

**С.О. Левицька,
О.О. Осадча,
О.Р. Антонюк**



Національний університет
водного господарства
та природокористування

ОБЛІК І ЗВІТНІСТЬ СУБ'ЄКТІВ МАЛОГО ПІДПРИЄМНИЦТВА

Навчальний посібник



Національний університет
водного господарства
та природокористування

РІВНЕ - 2020

УДК 657.05 (075.8)

Рекомендовано Вченою радою Національного університету водного господарства та природокористування (протокол № 6 від 26.06.2020 р.)

Рецензенти

д.е.н., проф. Сазонець І.Л.

Національний університет водного господарства та природокористування,

д.е.н., проф. Садовська І.Б.

Східноєвропейський національний університет імені Лесі Українки,

д.е.н., проф. Легенчук С.Ф.

Державний університет «Житомирська політехніка»,

к.е.н., доц. Бондарєва Т.Г.

Національний університет водного господарства та природокористування,

Клочек Н.Г.

Директор ТОВ «Українська регіональна аудиторська компанія»

- Л Облік і звітність суб'єктів малого підприємництва: Навчальний
37 посібник для студентів вищих навчальних закладів спеціальності
“Облік і оподаткування”. – Рівне ПП «Формат – А», 2020. – 2020 с.

ISBN 978-617-515-339-0

Розглядаються питання організації бухгалтерського обліку та фінансової звітності вітчизняних підприємств на прикладі суб'єктів малого підприємництва. Розкриваються підходи щодо раціонального використання виробничих ресурсів на умовах досягнення збалансованості підприємницької діяльності: позитивної динаміки економічних показників; соціального захисту працівників; екологічної безпеки виробництва. Теми розділів містять узагальнений в таблицях і схемах теоретичний матеріал, у тому числі: аналіз сучасних теорій організації інтегрованої системи бухгалтерського обліку та менеджменту господарювання; прикладні підходи до застосування системи оподаткування підприємств - платників податків та зборів; організаційне та методичне забезпечення внутрішнього аудиту/контролю показників раціонального використання виробничих ресурсів. Це, в свою чергу, уможливує: перевірку знань студентів за допомогою питань, вправ, тестів; формування аналітичного мислення, вміння узагальнювати, трактувати та використовувати обліково-аналітичну інформацію за даними бухгалтерського обліку та звітних форм підприємства.

Навчальний посібник призначений для студентів та викладачів вищих навчальних закладів, бухгалтерів, аудиторів, керівників, слухачів курсів підвищення кваліфікації.

УДК 657.658.114 (07)

© С.О. Левицька, О.О. Осадча,
О.Р. Антонюк, 2020.

ISBN 978-617-515-339-0

ОБЛІК І ЗВІТНІСТЬ СУБ'ЄКТІВ МАЛОГО ПІДПРИЄМНИЦТВА

ЗМІСТ

Вступ	5
Розділ 1. Організаційно-економічна характеристика суб'єктів малого підприємництва.....	6
1.1. Класифікація суб'єктів господарської діяльності за організаційно-економічними характеристиками.....	6
1.2. Особливості формування обліково-аналітичного забезпечення діяльності СМП.....	10
Розділ 2. Облікова система суб'єктів малого підприємництва.....	13
2.1. Інтегрована система обліку господарської діяльності СМП.....	13
2.2. Обліково-аналітичне забезпечення використання виробничих ресурсів СМП.....	17
2.2.1. Організація обліку необоротних активів.....	17
2.2.2. Організація обліку оборотних активів.....	30
2.3. Облік власного та залученого капіталу.....	36
2.4. Облік розрахунків суб'єкта малого підприємництва.....	44
2.4.1. Організація оплати праці.....	44
2.4.2. Облік касових операцій.....	48
2.4.3. Облік безготівкових розрахунків.....	53
2.4.4. Облік дебіторської заборгованості.....	56
2.5. Облік фінансових результатів господарської діяльності СМП.....	58
2.5.1. Дохід: оцінка та класифікація доходу, облік основних операцій..	58
2.5.2. Облік основних операцій по формуванню фінансових результатів.....	60
Розділ 3. Методика узагальнення суб'єктами малого підприємництва даних обліку у формах фінансової звітності.....	63
3.1. Узагальнення облікових даних для СМП — малого підприємства.....	70
3.2. Узагальнення облікових даних для СМП, що відносяться до мікропідприємництва.....	70
Розділ 4. Податковий менеджмент суб'єктів малого підприємництва....	74
4.1. Оптимізація оподаткування як інструмент сучасного менеджменту.....	74
4.2. Податок на прибуток: методика розрахунку та підготовки звітності.....	76
4.3. Єдиний податок: методика розрахунку та підготовки звітності.....	81
4.4. Податок на додану вартість: реєстрація СМП — платника	

податку, об'єкт, база та ставки оподаткування.....	85
4.5. Основні положення щодо оподаткування доходів фізичних осіб — та найманих працівників СМП.....	92
Розділ 5. Внутрішній контроль та управління ризиками суб'єктів малого підприємництва: державне та нормативне регулювання, практичні аспекти.....	96
5.1. Державна регламентація аудиту за діяльністю суб'єктів малого підприємництва.....	96
5.2. Структура та особливості системи внутрішнього контролю суб'єктів малого підприємництва.....	99
5.3. Процедури оцінювання ризиків системи внутрішнього контролю та управління СМП в процесі незалежного аудиту.....	107
Висновки	110
Тести	112
Анотація англійською мовою.....	126
Література	127
Додатки.....	135



Національний університет
водного господарства
та природокористування

Вступ

Концептуальна основа бухгалтерського обліку змінюється під впливом кардинальних і динамічних змін в економічній системі, відповідно пріоритетам важливості є складові економічних ресурсів, критерії встановлення показника ефективності функціонування суб'єктів господарювання. Розвиток ринкових відносин в економіці України та глобалізації ні процесу змінюють завдання бухгалтерського обліку. Насамперед він повинен забезпечити інформаційні потреби власника та інвесторів. Питання бухгалтерського обліку, його організації, формування показників звітності залишаються на сьогодні надзвичайно актуальними для підприємств різних форм власності, розмірів та видів діяльності. На особливу увагу серед них заслуговують суб'єкти малого підприємництва України, розвиток яких є складовою частиною соціально-економічної політики держави.

