4/15$);

- у третій рік — 24 000 грн. ($120 \times 3/15$);

- у четвертий рік — 16 000 грн. ($120 \times 2/15$);

- у п'ятий рік сума амортизації становить 8000 грн. ($120 \times 1/15$).

- виробничим, за яким місячна сума амортизації визначається як добуток фактичного місячного обсягу продукції (робіт, послуг) та виробничої ставки амортизації. Виробнича ставка амортизації обчислюється діленням вартості, яка амортизується, на загальний обсяг продукції (робіт, послуг), який підприємство очікує виробити (виконати) з використанням об'єкта основних засобів.

Метод амортизації обирається підприємством самостійно з урахуванням очікуваного способу отримання економічних вигод від його використання.

2.12. Адміністрування податків, зборів, платежів.

2.12.1. Податкова звітність.

Податкова звітність — один з видів бухгалтерської звітності. Подається у вигляді податкових декларацій (розрахунків) платником податків (у тому числі відокремленими підрозділами у випадках, визначених Податковим Кодексом України) контролюючому органу у строки, встановлені законом, на підставі якого здійснюється нарахування та/або сплата податкового зобов'язання, чи документ, що свідчить про суми доходу, нарахованого (виплаченого) на користь платників податків — фізичних осіб, суми утриманого та/або сплаченого податку.

Податкова звітність, зазвичай, подається в електронній формі, але може подаватися й у паперовому вигляді.

Податкову звітність у паперовій формі зазвичай підписує керівник підприємства, але може підписати й уповноважена особа. У такому разі разом з податковою звітністю подається довіреність, на підставі якої діє така уповноважена особа.

Відповідальність за неподання, порушення порядку заповнення документів податкової звітності, порушення строків їх подання контролюючим органам, недостовірність інформації, несуть: юридичні особи, резиденти або нерезидент України, які визначені платниками податків, а також їх посадові особи; фізичні особи які є платниками податку та їх законні чи уповноважені представники; податкові агенти. У разі не подання або несвоечасного подання застосовується відповідальність у вигляді штрафу в розмірі 340 гривень за кожне таке порушення, у разі повторного порушення 1020грн.

Податкова декларація подається за звітний період в установлені строки контролюючому органу, в якому перебуває на обліку платник податків. За кожний окремий податок потрібно подавати податкові декларації.

Платники можуть подавати декларації в електронному вигляді із дотриманням вимог законів України "Про електронні документи та електронний документообіг" та "Про електронні довірчі послуги". Контролюючим органам забороняється в односторонньому порядку розривати договір про визнання електронних документів.

Незалежно від наявності відмови у прийнятті податкової декларації платник податків зобов'язаний погасити податкове зобов'язання, самостійно визначене ним у такій податковій декларації, протягом строків, установлених Податковим кодексом України.

2.12.2. Податкові консультації. (Терміни надання індивідуальних податкових консультацій. Зміст запиту платників податків на отримання індивідуальної податкової консультації. Єдиний реєстр індивідуальних податкових консультацій. Узагальнюючі податкові консультації. Наслідки застосування податкових консультацій).

Податкова консультація — допомога контролюючого органу конкретному платнику податків стосовно практичного використання конкретної норми закону або нормативно-правового акта з питань адміністрування податків чи зборів, контроль за справлянням яких покладено на такий контролюючий орган.

Питання надання податкових консультацій та їх статус визначено главою 3 розділу II Податкового кодексу України^[1]. Фактично, податкова консультація стала наступником податкового роз'яснення, передбаченого Законом України «Про порядок погашення зобов'язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами» від 21.12.2000 р. № 2181. Але на відміну від податкового роз'яснення, податкова консультація має індивідуальний характер і може використовуватися виключно тим платником податків, якому надано таку консультацію. За вибором платника податків консультація надається в усній, письмовій або електронній формі. Податкова консультація не є правовим актом, має виключно рекомендаційний, а не обов'язковий характер.

Пунктом 52.1 статті 52 Податкового кодексу України встановлений принцип безоплатності податкової консультації, згідно з яким за зверненням платників податків контролюючі органи безоплатно надають консультації з питань практичного застосування окремих норм податкового законодавства.

Податкові консультації можуть надаватися лише контролюючим органом, яким відповідно до п. 41.1 Податкового кодексу України можуть бути лише:

- органи державної податкової служби – щодо податків, які справляються до бюджетів та державних цільових фондів, а також стосовно законодавства, контроль за дотриманням якого покладається на органи державної податкової служби;
- митні органи – щодо мита, акцизного податку, податку на додану вартість, інших податків, які відповідно до податкового законодавства справляються у разі ввезення (пересилання) товарів і предметів на митну територію України або територію спеціальної митної зони або вивезення

(пересилання) товарів і предметів з митної території України або території спеціальної митної зони.

Згідно з Податковим кодексом України податкові консультації можуть надаватися контролюючим органом (залежно від перебування платника податків на обліку):

- органом державної податкової служби або митним органом, в якому платник податків перебуває на обліку;
- вищим органом державної податкової служби або вищим митним органом, якому такий орган адміністративно підпорядкований;
- центральним органом державної податкової служби або спеціально уповноваженим центральним органом виконавчої влади в галузі митної справи.

Податкові консультації надаються протягом 30 календарних днів, що настають за днем отримання звернення контролюючим органом.

Центральний орган контролюючого органу проводить періодичне узагальнення податкових консультацій, які стосуються значної кількості платників податків або значної суми податкових зобов'язань, та затверджує наказом узагальнюючі податкові консультації, які підлягають оприлюдненню.

Відповідно до пункту 53.1. статті 53 Податкового кодексу України не може бути притягнуто до відповідальності платника податків, який діяв відповідно до податкової консультації, наданої у письмовій або електронній формі, а також узагальнюючої податкової консультації, зокрема на підставі того, що у майбутньому така податкова консультація була змінена або скасована. Зазначене положення передбачає звільнення платника податків, посадових осіб платника податків, які діяли відповідно до наданої їм податкової консультації від податкової, кримінальної, адміністративної та іншої відповідальності, а не від податкового зобов'язання, яке виникло після скасування, відміни, уточнення податкової консультації.

2.12.3. Способи здійснення податкового контролю.

Податковий контроль здійснюється шляхом:

- ✓ ведення обліку платників податків;
- ✓ інформаційно-аналітичного забезпечення діяльності контролюючих органів;
- ✓ перевірок та звірок відповідно до вимог цього Кодексу, а також перевірок щодо дотримання законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи, у порядку, встановленому законами України, що регулюють відповідну сферу правовідносин.

✓ моніторингу контрольованих операцій та опитування посадових, уповноважених осіб та/або працівників платника податків відповідно до статті 39 Податкового Кодексу.

2.12.4. Види податкових перевірок.

Податкові служби мають право проводити камеральні, документальні (планові або позапланові; виїзні або невиїзні) та фактичні перевірки.

Камеральна податкова перевірка

Це перевірка, яку проводять у приміщенні контролюючого органу виключно на підставі даних, зазначених у податкових деклараціях (розрахунках) платника податків та даних системи електронного адміністрування податку на додану вартість (даних центрального органу виконавчої влади, що реалізує державну політику у сфері казначейського обслуговування бюджетних коштів, в якому відкриваються рахунки платників у системі електронного адміністрування податку на додану вартість, даних Єдиного реєстру податкових накладних та даних митних декларацій), а також даних Єдиного реєстру акцизних накладних та даних системи електронного адміністрування реалізації пального та спирту етилового.

Предметом камеральної перевірки також може бути своєчасність подання податкових декларацій (розрахунків) та/або своєчасність реєстрації податкових накладних та/або розрахунків коригування до податкових накладних у Єдиному реєстрі податкових накладних, акцизних накладних та/або розрахунків коригування до акцизних накладних у Єдиному реєстрі акцизних накладних, виправлення помилок у податкових накладних та/або своєчасність сплати узгодженої суми податкового (грошового) зобов'язання виключно на підставі даних, що зберігаються (опрацьовуються) у відповідних інформаційних базах.

Камеральна перевірка проводиться посадовими особами контролюючого органу без будь-якого спеціального рішення керівника такого органу або направлення на її проведення.

Згода платника податків на перевірку та його присутність під час проведення камеральної перевірки є не обов'язковою.

Документальна податкова перевірка

Це перевірка, предметом якої є:

- своєчасність, достовірність, повнота нарахування та сплати усіх передбачених ПКУ податків та зборів,
- дотримання валютного та іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи,

▪ дотримання роботодавцем законодавства щодо укладення трудового договору, оформлення трудових відносин з працівниками (найманими особами)

Така перевірка проводиться на підставі податкових декларацій (розрахунків), фінансової, статистичної та іншої звітності, реєстрів податкового та бухгалтерського обліку, ведення яких передбачено законом, первинних документів, які використовуються в бухгалтерському та податковому обліку і пов'язані з нарахуванням і сплатою податків та зборів, виконанням вимог іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи, а також отриманих в установленому законодавством порядку контролюючим органом документів та податкової інформації, у тому числі за результатами перевірок інших платників податків.

Не може бути предметом планової документальної перевірки питання дотримання платником податків принципу “витягнутої руки”, крім випадків перевірки дотримання платником податків вимог підпунктів 140.5.4, 140.5.6 пункту 140.5 статті 140 цього Кодексу.

Документальна планова перевірка проводиться відповідно до плану-графіка перевірок.

План-графік документальних планових перевірок на поточний рік оприлюднюється на офіційному веб-сайті центрального органу виконавчої влади, що реалізує державну податкову та митну політику, до 25 грудня року, що передує року, в якому будуть проводитися такі документальні планові перевірки.

При проведенні документальної планової перевірки керівником (його заступником або уповноваженою особою) контролюючого органу приймається рішення, яке оформлюється наказом.

Право на проведення документальної планової перевірки платника податків надається лише у випадку, коли йому (його представнику) не пізніше ніж за 10 календарних днів до дня проведення зазначеної перевірки надіслано (вручено) у порядку, визначеному статтею 42 цього Кодексу, копію наказу про проведення документальної планової перевірки та письмове повідомлення із зазначенням дати початку проведення такої перевірки (ст. 77.4 ПКУ).

Документальна позапланова перевірка здійснюється за наявності хоча б однієї з обставин, перелік яких визначений в ст.78 ПКУ.

Фактична податкова перевірка – перевірка, що здійснюється за місцем фактичного провадження платником податків діяльності, розташування господарських або інших об'єктів права власності такого платника.

Така перевірка здійснюється контролюючим органом щодо дотримання норм законодавства з питань регулювання обігу готівки, порядку здійснення платниками податків розрахункових операцій, ведення касових операцій, наявності ліцензій, свідоцтв, у тому числі про виробництво та обіг підакцизних товарів, дотримання роботодавцем законодавства щодо укладення трудового договору, оформлення трудових відносин з працівниками (найманими особами).

Фактична перевірка здійснюється без попередження платника податків (особи).

Фактична перевірка може проводитися на підставі рішення керівника контролюючого органу, оформленого наказом, копія якого вручається платнику податків або його уповноваженому представнику, або особам, які фактично проводять розрахункові операції, під розписку до початку проведення такої перевірки, та за наявності хоча б однієї з обставин, передбачених у ст.80 ПКУ.

2.12.5. Податковий борг і порядок його погашення.

Відповідно до п.п. 14.1.175 п. 14.1 ст. 14 Податкового кодексу України **податковий борг** — це сума узгодженого грошового зобов'язання, не сплаченого платником податків у встановлений у ПК України строк, і непогашеної пені, нарахованої в порядку, встановленому в ПК України. Він виникає з дня, наступного за днем граничного строку сплати узгоджених зобов'язань.

Наслідками податкового боргу можуть стати:

- 1) штраф за несплату/несвоечасну сплату і пеня;
- 2) поява в податківців права податкової застави;
- 3) арешт майна і рахунків;
- 4) стягнення грошових коштів на банківських рахунках, а також готівки та/або примусова реалізація майна, що перебуває в податковій заставі — якщо податковий борг платник не погасить добровільно;
- 5) анулювання статусу платника Єдиного податку;
- 6) відмова в реєстрації платником Єдиного податку (для будь-якої з груп);
- 7) обмеження для ФОП і посадових осіб підприємств-боржників щодо виїзду за кордон;
- 8) кримінальна відповідальності за умисне ухилення від оподаткування.

Коли в платника виникає податковий борг, то йому надсилають податкову вимогу. але її не надсилатимуть, якщо сума податкового боргу менша 3060 гривень.

Якщо після направлення (вручення) податкової вимоги сума податкового боргу змінилася, але податковий борг не був погашений в повному об'ємі, податкова вимога додатково платнику не надсилається.

Крім того, податкова вимога – це інформаційний документ який містить відомості про факт виникнення податкового боргу та права податкової застави, розмір податкового боргу, можливі наслідки його непогашення, попередження про опис активів.

Право податкової застави поширюється на будь-яке майно платника податків, яке перебуває в його власності (господарському віданні або оперативному управлінні) у день виникнення такого права і балансова вартість якого відповідає сумі податкового боргу платника податків, крім випадків, передбачених п. 89.5 ПК України, а також на інше майно, на яке платник податків набуде прав власності у майбутньому.

Податкова застава є тимчасовим примусовим заходом забезпечення сплати платником податків грошового зобов'язання та пені, не сплачених таким платником у строк, визначений ПК України.

Контролюючий орган для прискорення вжиття заходів щодо забезпечення погашення податкового боргу користується інформаційними ресурсами, а саме: державним реєстром речових прав на нерухоме майно; єдиним державним реєстром МВС; земельним кадастром.

Наявність податкового боргу є підставою для внесення майна боржника до податкової застави та реєстрації її у відповідному державному реєстрі обтяжень рухомого та нерухомого майна

Платник податків не має права відчужувати майно, яке перебуває в податковій заставі, допоки не буде винесено відповідне рішення податкового органу.

У разі відчуження майна, яке перебуває в податковій заставі, без погодження з податковим органом платник несе відповідальність передбачену законодавством.

Платник самостійно може дізнатись про наявність податкового боргу у такий спосіб:

- здійснивши звіряння розрахунків в Центрі обслуговування платників податків за місцем його реєстрації;
- скористатись власним «Електронним кабінетом платника податків» за умови наявності особистого електронного цифрового підпису;
- скориставшись послугою «Дізнайся більше про свого бізнес партнера» на сайті ДПС України області.

Якщо наявність податкового боргу підтвердилась, необхідно здійснити наступні кроки:

- з'ясувати причину виникнення податкового боргу, шляхом самостійного аналізу або шляхом звіряння розрахунків у Центрі обслуговування платників за місцем реєстрації.

- самостійно сплатити податковий борг;

- у разі не згоди із сумою донарахованого контролюючим органом грошового зобов'язання, оскаржити таке рішення в адміністративному або судовому порядку;

- скористатися правом розстрочення, відстрочення грошових зобов'язань або податкового боргу відповідно до норм ст. 100 ПК України, у разі наявних для цього підстав.

Щодо примусового стягнення податкового боргу то слід відмітити, що норми ПК України визначають перелік заходів, що можуть вживатися податковим органом до платника податків із метою погашення податкового боргу, зокрема:

- стягнення коштів, які перебувають у власності платника податків;

- продаж майна платника податків, що перебуває в податковій заставі.

2.13. Відповідальність платників податків.

2.13.1. Види відповідальності платника податку за порушення податкового законодавства.

Податковими правопорушеннями є протиправні діяння (дія чи бездіяльність) платників податків, податкових агентів, та/або їх посадових осіб, а також посадових осіб контролюючих органів, що призвели до невиконання або неналежного виконання вимог, установлених цим Кодексом та іншим законодавством, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи.

Платники податків, податкові агенти та/або їх посадові особи несуть відповідальність у разі вчинення порушень, визначених законами з питань оподаткування та іншим законодавством, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи.

За порушення законів з питань оподаткування та іншого законодавства, застосовуються такі види юридичної відповідальності: фінансова; адміністративна; кримінальна.

Фінансова відповідальність встановлюється та застосовується згідно з Податковим Кодексом та іншими законами у вигляді штрафних (фінансових) санкцій (штрафів) та/або пені.

Строки застосування, сплата, стягнення та оскарження сум штрафних (фінансових) санкцій (штрафів) здійснюються у порядку, визначеному Податковим Кодексом. Суми штрафних (фінансових) санкцій (штрафів) зараховуються до бюджетів, до яких згідно із законом зараховуються відповідні податки та збори.

У разі застосування контролюючими органами до платника податків штрафних (фінансових) санкцій (штрафів) за порушення законів з питань оподаткування такому платнику податків надсилаються (вручаються) податкові повідомлення – рішення.

За одне податкове правопорушення контролюючий орган може застосувати тільки один вид штрафної (фінансової) санкції (штрафу), передбаченої цим Кодексом та іншими законами України.

Нарахування пені розпочинається: при нарахуванні суми грошового зобов'язання, визначеного контролюючим органом за результатами податкової перевірки, – починаючи з першого робочого дня, наступного за останнім днем граничного строку сплати платником податків податкового зобов'язання, визначеного цим Кодексом.

Розмір пені застосовується щодо всіх видів податків, зборів та інших грошових зобов'язань, крім пені, яка нараховується за порушення строку розрахунку у сфері зовнішньоекономічної діяльності.

Нараховані контролюючим органом суми пені самостійно сплачуються платником податків.

При погашенні суми податкового боргу (його частини) кошти, що сплачує такий платник податків, у першу чергу зараховуються в рахунок податкового зобов'язання. У разі повного погашення суми податкового боргу кошти, що сплачує такий платник податків, в наступну чергу зараховуються у рахунок погашення штрафів, в останню чергу зараховуються в рахунок пені.

Кримінальний кодекс України встановлює відповідальність за такі види порушень податкового законодавства: 1) умисне ухилення від сплати податків, що входять в систему оподаткування, 2) шахрайство з фінансовими ресурсами — надання громадянином-підприємцем або засновником чи власником суб'єкта господарської діяльності завідомо неправдивої інформації органам державної влади, з метою одержання субсидій, субвенцій, дотацій, кредитів чи пільг щодо податків.

Адміністративні правопорушення кваліфікуються за такими видами діянь, як: порушення порядку ведення податкового обліку; неподання або несвоечасне подання посадовими особами підприємств платіжних доручень на перерахування належних до сплати податків та зборів; порушення порядку утримання та перерахування податку на доходи фізичних осіб.

2.13.2. Умови притягнення до фінансової відповідальності згідно з Порядком накладення штрафів за порушення законодавства про працю та зайнятість населення. (Види правопорушень платників податків, за які передбачено фінансову відповідальність згідно зі ст. 265 КЗпП. Розміри штрафних санкцій згідно зі ст. 265 КЗпП).

До підприємств або фізосіб-підприємців, якщо вони є роботодавцями, застосовується відповідальність згідно зі ст. 265 КЗпП у вигляді фінансової санкції (штрафу).

З 2 лютого 2020 р. набула чинності нова редакція ст. 265 КЗпП, якою передбачено нові штрафи за порушення трудового законодавства для юридичних осіб та фізичних осіб-підприємців.

Як правило, штраф нараховується за результатами перевірки органу Держпраці суб'єкта господарювання або роботодавця, якщо під час проведення такої перевірки встановлено ознаку порушення законодавства про працю та/або зайнятість населення. Порядок здійснення державного контролю за додержанням законодавства про працю затверджено постановою КМУ від 21 серпня 2019 р. № 823. Втім, перевіряти офіційне працевлаштування фізосіб та виплату зарплати «в конвертах» (тобто, без сплати ПДФО, ВЗ та ЄСВ) наразі можуть й місцеві ради, а також податківці.

Слід звернути увагу, що ст. 265 КЗпП не зазначено строків давності для притягнення суб'єктів господарювання до фінансової відповідальності. Проте притягнення до відповідальності за порушення законодавства про працю має здійснюватися відповідно до редакції ст. 265 КЗпП, яка діяла на день виявлення порушення (підписання акта інспекційного відвідування).

Сплата штрафу не звільняє від усунення порушень законодавства про працю.

Але застосовувати зазначені нижче штрафи будуть не до усіх порушників.

З таблиці, наведеної нижче, видно, що замість двох штрафів – за неоформлених працівників/зарплату «в конвертах» та за недотримання гарантій та пільг мобілізованим працівникам та строковикам – до роботодавців-«єдинників» I-III групи застосовуватиметься попередження!

Порядок № 823 говорить, що за результатами інспекційного відвідування складаються акт інспекційного відвідування (далі - акт) і в разі виявлення порушень вимог законодавства про працю - **припис** щодо їх усунення та **попередження** про відповідальність за порушення законодавства про працю.

У разі виконання такого припису у визначені приписом строки заходи щодо притягнення до відповідальності не застосовуються. Це зазначено і в ст. 265 КЗпП. Проте штрафи за використання праці неоформлених працівників (маються на увазі порушення, передбачені абзацами другим та третім частини другої ст. 265 КЗпП) **вживаються одночасно із внесенням припису** незалежно від факту усунення виявлених порушень у ході інспекційного відвідування! Так говорить чинна редакція Порядку № 823.

А редакція ст. 265 КЗпП, яка діє з 02.02.2020 р. ще суворіша. Вона говорить, що **одночасно з приписом застосовуються штрафи** ще і за:

- недопущення до проведення перевірки з питань додержання законодавства про працю, створення перешкод у її проведенні;
- порушення інших вимог законодавства про працю повторно протягом року з дня виявлення порушення.

Зверніть увагу і на те, що за так звані «інші» порушення трудового законодавства (абз. 9 ч. 2 ст. 265 КЗпП) зараз штрафують окремо за кожне виявлене під час перевірки порушення!

Порушення	Відповідальність	Підстава
Фактичний допуск працівника до роботи без оформлення трудового договору (контракту)	10 розмірів мінізарплати , встановленої законом на момент виявлення порушення, за кожного працівника, щодо якого скоєно порушення. З жовтня 2022 р. розмір штрафу: 67 000 грн. Але для роботодавців-«єдинників» I-III груп – за перше порушення застосовується попередження.	Абз. 2 та 3 ч.2 ст.265 КЗпП
Оформлення працівника на неповний робочий час у разі фактичного виконання роботи повний робочий час, установлений на підприємстві	Вчинення таких порушень повторно протягом двох років з дня виявлення порушення - 30 розмірів мінізарплати , встановленої законом на момент виявлення порушення, за кожного працівника, стосовно якого скоєно порушення. З жовтня 2022 р. розмір штрафу: 201 000 грн	
Виплата заробітної плати (винагороди) без нарахування та сплати ЄСВ	3 розміри мінізарплати , встановленої законом на момент виявлення порушення. З жовтня 2022 р. розмір штрафу: 20100 грн	Абз. 4 ч.2 ст.265 КЗпП
Порушення встановлених строків виплати заробітної плати працівникам, інших виплат, передбачених законодавством про працю, більш як за один місяць, виплата їх не в повному обсязі	2 розміри мінізарплати , встановленої законом на момент виявлення порушення, за кожного працівника, щодо якого скоєно порушення. З жовтня 2022р. розмір штрафу: 13 400 грн	Абз. 5 ч.2 ст.265 КЗпП
Недотримання мінімальних державних гарантій в оплаті праці	4 розміри мінізарплати , встановленої законом на момент виявлення порушення, за кожного працівника, щодо якого скоєно порушення. З жовтня 2022 р. розмір штрафу: 26 800 грн Але до роботодавців-«єдинників» I-III	Абз. 6 ч.2. ст.265 КЗпП

	групи застосовуватиметься лише попередження.	
Недопущення до проведення перевірки з питань додержання законодавства про працю, створення перешкод у її проведенні	3 розміри мінізарплати, встановленої законом на момент виявлення порушення. З жовтня 2022 р. розмір штрафу: 20 100 грн	Абз. 7 ч.2 ст.265 КЗпП
Недопущення до проведення перевірки з питань додержання законодавства про працю для виявлення неоформлених трудових відносин	16 розмірів мінізарплати, встановленої законом на момент виявлення порушення. З жовтня 2022 р. розмір штрафу: 107 200 грн	Абз. 8 ч.2 ст.265 КЗпП
Порушення інших вимог трудового законодавства, крім передбачених абз. 2 — 7 ч. 2 ст. 265 КЗпП	1 розмір мінізарплати за кожне таке порушення. З жовтня 2022 р. розмір штрафу: 6700 грн. 2 розміри мінізарплати (з жовтня 2022 році – 13 400 грн) за повторне порушення протягом року з дня виявлення порушення	Абз. 9 та 10 ч.2 ст.265 КЗпП

2.13.3. Пеня, її сутність.

Пеня – сума коштів у вигляді відсотків, нарахована на суми податкових зобов'язань та/або на суми штрафних (фінансових) санкцій, не сплачених у встановлені законодавством строки, а також нарахована в інших випадках та порядку, передбачених ПКУ або іншим законодавством, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи (пп. 14.1.162 ПКУ).

Нарахування пені розпочинається:

✓ при нарахуванні контролюючим органом податкового зобов'язання у встановлених цим Кодексом випадках, не пов'язаних з проведенням перевірки, або при нарахуванні контролюючим органом грошового зобов'язання, визначеного за результатами перевірки, - починаючи з першого робочого дня, наступного за останнім днем граничного строку сплати платником податків такого зобов'язання, визначеного в податковому повідомленні-рішенні згідно із цим Кодексом;

✓ при нарахуванні контролюючим органом за результатами перевірки податкового зобов'язання та/або іншого зобов'язання, контроль за сплатою якого покладено на контролюючі органи, у разі виявлення його заниження - на суму такого заниження, починаючи з першого робочого дня, наступного за останнім днем граничного строку сплати платником податків цього зобов'язання за відповідний податковий (звітний) період, щодо якого виявлено заниження, та за весь період заниження (у тому числі за період адміністративного та/або судового оскарження);

✓ при нарахуванні суми грошового зобов'язання, визначеного платником податків або податковим агентом, у тому числі у разі внесення змін до податкової звітності внаслідок самотійного виявлення платником податків помилок відповідно до статті 50 цього Кодексу, - після спливу 90

календарних днів, наступних за останнім днем граничного строку сплати податкового зобов'язання.

✓ при виявленні контролюючим органом за результатами перевірки заниження податковим агентом податкового зобов'язання при нарахуванні (виплаті) оподатковуваного доходу на користь нерезидентів або інших платників податків та/або несвоєчасної сплати, несплати (неперерахування) податковим агентом утриманих (нарахованих) податків до або під час виплати оподатковуваного доходу на користь нерезидента або іншого платника податків - починаючи з першого робочого дня, наступного за останнім днем граничного строку сплати податковим агентом суми податкового зобов'язання, визначеного цим Кодексом;

✓ у випадку несвоєчасного повернення надміру/помилково сплачених платежів, а також несвоєчасного відшкодування сум податку на додану вартість - починаючи з першого дня, наступного за останнім днем граничного строку повернення таких коштів;

У разі скасування нарахованого контролюючим органом грошового зобов'язання (його частини) у порядку адміністративного та/або судового оскарження пеня, нарахована на таке грошове зобов'язання (його частину) або на виявлене заниження податкового зобов'язання, скасовується.

2.13.4. Види штрафних санкцій за порушення податкового законодавства.

Штрафна санкція (фінансова санкція, штраф) — визначена ПКУ як плата у вигляді фіксованої суми та / або відсотків, що справляється з платника податків у зв'язку з порушенням ним вимог податкового законодавства та іншого законодавства, а також за порушення у сфері зовнішньоекономічної діяльності.

Штрафні санкції, що найчастіше накладаються на платників податків, умовно можна розділити на наступні групи:

- штрафні санкції за неподання податкових декларацій;
 - за заниження податкових зобов'язань, виявлене в результаті перевірок податковим органом;
 - штрафні санкції в результаті виявлення арифметичних або методологічних помилок у поданій податковій декларації;
- за несплату або несвоєчасну сплату податкових зобов'язань.

Рекомендована література до розділу 2

Основна:

1. Васенко В. К., Шульга І. П., Міхно С. П. Податкова система України і провідних країн світу : колективна монографія / за заг. ред. Василенка В. К. Черкаси : Маклаут, 2010. 276 с.
2. Демиденко Л. М., Субботович Ю. Л. Податкова система : рек. МОН України як навч. посіб. для студ. ВНЗ. Київ : Центр учбової літератури, 2007. 181 с.
3. Еш С. М. Податкова система України : навч.-наочний посіб. в таблицях та схемах для студентів, аспірантів, викладачів. Київ : Кондор, 2008. 106 с.
4. Податкова система: конспект лекцій з дисципліни «Податкова система», [Електронний ресурс] : навч. посіб. для студ. спеціальності 051 «Економіка», спеціалізації «Економіка підприємства» освітнього ступеня «Бакалавр» денної та заочної форм навчання / уклад. Гречко А. В. К., 2018. 171 с. URL: <http://surl.li/hzvvk>
5. Податкова система : навчальний посібник / за заг. ред. Андрущенко В. Л. К. : Центр учбової літератури, 2015. 416 с.
6. Податкова система : навч. посібник / Волохова І. С., Дубовик О. Ю., Слатвінська М. О. та ін. ; за заг. ред. І. С. Волохової, О. Ю. Дубовик. Харків : Видавництво «Діса плюс», 2019. 402 с.
7. Податкова система : рек. МОН України як навч. посіб. для студ. ВНЗ / за заг. ред. І. О. Лютого. Київ : Центр учбов. літ-ри, 2009. 455 с.
8. Прусс В. М., Шпак Н. Г., Пітерська В. М. Податки та податкова система України : навч. посібник. Харків : Бурун книга, 2009. 158 с.
9. Сенченко В. Б. Податкова система. Практикум : навч. посіб. К. : Центр учбової літератури, 2014. 160 с.
10. Стасишин А. В., Ярема Я. Р., Ситник Н. С., Романів Є. М. Податкова система : навч. посіб. Львів : Магнолія 2006, 2021. 399 с.

Допоміжна:

1. Бандурка Ю. Б., Понікарпов В. Д., Попова С. М. Податкове право : навч. посібник. К. : Центр учбової літератури, 2012. 312 с.
2. Бечко П. К., Захарчук О. А. Основи оподаткування : навч. посібник. К. : Центр учбової літератури, 2009. 168 с.
3. Бечко П. К., Лиса Н. В. Податковий менеджмент : навч. посібник. К. : Центр учбової літератури, 2009. 288 с.
4. Власюк Н. І., Мединська Т. В. Податкова система : навч. посібник. К. : Магнолія, 2012. 424 с.

5. Волохова І. С. Місцеві фінанси та перспективи поглиблення фінансової децентралізації в Україні : монографія. Одеса : Атлант, 2014. 462 с.
6. Деева Н. М. Оподаткування в Україні : навч. посібник. К. : Центр учбової літератури , 2010. 544 с.
7. Динаміка податкового навантаження в Україні в контексті реалізації податкової реформи / За ред. Т. І. Єфименко, А. М. Соколовської. К. : ДННУ “Академія фінансового управління”, 2013. 492 с.
8. Дубовик О. Ю. Податковий менеджмент у схемах і таблицях: навч. посібник. Харків : Видавництво «ПромАрт», 2018. 248 с.
9. Кропельницька С. О. Соціальне страхування : навч. посібник. К. : Центр учбової літератури, 2013. 336 с.
10. Мартинюк І. В., Дубовик О. Ю. Податкова політика у сфері використання природно-ресурсного потенціалу: теорія і практика : монографія. Одеса : Атлант, 2015. 212 с.
11. Організація податкового контролю : навч.-практич. посібник / С. М. Попова, В. Д. Понікарпов, О. В. Кожушко. К. : Центр учбової літератури, 2013. 290 с.
12. Податкова система [Електронний ресурс] : навчальний посібник / Ю. Б. Іванов, В. Ф. Тищенко, О. Є. Найденко та ін. Харків : ХНЕУ ім. С. Кузнеця, 2018. 408 с.
13. Податкова система : навч. посібник / За ред. В. Г. Баранової. Одеса : ВМВ, 2014. 344 с.
14. Податкова система України: тренінг-курс : навч. посібник / О. М. Тимченко, Ю. В. Сибірянська, С. М. Кокшарова та ін.; за заг. ред. О. М. Тимченко. К. : ДННУ “Акад. фін. управління”, 2012. 656 с.
15. Податковий кодекс України. URL: <http://surl.li/hzvzvz>
16. Проскура К. П. Податкове адміністрування в Україні в посткризовий період: ефективність та напрями модернізації : монографія. К. : ТОВ «Емкон», 2014. 376 с.
17. Сідельникова Л. П., Костіна Н. М. Податкова система : навч. посібник. Київ : Ліра-К, 2013. 604 с.
18. Соколовська А. М. Основи теорії податків : навч. посібник. К. : Кондор, 2010. 326 с.
19. Трансформаційні процеси у податковій системі України : монографія / За заг. ред. І. С. Волохової. Одеса : Атлант VOI COIY, 2018. 384 с.
20. Хомутенко В. П., Луценко І. С., Хомутенко А. В. Адміністрування податків, зборів, платежів : навч. посібник / За заг. ред. В. П. Хомутенко. Одеса : Атлант, 2015. 314 с.



РОЗДІЛ 3. Фінансовий облік за НП(С)БО

3.1. Загальнотеоретичні основи фінансового обліку

3.1.1. Сутність та завдання фінансового обліку

Фінансовий облік - комплексний системний облік майна, господарської діяльності підприємства через суцільне, повне й безперервне відображення господарських процесів за звітний період.

Фінансовий облік здійснюється для формування вартісних показників діяльності підприємства і виявлення зовнішніх зв'язків із постачальниками, покупцями, банками, інвесторами, акціонерами, обов'язковий для всіх суб'єктів господарювання, оприлюднюється у фінансовій звітності та деклараціях, підлягає аудиту.

3.1.2. Характеристика видів обліку

Облік - це процес, який складається з операцій спостереження, сприйняття, вимірювання та фіксації (реєстрації) фактів, явищ природи чи суспільного життя.

Якщо процес обліку здійснюється над господарськими об'єктами, то такий облік називають господарським.

Господарський облік - це облік господарської діяльності підприємства та суспільства загалом, тобто це спостереження, сприйняття, вимірювання та реєстрація господарських фактів і явищ та господарських процесів.

Залежно від природи облікової інформації господарський облік поділяють на такі взаємопов'язані між собою види: оперативно-технічний облік, статистичний облік, бухгалтерський облік.

3.1.3. Предмет та об'єкти фінансового обліку

Предметом фінансового обліку є господарські засоби за їх складом і використанням, джерела формування та їх цільове призначення, господарські процеси, що відбуваються на підприємстві.

Предмет бухгалтерського обліку складається з окремих елементів,

складових, які називаються об'єктами.

Об'єктами є господарські засоби підприємства, джерела утворення господарських засобів, господарські процеси.

3.1.4. Метод фінансового обліку (сутність та складові елементи: документація, інвентаризація, оцінка, калькуляція, рахунки, подвійний запис, баланс, звітність)

Метод бухгалтерського обліку - це система способів або прийомів, за допомогою яких об'єкти обліку відображаються та узагальнюються у грошовій оцінці за економічно однорідними ознаками з метою контролю за виконанням статутних вимог, ефективного використання виробничих ресурсів, для забезпечення збереження власності і досягнення найбільшої ефективності господарської діяльності.

Елементи методу бухгалтерського обліку: документація та інвентаризація; оцінка та калькуляція; рахунки та подвійний запис; бухгалтерський баланс і звітність.

Наприклад, документування - це спосіб відображення об'єктів бухгалтерського обліку (господарських засобів, коштів, джерел їх утворення та господарських процесів) у первинних бухгалтерських документах (рахунках, накладних, чеках, ордерах тощо) після або в момент завершення операцій з ними.

3.1.5. Облікова політика підприємства

Облікова політика - це сукупність принципів, методів і процедур, що їх використовує підприємство для ведення бухгалтерського обліку, складання та подання фінансової звітності (згідно НП(С)БО 1). Облікова політика є елементом системи організації бухгалтерського обліку на підприємстві.

Підприємство самостійно визначає свою облікову політику, за погодженням із власником (власниками) або уповноваженим ним органом (посадовою особою) відповідно до установчих документів.

3.2. Облік грошових коштів

3.2.1. Облік готівки в касі підприємства

Підприємства повинні здійснювати розрахунки готівкою між собою і з фізичними особами через касу як за рахунок готівкової виручки, так і за рахунок коштів, отриманих із банків. Зазначені розрахунки проводяться

також шляхом переказу готівки для сплати відповідних платежів.

Готівкові кошти та інші цінності підприємства зберігаються в сейфі або у закритій на ключ шафі. Відповідальність за створення умов, необхідних для забезпечення схоронності коштів у касі, несе керівник.

Надходження готівки до каси оприбутковується на підставі прибуткового касового ордеру, видача - на підставі видаткового касового ордеру. Дані з цих ордерів заносяться до касової книги, в якій зазначається залишок готівки в касі підприємства на початок дня, обороти за день і залишок на кінець дня.

У фінансовому обліку використовується рахунок 30 "Готівка", який призначений для узагальнення інформації про наявність та рух грошових коштів в касі підприємства. За дебетом рахунку 30 "Готівка" відображається надходження грошових коштів у касу підприємства, за кредитом - виплата грошових коштів із каси підприємства.

Приклад:

- 1) надходження з поточного рахунку в банку готівки в касу підприємства в сумі 2000 грн на господарські потреби: Дт 301 Кт 311 2 000 грн;
- 2) здано готівку з каси на поточний рахунок в банку в сумі 10 000 грн:
Дт 311 Кт 301 10 000 грн.

3.2.2. Облік грошових коштів на рахунках в банках

Безготівкові розрахунки - це перерахування грошових коштів з рахунку підприємства-платника на рахунок підприємства отримувача. Фінансовим посередником у цих операціях виступає банк, який надає послуги своїм клієнтам-підприємствам. Порядок безготівкових розрахунків суворо регламентований законодавством.

У фінансовому обліку використовується рахунок 31 "Рахунки в банках", який призначений для узагальнення інформації про наявність та рух безготівкових грошових коштів підприємства на рахунках в банку. За дебетом рахунку 31 "Рахунки в банках" відображається надходження грошових коштів підприємства на рахунки в банку, за кредитом - використання грошових коштів підприємства на рахунках в банку.

Операції за рахунком 31 "Рахунки в банках" відображають на підставі перевірених виписок банку і грошових документів, доданих до них.

Приклад:

- 1) надходження на поточний рахунок підприємства довгострокового кредиту банку в сумі 139 000 грн: Дт 311 Кт 501 139 000 грн;
- 2) з поточного рахунку в банку погашено борг перед

постачальниками за

отримані товари в сумі 70 000 грн: Дт 631 Кт 311 10 000 грн.

3.3. Облік дебіторської заборгованості та резерву сумнівних боргів

3.3.1. Облік довгострокової дебіторської заборгованості

Облік довгострокової дебіторської заборгованості ведеться на рахунку 18 «Довгострокова дебіторська заборгованість та інші активи». Даний рахунок призначено для обліку заборгованості юридичних та фізичних осіб, яка не виникає у процесі нормального операційного циклу і буде погашена після дванадцяти місяців з дати балансу. Виникнення довгострокової дебіторської заборгованості відображається за дебетом рахунку 18 «Довгострокова дебіторська заборгованість та інші активи», а погашення чи списання — за кредитом.

Довгострокова заборгованість, на яку нараховують відсотки, в балансі відображається за теперішньою вартістю, яка залежить від виду та умов її погашення. Частина довгострокової заборгованості, яку передбачається погасити протягом дванадцяти місяців з дати балансу, відображається у складі поточної дебіторської заборгованості на ту саму дату.

У системі аналітичного обліку довгострокову дебіторську заборгованості ведуть за кожним дебітором, за видами заборгованості, термінами її виконання і погашення.

3.3.2. Облік поточної дебіторської заборгованості за продукцію, товари, роботи, послуги

Поточна дебіторська заборгованість за товари, роботи, послуги виникає при продажу їх із відстрочкою платежу. Така дебіторська заборгованість визнається активом одночасно з визнанням доходу від реалізації продукції, товарів, робіт і послуг та оцінюється за первісною вартістю.

Наявність та рух дебіторської заборгованості відображаються на активному рахунку 36 «Розрахунки з покупцями та замовниками». На ньому узагальнюється інформація про розрахунки з покупцями та замовниками за відвантажену продукцію, товари, виконані роботи та надані послуги. За дебетом рах 36 відображають продажну вартість реалізованої продукції, товарів, виконаних робіт, наданих послуг, яка охоплює податок на додану вартість (ПДВ), акцизи та інші обов'язкові платежі, що

підлягають перерахуванню до бюджетних та позабюджетних фондів і включені у вартість реалізації. За кредитом рах. 36 показується сума платежів, які надійшли на рахунки підприємства в банківських установах, у касу, заборгованість покупців та замовників за одержану продукцію (роботи, послуги).

В аналітичному обліку розрахунки з покупцями та замовниками ведуться за кожним покупцем та замовником, а також за кожним поданим до сплати рахунком

Приклад:

- 1) надходження на поточний рахунок підприємства грошових коштів від покупців за отриману продукцію в сумі 96 000 грн: Дт 311 Кт 361 96 000 грн;
- 2) відображено суму доходу за реалізовану продукцію покупцям 96 000 грн: Дт 361 Кт 701 96 000 грн.