Умови суцільної інформаційної глобалізації підвищують вимоги до інформаційних ресурсів підприємств, що становлять нові вимоги до облікової та звітної інформації. Фінансова звітність – це мова бізнесу, яка використовується для отримання необхідної інформації при прийнятті управлінських та інших рішень усіма суб'єктами господарювання.

Розуміння аспектів обліку різних суб'єктів господарювання набуває все більшого значення, також зростає роль суб'єктів малого підприємництва та мікропідприємств, які в розвитку ринкової економіки багатьох країн світу відіграють важливу роль. Сучасний фахівець з обліку і оподаткування повинен володіти методами і прийомами обліку фактів господарської діяльності та встановлення достовірності різної фінансової інформації для мінімізації інформаційного ризику при прийнятті рішень.

У навчальному посібнику розкриваються теоретичні та практичні питання обліку, звітності, податкового менеджменту та внутрішнього аудиту суб'єктів малого підприємництва з урахуванням вітчизняного нормативного регулювання. Детально та зрозуміло викладені питання організації обліково-аналітичного забезпечення ресурсів суб'єктів малого підприємництва, її нормативного забезпечення. Розкрито питання оптимізації оподаткування суб'єктів малого підприємництва. Після вивчення матеріалу даного навчального посібника у читача буде сформована система знань про процес обліку і звітності суб'єктів малого підприємництва та його особливості.

Відмінною рисою даного навчального посібника є доступність у викладенні матеріалу, приділення належної уваги, шляхом деталізованого викладу, актуальним питанням практики реалізації нормативних положень обліку.

Розділ 1. Організаційно-економічна характеристика суб'єктів малого підприємництва

1.1. Класифікація суб'єктів господарської діяльності за організаційно-економічними характеристиками

Складовою господарської діяльності юридичних осіб є підприємництво — *самостійна, ініціативна, систематична, на власний ризик господарська діяльність, що здійснюється суб'єктами господарювання (підприємцями) з метою досягнення економічних і соціальних результатів та одержання прибутку* (ст. 42 Господарського Кодексу України) [3].

Формування обліково-аналітичного забезпечення підприємницької діяльності залежить від організаційно-економічних характеристик суб'єктів, їх класифікації.

1. Підприємства недержавного сектора економіки - суб'єкти підприємницької діяльності:

- приватні підприємства;
- комерційні банківські та небанківські фінансові установи.

2. Суб'єкти господарської діяльності державного сектора економіки:

- 2.1. державні підприємства (товариства, корпорації тощо).
- 2.2. державні банківські та небанківські фінансові установи.

Законом України №2164-VIII «Про внесення змін до Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» внесено зміни до ст. 2 Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», а саме: додано класифікацію підприємств [15].

Чинна класифікація підприємств відповідно до Господарського Кодексу України та Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» мають певні відмінності (див. табл. 1.1).

Таблиця 1.1

Класифікація підприємств

За Законом №2164-VIII [17]	За ст. 55 ГКУ [3]
Мікропідприємства	
Мікропідприємствами є підприємства, показники яких на дату складання річної фінансової звітності за рік, що передуює звітному, відповідають <u>щонайменше двом з таких критеріїв</u> : <ul style="list-style-type: none">• балансова вартість активів — до 350 тисяч євро;• чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) — до 700 тисяч євро;• середня кількість працівників — до	Суб'єктами мікропідприємництва є юрособи - суб'єкти господарювання будь-якої організаційно-правової форми та форми власності, у яких середня кількість працівників за звітний період (календарний рік) не перевищує 10 осіб та річний дохід від будь-якої діяльності не перевищує суму, еквівалентну 2 мільйонам євро, визначену за середньорічним курсом НБУ

10 осіб	
Малі підприємства	
<p>Малими є підприємства, які не відповідають критеріям для мікропідприємств та показники яких на дату складання річної фінансової звітності за рік, що передує звітному, <u>відповідають щонайменше двом з таких критеріїв:</u></p> <ul style="list-style-type: none"> • балансова вартість активів — до 4 мільйонів євро; • чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) — до 8 мільйонів євро; • середня кількість працівників — до 50 осіб 	<p>Суб'єктами малого підприємництва є: юридичні особи - суб'єкти господарювання будь-якої організаційно-правової форми та форми власності, у яких середня кількість працівників за звітний період (календарний рік) не перевищує 50 осіб та річний дохід від будь-якої діяльності не перевищує суму, еквівалентну 10 мільйонам євро, визначену за середньорічним курсом НБУ</p>
Великі підприємства	
<p>Великими є підприємства, які не відповідають критеріям для середніх підприємств та показники на дату складання річної фінансової звітності за рік, що передує звітному, <u>відповідають щонайменше двом з таких критеріїв:</u></p> <ul style="list-style-type: none"> • балансова вартість активів — понад 20 мільйонів євро; • чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) — понад 40 мільйонів євро; • середня кількість працівників — понад 250 осіб 	<p>Суб'єктами великого підприємництва є юридичні особи - суб'єкти господарювання будь-якої організаційно-правової форми та форми власності, у яких середня кількість працівників за звітний період (календарний рік) перевищує 250 осіб та річний дохід від будь-якої діяльності перевищує суму, еквівалентну 50 мільйонам євро, визначену за середньорічним курсом НБУ</p>
Середні підприємства	
<p>Середніми є підприємства, які не відповідають критеріям для малих підприємств та показники яких на дату складання річної фінансової звітності за рік, що передує звітному, <u>відповідають щонайменше двом з таких критеріїв:</u></p> <ul style="list-style-type: none"> • балансова вартість активів — до 20 мільйонів євро; • чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) — до 40 мільйонів євро; • середня кількість працівників — до 250 осіб 	<p>Інші суб'єкти господарювання належать до суб'єктів середнього підприємництва</p>

* Для визначення відповідності критеріям, зазначеним в євро, застосовується офіційний курс гривні щодо іноземних валют (середній за період), розрахований на підставі курсів Нацбанку, що встановлювались для євро протягом відповідного року.