3.3.3. Порядок визначення та облік резерву сумнівних боргів

Резерв сумнівних боргів (РСБ) - це сума, яка визначається оціночним шляхом на підставі аналізу дебіторської заборгованості підприємства та зменшує вартість дебіторської заборгованості в балансі. Підприємства зобов'язані створювати в бухгалтерському обліку резерв сумнівних боргів (РСБ) (п. 7 НП(С)БО 10, п. 2.8 розділу II НП(С)БО 25).

Резерв сумнівних боргів створюється за такими статтями:

- "Дебіторська заборгованість за продукцію, товари, роботи, послуги";
- "Векселі одержані";
- "Дебіторська заборгованість за розрахунками із внутрішніх розрахунків";
- "Інша поточна дебіторська заборгованість".

Резерв сумнівних боргів належить до так званих контрактивних статей і не наводиться в пасиві Балансу. При цьому в статті "Дебіторська заборгованість за продукцію, товари, роботи, послуги" відображають заборгованість покупців або замовників, зменшену на Резерв сумнівних боргів (РСБ).

3.3.4. Облік поточної дебіторської заборгованості за розрахунками з підзвітними особами

Розрахунки з підзвітними особами - це широке коло операцій з

готівковими коштами, розрахунками, придбанням матеріальних цінностей, оподаткуванням тощо. Тому виконання цієї частини облікової роботи вимагає чіткого дотримання чинних нормативних актів та оформлення відповідних документів.

Підзвітна особа - довірена особа підприємства, яка має сукупність прав і обов'язків щодо підприємства. В бухгалтерському обліку має фіксуватися інформація про стан заборгованості підзвітної особи, а також зобов'язання підприємства перед нею. Гроші під звіт видають із каси підприємства окремим особам для виконання різних господарських та інших доручень. Особа, яка одержала ці суми, вважається підзвітною, якою може бути лише працівник підприємства.

Для обліку розрахунків з підзвітною особою використовується субрахунок 372 «Розрахунки з підзвітними особами». За дебетом рах 372 відображають виникнення поточної дебіторської заборгованості за розрахунками з підзвітними особами, а по кредиту показують її погашення, зменшення.

Приклад:

- 1) видано з каси грошові кошти підзвітній особі на придбання матеріалів в сумі 3 000 грн: Дт 372 Кт 301 3 000 грн;
- 2) оприбутковано матеріали, придбані підзвітною особою в сумі 2500 грн:
Дт 201 Кт 372 2 500 грн;
- 3) повернено в касу невикористані підзвітні суми: Дт 301 Кт 372 500 грн.

3.3.5. Облік поточної дебіторської заборгованості за розрахунками з різними дебіторами

Дебіторська заборгованість за розрахунками відносно виданих авансів включає суму авансів, наданих іншим підприємствам, а також суму авансового внеску з податку на прибуток у випадках, передбачених законодавством.

Облік авансів, наданих іншим підприємствам, ведеться на субрахунок 371 "Розрахунки по виданим авансам". Розрахунки з податку на прибуток (у тому числі і по авансовим внескам) ведуться на субрахунок 641 "Розрахунки з податків" (відкриттям субрахунків третього порядку).

Дебіторська заборгованість за розрахунками з бюджетом включає дебіторську заборгованість фінансових та податкових органів, а також переплату з податків, зборів та інших платежів до бюджету.

Дебіторська заборгованість за розрахунками з нарахованих доходів включає суму нарахованих дивідендів, процентів, роялті та ін.

Облік нарахованих дивідендів, процентів, роялті тощо, що підлягають одержанню, ведеться на субрахунку 373 "Розрахунки з нарахованих доходів".

Приклад:

- 1) перераховано передоплату постачальнику у рахунок майбутніх поставок в сумі 60 000 грн: Дт 371 Кт 311 60 000 грн;
- 2) зараховано зобов'язання в сумі 60 000 грн: Дт 631 Кт 371 60 000 грн.

3.4. Облік основних засобів, інших необоротних матеріальних та нематеріальних активів

3.4.1. Облік основних засобів

Основні засоби (ОЗ) - матеріальні активи, які підприємство утримує з метою використання їх у процесі виробництва або постачання товарів, надання послуг, здавання в оренду іншим особам або для здійснення адміністративних і соціально-культурних функцій, очікуваний строк корисного

використання (експлуатації) яких більше одного року (або операційного циклу, якщо він довший за рік (п. 4 НП(С)БО 7).

Оцінюють об'єкт основні засоби за первісною вартістю.

Для обліку основних засобів План рахунків передбачає рахунок 10 «Основні засоби», який має субрахунки, що відповідають їх класифікації.

Зараховують основні засоби на баланс підприємства на підставі Акту введення в експлуатацію основних засобів.

Приклад:

- 1) перераховано з поточного рахунку в банку постачальникам за придбаний транспортний засіб в сумі 700 000 грн: Дт 104 Кт 631 700 000 грн;
- 2) погашено борг перед постачальниками реалізацією їм обладнання в сумі 500 000 грн: Дт 631 Кт 104 500 000 грн;
- 3) списано зношене обладнання у частині залишкової вартості 500 грн:
Дт 976 Кт 104 500 грн.

3.4.2. Методи нарахування та облік амортизації основних засобів

НП(С)БО 7 «Основні засоби» визначає амортизацію - як систематичний розподіл вартості, яка амортизується, необоротних активів протягом строку їх корисного використання (експлуатації).

Об'єктом амортизації є вартість, яка амортизується (окрім вартості земельних ділянок, природних ресурсів і капітальних інвестицій).

У НП(С)БО 7 «Основні засоби» визначені такі методи амортизації основних засобів (крім інших необоротних матеріальних активів):

- 1) прямолінійний;
- 2) зменшення залишкової вартості;
- 3) прискореного зменшення залишкової вартості (подвійного залишку, що зменшується);
- 4) кумулятивний;
- 5) виробничий.

На підставі заповнених первинних документів відображають амортизацію на рахунках бухобліку. Нарухування амортизації відображають як збільшення суми зносу (накопиченої амортизації) та витрат.

Рахунок 13 "Знос необоротних активів" призначено для узагальнення інформації про нараховану амортизацію та індексацію зносу (накопиченої амортизації) необоротних матеріальних і нематеріальних активів, що підлягають амортизації. За кредитом рахунку 13 "Знос необоротних матеріальних активів" відображається нарахування амортизації та індексації зносу (накопиченої амортизації) необоротних активів, за дебетом - зменшення суми зносу (накопиченої амортизації).

Аналітичний облік зносу (накопиченої амортизації) необоротних активів ведеться відповідно за видами основних засобів.

3.4.2. Облік інших необоротних матеріальних активів

До інших необоротних матеріальних активів належать необоротні активи, які згідно з НП(С)БО 7 "Основні засоби", не обліковуються у складі основних засобів.

Інші необоротні матеріальні активи обліковуються на рахунку 11 "Інші необоротні матеріальні активи". Цей рахунок призначений для обліку і узагальнення інформації про наявність і рух інших необоротних матеріальних активів, які не відображені у складі об'єктів обліку на рахунку 10 "Основні засоби".

За дебетом рахунку 11 відображається надходження (придбаних,

створених, безоплатно отриманих інших необоротних матеріальних активів на підприємство (за первісною вартістю); сума витрат, яка пов'язана з поліпшенням об'єкта (реконструкція, модернізація), що приводить до збільшення майбутніх економічних вигод, первісно очікуваних від використання об'єкта; сума дооцінки вартості об'єкта необоротних матеріальних активів.

За кредитом рахунку 11 відображаються вибуття інших необоротних матеріальних активів внаслідок продажу, безоплатної передачі або невідповідності критеріям визнання активом, а також у разі часткової ліквідації об'єкта та сума їх уцінки.

Аналітичний облік необоротних матеріальних активів ведеться щодо кожного об'єкта цих активів.

Приклад:

- 1) придбано у постачальників інвентарна тара в сумі 900 грн:
Дт 115 Кт 631 900 грн;
- 2) списано використану інвентарну тару на витрати на збут в сумі 900 грн:
Дт 93 Кт 115 900 грн.

3.4.3. Облік нематеріальних активів

Нематеріальний актив — немонетарний актив, який не має матеріальної форми та може бути ідентифікований (п. 4 НП(С)БО 8 «Нематеріальні активи»).

Відповідно до п. 6 НП(С)БО 8, «придбаний або отриманий нематеріальний актив відображається у балансі, якщо існує імовірність одержання майбутніх економічних вигід², пов'язаних з його використанням, та його вартість може бути достовірно визначена».

Облік нематеріальних активів ведеться щодо кожного об'єкта за окремими групами.

Рахунок 12 "Нематеріальні активи" призначений для обліку та узагальнення інформації про наявність та рух нематеріальних активів.

За дебетом рахунку 12 "Нематеріальні активи" відображається придбання або отримання в результаті розробки (від інших фізичних або юридичних осіб) нематеріальних активів, які обліковуються за первісною вартістю, та сума дооцінки таких активів, за кредитом - вибуття внаслідок продажу, безоплатної передачі або неможливості отримання підприємством надалі економічних вигод від його використання та сума уцінки нематеріальних активів.

Приклад:

- 1) придбано у постачальників нематеріальні активи сумі 7000 грн:
Дт 12 Кт 631 7 000 грн;
- 2) нараховано знос на нематеріальні активи в сумі 500 грн:
Дт 12 Кт 131 500 грн.

3.5. Облік фінансових інвестицій

3.5.1. Облік довгострокових фінансових інвестицій

Довгострокові фінансові інвестиції - активи, які утримуються підприємством з метою збільшення прибутку (відсотків, дивідендів тощо), зростання вартості капіталу або інших вигод для інвестора строком більше одного року.

Облік операцій з довгостроковими фінансовими інвестиціями відображається на рахунку 14 "Довгострокові фінансові інвестиції", який призначений для узагальнення інформації про наявність та рух довгострокових інвестицій (вкладень) у цінні папери інших підприємств, облігацій державних та місцевих позик, статутний капітал інших підприємств, створених на території країни та за кордоном,

За дебетом рахунку 14 "Довгострокові фінансові інвестиції" відображається вартість довгострокових інвестицій, за кредитом їх вибуття (списання) чи зменшення вартості, а також одержання дивідендів від об'єкта інвестування, якщо облік інвестицій ведеться за методом участі в капіталі.

Аналітичний облік за рахунком 14 "Довгострокові фінансові інвестиції" ведеться за видами довгострокових фінансових вкладень та об'єктами інвестування. При цьому побудова аналітичного обліку повинна забезпечити можливість отримання інформації про довгострокові фінансові вкладення в об'єкти як на території країни, так і за кордоном.

3.5.2. Облік поточних фінансових інвестицій

Методологічні засади формування у фінансовому інформації про фінансові інвестиції та її розкриття у фінансовій звітності визначає НП(С)БО 12 "Фінансові інвестиції".

Поточні фінансові інвестиції - це інвестиції на строк, що не перевищує одного року, та які можуть бути вільно реалізовані в будь-який момент.

Серед поточних фінансових інвестицій виділяють фінансові інвестиції, які для цілей фінансової звітності визначаються еквівалентами грошових коштів.

Фінансовий облік наявності та руху поточних фінансових інвестицій та еквівалентів грошових коштів, у тому числі депозитних сертифікатів, ведеться на рахунку 35 "Поточні фінансові інвестиції".

За дебетом рахунку 35 "Поточні фінансові інвестиції" відображається придбання (надходження) еквівалентів грошових коштів та поточних фінансових інвестицій, за кредитом - зменшення їх вартості та вибуття.

3.6. Облік запасів

3.6.1. Методи оцінки запасів у разі їх вибуття

За даними НП(С)БО 9 п.16 при вибутті оцінка запасів здійснюється за одним із методів: ідентифікованою собівартістю відповідної одиниці запасів, середньозваженою собівартістю, собівартістю перших за часом надходження запасів (ФІФО), нормативних витрат, ціни продажу.

Для всіх одиниць бухгалтерського обліку запасів, що мають однакове призначення та однакові умови використання, застосовується тільки один із наведених методів. Метод оцінки вибуття запасів є одним з елементів облікової політики підприємства і прописується в наказі про облікову політику.

3.6.2. Облік виробничих запасів

Згідно НП(С)БО 9, запаси - це активи, які: утримуються для подальшого продажу за умов звичайної господарської діяльності; перебувають у процесі виробництва з метою подальшого продажу продукту виробництва; утримуються для споживання під час виробництва продукції, виконання робіт та надання послуг, а також управління підприємством.

Рахунок 20 "Виробничі запаси" призначено для узагальнення інформації про наявність і рух належних підприємству запасів сировини і матеріалів (у тому числі сировина і матеріали, які є в дорозі та в переробці), будівельних матеріалів, запасних частин, матеріалів сільськогосподарського призначення, палива, тари й тарних матеріалів, відходів основного виробництва.

За дебетом рахунку 20 "Виробничі запаси" відображаються надходження запасів на підприємство, їх дооцінки, за кредитом - витрачання на виробництво (експлуатацію, будівництво), переробку, відпуск (передачу) на сторону, уцінка тощо.

Аналітичний облік виробничих запасів ведеться за групами матеріалів, місцями зберігання, матеріально відповідальними особами.

Приклад:

- 1) отримано від постачальників сировину і матеріали в сумі 50 000 грн:
Дт 201 Кт 631 50 000 грн;
- 2) використано на виробничі потреби сировина і матеріали в сумі 20 000 грн: Дт 231 Кт 201 20 000 грн;
- 3) погашено борг перед постачальниками паливом в сумі 50 000 грн:
Дт 631 Кт 203 50 000грн.

3.6.3. Облік товарів

На рахунку 28 "Товари" ведеться облік руху товарно-матеріальних цінностей, що надійшли на підприємство з метою продажу. Цей рахунок використовують в основному збутові, торгові та заготівельні підприємства і організації, а також підприємства громадського харчування.

На промислових та інших виробничих підприємствах рахунок 28 "Товари" застосовується для обліку будь-яких виробів, матеріалів, продуктів, які спеціально придбані для продажу, або тоді, коли вартість матеріальних цінностей, що придбані для комплектування на промислових підприємствах, не включається до собівартості готової продукції, що виробляється на цьому підприємстві, а підлягає відшкодуванню покупцям окремо.

Постачальники, збутові, торгові підприємства та організації на рахунку 28 "Товари" ведуть облік також покупної тари і тари власного виробництва, крім інвентарної тари, що служить для виробничих чи господарських потреб.

Приклад:

- 1) надійшли від постачальників товари в сумі 400 000 грн:
Дт 28 Кт 631 400 000 грн;
- 2) використано на адміністративні потреби придбані товари в сумі 1 000 грн: Дт 92 Кт 28 1 000 грн.

3.7. Облік витрат виробництва та виходу продукції

3.7.1. Облік витрат основного виробництва та собівартості випуску готової продукції (робіт, послуг)

Згідно з НП(С)БО 16 "Витрати" за способом віднесення на собівартість продукції витрати виробництва поділяють на прямі й непрямі. Прямі виробничі витрати це такі, які безпосередньо відносяться на виробництво конкретної продукції. Вони пов'язані з виконанням робіт зі

створення виробів, вирощування сільськогосподарських культур, з догляду за тваринами тощо. Більшість витрат на підприємстві є прямими: оплата праці, витрачання сировини, насіння, кормів, палива тощо. Ці витрати під час виникнення прямо відносять на відповідні об'єкти обліку. Непрямі виробничі витрати пов'язані з виробництвом декількох видів продукції. Тому їх обліковують окремо і відносять на конкретні об'єкти шляхом розподілу.

Рахунок 23 призначений для узагальнення інформації про витрати на виробництво продукції (робіт, послуг).

За дебетом рахунку 23 відображаються прямі матеріальні, трудові та інші прямі витрати, а також розподілені загальновиробничі витрати і втрати від браку продукції (робіт, послуг) з технологічних причин, за кредитом — вартість фактичної виробничої собівартості завершеної виробництвом готової продукції (у дебет рахунків 26, 27), вартість виконаних робіт, послуг (у дебет рахунку 90), собівартість виготовлених у допоміжних (підсобних) виробництвах виробів, робіт, послуг (інструменту, енергії, ремонтно-транспортних послуг тощо)

Приклад:

- 1) списано сировину на виробництво продукції в сумі 30 000 грн:
Дт 231 Кт 201 30 000 грн;
- 2) нараховано заробітну плату працівникам виробництва в сумі 15 000 грн: Дт 231 Кт 661 15 000 грн.

3.7.2. Облік готової продукції

Готова продукція - це така, що повністю пройшла передбачені технологією виробництва стадії та процеси, перевірена відповідно до технічних умов і стандартів і оприбуткована на склад або прийнята замовником. До готової продукції зараховують також виконані для замовників роботи і послуги автотранспорту, ремонтного виробництва, будівельно-монтажні роботи.

Для обліку готової продукції призначений рахунок 26 "Готова продукція" За дебетом рахунку 26 "Готова продукція" відображають надходження готової продукції власного виробництва за фактичною виробничою собівартістю.

В аналітичному обліку можна відображати готову продукцію за обліковими цінами.

Оприбутковують готову продукцію з виробництва на склади за накладними.

Приклад:

- 1) оприбутковано на склад готову продукцію за фактичною собівартістю в сумі 45 000 грн: Дт 26 Кт 231 45 000 грн;
- 2) відображено реалізовану продукцію покупцям за фактичною собівартістю в сумі 45 000 грн: Дт 901 Кт 26 45 000 грн.

3.8. Облік довгострокових зобов'язань

3.8.1. Облік довгострокових кредитів банку

Згідно з НП(С)БО 2 “Баланс” довгострокові кредити банків - це сума заборгованості підприємства банкам за отриманими від них позиками, яка не є поточними зобов'язаннями.

Відповідно до П(С)БО 11 “Зобов'язання” довгострокове зобов'язання за кредитною угодою, умови якої порушені, вважається довгостроковим, якщо: позикодавець до затвердження фінансової звітності погодився не вимагати погашення зобов'язання внаслідок порушення; не очікується виникнення подальших порушень кредитної угоди протягом 12 місяців з дати балансу.

Облік розрахунків за довгостроковими позиками банків та іншими залученими позиковими коштами, що не є поточними зобов'язаннями ведеться на рахунку 50 “Довгострокові позики”.

За кредитом рахунку 50 “Довгострокові позики” відображається сума одержаних довгострокових позик, а також переведення їх до складу короткострокових (відстрочених) позик, за дебетом - погашення заборгованості за ними та переведення до поточної заборгованості за довгостроковими зобов'язаннями.

3.8.2. Облік цільового фінансування

Кошти цільового фінансування обліковуються на рахунку 48 «Цільове фінансування та цільові надходження». На рахунку 48 ведеться облік і узагальнення інформації про наявність і рух засобів фінансування заходів цільового призначення (у тому числі отримана гуманітарна допомога). Засоби цільового фінансування і цільових надходжень можуть поступати як субсидії, асигнування з БЮДЖЕТУ і позабюджетних фондів, цільові ВНЄСКИ фізичних і юридичних осіб і так далі.

За його кредитом відображаються отримані кошти на фінансування певних заходів, за дебетом — їх використання за певними напрямками, а також повернення невикористаних сум.

3.9. Облік поточних зобов'язань

3.9.1. Облік короткострокових кредитів банку

Згідно НП(С)БО 11 "Зобов'язання" короткострокові кредити банків - це сума поточної заборгованості підприємства перед банками за отриманими позиками із початковим строком погашення протягом дванадцяти місяців з дати балансу.

Облік короткострокових кредитів підприємств ведуть на рахунку 60 «Короткострокові позики». Це пасивний рахунок, по дебету якого відображають погашення кредиту, а по кредиту - одержання. Аналітичний облік ведуть за позикодавцями (банками) в розрізі кожного кредиту (позички) окремо та строками їх погашення.

Аналітичний облік короткострокових кредитів банків ведеться за позикодавцями (банками) у розрізі кожного кредиту (позички) окремо та строками їх погашення.

Приклад:

- 1) надходження на поточний рахунок підприємства короткострокового кредиту банку в сумі 200 000 грн: Дт 311 Кт 601 200 000 грн;
- 2) з поточного рахунку в банку погашено борг за отриманий короткостроковий кредит в сумі 50 000 грн: Дт 601 Кт 311 50 000 грн.

3.9.2. Облік поточних зобов'язань за товари, роботи, послуги

У фінансовому обліку зобов'язанням називають кредиторську заборгованість, при погашенні якої очікується вибуття активів підприємства.

Кредиторська заборгованість це заборгованість підприємства іншим юридичним і фізичним особам, що виникла в результаті здійснених раніше дій (подій), оцінена в гривнях і щодо якої в підприємства існують зобов'язання її погашення в певний строк.

За НП(С)БО 11 "Зобов'язання" облік розрахунків з постачальниками та підрядниками ведеться на рахунку 63 "Розрахунки з постачальниками та підрядниками", який призначений для обліку поточних зобов'язань з розрахунків з постачальниками, підрядниками за одержані товарно-матеріальні цінності, виконані роботи й надані послуги. За кредитом рахунку 63 "Розрахунки з постачальниками та підрядниками" відображається заборгованість за одержані від постачальників та

підрядників товарно-матеріальні цінності, прийняті роботи, послуги, за дебетом - її погашення, списання тощо.

Відображення в бухгалтерському обліку зобов'язань за виконані роботи (надані послуги) здійснюється на підставі акту приймання-передачі виконаних робіт (наданих послуг).

Приклад:

1) від постачальників надійшли будівельні матеріали в сумі 600 000 грн:

Дт 205 Кт 631 600 000 грн

2) перераховано з поточного рахунку в банку постачальникам за придбані будівельні матеріали сумі 600 000 грн: Дт 631 Кт 311 600 000 грн.

3.9.2. Облік поточних зобов'язань за розрахунками з оплати праці

У фінансовому обліку рахунок 66 "Розрахунки за виплатами працівникам" призначений для узагальнення інформації про розрахунки за виплатами працівникам, які належать як до облікового, так і до необлікового складу підприємства, - з оплати праці (за всіма видами заробітної плати, премій, допомог тощо), за не одержані в установлений строк з каси підприємства суми з виплат працівникам, за іншими поточними виплатами.

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

Документальне оформлення операцій з оплати праці здійснюється з використанням таких документів: накази про прийняття, переведення та звільнення з роботи, накази про відпустки, особові рахунки, таблиці обліку використання робочого часу, наряди, розрахунково-платіжні відомості, розрахункові відомості, розрахунки заробітної плати, платіжні відомості, видаткові касові ордери, лікарняні листки тощо.

Приклад:

1) нарахована заробітна плата гол. бухгалтеру в сумі 20 000 грн:

Дт 92 Кт 661 20 000 грн;

2) нараховано ПДФО 18% на заробітну плату гол. бухгалтера в сумі 3 600 грн: Дт 641 Кт 661 3 600 грн;

3) нараховано Військовий збір 1,5% на заробітну плату гол. бухгалтера в сумі 300 грн: Дт 642 Кт 661 300 грн;

4) перераховано з поточного рахунку в банку гол. бухгалтеру на картковий рахунок заробітну плату в сумі 16 100 грн: Дт 661 Кт 311 16 100 грн.

3.9.3. Облік поточних зобов'язань за розрахунками з бюджетом (ПДВ, податок на прибуток, ПДФО, військовий збір)

Інформацію про розрахунки за податками, зборами та обов'язковими платежами узагальнюють на рахунку 64 «Розрахунки за податками й платежами». Цей рахунок використовують для відображення інформації про розрахунки підприємства за усіма видами платежів до бюджету, включаючи податки з працівників підприємства, та за фінансовими санкціями, що справляються в дохід бюджету.

За кредитом рахунка 64 «Розрахунки за податками й платежами» показують нараховані платежі до бюджету, за дебетом — належні до відшкодування з бюджету податки, їх сплату, списання тощо.

3.9.4. Облік поточних зобов'язань за розрахунками зі страхування (ЄСВ)

Єдиний соціальний внесок на загальнообов'язкове державне соціальне страхування (ЄСВ) — це консолідований страховий внесок в Україні, збір якого здійснюється в системі загальнообов'язкового державного страхування в обов'язковому порядку та на регулярній основі.

У фінансовому обліку розрахунки з ЄСВ відображають на субрахунку 651 «За розрахунками із загальнообов'язкового державного соціального страхування». За кредитом цього субрахунку показують нараховані зобов'язання з ЄСВ, а за дебетом — погашення заборгованості та сплату авансових платежів.

3.10. Облік доходів, витрат і фінансових результатів

3.10.1. Визнання і класифікація доходів і витрат

Відповідно НП(С)БО 16 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.

Відповідно НП(С)БО 15 дохід визнається в разі додержання таких умов: при збільшенні активу або погашенні зобов'язань, які приводять до збільшення власного капіталу підприємства (за винятком зростання капіталу за рахунок внесків засновників підприємства); оцінка доходу може бути достовірно визначена.

Визнані доходи у фінансовому обліку класифікуються за такими групами: дохід (виручка) від реалізації; інші операційні доходи; фінансові доходи; інші доходи; надзвичайні доходи.

3.10.2. Облік доходів за видами діяльності

У фінансовому обліку для обліку доходів Планом рахунків передбачено 7 клас рахунків — «Доходи і результати діяльності». Цей клас рахунків можна вважати тимчасовим, оскільки він закривається в кінці кожного звітного періоду. Ці рахунки відображають стан доходів за певний звітний період. Тимчасові рахунки починають новий звітний період із нульового сальдо, на яких накопичується інформація про доходи за даний період, що дає змогу використовувати накопичену інформацію при складанні проміжної звітності (квартальної, за півроку, за дев'ять місяців).

За кредитом рахунків 7 класу відображається валовий дохід. За дебетом рахунків 7 класу (крім рахунка 76 - ПДВ; акцизний збір; інші непрямі платежі, включені до ціни продажу).

У кінці періоду рахунки доходів закриваються через списання їх сальдо (чистого доходу) на рахунок 79 «Фінансові результати» у кредит.

Приклад:

- 1) відображено отримання доходу від реалізації продукції покупцям в сумі
96 000 грн: Дт 701 Кт 361 96 000 грн;
- 2) відображено ПДВ від реалізації продукції покупцям в сумі 16 000 грн: Дт 701 Кт 641 16 000 грн;
- 3) списано чистий дохід від реалізації продукції покупцям на фінансовий результат в сумі 80 000 грн: Дт 701 Кт 791 80 000 грн.

3.10.3. Облік витрат діяльності підприємства

У фінансовому обліку для обліку витрат Планом рахунків передбачено класи рахунків — 8 «Витрати за елементами» і 9 «Витрати

діяльності». Ці класи рахунків можна вважати тимчасовими, оскільки кожен з них закривається в кінці кожного звітної періоду. Ці рахунки відображають стан витрат за певний звітний період. Тимчасові рахунки починають новий звітний період із нульового сальдо, на яких накопичується інформація про витрати за даний період, що дає змогу використовувати накопичену інформацію при складанні проміжної звітності (квартальної, за півроку, за дев'ять місяців).

У кінці періоду рахунки витрат закриваються через списання їх сальдо на рахунок 79 «Фінансові результати» у дебет.

Приклад:

- 1) відображено собівартість реалізованої продукції в сумі 45 000 грн:
Дт 901 Кт 26 45 000 грн;
- 2) списано використану інвентарну тару на витрати на збут в сумі 900 грн:
Дт 93 Кт 115 900 грн;
- 3) використано на адміністративні потреби придбані товари в сумі 1 000 грн: Дт 92 Кт 28 1 000 грн.
- 4) нарахована заробітна плата гол. бухгалтеру в сумі 20 000 грн:
Дт 92 Кт 661 20 000 грн;
- 5) списано зношене обладнання у частині залишкової вартості:
Дт 976 Кт 104 500 грн.

3.10.4. Облік фінансових результатів діяльності

У фінансовому обліку для обліку фінансових результатів діяльності використовується рах.79 «Фінансові результати». Цей рахунок призначений для обліку і узагальнення інформації про фінансові результати підприємства від звичайної діяльності та надзвичайних подій.

Фінансовий результат визначається за кожним видом діяльності шляхом зіставлення доходів і витрат звітної періоду.

За кредитом рахунка 79 «Фінансові результати» відображаються суми в порядку закриття рахунків обліку доходів, за дебетом — суми в порядку закриття рахунків обліку витрат, а також належна сума нарахованого податку на прибуток.

Сальдо рахунка при його закритті списується на рахунок 44 «Нерозподілені прибутки (непокріті збитки)» і потрапляє до бухгалтерського балансу.

Приклад:

- 1) списано собівартість реалізованої продукції на фінансовий результат

- діяльності в сумі 45 000 грн: Дт 791 Кт 901 45 000 грн;
- 2) списано адміністративні витрати на фінансовий результат в сумі 21 000 грн: Дт 791 Кт 92 21 000 грн;
- 3) списано витрати на збут на фінансовий результат в сумі 900 грн: Дт 791 Кт 92 900 грн;
- 4) списано зношене обладнання у частині залишкової вартості: Дт 976 Кт 104 500 грн;
- 5) списано чистий дохід від реалізації продукції покупцям на фінансовий результат в сумі 80 000 грн: Дт 701 Кт 791 80 000 грн;
- 6) нараховано податок на прибуток 18% в сумі 2 268 грн і списано його на фінансовий результат (чистий дохід 80 000 грн - витрати 67 400 грн = прибуток 12 600 грн):
Дт 98 Кт 64 2268 грн;
Дт 791 Кт 98 2 268 грн;
- 7) відображено чистий прибуток від діяльності підприємства в сумі 10 332 грн: Дт 791 Кт 441 10 332 грн.

3.11 Облік власного капіталу

3.11.1. Облік зареєстрованого та неоплаченого капіталу

У фінансовому обліку для обліку зареєстрованого капіталу використовується рахунок 40 «Зареєстрований (пайовий) капітал», який призначено для обліку та узагальнення інформації про стан і рух статутного й іншого зареєстрованого капіталу, пайового капіталу підприємства відповідно до законодавства і установчих документів, а також внесків до оголошеного, але ще не зареєстрованого статутного капіталу. За кредитом рахунку 40 «Зареєстрований (пайовий) капітал» відображається збільшення зареєстрованого і пайового капіталу, а також надходження внесків до оголошеного, але ще не зареєстрованого статутного капіталу, за дебетом — його зменшення (вилучення).

Рахунок 46 "Неоплачений капітал" призначено для узагальнення інформації про зміни у складі неоплаченого капіталу підприємства. За дебетом рахунку відображається заборгованість засновників (учасників) господарського товариства за внесками до статутного капіталу підприємства, за кредитом - погашення заборгованості за внесками до статутного капіталу.

Аналітичний облік неоплаченого капіталу ведеться за видами розміщених неоплачених акцій (для акціонерних товариств) та за кожним

засновником (учасником) підприємства.

3.11.2. Облік резервного капіталу

Для акціонерних товариств резервний капітал формується у розмірі не менше, ніж 15 відсотків статутного капіталу товариства шляхом щорічних відрахувань від чистого прибутку товариства або за рахунок нерозподіленого прибутку. Розмір щорічних відрахувань до резервного (страхового) капіталу передбачається установчими документами, але не може бути меншим 5 відсотків суми чистого прибутку. Резервний капітал створюють для покриття збитків товариства, а також для виплати дивідендів за привілейованими акціями.

У фінансовому обліку для обліку резервного капіталу використовується рахунок 43 "Резервний капітал". Цей рахунок є пасивним. За кредитом рахунку відображається накопичення резервного капіталу, а за кредитом - його використання.

Приклад:

- 1) за рахунок прибутку поповнено резервний капітал в сумі 3 000 грн:
Дт 441 Кт 43 3 000 грн;
- 2) за рахунок резервного капіталу покрито збитки в сумі 6 000 грн:
Дт 43 Кт 442 6 000 грн.

3.11.3. Облік нерозподілених прибутків (непокритих збитків)

У фінансовому обліку для обліку нерозподіленого прибутку або непокритих збитків передбачений рахунок 44 "Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)".

На рахунку 44 ведеться облік нерозподілених прибутків чи непокритих збитків поточного та минулих років, а також використаного в поточному році прибутку. На дебеті рахунка відображаються збитки та використання прибутку, на кредиті - збільшення прибутку від усіх видів діяльності.

Чистий прибуток визначається наприкінці звітнього року і відображається на дебеті рах. 79 "Фінансові результати" і на кредиті рах. 44 "Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)". Збиток у звітньому Балансі відображається на дебеті рах. 44 "Нерозподілені прибутки(непокриті збитки)" і на кредиті рах. 79 "Фінансові результати"(останній у будь-якому випадку закривається). Кредитове сальдо на рах. 44 "Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)" характеризує нерозподілений прибуток, а дебетове - непокритий збиток.

Рахунок 44 має 3 субрахунки: 441 «Прибуток нерозподілений»; 442 «Непокриті збитки»; 443 «Прибуток, використаний у звітному періоді».

Приклад:

- 1) відображено чистий прибуток від діяльності підприємства в сумі 10 332 грн: Дт 791 Кт 441 10 332 грн.
- 2) відображення покриття збитків за рахунок прибутку в сумі 2 000 грн: Дт 441 Кт 442 2 000 грн.

Рекомендована література до розділу 3

Основна:

1. Бухгалтерський облік : навч. посіб. / Н. Є. Скоробогатова. – Київ : КПП ім. Ігоря Сікоського, Вид-во «Політехніка», 2017. – 248 с.
2. Фінансовий облік : підруч. / Я. Д. Крупка, З. В. Задорожний, Н. В. Гудзь [та ін.]. – 4-те вид. [доп. і перероб.]. – Тернопіль : ТНЕУ, 2017. – 451 с.
3. Артюх О. В. Теоретичні основи бухгалтерського обліку [Текст] / К. В. Король, А. О. Москалюк, Т. С. Шаровська: [навч. посібник] / за ред. В. Ф. Максимової; Одеський нац. економічний ун-т. – Одеса: ОНЕУ, 2012. – 130 с.
4. Чирва О. Бухгалтерський облік: навчальний посібник / О. Чирва, Т. Демченко. – Умань: ВПЦ «Візаві», 2017. – 170с.

Допоміжна:

1. Фінансовий облік : конспект лекцій / укладачі: М. Ю. Абрамчук, Ю. Г. Гуменна, І. В. Тютюнник, П. М. Рубанов. – Суми : Сумський державний університет, 2018. – 395 с.
2. Лишиленко І. П. Бухгалтерський облік: підручник / І. П. Лишиленко. – К.: ЦУЛ, 2009. – 670 с.
3. Фінансовий облік II: навчальний посібник / Є. Ю. Шара, І. Є. Соколовська-Гонтаренко – К. : «Видавництво «Центр учбової літератури», 2016. – 308 с.
4. Головатюк Л. А. План рахунків бухгалтерського обліку та Інструкція про його застосування: нормативні акти та роз'яснення. – К.: Паливода, 2009. – 228 с.
5. Завгородний В. П. Бухгалтерський облік: основи теорії та практики: підручник / В. П. Завгородний. – К.: Знання, 2009. – 422 с.
6. Сук І. М. Організація бухгалтерського обліку: підручник / І. М. Сук.– К.: Каравела, 2009. – 624 с.



РОЗДІЛ 4. Управлінський облік

4.1. Сутність управлінського обліку

4.1.1. Завдання управлінського обліку в системі менеджменту

Менеджмент організації має бути впевненим, що вона раціонально використовує свої ресурси, працює з прибутком, своєчасно сплачує по зобов'язаннях, дотримується законів та правил. Для того, щоб ці очікування справдовувалися, менеджери встановлюють цілі, завдання та розробляють стратегічні плани, спрямовують і контролюють операційну, інвестиційну та фінансову діяльність організації. Управлінський облік стосується того, як інформація про витрати та інша фінансова і нефінансова інформація має бути використана для планування, контролю, постійного вдосконалення і прийняття рішень. Управлінський облік має загальну мету – переконатися в ефективному використанні ресурсів організацією, що дозволяє максимізувати її вартість в інтересах акціонерів, клієнтів та інших зацікавлених сторін.

Завдання управлінського обліку – формування фактичних даних про значення контрольованих показників і надання їх зацікавленим особам усередині організації.

Іншим важливим моментом є визначення облікових періодів, тобто інтервалів часу, по закінченні яких стає доступною інформація про значення контрольованих показників.

Управлінський облік є складовою системи управління, забезпечує надання інформації для визначення стратегії, планування, контролю поточної діяльності, оптимізації використання ресурсів, оцінки ефективності діяльності.

Управлінський облік повинен забезпечити мінімізацію витрат на виробництво продукції й одержання максимального прибутку. Відповідно до інтересів користувачів управлінський облік має відповідати таким цілям: децентралізація контролю, в розрізі центрів відповідальності, за обліком витрат і формуванням собівартості продукції; впорядкування інформації в управлінській звітності, необхідної для прийняття управлінських рішень і розробки стратегічних дій підприємства.

4.1.2. Види інформації для цілей прийняття рішень користувачами (історична і прогнозна, фінансова і управлінська інформація)

Інформація в системі управлінського обліку, яка використовується для прийняття рішень ґрунтується виключно на даних бухгалтерського обліку. Інформація бухгалтерського обліку потрібна менеджерам в управлінні господарськими процесами для забезпечення поточних і майбутніх вигод.

Користувачі потребують окремої вибіркової інформації, яка повинна мати певні характерні параметри, властиві різним методам обробки за аналітичної роботи; бути оптимізованою відповідно до критеріїв інформаційних інтересів. Так, власники аналізують інформацію для підвищення доходності капіталу, забезпечення стабільності становища фірми. Кредитори та інвестори аналізують інформацію, щоб мінімізувати свої ризики за позиками і внесками. Відповідно дослідження формування інформаційного ресурсу підприємства на базі управлінського обліку є пріоритетним елементом сучасного забезпечення прийняття рішень, а також інших складових інструментів ведення бізнесу – фінансового менеджменту, аудиту.

Основними видами інформації є: статистична інформація; масова інформація; інформація про діяльність державних органів влади й органів місцевого та регіонального самоврядування; правова інформація; інформація про особу; інформація довідково-енциклопедичного характеру; соціологічна інформація.

Взаємозв'язок між суб'єктом управління і об'єктом управління — здійснюється через інформаційну систему. Сучасний менеджер, як показують дослідження, витрачає від 50 до 90 % робочого часу на обмін інформацією.

Управлінська інформація - це сукупність відомостей про процеси, що протікають усередині фірми та її оточенні, які служать основою ухвалення управлінських рішень.

Менеджерам необхідна лише корисна інформація.

Корисна інформація для керівництва повинна бути:

- стислою: викладеною чітко без зайвих деталей;
- точною: користувач повинен бути впевнений в тому, що інформація не містить ніяких помилок чи упущень;
- інформація не повинна містити ніяких підтасовок;
- вчасною: повинна бути отримана вчасно для проведення заходів з використання цієї інформації;

– послідовною: має бути придатною для порівняння з плином часу та різними відділами чи підрозділами.

Корисна інформація для керівництва повинна:

– відповідати певним вимогам: повинна бути придатною для проведення відповідних заходів;

– бути ефективною з точки зору витрат: інформація не повинна коштувати більше ніж результати, яких від неї очікують;

– бути неупередженою: в способі здобуття чи викладення інформації не повинно бути ніякого упередження;

– бути правильно адресованою: інформацію необхідно надавати особі, яка відповідає за проведення необхідних заходів; слід також враховувати моменти конфіденційності.

Регулярні та ретельно підготовлені внутрішні звіти надають менеджерам підприємства інформацію, необхідну для прийняття рішень, а отже, забезпечать виживання та розвиток їхнього бізнесу.

Зміст, форма та час подання управлінської звітності залежать від рівня управління. Чим вищий рівень, тим змістовнішою та сублімованішою має бути подана інформація.

4.2. Класифікація і аналіз поведінки витрат.

4.2.1. Класифікація витрат для цілей:

Вивчення класифікації витрат на сьогоднішній день є досить актуальним, оскільки сучасні вимоги до інформації потребують наявності деталізованих та багатоваріантних інформаційних потоків про витрати в цілому. Саме від правильної класифікації витрат залежить вибір оптимальних варіантів та ефективність прийняття різноманітних управлінських рішень, що впливає на рівень показників, які характеризують діяльність суб'єкта господарювання.

Залежно від цілей обліку витрат існують різні підходи щодо їх визначення та визнання.

Основні засади класифікації витрат відповідно до законодавства України розкриті в П(С)БО 3 «Звіт про фінансові результати» та П(С)БО 16 «Витрати» і передбачають їх групування відповідно до видів діяльності, за якими були здійснені витрати, а саме витрати звичайної та надзвичайної діяльності. Для управлінського обліку найбільш доцільними та повними є напрями класифікації витрат, що повністю відповідають його потребам та можуть бути використані для удосконалення методики управлінського обліку в практиці вітчизняних підприємств. Вибір ознак групування витрат

в першу чергу залежить від поставленого завдання, тому ми вважаємо, що для практичного застосування в управлінському обліку недоцільно обмежуватися загальноприйнятою класифікацією витрат (рис. 4.1).