Законом України №2164-VIII визначено ще один статус для підприємств — підприємства, *що становлять суспільний інтерес*: підприємства, що є емітентами цінних паперів, цінні папери яких допущені до торгів на фондових біржах, або щодо цінних паперів яких здійснено публічну пропозицію; банки, страховики, недержавні пенсійні фонди, інші фінансові установи (крім інших фінансових установ та недержавних пенсійних фондів, що належать до мікропідприємств та малих підприємств); підприємства, які відповідно до цього Закону належать до великих підприємств.

Підприємства, що становлять суспільний інтерес, зобов'язані підтверджувати свою річну фінансову звітність аудиторським висновком.

Тобто, суб'єкти малого підприємництва (СМП) не є суб'єктами суспільного інтересу, не звільняються від обов'язку щодо формування релевантної (своєчасної, достовірної) обліково-аналітичної інформації за результатами проведення господарських операцій.

Відповідно до ст. 63 Господарського Кодексу України з урахуванням форми власності можуть діяти підприємства (в тому числі, СМП) таких видів:

приватні підприємства, що діють на основі приватної власності громадян чи суб'єкта господарювання (юридичної особи);

підприємства, що діють на основі колективної власності (підприємства колективної власності);

комунальні підприємства, що діють на основі комунальної власності територіальної громади;

державні підприємства, що діють на основі державної власності;

підприємства, засновані на змішаній формі власності (на базі об'єднання майна різних форм власності).

Стосовно частки іноземного інвестора в статутному фонді можна виокремити:

- підприємства з іноземними інвестиціями - в статутному фонді таких підприємств іноземна інвестиція становить не менш як десять відсотків;
- іноземні підприємства — підприємства, в статутному фонді яких іноземна інвестиція становить сто відсотків.

Залежно від способу утворення (заснування) та формування статутного фонду в Україні діють підприємства:

- унітарні: створюються одним засновником, який виділяє необхідне для того майно, формує відповідно до закону статутний фонд, не поділений на частки (паї). Унітарними є підприємства: державні та комунальні; засновані на власності об'єднання громадян, релігійної організації або на приватній власності засновника;

- корпоративні: утворюється, як правило, двома або більше засновниками за їх спільним рішенням (договором), діє на основі об'єднання майна та/або підприємницької чи трудової діяльності засновників (учасників), їх спільного управління справами. Корпоративними підприємства: що створюються у формі господарського товариства, а також інші підприємства, в тому числі — засновані на приватній власності двох або більше осіб.

В свою чергу, ст. 80 ГКУ передбачає такі види господарських товариств:

- 1) акціонерні товариства (публічні і приватні);
- 2) товариства з обмеженою відповідальністю;
- 3) товариства з додатковою відповідальністю (довірчі товариства);
- 4) повні товариства;
- 5) командитні товариства.

Акціонерне товариство (АТ) — господарське товариство, що має статутний капітал, поділений на визначну кількість акцій однакової номінальної вартості, несе відповідальність за зобов'язаннями майном товариства, а акціонери несуть ризик збитків, пов'язаних із діяльністю товариства в межах вартості належних їм акцій.

Діяльність АТ регулюється ГКУ та Законом України "Про акціонерні товариства" [16]. У ст. 5 цього Закону визначено типи акціонерних товариств:

– публічні АТ (ПАТ) – більш як 100 акціонерів, які можуть здійснювати публічне та приватне розміщення акцій. До таких суб'єктів СМП не належать

– приватні АТ (ПрАТ) – кількісний склад акціонерів не може перевищувати 100 акціонерів, які можуть здійснювати тільки приватне розміщення акцій.

Важливе місце у виборі форм організації обліку та звітності, системи оподаткування займає галузева характеристика СМП. Залежно від галузевої приналежності виділяють: промислові; сільськогосподарські; будівельні; транспортні; торговельні, науково-дослідні; лізингові; банківські; страхові; туристичні; підприємства зв'язку; підприємства побутового обслуговування тощо.

Таким чином, організаційно-економічна характеристика СМП — системна класифікація підприємства за вищенаведеними ознаками, що впливає на організацію бухгалтерського обліку та фінансової звітності суб'єкта.

1.2. Особливості формування обліково-аналітичного забезпечення діяльності СМП

Якщо говорити про особливості організації системи бухгалтерського обліку, то для СМП важливо врахувати таке:

– вибір системи оподаткування: згідно із законодавством підприємства, незалежно від розмірів та форм господарювання, можуть обирати як загальну систему оподаткування, так і спрощену систему (при умові відповідності встановленим Податковим кодексом України критеріям);

– вибір системи бухгалтерського обліку: залежно від обсягів здійснюваної діяльності та вимог законодавства, СМП можуть обирати загальну, спрощену та просту форми бухгалтерського обліку, складати на цій основі загальну, спрощену або просту фінансову звітність;

– в залежності від форми організації та обраної системи оподаткування використання плану рахунків можливий вибір як загального, так і спрощеного плану рахунків бухгалтерського обліку;

– не виключена можливість ведення бухгалтерського обліку без використання плану рахунків та принципу подвійного запису, що в більшості характерно для суб'єктів мікропідприємництва.

Факторами впливу на організацію обліку суб'єктів малого підприємництва є наступні.

1. Форми організації бухгалтерського обліку.

Законом «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» [17] передбачено самостійний вибір форми організації бухгалтерського обліку:

– введення до штату підприємства посади бухгалтера або створення бухгалтерської служби на чолі з головним бухгалтером;

– користування послугами спеціаліста з бухгалтерського обліку, зареєстрованого як підприємець, який здійснює підприємницьку діяльність без створення юридичної особи;

– ведення на договірних засадах бухгалтерського обліку централізованою бухгалтерією або аудиторською фірмою;

– самостійне ведення бухгалтерського обліку та складання звітності безпосередньо власником або керівником підприємства.