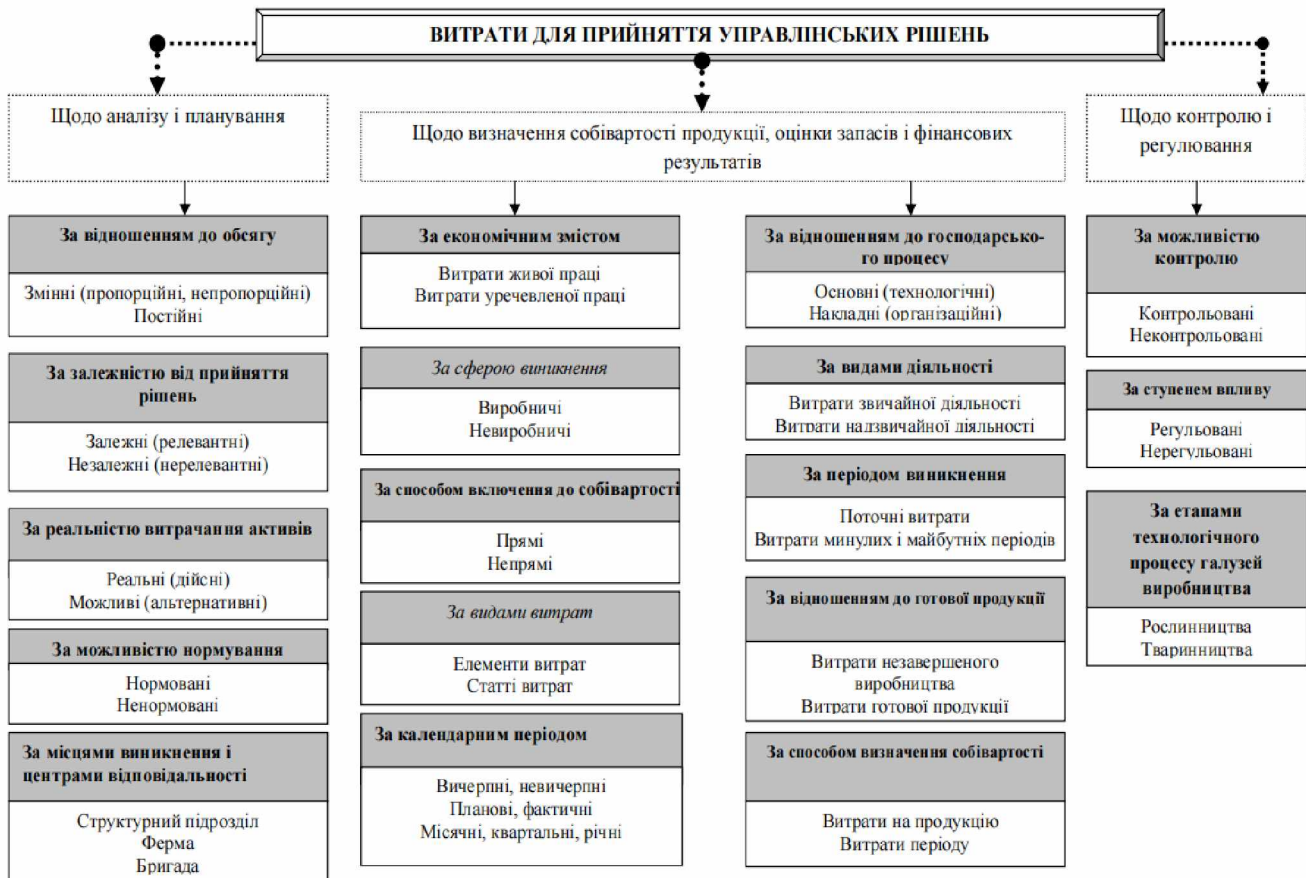


Рис. 4.1. Класифікація витрат в управлінському обліку

Запропонована класифікація витрат для побудови управлінського обліку в підприємствах дає можливість здійснювати управління витратами з метою забезпечення ефективного процесу виробництва і реалізації продукції. Для цього внутрішньогосподарський облік повинен мати відповідні методи обліку витрат.

Класифікація витрат для цілей поділяється на витрати:

- оцінки запасів і визначення фінансового результату (витрати на продукцію і витрати періоду, прямі і непрямі витрати, основні і накладні витрати):

1. За способом перенесення на продукцію для проведення калькуляційних розрахунків:

1.1. Прямі – це витрати, які можуть бути віднесені безпосередньо до певного об'єкта витрат економічно можливим шляхом. До прямих витрат належать витрати, пов'язані з виробництвом окремого виду продукції, які можуть бути безпосередньо включені до її собівартості.

1.2. Непрямі – витрати, що не можуть бути віднесені безпосередньо

до певного об'єкта витрат економічно можливим шляхом. До непрямих витрат належать витрати, пов'язані з виробництвом кількох видів продукції (загальновиробничі).

2. За статтями калькуляції для побудови аналітичного обліку витрат на виробництво одиниці продукції, зіставлення планової і фактичної калькуляції собівартості окремих видів продукції: 2.1. Сировина та матеріали 2.2. Купівельні напівфабрикати та комплектувальні вироби, роботи і послуги виробничого характеру сторонніх підприємств та організацій 2.3. Паливо й енергія на технологічні цілі 2.4. Зворотні відходи (враховуються) 2.5. Основна заробітна плата 2.6. Додаткова заробітна плата 2.7. Відрахування на соціальні заходи 2.8. Витрати на утримання та експлуатацію устаткування 2.9. Загальновиробничі витрати 2.10. Втрати від браку 2.11. Інші виробничі витрати.

Однoeлементними виступають нероздільні на складові витрати: матеріали, зарплати, соцвиплати, основні фонди та інші витрати. Комплексні витрати містять кілька економічних елементів. Це можуть бути загальновиробничі витрати майже з усіма складовими. Витрати групують у формі та з різним рівнем деталізації на замовлення керівництва, а також за економічної необхідності.

Наприклад, на високоавтоматизованих підприємствах зарплату можуть не виносити в окремий пункт, а помістити її разом із витратами на експлуатацію виробництва.

Оцінка запасів та визначення фінансового результату Витрати цього напрямку допомагають виділяти та враховувати суми, що використовуються для випуску та реалізації продукції, а також супутніх до цього процесу складових: створення запасів, надання послуг та виконання робіт. Тут присутні однoeлементні та складові види витрат, які використовують для визначення їхнього складу та цілей, а також контролю за дотриманням технологій виробництва. Облік такого типу допомагає проводити аналіз собівартості, встановлювати ліміти виробництва для відділів, а також бере до уваги специфіку виробництва. Все це створює потрібну платформу для аналізу.

Витратами, які минули, вважають кошти, які витратили за конкретний відрізок часу заради доходів. Більше вони не дають доходу. Витратами, які не минули, або вхідними, вважають витрати у вигляді доступних набутих коштів та ресурсів, що мають дохідний потенціал. Їх також відображають у вигляді активів.

- прийняття управлінських рішень (змінні і постійні витрати, релевантні і нерелевантні витрати, дійсні, альтернативні і диференціальні витрати):

1. За реальністю виникнення (за необхідності обміну на реальні активи) з метою вирішення поточних та довгострокових завдань, вибору оптимального рішення із сукупності альтернативних:

1.1. Дійсні (реальні) витрати – це витрати, які вимагають сплати грошей або витрачання інших активів

1.2. Можливі витрати (альтернативні) – це вигода, яка втрачається, коли вибір одного напрямку дії вимагає відмовитись від альтернативного рішення.

2. За розрахунком на одиницю продукції для обґрунтування рішення про оптимальний розмір обсягів діяльності, визначення середніх показників:

2.1. Маржинальні – це витрати на виробництво (або продаж) додаткової одиниці продукції.

2.2. Середні – це витрати на виробництво (або продаж) одиниці продукції, визначені як частка від ділення сумарних витрат та кількості продукції.

За релевантністю з метою врахування впливу управлінського рішення на величину витрат і доходів у майбутньому, скорочення часу на економічні розрахунки.

Наприклад, підприємству замовили продукт. Замовник готовий заплатити за нього 250 \$. Підприємство на складах має необхідний матеріал, який придбали раніше за 100\$. Він підходить лише для виготовлення поточного замовлення. Ціна обробки матеріалу 200 \$. Може здатися, що угода не вигідна: $250 - (100 + 200) = - 50$. Але ціна за матеріал незмінна, і гроші на його покупку були витрачені давно, виходячи з іншого рішення. В цьому випадку витрати в 250 \$ релевантні. Виробництво отримує чистий дохід від виконаного замовлення у розмірі 50 \$.

3.1. Сумісні (релевантні) – витрати, пов'язані з прийняттям управлінських рішень. Ці витрати можуть бути змінені внаслідок прийняття рішень

3.2. Несумісні (нерелевантні) – витрати, які не залежать від управлінських рішень. Минулі витрати є переважно нерелевантними для прийняття рішень стосовно майбутніх витрат.

3.3. Диференціальні – витрати, які становлять різницю між альтернативними рішеннями

За формою залежності від обсягів виробництва з метою оптимізації процесу операційної діяльності та аналізу її беззбитковості:

4.1. Змінні – витрати, величина яких змінюється пропорційно до зміни обсягів виробництва:

Пропорційні – перебувають у прямій залежності від обсягу виробництва;

Прогресивні – ростуть швидше, ніж обсяги виробництва;

Дегресивні – витрати зростають повільніше, ніж обсяги виробництва;

Регресивні – витрати знижуються при зростанні обсягу виробництва;

Стрибкоподібні – витрати, характерні для випадків, коли в сторону підвищення чи зниження переглядаються відпускні ціни на сировину і матеріали, комплектувальні вироби;

Реманентні – називаються так тому, що швидко зростаючи при збільшенні обсягу виробництва, вони набагато повільніше знижуються при його скороченні.

Гнучкі – витрати «поводяться» по-різному за різних обсягів виробництва, в окремих випадках виступаючи як пропорційні, прогресивні чи дегресивні. Змінні витрати можна також поділити на: – змінні в довготривалому періоді витрати, що змінюються пропорційно не до обсягів виробництва, а до певної іншої міри діяльності, однак із певним часовим лагом (у традиційній системі вважаються постійними). Ці витрати (до них належать більшість накладних витрат, які повинні розподілятися за допомогою факторів-рушіїв, що ґрунтуються на обсягах здійснення бізнесоперацій) – змінні в короткотривалому періоді витрати, динаміка яких пропорційна до обсягів виробництва. Вони відносяться на види продукції з використанням традиційних, орієнтованих на показники обсягу виробництва продукції (чи похідні від нього) факторів-рушіїв витрат, але не одного, «універсального», як це прийнято, а декількох залежно від пропорції використання під час виробництва певної продукції людино-годин, машино-годин чи матеріальних витрат.

Наприклад, до виробничих змінних витрат відносять: оплату праці, купівлю матеріалів та напівфабрикатів. До невиробничих змінних витрат відносять логістичні процеси, що прямо пропорційно залежать від обсягів продажів.

Скажімо, витрати на перших 50 одиниць продукції складають 5,0 тис. грн, а наступних 25 одиниць — 2,0 тис. грн. Отже, маржинальні витрати на одиницю продукції в даному випадку становитимуть 80 грн, у той час як середні складатимуть 93,3 грн.

4.2. Постійні – витрати, величина яких не змінюється із зміною обсягів виробництва:

4.2.1. **Обов'язкові** – це витрати номінальної потужності, або іншими словами, це заплановані накладні витрати, які могли б бути понесені підприємством чи організацією за нульового обсягу ділових операцій

4.2.2. **Дискреційні** – це витрати, які виникають протягом визначеного періоду часу (тобто – це періодичні витрати) в результаті конкретного стратегічного рішення, яке прийняте керівництвом організації і не мають прямого зв'язку зі змінами поточної діяльності

4.3. Постійно-змінні – витрати, які змінюються відповідно до зміни обсягів виробництва, але не в прямих пропорціях

4.4. Сукупні витрати – витрати виробництва на одиницю продукції, які знижуються обернено пропорційно до росту обсягів виробництва і наближаються до значення змінних витрат

5. За календарними періодами для розробки напрямів діяльності:

5.1. Поточні, тобто постійні – звичайні витрати або витрати, у яких періодичність менша, ніж місяць.

5.2. Довготермінові – це витрати, пов'язані з виконанням довгострокового договору (контракту), тобто контракту, який не планується завершити раніше, ніж через 9 місяців з моменту здійснення перших витрат або отримання авансу (передоплати).

5.3. Одноразові, тобто однократні витрати, або витрати, які здійснюються один раз (з періодичністю більше ніж місяць) і спрямовуються на забезпечення процесу виробництва протягом тривалого часу.

6. За стадіями життєвого циклу виробу для оптимізації життєвого циклу виробу:

6.1 Витрати на НДР

6.2. Витрати на виробництво

6.3. Витрати на реалізацію

6.4. Витрати на утилізацію

Альтернативні витрати, які також називають уявними, існують лише в управлінському обліку. Використовують для моделювання ситуацій підприємства в умовах обмежених ресурсів. Допомагають оцінити потенціал використання втрачених виробничих ресурсів або пожертвуваних на альтернативне рішення, якщо вони не лімітовані або відсутні зовсім. Їх не включають до плану, а лише відображають у фактичній собівартості продукції.

Безповоротні витрати. Витрати, які закінчилися і недоступні для зміни через управлінські рішення. Їх не враховують при ухваленні управлінських рішень.

Наприклад, підприємство розглядає альтернативу використання вільних обігових коштів: придбати цінні папери або комп'ютер і здати його в оренду.

У цьому разі релевантні витрати для наведених варіантів становлять:

Дійсні витрати + Можливі витрати = Релевантні витрати

$$\begin{aligned} & \text{Варіант 1} \left(\begin{array}{l} \text{Придбання} \\ \text{акцій} \end{array} \right): \text{Вартість} + \\ & \text{Втрати доходу від завдання} = \text{Релевантні витрати} + \\ & \text{комп'ютера в оренду} \quad \text{для варіанта 1} \\ & \text{Варіант 2} \left(\begin{array}{l} \text{Придбати комп'ютер і} \\ \text{здати його в оренду} \end{array} \right): \text{Вартість} + \\ & \text{Втрати доходу} = \text{Релевантні витрати} + \\ & \text{від дивідендів} \quad \text{для варіанта 2} \end{aligned}$$

Можливі витрати не відображають в облікових регістрах і беруть до уваги тільки в разі використання обмежених ресурсів.

- контролю (контрольовані і неконтрольовані витрати):

1. За ознакою контрольованості для оцінки діяльності центрів відповідальності:

1.1. Контрольовані витрати – це витрати, які менеджер може безпосередньо контролювати або чинити на них значний вплив.

1.2. Неконтрольовані витрати – це витрати, які менеджер не може контролювати чи впливати на них.

Прикладом традиційно контрольованих витрат з позиції начальника цеху є основні матеріальні витрати і основна заробітна плата виробничих робітників, а неконтрольованих — амортизація виробничого устаткування.

2. За відношенням до норм з метою контролю за економічним використанням ресурсів, організації системи «стандарткост» чи застосування нормативного методу:

2.1. Фактичні витрати

2.2. Нормативні (стандартні)

2.3. Прогнозні

3. За доцільністю витрачання для контролю за дотриманням технології та умов виробництва:

3.1. Продуктивні – передбачені технологією та організацією виробництва

3.2. Непроодуктивні – не обов'язкові, що виникають внаслідок певних недоліків організації виробництва, порушення технології тощо

4. За місцем виникнення витрат та центрів відповідальності з метою здійснення контролю за відповідальними особами та за місцями виникнення витрат:

4.1. Витрати на робочому місці

4.2. Витрати бригади

4.3. Витрати структурного підрозділу.

4.2.2. Аналіз поведінки витрат. Змінні і постійні витрати, умовно-змінні і умовно-постійні витрати.

Прийняття управлінських рішень – неперервний процес. аналіз поведінки витрат є одним із найважливіших аспектів управлінського обліку, оскільки оцінка менеджерами такої інформації дає змогу сформувавши їм уявлення не тільки власне про витрати, але набагато ширше – про запаси, організацію їхнього постачання на підприємство, ефективність використання праці, основних засобів, можливість розширення ринку збуту шляхом надання скидок покупцям до максимального можливого рівня тощо.

Поведінка витрат – це характер їх реагування на зміни в діяльності підприємства. Знання залежності рівня витрат від зміни окремих факторів виробництва дозволяє впливати на їх рівень, змінюючи відповідним чином ці фактори. Поведінка витрат визначається їх видом: змінні, постійні, напівзмінні, напівпостійні.

Змінні витрати – це такі, сума яких змінюється пропорційно зміні обсягу діяльності, тобто при зростанні обсягу виробництва на 10% загальна сума таких витрат також зростає на 10%. Графічно ця залежність виражається прямою лінією, а теоретично – рівнянням прямої.

Змінні витрати – це такі, сума яких змінюється пропорційно зміні обсягу діяльності, тобто при зростанні обсягу виробництва на 10% загальна сума таких витрат також зростає на 10%. Графічно ця залежність виражається прямою лінією (рис.4.2), а теоретично – рівнянням прямої.

$$y = bx, \quad (4.1)$$

де y – загальна сума змінних витрат;

x – обсяг діяльності (кількість одиниць виготовленої продукції);

b – витрати на одиницю діяльності

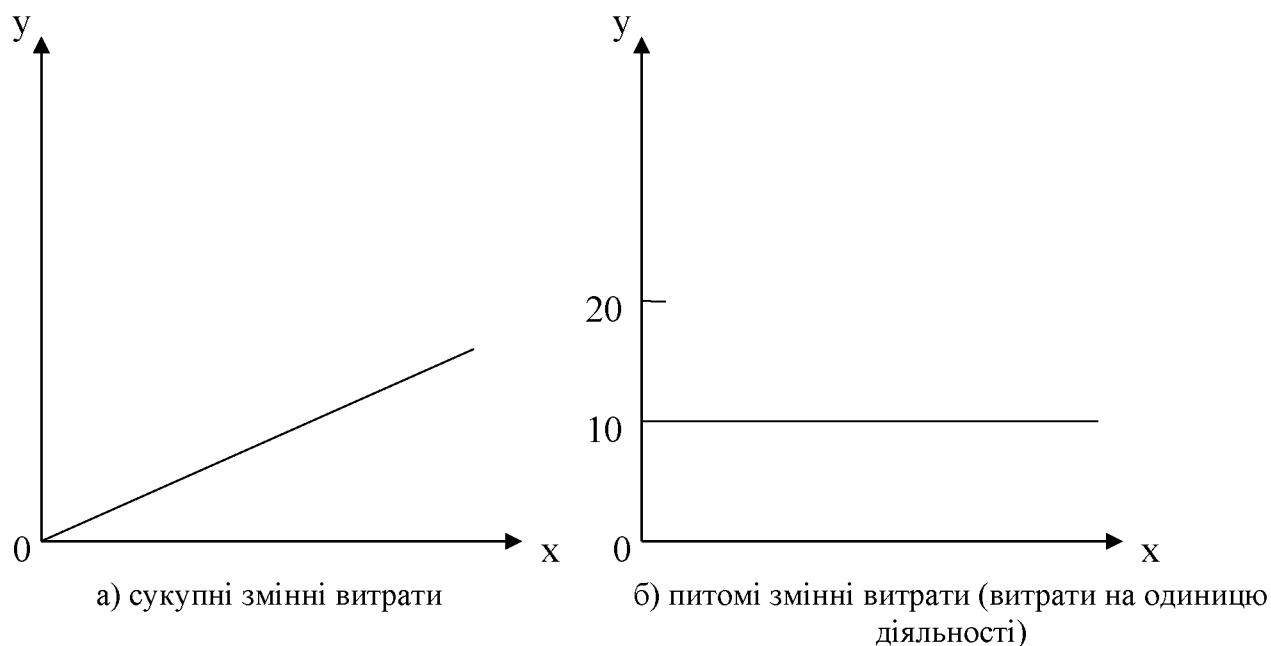


Рис. 4.2. Залежність змінних витрат від обсягу діяльності.

Для того, щоб охарактеризувати поведінку змінних витрат в управлінському обліку використовують спеціальний показник – **коефіцієнт реагування витрат** ($K_{рв}$), який характеризує співвідношення темпів зростання витрат і темпів зростання ділової активності підприємства:

$$K_{рв} = \frac{T_{рв}}{T_{ра}} \quad (4.2)$$

де $T_{рв}$ – темпи росту витрат, %;

$T_{ра}$ – темпи росту ділової активності підприємства (обсягу діяльності), %.

Постійні витрати – це такі витрати, сума яких не змінюється при зміні обсягу діяльності (орендна плата, зарплата адмінперсоналу, прямолінійна амортизація основних засобів і т. ін.). З розрахунку на одиницю продукції при зростанні обсягів виробництва такі витрати зменшуються (рис.4.3.)

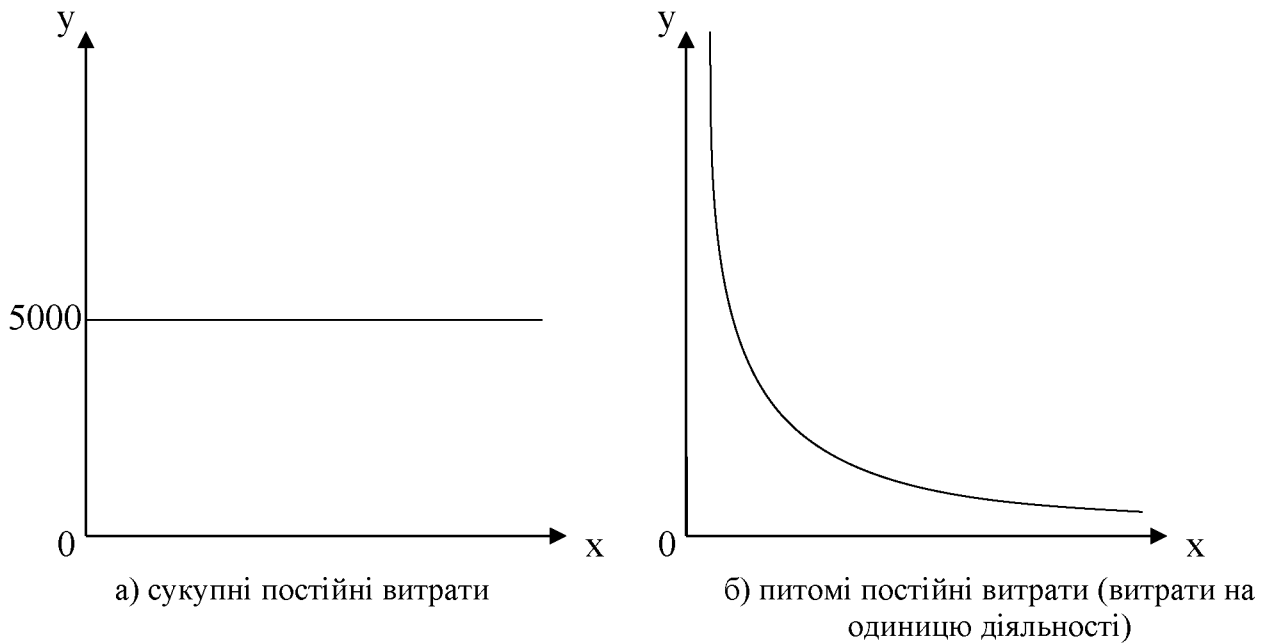


Рис. 4.3. Залежність постійних витрат від обсягу діяльності

Для таких витрат коефіцієнт реагування дорівнює нулю.

Ділення витрат на постійні і змінні певною мірою умовне, тому що в чистому вигляді вони не проявляються. За його словами, змінні витрати на одиницю продукції все ж змінюються із змінами організаційно-технічних умов роботи підприємства, а постійні витрати змінюються за суттєвої зміни об'єму виробництва. Тому, щоб бути точним, ці витрати треба називати умовно-змінними та умовно-постійними. Умовно-змінними вони називають витрати, сума яких змінюється майже прямо пропорційно до змін обсягу виробництва продукції. Умовно-постійними вони називають витрати, сума яких у певних межах не змінюється зі зміною обсягу виробництва продукції.

Для аналізу діяльності підприємства дуже важливі також змінні витрати, що змінюються непропорційно до зміни обсягу виробництва (прогресивні та дегресивні), оскільки вони впливають на зміну собівартості продукції. А собівартість продукції є основним фактором, який визначає розмір валового прибутку, що змінюється обернено пропорційно до собівартості продукції. Отже, ця класифікація має велике значення в плануванні і контролюванні, для ефективного управління витратами на підприємстві. Надалі удосконалену класифікацію витрат за ознакою ступеня впливу обсягу виробництва на рівень витрат доцільно застосувати для розрахунків економії на умовно-постійних витратах та економії (перевитрат) на змінних непропорційних витратах у разі збільшення обсягу виробництва.

4.3. Система калькулювання за методами повних і змінних витрат.

4.3.1. Цілі і сутність калькулювання витрат.

Цілями калькулювання є:

1. Оцінка випущеної готової продукції та напівфабрикатів власного виробництва за виробничою собівартістю для її оприбуткування та підготовки в подальшому фінансової звітності.

2. Підготовка інформації для прогнозування, планування, контролю за витратами, доходом, прибутком, зокрема для: планування величини витрат на наступний період; обґрунтування економічної ефективності від впровадження нової техніки, вибору сучасних технологічних процесів; прийняття рішень щодо проведення ремонтних робіт господарським способом чи з залученням спеціалізованих будівельних організацій; визначення на основі витрат ціни адекватної, справедливої, конкурентоздатної; контролю витрат у виробництві та на всіх стадіях життєвого циклу продукту; визначення рентабельності окремих видів продукції; контролю витрат за всіма процесами, які здійснюються на підприємстві, визначення процесу, який є найдорожчим; визначення сегменту, який потребує скорочення (розширення) обсягів виробництва; оцінки; ефективності окремих підрозділів; якості управління; діяльності центрів відповідальності, персоналу; виявлення залежності "витрати-обсяг-прибуток"; визначення трансфертної ціни, яка застосовується при комерційних операціях між підрозділами одного й того ж підприємства, зокрема при наявності права підрозділу виходити на зовнішній ринок.

Основним призначенням калькулювання є створення інформації про витрати на одиницю їх носія, що потрібно для організації та управління бізнесом, контролю за рівнем витрат, визначення прибуткових, другорядних і збиткових сегментів діяльності.

Сутність калькулювання в ринкових умовах визначається реальними виробничими умовами організації, необхідністю отримання показників собівартості для порівняння витрат, призначення ціни, контролю та прийняття рішень з управління виробництвом.

Калькулювання являє собою методичний прийом бухгалтерського обліку, призначений для угруповання, розподілу витрат і обчислення собівартості заготовлених матеріальних цінностей та виробленої продукції, виконаних робіт і наданих послуг у розрізі економічних елементів, статей витрат, об'єктів обліку і калькулювання і калькуляційних одиниць.

Калькулювання – це процес визначення собівартості певного об'єкта

витрат.

Об'єктом витрат є предмет або сегмент діяльності, що потребує окремого вимірювання пов'язаних з ним витрат.

Калькулювання є способом одержання інформації для:

- оцінки випущеної з виробництва продукції та визначення фінансового результату;
- обґрунтування виробничої стратегії;
- ціноутворення (у т.ч. в нестандартних ситуаціях, в точці беззбитковості);
- оцінки ефективності діяльності керівників центрів відповідальності.

Для обчислення собівартості матеріальних цінностей і готової продукції (робіт, послуг) складається *калькуляція* – вважати, підрахувати), яка є заключним етапом обліку витрат на виробництво. Вона являє собою документ, в якому групуються витрати в грошовому вираженні для визначення собівартості продукції (робіт, послуг).

4.3.2. Калькулювання собівартості за методом повних витрат і методом змінних витрат.

Залежно від повноти охоплення витрат методи калькулювання собівартості підрозділяються на дві групи:

- калькулювання з неповним розподілом витрат (неповної собівартості);
- калькулювання з повним розподілом витрат (повної собівартості).

Калькулювання повних витрат – метод, що передбачає включення всіх (змінних і постійних) виробничих витрат до собівартості.

Цей метод традиційно застосовується для складання зовнішньої фінансової звітності.

Система обліку та калькулювання повних витрат, оснований на розподілі витрат на прямі та непрямі, передбачає включення до собівартості продукції всіх виробничих витрат – як змінних, так і постійних, розподіл загальновиробничих між окремими видами продукції на основі єдиної бази (машино-годин, основної заробітної плати тощо), відшкодування за рахунок прибутку підприємства витрат на збут і адміністративних витрат. Відповідно, усі виробничі витрати розподіляються між виробами і включаються в собівартість незавершеного виробництва та готової продукції.

Це підтверджує, що система обліку повних витрат здебільшого орієнтована на виробництво, а її принципи обліку сприяють відображенню технологічних аспектів виробничого процесу. Вони повною мірою проявилися в методах обліку і калькулювання за замовленнями та

процесами.

З метою складання внутрішньої звітності і прийняття рішень в короткотерміновий період застосовують калькулювання змінних витрат – метод, що передбачає включення до собівартості тільки змінних виробничих витрат.

При калькулюванні змінних витрат постійні загальновиробничі витрати, так само як і адміністративні, витрати на збут розглядають як витрати періоду і списують на витрати періоду, а не на виробництво. Змінні загальновиробничі витрати включаються до виробничої собівартості.

На основі калькулювання змінних витрат є можливість обчислити маржинальний дохід, який застосовується для прийняття різних управлінських рішень.

Розглянемо процес складання звіту про фінансові результати за калькулюванням постійних і змінних витрат на основі даних табл. 4.1.

Таблиця 4.1

Інформація про витрати і доходи підприємства за I квартал

Показники	Місяці		
	січень	лютий	березень
1. Виробництво продукції, шт.	5000	5000	5000
2. Реалізовано продукції, шт.	5000	4500	5500
3. Ціна за одиницю, грн.	10	10	10
4. Змінні витрати на одиницю, грн.:			
- прямі (матеріали, зарплата тощо)	3	3	3
- загальновиробничі	2	2	2
- адміністративні та збут	1	1	1
5. Постійні витрати, грн.:			
- загальновиробничі	6000	6000	6000
- адміністративні та збут	4000	4000	4000

Складемо Звіт про фінансові результати за методом калькулювання повних витрат (табл. 4.2).

Таблиця 4.2

Звіт про фінансові результати (калькулювання повних витрат)

Показники	Місяці		
	січень	лютий	березень
1 Дохід від реалізації	50000	45000	55000
2 Собівартість реалізованої продукції	(31000)*	(27900)**	(34100)***
3 Валовий прибуток	19000	17100	20900

4 Операційні витрати (адміністративні, збут)	(9000) ¹	(8500) ¹	(9500) ¹
5 Операційний прибуток	10000	8600	11400

$$* (3+2) \times 5000 + 6000 : 5000 \times 5000 = 31000$$

$$** (3+2) \times 4500 + 6000 : 5000 \times 4500 = 27900$$

$$*** (3+2) \times 5500 + 6000 : 5000 \times 5500 = 34100$$

¹ 1 x 5000 + 4000 = 9000 січень, 1 x 4500 + 4000 = 8500 лютий,
1 x 5500 + 4000 = 9500 березень

Складемо Звіт про фінансові результати за методом калькулювання змінних витрат (табл. 4.3).

Таблиця 4.3

Звіт про фінансові результати (калькулювання змінних витрат)

Показники	Місяці		
	січень	лютий	березень
1. Дохід від реалізації	50000	45000	55000
2. Собівартість реалізованої продукції	(25000)*	(22500)**	(27500)***
3. Виробничий маржинальний дохід	25000	22500	27500
4. Змінні операційні витрати (адміністративні, збут)	(5000)	(4500)	(5500)
5. Загальний маржинальний дохід	20000	18000	22000
6. Постійні витрати	(10000)	(10000)	(10000)
7. Операційний прибуток	10000	8000	12000

$$* (3+2) \times 5000 = 25000$$

$$** (3+2) \times 4500 = 22500$$

$$*** (3+2) \times 5500 = 27500$$

Вибір методу калькулювання впливає на величину прибутку у звітному місяці. Порівняємо одержані результати (табл. 4.4).

Таблиця 4.4

Операційний прибуток за результатами калькулювання повних і змінних витрат

Метод калькулювання	Операційний прибуток, грн.		
	січень	лютий	березень
Калькулювання повних витрат	10000	8600	11400
Калькулювання змінних витрат	10000	8000	12000

Прибуток за січень за двома методами збігається, а у лютому та березні є різниця на 600 грн. Ця різниця спричинена тим, що в цих місяцях обсяги виробленої та реалізованої продукції не співпадають. Так, у лютому

було виготовлено 5000 одиниць продукції, а реалізовано тільки 4500 одиниць, тобто є залишок на кінець місяця 500 одиниць.

Залишок буде оцінено по-різному в залежності від методу калькулювання:

1. калькулювання повних витрат:

$$500 \text{ од.} \times 5 \text{ грн.} + 6000 : 5000 \times 500 \text{ од.} = 3100 \text{ грн.}$$

2. калькулювання змінних витрат:

$$500 \text{ од.} \times 5 \text{ грн.} = 2500 \text{ грн.}$$

Повна собівартість залишку на кінець перевищує собівартість за змінними витратами на 600 грн., тобто на суму постійних загальновиробничих витрат, які припадають на 500 одиниць (це розподілені постійні загальновиробничі витрати).

При калькулюванні змінних витрат ця сума була одразу включена до витрат періоду у лютому і тоді ж вплинула на величину прибутку. При калькулюванні повних витрат постійні загальновиробничі витрати списуються на витрати періоду із "затримкою", тобто в момент реалізації готової продукції у складі її собівартості.

У березні ситуація зворотня: реалізовано 500 одиниць із залишку за лютий, причому загальновиробничі витрати, які припадають на цей залишок, були списані на витрати періоду у лютому (за методом змінних витрат).

Різницю у прибутку можна обчислити наступним чином:

$$\begin{aligned} \text{Різниця} & \quad \text{Зміна запасів} & \quad \text{Бюджетна ставка розподілу постійних} \\ \text{прибутку} & = \text{готової продукції} \times \text{загальновиробничих витрат} & & \quad (4.3) \end{aligned}$$

За даними нашого прикладу ставка розподілу постійних загальновиробничих витрат становить: $6000 \text{ грн.} : 5000 \text{ од.} = 1,2 \text{ грн.}$ Тоді різниця у прибутку буде обчислена так: $1,2 \text{ грн.} \times 500 \text{ од.} = 600 \text{ грн.}$

Вказана вище формула може використовуватись тільки тоді, коли немає змін у залишках незавершеного виробництва і не змінювалась ставка розподілу постійних загальновиробничих витрат. В інших випадках слід користуватись такою формулою:

$$\begin{aligned} \text{Різниця} & \quad \text{Постійні загальновиробничі витрати} & \quad \text{Постійні загальновиробничі} \\ \text{прибутку} & = \text{у собівартості запасів} & \quad \text{витрати у собівартості запасів} \\ & \quad \text{на кінець періоду} & \quad \text{на початок періоду} & & (4.4) \end{aligned}$$

Суму постійних витрат на початок періоду можна обчислити як добуток кількості одиниць готової продукції у залишку на початок на бюджетну ставку розподілу на початок. Постійні витрати на кінець періоду

обчислюються аналогічно (тут слід мати на увазі, що бюджетна ставка розподілу постійних загальновиробничих витрат на початок і на кінець періоду може змінитися).

Різниця між методами калькулюванням за повними і змінними витратами полягає, насамперед, у процедурі віднесення накладних витрат виробництва та відображення цього у Звіті про фінансові результати. Обидва методи розглядають витрати на збут та адміністративні витрати як витрати періоду. Крім того, змінна складова цих витрат не є частиною собівартості продукту за будь-яким методом. Різниця у величині чистого прибутку під час використання калькуляції за повними і змінними витратами пов'язується зі зміною рівня запасів. Якщо запаси збільшуються протягом року за умови відносно постійного рівня виробництва, а виробництво перевищує продажі, чистий прибуток буде менший за калькуляції за змінними витратами, ніж за повними. І навпаки, якщо запаси знизилися, а обсяг продаж перевищує виробництво, прибуток буде більш за калькуляції за змінними витратами, ніж за повними.

У США, наприклад, калькуляція за змінними витратами на сьогодні не є прийнятною для вимірювання доходів та складання фінансової звітності, яка повинна відповідати загальноприйнятим принципам бухгалтерського обліку (GAAP). Проте менеджери часто використовують її для внутрішніх звітів компанії. Метод калькулювання за повними витратами: – в основному використовується для формування зовнішньої звітності підприємства; – ґрунтується на розподілі всіх витрат, що включаються до собівартості за видами продукції, тобто передбачає розрахунок повної собівартості продукції; – непрямі витрати розподіляються за видами продукції відповідно до визначеної бази, яка зафіксована в наказі про облікову політику.

4.4. Аналіз взаємозв'язку витрат, обсягу діяльності і прибутку (CVP-аналіз)

4.4.1. Мета і методи CVP-аналізу

Аналіз співвідношення «витрати-обсяг-прибуток» (Cost-Volume-Profit) є одним із потужних інструментів в управлінні витратами і зводиться до встановлення точки беззбитковості, тобто визначення тієї межі, починаючи з якої доходи підприємства повністю покривають його витрати. За допомогою такого аналізу можна краще оцінити можливості отримання прибутку і стають очевидними гарантії беззбитковості підприємства.

CVP-аналіз є невід'ємною частиною фінансового планування і

прийняття рішень. Кожен менеджер та фахівець з управлінського обліку повинен бути досконало знайомим з його концепціями.

Мета CVP-аналізу це виявлення оптимальних пропорцій між витратами, ціною продажу, обсягом реалізації і, як наслідок, мінімізувати підприємницький ризик. Для проведення зазначеного аналізу необхідно розподілити всі витрати підприємства на постійні та змінні. На практиці саме даний розподіл створює безліч проблем, будучи досить трудомісткою і складною процедурою, оскільки багато статей витрат є змішаними і містять в собі як постійну, так і змінну складові.

Методика CVP-аналізу традиційно розглядається її прихильниками і популяризаторами як така, що має важливе прикладне значення. Наприклад, розповсюджені такі висловлення: "CVP-аналіз є одним з найпотужніших інструментів, що мають у своєму розпорядженні керівники підприємств"

CVP-аналіз можна здійснювати за двома методами – традиційним та управлінським.

Для порівняння проведемо розрахунок точки беззбитковості за двома підходами. Припустимо, є такі вихідні умови (табл. 4.5).

Таблиця 4.5

Показники реалізації та витрат в звітний період

№	Показники	Продукція			Разом
		№1	№2	№3	
1	Обсяг реалізації, грн	10800	3710	4620	19130
2	Змінні витрати на весь обсяг реалізації, грн	6480	2100	2900	11480
3	Постійні витрати, грн				7350
4	Прибуток, грн				300

Розрахунок точки беззбитковості здійснюються за допомогою формули:

$$ТБ = Пв / ц_{од} - Зв, \quad (4.5)$$

Де ТБ – точка беззбитковості у натуральному виразі, од;

Пв – постійні витрати, грн;

$ц_{од}$ – ціна одиниці виробу, грн;

Зв – змінні витрати, грн

Перше завдання, яке виникає в CVP-аналізі - це поділ (диференціація) сумарних витрат на випуск і реалізацію продукції на змінні і постійні. Існує кілька методів такого поділу, серед яких метод максимальної і мінімальної точки, графічний метод і метод найменших квадратів.

При використанні *методу максимальною і мінімальною*

точки розрахунки проводяться в наступній послідовності.

• 1. Із сукупності даних за аналізований період вибираються два значення з найбільшим (x_{\max}) і найменшим (x_{\min}) обсягом виробництва і відповідні їм значення витрат z_{\max} і z_{\min} .

• 2. Визначається ставка змінних витрат $z'_{\text{пер}}()$ за такою формулою:

$$z'_{\text{пер}} = \frac{z_{\max} - z_{\min}}{x_{\max} - x_{\min}}$$

3. Обчислюється загальна величина постійних витрат $z_{\text{пост}}()$:

$$z_{\text{пост}} = z_{\max} - z'_{\text{пер}} \times x_{\max}$$

4. За умови, що між обсягом продукції і витратами існує лінійна залежність, диференціація витрат запишеться наступним рівнянням:

$$z = z_{\text{пост}} + z'_{\text{пер}} \times x$$

При використанні методу максимальною і мінімальною точки необхідно виключити з розрахунку випадкові, нехарактерні точки, інакше результати розрахунків можуть виявитися помилковими.

Графічний **метод** має наступну послідовність диференціації витрат.

• 1. Будується графік, на якому по осі абсцис відображаються обсяги виробництва, а по осі ординат - витрати.

• 2. На графіку відкладаються дві точки, відповідні загальним витратам для мінімального і максимального обсягу виробництва.

• 3. Виділені точки з'єднуються до перетину з віссю ординат, що і покаже величину постійних витрат.

• 4. Розраховуються середній обсяг і середні витрати за період (12 місяців).

• 5. Визначається величина змінних витрат на одиницю продукції.

Найбільш точним методом диференціації витрат є **метод найменших квадратів**

Аналітичний метод визначення безбитковості заснований на залежності:

$$K = \frac{z_{\text{пост}}}{c - z'_{\text{пер}}}$$

де D_0 - критичний обсяг виробництва;

$z_{\text{пост}}$ - Сума постійних витрат; c - ціна одиниці продукції;

$z'_{\text{пер}}$ - Змінні витрати на одиницю продукції.

Багато змішаних витрат змінюються залежно від операційної діяльності нелінійно. Для спрощення процедури аналізу витрат і з тим, щоб зробити інформацію простішою у використанні, фахівці з управлінського обліку розробили метод перетворення нелінійного характеру динаміки витрат у лінійний.