2. Форми облікових реєстрів.

Цим же Законом визначено, що підприємство самостійно обирає форму бухгалтерського обліку. Є різні форми бухгалтерського обліку, вибір їх залежить від того, які вимоги поставлені перед обліком у системі управління підприємницькою діяльністю СМП.

3. Система оподаткування, що залежить від групи платника податків.

Згідно норм Податкового кодексу України СМП можуть застосовувати два варіанти оподаткування: загальну систему оподаткування та спрощену систему оподаткування [18].

Спрощена система оподаткування, обліку та звітності передбачає особливий механізм справляння податків і зборів — заміну сплати окремих податків і зборів на сплату єдиного податку в порядку та на умовах, визначених Податковим кодексом України (ПКУ), з одночасним веденням спрощеного обліку та звітності.

На Загальна система оподаткування, обліку та звітності має складну систему ведення бізнесу з точки зору обліку та звітності. Проте, вона дозволяє займатися будь-яким видом діяльності, не має інших обмежень, притаманних спрощеній системі оподаткування. Загальна система оподаткування складається з сукупності податків і зборів до бюджету, що нараховуються у встановленому ПКУ порядку.

Переваги і недоліки зазначених систем оподаткування наведені в табл. 1.2.

Таблиця 1.2

Переваги та недоліки систем оподаткування СМП

Система оподаткування	Переваги	Недоліки
1	2	3
Загальна	відсутність обмежень у видах діяльності та обсягу доходу і кількості працівників; більш широка можливість планування та оптимізації оподаткування (внаслідок впливу обсягу видатків на базу оподаткування); розмір сплачуваного податку на прибуток прямо залежить від обсягу прибутку за звітний період	складність адміністрування (більш суворі вимоги до ведення обліку та складання звітності); досить високе податкове навантаження, особливо за наявності найманих працівників тощо
Спрощена	простота нарахування єдиного податку; спрощене ведення обліку і відносна простота заповнення звітності; звільнення від сплати платником єдиного податку, низки податків і обов'язкових платежів; витрати на оплату продукції платників єдиного податку-юридичних осіб можуть бути віднесені на витрати контрагентами-платниками податку на прибуток	базою оподаткування є весь обсяг виручки від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг), без вирахування витрат підприємства

Оскільки в даному навчальному посібнику розглядається господарська діяльність юридичних осіб, з урахуванням змін відповідно до Закону України від 16.01.2020 р. №466-IX «Про внесення змін до Податкового кодексу України

щодо вдосконалення адміністрування податків, усунення технічних та логічних неузгодженостей у податковому законодавстві» [46] за нормами Податкового кодексу України (п.291.4 Податкового кодексу України) виокремлено групи платників єдиного податку, до числа яких можуть попадати СМП [18]:

1) третя група – обсяг доходу протягом календарного року не повинен перевищувати 7 млн грн (до 02.04.2020 р. – 5 млн грн).

2) четверта група – сільськогосподарські товаровиробники, у яких частка сільськогосподарського товаровиробництва за попередній податковий (звітний) рік дорівнює або перевищує 75%.

Для третьої та четвертої груп застосовується обмеження щодо кількості працюючих, відповідно до Господарського кодексу України - не більше 50 осіб.

Платники єдиного податку ведуть Книгу обліку доходів і витрат, у якій щоденно за підсумками робочого дня відображають відповідно отримані доходи та понесені витрати. В Книзі окремо зазначається інформація про кошти, що надійшли на поточний рахунок підприємства, або отримано готівкою, фактично безоплатно отримані товари (роботи, послуги) та понесені витрати, зокрема оплачені придбані товари (роботи, послуги), виплачена заробітна плата, сплата єдиний соціального внеску тощо.

Платники єдиного податку третьої групи (юридичні особи) та четвертої групи, що є суб'єктами малого підприємництва, мають право вибору окремих форм обліку.

Суб'єкти малого підприємництва можуть обирати і загальну систему оподаткування. В цьому випадку, для організації облікового процесу вони повинні скористатися Методичними рекомендаціями по застосуванню реєстрів бухгалтерського обліку №356 [19] та Методичними рекомендаціями щодо застосування реєстрів журнально-ордерної форми обліку для сільськогосподарських підприємств №390 [20].

СМП на загальній системі оподаткування застосовують як загальний План рахунків відповідно до Наказу Міністерства фінансів України №291[8], так і спрощений План рахунків [21], використовувати одночасно рахунки 8 і 9 класу або тільки рахунки 9 класу.

За рішенням керівника СМП на спрощеній системі оподаткування можуть застосовувати спрощений План рахунків, або вести облік без застосування плану рахунків та подвійного запису (Додаток А).

Розділ 2. Облікова система суб'єктів малого підприємництва

2.1. Інтегрована система обліку господарської діяльності СМП

Традиційно склалося, що метод бухгалтерського обліку підприємницької діяльності визначається як сукупність наступних елементів:

1. Документування. Серед визначальних питань його проведення такі: здійснюється державною мовою, в день проведення господарських операцій; можуть застосовуватись сторнувальний, коректурний методи виправлення помилок, а також метод додаткових проведення; право підпису документів в обов'язковому порядку затверджується в наказі керівника для документів, що не мають права на виправлення – банківських та касових розрахункових документів, для зовнішньої звітності, бланків цінних паперів; термін збереження документів залежить від характеру господарської операції — документи за результатами капітальних інвестицій зберігаються не менше 5-ти років, по нарахуванню та виплаті доходів працівникам — без обмеження в термінах; документи про операціях з нерезидентами, класифікованих як контрольовані — не менше семи років, інші – не менше 3-х років [23].