Для поділу змішаних компонентів витрат, як правило, використовуються чотири методи: інженерний, діаграм розсіювання

(scatter diagram), максимуму-мінімуму (максимальної й мінімальної точок) і статистичні методи.

Інженерний метод застосовується для поділу витрат на їхні постійні і змінні компоненти. Під час його використання крок за кроком виконується аналіз планових завдань, витрат і операційних процесів. Цей метод аналізу доволі коштовний через свою високу деталізацію, і він, як правило, використовується для оцінки витрат окремого виду діяльності або витрат на освоєння нових продуктів.

Нанесені на діаграмі точки допомагають визначити, чи є лінійною залежність між витратами і пов'язаними з ними показниками діяльності.

Метод максимальної і мінімальної точок є загальним, триступневим підходом до визначення змінних та постійних компонентів змішаних витрат. Він заснований на припущенні, що лише дві точки даних необхідно визначити для оцінки лінійної залежності між витратами та обсягом:

$$C = \varphi q + FC,$$

де C – загальні змішані витрати; φ – ставка змінних витрат за одиницю продукції; FC – загальні фіксовані витрати за звітний період. Це відносно грубий метод, оскільки для прогнозування поведінки витрат він використовує лише найвищі й найнижчі дані спостережень.

Використання методу передбачає три етапи:

Етап 1. Розрахунок ставки змінних витрат на одиницю продукції.

Етап 2. Визначення загальних постійних витрат.

Етап 3. Побудова моделі витрат для оцінки загальних витрат у релевантному діапазоні.

Статистичні методи, такі як регресійний аналіз математично описують взаємозв'язок між витратами і обсягами діяльності, і застосовуються для поділу змішаних витрат на змінні і постійні компоненти.

Еластичність витрат. Для завдань практичного аналізу динаміки витрат важливе значення має визначення чутливості витрат до зміни обсягів діяльності. З цією метою розраховується показник еластичності витрат, який визначає, наскільки відсотків змінюється обсяг витрат за умови зміни обсягів діяльності на один відсоток.

4.4.2. Розрахунок і інтерпретація точки беззбитковості в натуральних одиницях і вартісному вимірі для одного виду продукту (товару, роботи, послуги)

Точка беззбитковості (Break-Even Point) – це обсяг виробництва, за якого витрати підприємства (організації) дорівнюють виручці. Інакше кажучи, точка беззбитковості – це момент, коли обсяг виручки наздоганяє

обсяг витрат, і в цій точці підприємство виходить в нуль. Визначення точки безбитковості – перший етап CVP-аналізу. Точка безбитковості

визначається в одиницях продукції або в грошовому вираженні. Її ще називають порогом рентабельності, критичною точкою або CVP-точкою.

Цей показник дозволяє зрозуміти, скільки одиниць товару потрібно продати або яку суму виручки отримати, щоб ваше підприємство почало приносити прибуток. Також точка безбитковості дає можливість визначити мінімальний рівень виручки, нижче якого виробництво просто не окупиться. Тому є сенс спробувати розрахувати цей показник ще до того, як запускати бізнес.

Ще точка безбитковості дозволяє визначити, наскільки треба збільшити обсяг продажів, нижче якої ціни не можна продавати, яка вартість товарів і послуг оптимальна, щоб дохід зростав.

На точку безбитковості зверне увагу інвестор або кредитор, якщо ви захочете привернути його у свій бізнес.

Цей показник дозволяє зрозуміти, скільки одиниць товару потрібно продати або яку суму виручки отримати, щоб ваше підприємство почало приносити прибуток. Також точка безбитковості дає можливість визначити мінімальний рівень виручки, нижче якого виробництво просто не окупиться. Тому є сенс спробувати розрахувати цей показник ще до того, як запускати бізнес.

Ще точка безбитковості дозволяє визначити, наскільки треба збільшити обсяг продажів, нижче якої ціни не можна продавати, яка вартість товарів і послуг оптимальна, щоб дохід зростав.

На точку безбитковості зверне увагу інвестор або кредитор, якщо буде бажання привернути його у свій бізнес.

Приклад:

Припустімо, ви хочете відкрити виробництво пончиків і плануєте продавати не менше 500 штук на день, 30 днів на місяць за ціною 10 грн за 1 шт. Сумарно місячна виручка очікується на рівні 150 тис. грн.

При цьому ви підраховали, що витрати на інгредієнти на один пончик і їх упаковку становитиме всього лише 4 грн. Це будуть змінні витрати, які можуть змінюватися залежно від кількості проданих одиниць товару.

А в постійні витрати вносяться ті витрати, що не залежать від успішності продажів: наприклад, оренда приміщення — 5 тис. грн на місяць, оплата комунальних послуг — 2 тис. грн, зарплати персоналу — 20 тис. грн, податки — 10 тис. грн (можуть і залежати від продажів, але припустімо, що в даному разі ні), а також інші витрати — 2 тис. грн. Всього постійні витрати становитимуть 39 тис. грн.

Підставивши значення в першу формулу, отримаємо точку

беззбитковості в грошовому вираженні: вам потрібно продати пончиків на 65 тис. грн, щоб виробництво вийшло в нуль. Нескладно помітити, що такий бізнес при заданих параметрах пройде точку беззбитковості вже в перший місяць роботи.

Щоб підрахувати точку беззбитковості в натуральному вираженні, потрібно змінні витрати (4 грн на одному пончику помножені на кількість продажів — 15 тис. шт. на місяць) поділити на різницю між ціною продажу і середніми витратами на одиницю продукції (10 грн — 4 грн). Отримуємо, що потрібно продати 10 тис. пончиків, щоб за цих умов бізнес вийшов на точку беззбитковості.

4.4.3. Розрахунок і інтерпретація обсягу діяльності в натуральних одиницях і вартісному вимірі для отримання цільового прибутку для одного виду продукту (товару, роботи, послуги)

Аналіз за умови невизначеності та безпеки виробництва передбачає визначення ступеню перевищення беззбиткового обсягу виробництва через обчислення коефіцієнту безпеки операційної (виробничої) діяльності (Кб):

$$К_{бн} = (Q_n - Q_{бн}) : Q_n$$

або

$$К_{бв} = (Q_v - Q_{бв}) : Q_v$$

де $К_{бн}$ – коефіцієнт безпеки при натуральному обсязі;

$К_{бв}$ – коефіцієнт безпеки при вартісному обсязі;

Q_n – обсяг виробництва у натуральному вимірі;

$Q_{бн}$ – беззбитковий обсяг виробництва у натуральному вимірі;

Q_v – обсяг виробництва (реалізації) у вартісному вимірі;

$Q_{вн}$ – беззбитковий обсяг виробництва (реалізації) у вартісному вимірі.

Чим більший коефіцієнт безпеки, тим безпечніша операційна (виробнича) діяльність підприємства щодо рівня прибутковості.

Коефіцієнт безпеки операційної (виробничої) діяльності також розраховується:

$$Кб = \frac{МП}{Вп},$$

де МП – маржинальний прибуток;

Вп – постійні витрати.

Залежність прибутку від операційної активності та структури витрат аналізується з огляду на обсяг виробництва, який забезпечує плановий рівень прибутку підприємства, та розмір прибутку при зміні обсягу виробництва.

Обсяг виробництва (реалізації) у натуральному вимірі розраховується:

$$Q_n = \frac{V_n + P_{пл}}{Ц - V_{зо}}$$

або

$$Q_n = Q_k + \frac{P_{пл}}{Ц - V_{зо}}$$

де Q_n – обсяг виробництва (реалізації) у натуральному вимірі ;

V_n – постійні витрати;

$P_{пл}$ – плановий прибуток;

$Ц$ – ціна одиниці продукції;

Q_k – критичний обсяг виробництва (реалізації);

$V_{зо}$ – змінні витрати на одиницю продукції.

Обсяг виробництва (реалізації) у вартісному вимірі розраховується:

$$Q_v = \frac{V_n + P_{пл}}{K_{мп}}$$

або

$$Q_v = Q_k + \frac{P_{пл}}{K_{мп}}$$

де Q_v – обсяг виробництва (реалізації) у вартісному вимірі ;

V_n – постійні витрати;

$P_{пл}$ – плановий прибуток;

Q_k – критичний обсяг виробництва (реалізації);

$K_{мп}$ – коефіцієнт маржинального прибутку.

Застосовуючи певний порядок розрахунків, керівництво підприємства має можливість ухвалювати відповідні організаційні та маркетингові рішення, які мають на меті встановлення та підтримання позитивної господарської діяльності підприємства.

Вирішується питання встановлення відповідного рівня прибутковості. Плановим визнається той рівень прибутку, який підприємство хотіло б одержати в певному періоді, виходячи із своїх стратегічних планів, наявних можливостей (організаційних, технічних та технологічних) та певної ситуації на ринку товарів та послуг. Визначається оптимальний рівень виробництва та продажу продукції за певних цін і рівня витрат для досягнення планового прибутку.

Маржинальний прибуток (ПМ), який іноді називають покриттям, або внеском у прибуток, обчислюється за формулою:

$$ПМ = ЧД - ЗВ = ПВ + П$$

де ПМ величина маржинального прибутку за певний період, грн.; ЧД - чистий дохід за певний період; ЗВ - змінні витрати за цей самий період; ПВ - постійні витрати за період; П - операційний прибуток, грн.

Відповідно, операційний прибуток, або просто прибуток, є різницею:

$$П = ПМ - ПВ$$

Маржинальний прибуток є верхньою межею прибутку при зміні величини

постійних витрат ПВ, а саме: коли постійні витрати прямують до нуля - ПВ \rightarrow 0, операційний прибуток прямує до маржинального прибутку - П \rightarrow ПМ.

Співвідношення між маржинальним прибутком і обсягом чистого доходу зручно аналізувати за допомогою - коефіцієнта маржинального прибутку.

$$Кп.м. = \frac{ПМ}{ЧД}$$

де Кп.м. - коефіцієнт маржинального прибутку.

Коефіцієнт Кп.м показує частку маржинального прибутку (ПМ) у чистому доході, тобто скільки грн. маржинального прибутку припадає на 1 грн. чистої виручки.

Операційна діяльність щодо виробництва (продаж) продукції, надання послуг, виконання робіт вважається врівноваженою, коли дохід від продаж цієї продукції (робіт, послуг), тобто виручка, дорівнює сукупним витратам. Цей обсяг продукції ще називають точкою беззбитковості - фінансовий рубіж, на якому підприємство покриває свої видатки, але прибутку: ще не одержує.

Натуральна форма обсягу беззбитковості (Об.н.) може бути визначена із припущення, що прибуток, обумовлений як різниця між виторгом (Об.н. \times Ц) і сумою витрат, дорівнює (відповідно до вихідної умови):

$$Об.н. = \frac{ПВ}{Ц - ЗВ_о}$$

де ЗВ_о-змінні витрати на одиницю продукції.

Для виведення формули обчислення беззбиткового обсягу виробництва в грошовому виразі скористаємося формулою:

$$ЧД_б = \frac{ПВ}{Кп.м} = ЗВ_б + ПВ$$

де ЗВб – змінні витрати на беззбитковий обсяг продукції (продаж).

У точці беззбитковості постійні витрати покриваються маржинальним прибутком.

Важливим при визначенні беззбитковості є аналіз зони безпеки, яка визначає можливі границі маневру підприємства, як у ціновій політиці, так і в зниженні натурального обсягу виробництва й реалізації продукції.

Коефіцієнт безпеки операційної (виробничої) діяльності (Кб) обчислюється

в залежності від того, як виражається продукція – натуральних одиницях чи вартісному вимірі:

$$K_b = \frac{Q_{\phi} - Q_b}{Q_{\phi}} = \frac{ЧД - ЧДб}{ЧД}$$

Коефіцієнт безпеки операційної діяльності можна вважати мірою операційного ризику. З його зростанням зменшується ризик зниження обсягу виробництва до точки рівноваги, і навпаки.

Прибуток підприємства залежить від його операційної активності, яка на виробничих підприємствах виражається передусім обсягом продажу (виробництва) продукції.

Під час аналізу залежності прибутку від операційної активності з'ясовується питання: обсяг реалізації який забезпечує цільовий прибуток підприємства (Пц) визначається за формулою в залежності від одиниць виміру (натуральні, вартісні):

$$P_{Пц} = \frac{ПВ + Пц}{Ц - ЗВ_0} = \frac{ПВ + Пц}{Кл.м.}$$

Провівши аналіз умов беззбитковості при змінах ціни, ми бачимо, що при рівні ціни Ц1 підприємство продавало Q1 товару, і одержувало дохід:

$$Д = Ц1 \times Q1$$

Д- виручка від реалізації з якої підприємство покривало змінні витрати (ЗВ).

Чистий дохід від продажу формула (9):

$$ЧД = Д - (ЗВ \times Q1)$$

Розглянувши можливість зміни ціни на продукцію необхідно зазначити на скільки повинен змінитися рівень продажів при коливанні ціни, щоб підприємство не понесло збитків.

Беззбитковий приріст продажів у результаті зміни ціни визначається по формулі:

$$БППП\% = \frac{-\Delta Ц}{Ц_1 - ЗВ + (-\Delta Ц)} \times 100\%$$

Таким чином, беззбитковий приріст продажів (у натуральному вираженні) може бути знайдений нами за допомогою формули:

$$БППП_n = \frac{БППП_{ц} \times Q_1}{100\%}$$

Відповідно, якщо реальний приріст обсягу продажів перевищує величину беззбиткового приросту, то фірма не тільки нічого не губить у результаті зміни ціни, але навіть дістає додатковий прибуток.

Тепер розглянемо аналіз умов беззбитковості змін цін при зміні витрат. В цьому випадку величини, використовувані для розрахунку, обов'язково повинні бути виражені в абсолютних грошових одиницях (у грн., або іншій валюті). І тоді рівняння (11) прийме наступний вид:

$$БППП_{ц.в} = \frac{-(\Delta Ц - \Delta ЗВ)}{Ц_1 - ЗВ_1 + (\Delta Ц - \Delta ЗВ)} \times 100\%$$

де БППП_{ц.в.} — величина беззбиткового приросту продажів, % при зміні й ціни й змінних витрат; $\Delta Ц$ — зміна ціни; $(Ц_1 - ЗВ_1)$ — колишня абсолютна величина питомого виграшу; $\Delta ЗВ$ — зміна величини змінних витрат.

Беззбиткова зміна обсягу продажів у натуральному вираженні визначається аналогічно (11).

Тепер звернемося до аналізу впливу на беззбитковий приріст продажів можливих змін постійних витрат. Необхідно визначити, скільки продукції потрібно додатково продати за таких умов, щоб компенсувати приріст постійних витрат:

$$Q_{б.н.} = \frac{\Delta ПВ}{Ц - ЗВ}$$

де $Q_{б.п.}$ — беззбитковий обсяг продажів, нат. од.; $\Delta ПВ$ — приріст суми постійних витрат, руб.; $(Ц-ЗВ)$ — питомий абсолютний вигрaш, руб.

Тепер розглянемо розрахунок беззбиткового приросту продажів у випадку одночасної зміни постійних витрат і ціни. Єдина розбіжність, що у нас виникне – різна розмірність розрахунків. Розрахунок умов беззбитковості для інвестицій (приросту постійних витрат) звичайно ведеться в натуральних вимірниках. Тому, привівши розрахунок до того або іншого виду, ми одержимо на вибір наступні рівняння беззбиткового приросту продаж у натуральному вираженні:

$$БПП_{н} = \frac{-\Delta(Ц-ЗВ)}{Ц_1-ЗВ_1} \times Q_1 \frac{\Delta ПВ}{Ц_1-ЗВ_1}$$

де $БПП_{н}$ - беззбиткова зміна обсягу продажів в абсолютному вираженні; Q_1 початковий обсяг продажів; $(-\Delta(Ц-ЗВ))$, $(Ц_1-ЗВ_1)$ – відповідно зміна величини й нова величина питомого абсолютного вигрaшу.

Запропонована методика дозволяє визначити: до яких меж можна знизити обсяги випуску, яка найнижча межа у ціни, який обсяг продукції і ціни потрібно встановити щоб отримати цільовий прибуток. Отримання таких висновків є не тільки важливою і позитивною характеристикою діяльності підприємства, а також важливим фактором інвестиційної привабливості підприємства.

4.5. Бюджетування на підприємстві

4.5.1. Сутність бюджетування, його організація на підприємстві

В сучасних умовах господарювання, бюджетування на підприємстві є динамічною, гнучкою системою, яка перебуває в тісному зв'язку з умовами функціонування підприємства. Бюджетування, на відміну від традиційних способів управління, здатне ефективно впливати на формування фінансових ресурсів, рух коштів та на фінансовоекономічні результати діяльності, оптимізувати відхилення план/факт, коригувати діяльність шляхом прийняття відповідних управлінських рішень.

Процес підготовки окремих бюджетів на основі оцінки майбутніх результатів операцій за різними альтернативними рішеннями отримав назву **бюджетування**.

Бюджетування – динамічний процес, який об'єднує цілі, плани, рішення для їх досягнення, а також оцінку їх виконання. Він є невід'ємною рисою ефективного фінансового планування, оскільки, за оцінками

західних спеціалістів, підприємства, що не складають річні бюджети, втрачають за рік до 20 % своїх доходів.

Система бюджетування для підприємства будується поетапно. І починається цей процес набагато раніше формування бюджетів, а, як ми вже говорили, — зі стратегічного планування. Також основною умовою для впровадження бюджетування є налагоджена робота фінансового департаменту та чітко окреслені показники роботи всіх підрозділів компанії.

Підходи до організації бюджетування:

- згори - вниз, /в жорстко централізованих або невеликих підприємствах/;
- знизу вгору, /структура підприємства забезпечує надійну комунікацію підрозділів, а керівники нижчої та середньої ланки здатні складати релевантні бюджети і є довіреними особами вищого керівництва;
- знизу - вгору/згори вниз.

Ефективна організація бюджетного процесу безпосередньо залежить від роботи бюджетного комітету, який являє собою консультативну групу, сформовану із представників вищої ланки керівництва, а також зовнішніх консультантів. Цьому постійно діючому органу делегують виконання таких функцій:

- перевірку стратегічних планів;
- формування операційних бюджетів на базі стратегічних планів;
- формування функціональних бюджетів;
- складання зведеного бюджету;
- аналіз суттєвих відхилень;
- здійснення необхідних коригувань щодо діяльності підприємства;
- консультування виконавців бюджетів;
- вирішення конфліктів інтересів;
- розробку й оновлення poradnika бюджетування щодо строків, порядку подачі та затвердження бюджетів;
- встановлення сфери відповідальності керівників підрозділів тощо.

4.5.2. Види і послідовність складання бюджетів.

Розрізняють такі види бюджетів:

- за змістом - генеральний (зведений), що включає операційні /сукупність бюджетів витрат і доходів, що забезпечують складання бюджетного звіту про прибуток/ і фінансові бюджети / відображають грошові потоки та бюджетний баланс;
- відносно до кількості розрахункових показників обсягу діяльності:

- статичний /часто це синонім генерального;
- динамічний (гнучкий).

Гнучкий бюджет - це бюджет, складений (на етапі планування чи аналізу) для декількох можливих обсягів діяльності в межах діапазону.

Такий вигляд має підготовка до впровадження системи бюджетування на підприємстві:

1. Розробка стратегії

Стратегічний план дозволяє визначити образ та мету діяльності підприємства на довгострокову перспективу.

2. Фінансова структура організації

Необхідно зрозуміти, чи є вона взагалі і як функціонує. Якщо вона у хаотичному стані, потрібно організувати її роботу.

3. Показники та звітність

Визначити показники для ЦФВ (центрів фінансової відповідальності) та підрозділів, і як буде побудована за ними звітність.

4. Положення про бюджетування

Організувати бюджетний регламент та пов'язати його з обліковою політикою організації.

5. Автоматизація бюджетування для підприємства

До неї приступають, коли систему бюджетування налагоджено і все працює без збоїв.

4.5.3. Зміст операційних і фінансових бюджетів і порядок їх складання (бюджет продаж, бюджет виробництва, бюджет використання матеріалів і закупівель, бюджет заробітної плати, бюджет загальновиробничих витрат, бюджет адміністративних і збутових витрат, бюджет руху грошових коштів, бюджет інвестицій).

Розглянемо методику складання зведеного бюджету.

Етапи цього процесу подано на рис. 4.4. Зазначена послідовність має певне логічне пояснення. Так, виокремлення першим кроком складання бюджету продажу пояснюється тим, що рівень виробництва, обсяги закупівлі запасів і величина операційних витрат безпосередньо визначаються обсягом реалізації.