2. Інвентаризація регламентується новим Положенням про інвентаризацію активів та зобов'язань, Наказ МФУ №879 від 02.09.2014 (вперше *єдиним* нормативним документом для підприємств, бюджетних установ, неприбуткових організацій) [24], відповідно до якого для активів та зобов'язань підприємства уточнено терміни проведення річної інвентаризації, критерії визначення пересортиці, документального підтвердження дебіторської заборгованості та кредиторських зобов'язань на дату річної інвентаризації тощо.

3. Оцінка балансової вартості: в залежності від господарської операції, за результатом якої проводиться постановка активу/зобов'язання на баланс може бути первісною — за собівартістю виготовлення/придбання, справедливою - при безоплатному отриманні; переоціненою - за результатами проведення переоцінки таких активів та зобов'язань [26; 27; 28].

4. Калькулювання. Відповідно до облікової політики СМП в процесі розрахунку витрат/собівартості застосовуються затверджені методи нарахування амортизації необоротних активів, списання запасів, розрахунку РСБ, розрахунку націнки на реалізовані товари.

5. Рахунки й подвійний запис. СМП можуть використовувати повний і спрощений Плани рахунків. Важливо при цьому затвердити наказом про облікову політику робочий план рахунків із субрахунками аналітичного обліку (зокрема, до рахунків 641,631,685,377, 484, 23 та ін.);

6. Узагальнення даних на звітну дату. СМП визначає організацію та методику підготовки форм зовнішньої звітності, затверджує по необхідності форми внутрішньої звітності, реєстри та графік документообігу.

В основі обліково-аналітичного забезпечення фінансових результатів СМП сьогодні принципи сучасного менеджменту підприємництва, серед яких:

- відповідність облікових даних, показників фінансових форм звітності національним Положенням (стандартам) бухгалтерського обліку);
- забезпечення необхідного рівня аналітичного обліку для достовірності розрахунків підприємства щодо нарахування та сплати податків (зборів) та обов'язкових платежів;
- досягнення прибуткових результатів на умовах позитивної динаміки основних техніко-економічних показників, дотримання правил і принципів соціальної відповідальності бізнесу та екологічної безпеки виробництва.

Облік як інформаційна основа менеджменту покликаний забезпечувати не тільки прийняття рішень як щодо ефективної підприємницької діяльності, так і реалізації збалансованого (сталого) господарювання.

Сталий розвиток (англ. Sustainable development) — загальна концепція стосовно необхідності встановлення балансу між задоволенням сучасних потреб людства і захистом інтересів майбутніх поколінь, включаючи їх потребу в безпечному і здоровому довкіллі [5].

Збалансована господарська діяльність підприємства — це організація раціонального та ефективного використання його виробничих ресурсів, що передбачає комплексну збалансованість трьох складових: позитивну динаміку економічних показників (економічна складова); соціальне забезпечення трудових ресурсів (соціальна складова); екологічну безпеку діяльності (екологічна складова).

Забезпечення збалансованого розвитку доцільно розглядати на:

мікро-рівні: на рівні господарської діяльності суб'єкта;

мезо-рівні: впливу результатів господарювання на регіональний розвиток;

макро-рівні: в контексті державних програм реалізації вимог щодо збалансованої соціально-економічної та екологічної складової.

З урахуванням міжнародної практики сталого розвитку, підходів до формування Інтегрованої звітності підприємств можна виокремити наступні основні показники в розрізі економічних, соціальних, екологічних напрямків.

Економічні – базові та похідні показники фінансового результату та ресурсного забезпечення.

Базові: 1. Валовий дохід. 2. Дохід від основної реалізації. 3. Собівартість реалізації. 4. Вартість активів майна (середньорічна). 5. Вартість чистих активів. 7. Середньоспискова чисельність працівників. 8. Прибуток до оподаткування. 9. Нерозподілений прибуток (непокритий збиток).

Похідні: 1. Фондовіддача та фондомісткість. 2. Продуктивність праці. 3. Середня заробітна плата. 4. Показники рентабельності [10].

Показники екологічної безпеки - формують оцінку екологічно безпечних умов виробництва та праці, забезпечення екологічно-відтворювального впливу на

регіональний розвиток результатів господарювання за якісними (V) та кількісними (VV) вимірами, зокрема:

- споживання енергії та тепла (VV);
- використання виробничих запасів (VV);
- використання природних ресурсів - водних, енергетичних,(VV);
- вартість\обсяг відходів (VV);
- якість внутрішнього та зовнішнього повітряного середовища (V);
- оцінка шумів, запаху (V);
- екологічна безпека технологічного процесу, робочого місця, кінцевого продукту діяльності тощо (V) [11;14].

Показники соціального забезпечення — показники раціонального використання та відтворення трудових ресурсів з урахуванням потреб їх професійного розвитку, соціально-економічної підтримки (в більшості випадків, трактується як соціальний пакет):

- базовий соціальний пакет, або врегульовані законодавством України гарантії соціального забезпечення відповідно до укладеної працівниками з керівником (власником) підприємства трудової угоди;

- мотиваційний соціальний пакет поєднує компенсаційний (компенсація матеріальних благ, що надаються роботодавцем працівнику *понад* гарантії, передбачені законодавством) і конкурентний пакети (створення мотиваційної системи підтримки намірів працівників) [49].

Розвиток об'єктів обліку визначає потребу в модифікованій обліковій інформації за результатами узагальнення облікових даних *інтегрованої системи бухгалтерського обліку* (далі — ІСБО) (див.табл. 2.1).

Таблиця 2.1

Інтегрована система бухгалтерського обліку СМП

Критерії	ІСБО			
	Фінансовий облік	Управлінський облік	Статистичний облік	Облік розрахунків з бюджетом за податками, зборами, обов'язковими платежами
1	2	3	4	5
Користувачі	Зовнішні, внутрішні	Внутрішні	Зовнішні, внутрішні	Зовнішні, внутрішні
Звітність	Затверджена на державному рівні	Внутрішня	Затверджена на державному рівні	Затверджена на державному рівні

Продовження табл. 2.1

Об'єкт обліку та звітності	Господарська діяльність суб'єкта	Визначені керівництвом напрямки/питання господарської діяльності (витрати, доходи, інвестиції тощо)	Соціально-економічні явища та процеси господарської діяльності	Господарська діяльність суб'єкта
Використання вимірників	Вартісні, натуральні (обмежено)	Вартісні, натуральні, якісні	Вартісні, натуральні, якісні	Вартісні

Серед базових принципів такої облікової системи для СМП — транспарентність, уніфікація методів в розрізі підсистем, стандартизація документування (з урахуванням галузевих особливостей діяльності) та ін.

Превалювання інтересів менеджменту над реалістичністю відображення фактичного стану діяльності суб'єкта господарювання в системі обліку та формах звітності веде до невідповідності чинним обліковим стандартам, а отже — не забезпечує об'єктивності облікової інформації. Враховуючи зазначене, креативна складова ІСБО покликана зберігати довіру користувачів до облікової оцінки, аналітичного та синтетичного обліку, до показників звітності в цілому.

Креативність сьогодні є необхідним елементом «професійної творчості» працівників підприємства, які відповідають за ведення бухгалтерського обліку, його організацію. Отже, з огляду на багатофункціональність даних бухгалтерського обліку важливо розуміти «організацію» як системний процес. Організації обліку властиво досягнення синергетичного ефекту за втілення «організаційної синергії» (за економічним змістом синергетичний ефект - додатковий результат, отриманий від злагодженої взаємодії окремих елементів системи).

Серед нормативно врегульованих елементів організації обліку на практиці відомі методичні підходи обліку і звітності, завдяки «лавіруванню» якими можливо забезпечувати кращу результативність використання, збереження та відтворення виробничих ресурсів. Серед них: перенесення прибутків на більш ранні (збиткові) періоди шляхом передчасного відображення окремих господарських операцій на рахунках реалізації; встановлення внутрішніх цін (розцінок), менших від їх ринкового рівня; проведення уцінки запасів з метою їх оперативного продажу за ціною, нижче їх балансової вартості, тощо.

В контексті організації обліку таким додатковим результатом буде створення обліково-аналітичного забезпечення відповідно до потреб управління, синергетичний ефект якого забезпечується шляхом регулювання складових через: методологічну уніфікацію і гармонізацію методів в розрізі

підсистем обліку; ефективне застосування інформаційних технологій; продуктивність праці обліково-економічного персоналу.

Важливо розуміти комплексний характер складових організації бухгалтерського обліку господарської діяльності СМП, зокрема, на рівнях:

- методологічному: визначальним фактором цілісності обліково-аналітичної інформації є гармонізація методів підсистем інтегрованої системи бухгалтерського обліку;
- технологічному: застосування сучасного програмного забезпечення, яке б дозволяло не тільки забезпечити необхідну деталізацію облікових даних, їх відображення у всіх формах існуючої зовнішньої звітності підприємства (фінансової, податкової, статистичної), а також проводити в автоматизованому режимі раціональну аналітичну обробку облікових даних;
- управлінському: серед пріоритетних напрямків організації роботи обліково-економічного персоналу важливе місце займає система атестації (сертифікації) бухгалтерів, впровадження форм мотиваційної підтримки і соціального захисту кадрового складу підприємства і т.д.

Отже, облікова система СМП на кожному етапі своєї модернізації покликана забезпечити об'єктивне, повне і своєчасне відображення результатів його діяльності в умовах відповідності потребам суспільно-економічного розвитку, нормам державного фінансово - господарського регулювання.

При таких умовах облікова система повинна дотримуватися двох основних вимог - виконання діючих Положень (стандартів) бухгалтерського обліку, раціональної побудови облікового процесу з урахуванням ресурсного потенціалу підприємства та стратегічної місії його розвитку.

Це вимагає як професійної підготовки фахівців, що відповідають за організацію облікової системи, так і їх творчого підходу на етапах ведення обліку та підготовки звітності.

2.2. Обліково-аналітичне забезпечення використання виробничих ресурсів СМП

2.2.1. Організація обліку необоротних активів

Бухгалтерський облік оприбуткування основних засобів

Аналітичний та синтетичний облік необоротних активів здійснюється на рахунках класу 1.

Основні засоби (ОЗ) — це необоротні активи, що використовуються в господарській діяльності СМП не менше року, мають свою вартісну оцінку. ПСБО 7 «Основні засоби» не регламентують вартісної межі таких об'єктів на

момент їх оприбуткування. Одиницею обліку основних засобів відповідно до П(С)БО 7 «Основні засоби» є об'єкт основних засобів [29].

Разом з тим, для уніфікації методів бухгалтерського та податкового обліку підприємства-платники податку на прибуток оцінюють ОЗ відповідно до ст.14.1.138 ПКУ - не менше 20000 грн., без ПДВ (до 02.04.2020 р. – 6000 грн.) [46].

Об'єкт основних засобів визнається як актив у тому випадку, якщо існує вірогідність, що підприємство отримуватиме від використання його у майбутньому економічні вигоди: в обліку на балансі можуть бути основні засоби виробничого призначення а також ті об'єкти, які забезпечують функціонування соціально-побутової сфери підприємства.

ОЗ, які не мають балансової (залишкової) вартості, але від використання яких підприємство очікує отримати економічну вигоду, підлягають переоцінці до їх справедливої вартості.

Основні засоби класифікуються в розрізі груп на рах.10 «Основні засоби».

ОЗ оприбутковуються по *первісній вартості* — історичній (фактичній) собівартості активів у сумі грошових коштів, або справедливої вартості інших активів, сплачених/ витрачених для придбання або створення необоротних активів.