Зауважте, що крім системи операційних бюджетів складають три фінансові бюджети:

- бюджет інвестицій (капітальних вкладень);
- бюджет грошових коштів (відображає очікувані платежі та

надходження, особливо потрібен для контролю надлишку чи нестачі грошових коштів);

- бюджетний баланс (прогнозний баланс) – проформа фінансової звітності. Складають на підставі балансу на початок бюджетного періоду, бюджетів операційних витрат та бюджету грошових коштів. Нерозподілений прибуток у бюджетному балансі дорівнює сумі нерозподіленого прибутку на початок та очікуваного чистого прибутку за мінусом дивідендів, що підлягають сплаті.

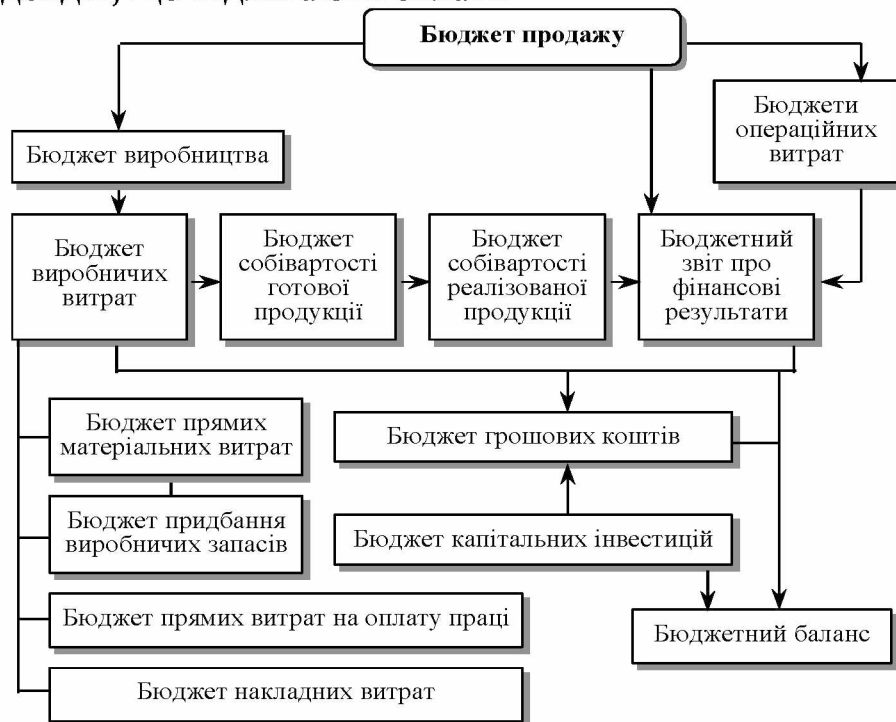


Рис. 4.4. Послідовність складання окремих бюджетів для формування зведеного бюджету

Бюджет продажу. Найбільш складний аспект бюджетування, оскільки містить значну частку суб'єктивізму. Бюджет продажу має відображувати обсяг реалізації продукції в натуральних і вартісних показниках за рік (місяць, квартал тощо). Для визначення можливого рівня продажу використовують експертні або статистичні методи (індикативний метод, історичний аналіз, функціональний метод тощо). При цьому необхідно врахувати рівень попиту на продукцію, географію збуту, категорії покупців, сезонні коливання у виробництві тощо. Слід зауважити, що навіть незначні відхилення фактичного обсягу продажу від запланованого можуть призвести до суттєвих змін більшості показників зведеного бюджету порівняно з їх фактичними величинами.

Бюджет виробництва. Для своєчасного реагування на запити ринку підприємству необхідна скоординованість дій виробничого підрозділу і відділу збуту. Бюджет виробництва – це план випуску продукції в

натуральних одиницях на бюджетний період. Він визначає обсяг ресурсів, необхідних для забезпечення безперервного процесу виготовлення продукції відповідно до запланованого обсягу її продажу. Для формування цього бюджету необхідно встановити політику щодо виробничих запасів, розрахувати обсяг виробництва за кожною позицією на бюджетний період та розробити графік виробництва на проміжні інтервали часу.

Бюджет виробництва формується на підставі даних бюджету продажу з урахуванням зміни залишків готової продукції.

Бюджет прямих матеріальних витрат показує, скільки сировини та інших виробничих запасів необхідно для виготовлення запланованої кількості продукції. Водночас з ним складається бюджет придбання виробничих запасів. Для визначення кількості матеріалів, що необхідно придбати за період.

Бюджет прямих витрат на оплату праці складається, виходячи з бюджету виробництва, даних про продуктивність праці і ставок оплати праці основного виробничого персоналу. Для оцінки прямих витрат на оплату праці слід скористатися інформацією, що міститься в технічній документації на виготовлення продукції, оскільки там зазначаються кількість годин праці для виготовлення одиниці продукції та відповідні розцінки оплати праці.

Бюджет накладних виробничих витрат відображує обсяг усіх витрат, пов'язаних із виготовленням продукції, за виключенням прямих витрат. Для їх розмежування використовують метод вищої-нижчої точки, метод регресії тощо. Бюджетування і контроль цієї частини виробничих витрат є одними з найскладніших завдань менеджменту, оскільки відсутня пряма залежність їх величини від обсягу діяльності. Проте такі кроки можуть принести підприємству значні додаткові вигоди.

Бюджет собівартості готової продукції. Після узгодження бюджетів продажу і виробництва та визначення величини виробничих витрат переходять до складання бюджету собівартості виготовленої за період продукції виробництва. З цією метою враховують зміну залишків незавершеного виробництва за період.

Бюджет собівартості реалізованої продукції. Собівартість реалізованої за період продукції визначають за формулою:

Собівартість реалізованої продукції	Залишок готової продукції на початок періоду	на	Собівартість виготовленої за період продукції	Залишок готової продукції на кінець періоду
-------------------------------------	--	----	---	---

Бюджети операційних витрат. Ці бюджети охоплюють витрати, пов'язані з управлінням та збутовою діяльністю. Мета бюджетування

таких витрат – оцінити їх величину відповідно до запланованого рівня виробництва і продажу для досягнення стратегічних цілей підприємства.

Бюджетний звіт про фінансові результати. Цей бюджет показує, які доходи заробить підприємство за бюджетний період і які витрати передбачаються для забезпечення запланованого рівня діяльності. Зовнішній вигляд зазначеного документа нагадує форму звіту про фінансові результати, затверджену П(С)БО 3 «Звіт про фінансові результати».

Бюджет капітальних інвестицій. Такі бюджети звичайно плануються на строк, який перевищує один рік. Проте під час складання зведеного бюджету необхідно виокремити ту частину капітальних інвестицій, здійснення яких передбачено у бюджетному періоді. Основний їх вплив на зведений бюджет полягає в плануванні відповідних грошових потоків.

Бюджет грошових коштів. Цей бюджет визначає грошові потоки підприємства протягом бюджетного періоду. Він необхідний для забезпечення платоспроможності та ліквідності підприємства, а також для визначення, чи достатньо грошових надходжень для забезпечення поточної і майбутньої діяльності.

Примітки: 1. Запас готової продукції на кінець періоду складає 10 % від продаж наступного місяця. 2. Запас готової продукції на початок періоду дорівнює кінцевому запасу попереднього періоду. Бюджет прямих витрат на матеріали (табл. 4.5) відображає всі матеріальні витрати підприємства на виробництво продукції (за видами). Він показує, скільки сировини і матеріалів потрібно для виробництва і скільки сировини і матеріалів повинно бути куплено з урахуванням очікуваного обсягу їх використання, а також передбачуваного рівня запасів, які повинні знаходитися на складі підприємства на кінець звітної періоду. Бюджет прямих витрат на матеріали переважно складають з урахуванням термінів і порядку погашення кредиторської заборгованості за матеріали. Бюджет прямих витрат на оплату праці відображає витрати на заробітну плату основного виробничого персоналу впродовж бюджетного періоду з розрахунку на одиницю готової продукції за видами продукції і по підприємству в цілому в натуральних і вартісних показниках, тобто з урахуванням витрат робочого часу. Його складають з огляду на бюджет виробництва, дані про продуктивність праці і ставки оплати праці основного виробничого персоналу. Оскільки витрати на оплату праці можуть визначатися згідно зі встановленими тарифними окладами і преміями, розмір яких визначається за обсягом виконання працівниками підприємства планових завдань, до бюджету необхідно включати два

основні види витрат: – фіксовану частину оплати праці; – відрядну частину оплати праці.

4.6. Облік витрат за центрами відповідальності.

4.6.1. Сутність центрів відповідальності.

Центр відповідальності – це частина підприємства, керівник якого особисто відповідає за результати її роботи. При цьому управління витратами відбувається через діяльність людей. Саме люди, які беруть участь в управлінні, мають відповідати за доцільність виникнення тих чи інших видів витрат.

Центр відповідальності – сегмент всередині підприємства, на чолі якого стоїть відповідальна особа, що приймає рішення.

Центр відповідальності – це підрозділ або окремий працюючий, де мають місце витрати будь-яких ресурсів або доходи, або здійснюються одночасно витрати ресурсів і одержання доходів.

Центр відповідальності – це місце, де виникають правові відносини між суб'єктами управління різних рівнів залежно від організаційної структури господарської одиниці.

4.6.2. Види центрів відповідальності: центри витрат, центри прибутку і центри інвестицій.

Більшість науковців виділяють 4 типи центрів відповідальності, керівник кожного з яких відповідає за свої показники: центри витрат, доходів (надходжень), прибутку та інвестицій

Відповідно *центр витрат* визначають як центр відповідальності, де менеджер фінансово відповідає лише за витрати; *центр доходів* – центр відповідальності, де менеджер фінансово відповідає тільки за продаж; *центр прибутку* – центр відповідальності, в якому менеджер фінансово відповідає як за дохід, так і за витрати; *центр інвестицій* – центр відповідальності, де менеджер фінансово відповідальний за дохід, витрати й інвестиції.

Центри витрат утворюють ті підрозділи підприємства, які для виконання своїх функціональних обов'язків споживають різні ресурси і таким чином впливають на витрати. Відповідно центри витрат відповідають за їх величину. Прикладом Центрів витрат є різні виробничі підрозділи і функціональні служби (цех, склад, бухгалтерія, реклама, охорона тощо). Великі центри витрат можуть складатися з більш дрібних, в той же час кілька робочих місць можуть бути об'єднані у більші центри

витрат (відділ, службу, цех). Чим більшим є розмір центру фінансової відповідальності, тим вищим його ступінь відповідальності. Менеджер центру витрат повинен належним чином організувати нормування, планування та облік виробничих витрат. Це необхідно для своєчасного контролю та управління витратами, оцінки ефективності їх використання.

Центри доходу відповідають за дохід, який вони приносять підприємству в процесі своєї діяльності. Для того щоб відповідати за дохід, підрозділ повинен мати можливість впливати на його рівень. Тому центром доходу може виступати підрозділ підприємства, що займається реалізацією готової продукції, товарів і послуг, тобто функціонально призначений для одержання доходу (відділ продажів, склад-магазин, оптова база, мережа агентів, фірмових магазинів тощо).

Центр доходів – це структурний підрозділ підприємства (організації), керівник якого в рамках виділеного бюджету відповідає за максимізацію доходу від продажів, не має повноважень щодо захисту за варіювання цінами та обмежений у витрачанні коштів (у межах бюджету).

Центри прибутку відповідають перед керівництвом за величину отриманого прибутку. Вони, як і центри маржинального доходу, контролюють і доходну, і видаткову сторону своєї діяльності, але мова йде вже про доходи і витрати не окремого напрямку, а всього підприємства в цілому. Відповідно центром прибутку виступає самостійне підприємство – як відокремлене, так і у складі багаторівневої структури, наприклад холдингу. Центрами прибутку на підприємстві є виділені у відокремлені бізнес-одиниці (контролюючі одночасно випуск і збут) виробничі підрозділи.

Центри інвестицій – це сегменти бізнесу, керівники яких одночасно контролюють доходи, витрати своїх підрозділів, а також ефективність вкладених у них коштів. Прикладом подібних центрів інвестицій можуть бути великі дочірні компанії промислових холдингів. Головною метою центру інвестицій є максимізація ринкової вартості дочірньої компанії.

Центри інвестицій мають право управляти не тільки оборотним капіталом, відповідати за обсяг заробленого прибутку (як попередні чотири типи центрів), але і необоротних активів (основних засобів і нематеріальних активів), наприклад побудувати новий цех, замінити застаріле обладнання, придбати нове програмне забезпечення, а у великих масштабах - купити або продати бізнес тощо.

4.6.3. Оцінка ефективності результатів діяльності підрозділів за допомогою показників «рентабельність інвестицій» (ROI) і «залишковий дохід»

Зважаючи на те, що центрами інвестицій є, як правило, організація в цілому або її дочірні структури, що складають повну фінансову звітність (у тому числі Звіт про фінансові результати), можна було б оцінити результативність діяльності таких центрів шляхом порівняння їх прибутків.

У зв'язку з цим найпоширенішим показником результативності для інвестиційного центру є показник прибутковості інвестицій ROI, який визначається за формулою:

ROI – операційний прибуток / середні операційні активи, де операційний прибуток — це прибуток до сплати відсотка за кредит і податку на прибуток, а операційні активи — це всі активи, інвестовані для отримання операційного прибутку, в тому числі грошові кошти, дебіторська заборгованість, товарно-матеріальні запаси, земля, будівлі й обладнання.

Зміст *ROI* полягає в тому, що він характеризує суму заробленого прибутку на одиницю інвестицій, тобто показує віддачу від інвестованого капіталу. Однак використання *ROI* має деякі проблеми стосовно того, як оцінювати необоротні активи: за валовою балансовою вартістю активів чи за їх чистою балансовою вартістю або за історичною вартістю чи поточною вартістю. Використовують переважно історичну вартість і чисту балансову вартість активів.

Разом з тим, якщо показник *ROI* розкласти на коефіцієнти маржі й оборотності активів, то він стає більш інформативним. На основі того, що коефіцієнт маржі (або рентабельність продажу) — це відношення операційного прибутку до обсягу продаж, а оборотність активів обчислюється діленням обсягу продаж на середні операційні активи, друга формула *ROI* являє собою добуток маржі та оборотності активів, тобто

ROI = маржа × оборотність активів = (операційний прибуток / обсяг продаж) × (обсяг продаж / середні операційні активи).

Або рентабельність інвестицій (return on investments) розраховується за формулою:

$$ROI = \frac{\text{чистий прибуток}}{\text{власний капітал} + \text{довгострокові забор'язання}} \times 100\% \quad (5)$$

Оцінити ефективність діяльності підприємства на підставі показника рентабельності інвестицій можна, тільки якщо менеджмент має у своєму розпорядженні порівнянні дані по аналогічних підприємствах або підрозділах.

Одним із головних недоліків показника *ROI* називають, той факт, що він вимірюється в процентах. Тому менеджери можуть маніпулювати цією пропорцією за рахунок зменшення рівня інвестицій, а не збільшення

прибутку.

Для того щоб нейтралізувати тенденцію показника ROI спричиняти відмову від інвестицій, що є прибутковими для організації, проте знижують ROI для підрозділу, деякі компанії застосовують альтернативні критерії для оцінки виконання, відомі як залишковий дохід та економічна додана вартість (ЕДВ).

Залишковий дохід визначається як різниця між фактичним і мінімально необхідним прибутком центру інвестицій. Він трохи згладжує недоліки ROI, тому що мінімально необхідний прибуток визначають як добуток інвестованого капіталу й мінімальної норми прибутку, тобто враховують для оцінки не тільки величину капіталу, але і його вартість (так звану плату за капітал).

Залишковий дохід (residual income) розглядається як аналог показника чистого прибутку, але при цьому враховує вартість капіталу підприємства, і розраховується за наступною формулою:

$$RI = \text{Операційний прибуток} - \text{Інвестиції} \times \text{Норма прибутку} \quad (6)$$

На основі цього показника можна ухвалювати управлінські розв'язки про продаж неефективних підрозділів без додаткових коректувань. Недоліком даного показника є те, що його значення визначається в абсолютних величинах, тому на його основі складно порівнювати ефективність діяльності не залежних підприємств

Рекомендована література до розділу 4

Основна:

1. Управлінський облік: навчальний посібник. МОН України, Уманський державний педагогічний університет імені Павла Тичини; уклад. О. А. Дем'янишина. Умань : Візаві, 2019. 216 с.
2. Лень В. С. Управлінський облік : підручник. 2-ге вид., виправ. Київ : Каравела, 2019. 259 с.
3. Брадул О. М., Шепелюк В. А. Управлінський облік: навчально-практичний посіб. : рек. МОН України як навч. посіб. для студ. ВНЗ. (2-ге вид., переробл. і допов.). Київ : Кондор, 2017. 349с.
4. Управлінський облік: навчальний посібник. Уманський державний педагогічний університет імені Павла Тичини; уклад. О. А. Дем'янишина. Умань: Візаві, 2019. 216 с.
5. Лень В. С. Управлінський облік : підручник. 2-ге вид., виправ. Київ : Каравела, 2019. 259 с.

6. Брадул О. М., Шепелюк В. А. Управлінський облік: навчально-практичний посіб. : рек. МОН України як навч. посіб. для студ. ВНЗ. 2-ге вид., переробл. і допов. Київ : Кондор, 2017. 349 с.

7. Сіренко Н.М., Баришевська І. В. Управлінський облік у схемах і таблицях. Навчальне видання. Миколаївський національний аграрний університет. Миколаїв. 2018. 69 с.

8. Плаксієнка В.Я. Управлінський облік : навч. посіб. для студ. вищих навч. закл. / За ред.В. Я. Плаксієнка. Полтава : ПП «Астроя» 2018. 250 с.

Допоміжна:

1. Бондар М.І., Єршова Н. Ю. Стратегічний управлінський облік ризиків: теоретичні та практичні аспекти. Фінанси України. 2019. № 2. С. 69 – 81.

2. Купріна Н. М. Стратегічний управлінський облік як інструмент забезпечення конкурентоспроможності та ефективності діяльності підприємства. Економіка харчової промисловості. 2017. Т. 9. № 3. С. 45 – 51. [URL:http://oaji.net/articles/2017/3396-1508483380.pdf](http://oaji.net/articles/2017/3396-1508483380.pdf)

3. Довжик О. О. Роль управлінського обліку та проблеми його впровадження на підприємствах. Вісник. 2012. № 2. [URL:http://dev.pdaa.edu.ua/sites/default/files/visnyk/2012/02/174.pdf](http://dev.pdaa.edu.ua/sites/default/files/visnyk/2012/02/174.pdf)

4. Бондаренко Н. М., Безкоморна О. Д. Сутність та класифікація витрат підприємства. Вісник Дніпропетровського університету. [URL:http://www.vestnikdnu.com.ua/archive/201482/111.html](http://www.vestnikdnu.com.ua/archive/201482/111.html)

5. Тлущкевич Н.В. Управлінський облік. Практикум: навч. посібник. Луцьк: Луцький НТУ, 2018. 216 с.

6. Задорожний М. В., Омецінська І. Я., Богуцька Л. Т. Управлінський облік: приклади, задачі, тести: навч. посібник. 2-ге вид., доп. і перероб. Тернопіль: ВПЦ «Університетська думка», 2020. 211 с. [URL: http://library.wunu.edu.ua/images/stories/praci_vukladachiv/2020.pdf](http://library.wunu.edu.ua/images/stories/praci_vukladachiv/2020.pdf)

7. Управлінський облік: навч. посібник / В.Д. Зелікман, І.М. Ізвекова, Р.Б. Сокольська та ін. Дніпро: НМетАУ, 2017. 198с. [URL: http://elibrary.donnuet.edu.ua/1407/1/Shevchenko_manual_Upravlinskiy_oblik2017.pdf](http://elibrary.donnuet.edu.ua/1407/1/Shevchenko_manual_Upravlinskiy_oblik2017.pdf)

8. Гуцаленко Л.В., Колеснікова О.М., Лепетан І.М., Марчук У.О., Мельянкova Л.В. Управлінський облік: навч. посібник. Київ: Центр учбової літератури, 2020. 370 с. [URL: http://dglib.nubip.edu.ua/bitstream_2020.pdf](http://dglib.nubip.edu.ua/bitstream_2020.pdf)

Навчальне видання

ОБЛІК І ОПОДАТКУВАННЯ

**Укладачі: І. А. Бержанір
О. А. Вінницька
Т. А. Демченко
О. А. Дем'янишина**

Видається в авторській редакції

Підписано до друку 04.06.2023 р.
Формат 60x84/16. Папір офсетн.
Ум. друк. арк. 10,37
Тираж 100 прим. Зам. № 2482(659)

Видавець і виготівник «Сочінський М. М.»
20300, м. Умань, вул. Тищика, 18/19, вул. Садова, 2
Свідоцтво суб'єкта видавничої справи
ДК № 2521 від 08.06.2006.
тел. (04744) 4-64-88, 3-51-33, (067) 104-64-88
vizavi-print.jimdo.com
e-mail: vizavi008@gmail.com
vizavisadova@gmail.com