Первісна вартість ОЗ, придбаних на умовах компенсації грошового виразу їх вартості, згідно з п.8 П(С)БО 7 включає:

суми, які сплачують постачальникам основних засобів і підрядникам за виконання будівельно-монтажних робіт (без непрямих податків);

реєстраційні збори, державне мито та аналогічні платежі, що здійснюються у зв'язку з придбанням (отриманням) прав на об'єкт основних засобів;

суми ввізного мита;

суми непрямих податків у зв'язку з придбанням (створенням) основних засобів;

витрати зі страхування ризиків доставки основних засобів;

витрати на встановлення, монтаж, наладку основних засобів;

витрати, безпосередньо пов'язані з доведенням основних засобів до стану, в якому вони придатні для використання у запланованих цілях.

Якщо для придбання або створення основного засобу СМП користувався кредитом банку, то витрати на відсотки за користування кредитом згідно не включаються до первісної вартості основних засобів, а відносяться на витрати того періоду, протягом якого вони оплачувались (Дт 951).

Винятком є створення *кваліфікаційного активу* – активу, що потребує суттєвого часу для його створення. Відповідно до П(С)БО 31 «Фінансові витрати» проценти за користування кредитними ресурсами за такими

операціями підлягають капіталізації [30].

Кореспонденцію рахунків бухгалтерського обліку операцій купівлі основних засобів за грошові кошти наведено в таблиці 1 додатка Б.

Первісна вартість основних засобів, створених господарським способом, визначається як сума прямих та загальновиробничих витрат, безпосередньо пов'язаних з їхнім виготовленням. Остаточна величина ОЗ по завершенню робіт *не повинна перевищувати справедливої вартості таких створених основних засобів*: в іншому випадку сума перевищення списується на фінансові результати діяльності підприємства (Дт 976).

Фактичне списання прямих та загальновиробничих витрат проводиться з кредиту відповідних рахунків обліку за дебетом рахунка 15. Типовими елементами витрат по виготовленню основних засобів можуть бути (П(С)БО 16 «Витрати») [27]:

а) *прямі виробничі витрати*: вартість використаних на виробництво виробничих запасів, заробітна плата з нарахуваннями по соціальному страхуванню робітників, амортизація виробничих основних фондів, задіяних в операціях по створенню ОЗ, тощо. Облік операцій формування прямих виробничих витрат: Дт152 – Кт 201, 661, 651-653, 131.

б) *загальновиробничі витрати*: витрати на управління виробництвом (оплата праці апарату управління виробничим підрозділом, відрахування на соціальні заходи, витрати на оплату службових відряджень тощо), амортизація необоротних активів виробничого підрозділу, комунальні послуги для виробничого підрозділу та інші елементи виробничих витрат, що безпосередньо понесені на виготовлення /створення ОЗ: Дт152 – Кт 661, 651-653, 631, 131-133.

По завершенню процесу виготовлення (відповідно о акту виконаних робіт) основний засіб оприбутковується в певну групу: Дт101-109 - Кт152.

У випадку безоплатного отримання, внеску до статутного фонду основний засіб оприбутковується за *справедливою вартістю* - поточною ринковою вартістю, а за відсутності такої вартості – оціненою вартістю, яку підприємство сплатило б за актив у випадку операцій між поінформованими, зацікавленими і незалежними сторонами, виходячи з наявної інформації.

Кореспонденцію рахунків бухгалтерського обліку з безоплатного отриманих основних засобів подано в таблиці 2 додатка Б.

Відображення подальших витрат, пов'язаних з експлуатацією основних засобів, у бухгалтерському обліку відповідно до П(с)БО 7 залежить від їх впливу на майбутні економічні вигоди, що очікуються від використання відремонтованого (модернізованого) об'єкта основних засобів.

Витрати на ремонт та обслуговування основних засобів, в результаті яких відновлюються, зберігаються чи підтримуються на попередньому рівні економічні вигоди від використання відремонтованого об'єкта основних засобів, відносяться до витрат звітного періоду.

Витрати, пов'язані з модернізацією основних засобів, що призводять до збільшення майбутніх економічних вигод від використання відремонтованих об'єктів, додаються до первісної (або переоціненої) вартості об'єктів.

Кореспонденцію рахунків бухгалтерського обліку витрат, пов'язаних з ремонтом основних засобів, показано в таблиці 3 додатка Б.

Переоцінка може проводитись підприємством не частіше одного разу на рік у випадку, коли балансова вартість *суттєво* відрізняється від справедливої (більш як на 10 відсотків). У разі переоцінки об'єкта основних засобів на ту саму дату здійснюється переоцінка всіх об'єктів групи основних засобів, до якої належить цей об'єкт.

Переоцінена первісна вартість та сума нарахованого зносу визначається множенням відповідно первісної вартості і суми зносу об'єкта основних засобів на індекс переоцінки. Індекс дорівнює результату від ділення справедливої вартості основного засобу, що переоцінюється, на його залишкову вартість.

Якщо в обліковій політиці зазначено переоцінку, СМП не має права відмовитись від неї до того моменту, коли всі основні засоби певного класу, що переоцінюються, не будуть списані з балансу.

Переоцінена первісна вартість та сума зносу об'єкта ОЗ зазначається множенням відповідно первісної вартості і суми зносу об'єкта основних засобів на індекс переоцінки. Індекс переоцінки визначається діленням справедливої вартості об'єкта, який переоцінюється, на його залишкову вартість.

Якщо залишкова вартість об'єкта основних засобів дорівнює нулю, то його переоцінена залишкова вартість визначається додаванням справедливої вартості цього об'єкта до його первісної (переоціненої) вартості без зміни суми зносу об'єкта. При цьому для таких об'єктів, що продовжують використовуватися, обов'язково визначається ліквідаційна вартість (п.17 П(С)БО 7 «Основні засоби»).

Амортизація основних засобів

Амортизація основних засобів здійснюється за методами, визначеними П(С)БО 7. Сума, що амортизується, визначається по кожному об'єкту основних засобів:

$$A = B - ЛВ \quad (2.1)$$

де В — первісна (або переоцінена) вартість об'єкта основного засобу;

ЛВ — ліквідаційна вартість, встановлена підприємством на момент передачі в експлуатацію.

При визначенні строку корисного використання враховуються: очікуване використання об'єкта з урахуванням його потужності або продуктивності; фізичний та моральний знос; правові та інші обмеження

щодо використання об'єкта тощо.

Нарахування амортизації здійснюється протягом строку корисного використання об'єкта і призупиняється на період його реконструкції, модернізації, добудови, дообладнання та консервації.

Амортизація починає нараховуватись з місяця, наступного за місяцем передачі ОЗ в експлуатацію, припиняється — з наступного місяця після списання об'єкта з балансового обліку.

Метод амортизації підприємство визначає самостійно як елемент облікової політики.

Альтернативні за П(с)БО 7 нарахування амортизації:

1. *Виробничий*: 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 СМП очікує виробити (виконати) з використанням об'єкта основних засобів.

Приклад. Оприбутковано основний засіб вартістю 42000 грн., строк корисної експлуатації 4 роки, очікувана ліквідаційна вартість по завершенню експлуатації — 600 грн. Об'єктом заплановано виробити 120000 одиниць продукції. Виробнича ставка амортизації дорівнює: $BC = (42000 - 600) : 120000 = 0,345$.

Місячна величина амортизації дорівнює: 0,345 х Фактичний місячний обсяг продукції.

2. *Прямолінійний*. Річна сума амортизації визначається діленням вартості, що амортизується, на очікуваний період часу використання об'єкта основних засобів. Розрахунок місячної суми амортизації за умовою попереднього прикладу:

А міс. = $(42000 - 600) : 4\text{роки} : 12\text{міс.} = 862,5$ (грн.).

3. *Зменшення залишкової вартості*. Річна сума амортизації визначається як добуток залишкової вартості об'єкта на початок звітнього року або первісної вартості на дату початку нарахування амортизації та річної норми амортизації. Річна норма амортизації (у відсотках) обчислюється як різниця між одиницею та результатом кореня ступеня кількості років корисного використання об'єкта з результату від ділення ліквідаційної вартості об'єкта на його первісну вартість. Застосовується у випадку необхідності прискореної амортизації.

За даними попередньої умови річний відсоток амортизації дорівнює:

$1 - \sqrt[4]{(600 : 42000)} = 0,66$ (або 66 %).

Місячний відсоток амортизації (одна дванадцята частина річного) нараховується на залишкову вартість об'єкта на початок року.

4. *Метод прискореного зменшення залишкової вартості*. 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, виходячи зі строку корисного використання об'єкта, і подвоюється.

5. *Кумулятивний.* Річна сума амортизації визначається як добуток вартості, яка амортизується, та кумулятивного коефіцієнта. Кумулятивний коефіцієнт (Кк) розраховується діленням кількості років, що залишаються до кінця очікуваного строку використання об'єкта основних засобів, на суму числа років його корисного використання. Для наведеного вище прикладу річна сума амортизації дорівнює:

$$\text{Річна} = (42000 - 600) \cdot K_k \quad (2.2.)$$

Сума числа років корисного використання об'єкта: $4+3+2+1=10$.

При використанні останніх трьох методів до кінця терміну експлуатації об'єкта річний розмір амортизації зменшується.

Сума нарахованих амортизаційних відрахувань обліковується за кредитом рахунка 131:

за дебетом рахунка 23 і 91, коли основний засіб приймає безпосередню участь у виробництві продукції (наданні послуг);

за дебетом рахунка 92 для ОЗ адміністративного призначення;

за дебетом рахунка 93 для ОЗ, призначених для забезпечення збуту готової продукції (товарів, послуг);

за дебетом рахунка 949 — для ОЗ з числа об'єктів соціальної культури (невиробничих ОЗ).

Вибуття основних засобів

Відповідно до П(С)БО 7 об'єкт основних засобів списується з балансу у випадку його вибуття у результаті продажу, безоплатної передачі, або невідповідності критеріям визнання активом.

Приклад 1. СМП реалізувало по безготівковому розрахунку обладнання первісною вартістю 22000 грн., сумою нарахованого зносу 6000 грн. по ціні 24000 грн.

Облік операцій:

№ з/п	Зміст операції	Кореспондуючі рахунки		Сума, грн.
		Дт	Кт	
1	2	3	4	5
1.	Дохід від реалізації обладнання	311	712	24000

2.	Відображення суми ПДВ (якщо підприємство є платником ПДВ)	712	641.ПДВ	4000
3.	Залишкова вартість реалізованого основного засобу списується в «групу вибуття»	286	104	16000
4.	Знос реалізованого обладнання	131	104	6000
5.	Визначення фінансового результату	943	286	16000
		791	943	16000
		712	791	20000

Прибуток склав 4000 гривень.



Національний університет
водних, земельних та природокористування

У тому випадку, коли ціна реалізації менша від залишкової вартості, бухгалтерські записи подібні, але фінансовим результатом від реалізації основних засобів є збиток.

Облік реалізації на умовах розрахунку з покупцем в наступних періодах або авансовими платежами - подібний. Різниця полягає в обліку суми ПДВ в розрахункових документах.

У випадку, коли покупець розрахувався авансовими платежами в попередніх періодах, зобов'язання по ПДВ необхідно сплатити в періоді отримання авансу:

Дт643 – Кт641 — нараховані податкові зобов'язання в періоді отримання авансу;

Дт712 – Кт643 — сума ПДВ в накладній на відвантаження ОЗ (в періоді відвантаження).

Приклад. Ліквідується транспортний засіб первісною вартістю 16000 грн., сумою нарахованого зносу 15000 грн. В результаті ліквідації отримано запчастини справедливою вартістю 600 грн., нараховано зарплату працівникам, задіяним в операціях ліквідації, на суму 1300 грн., єдиний страховий внесок на зарплату працівників в розмірі 286 грн.

Облік операцій:

№ з/п	Зміст операції	Кореспондуючі рахунки		Сума, грн.
		Дт	Кт	
1	2	3	4	5
1.	Залишкова вартість ліквідованого транспортного засобу	976	105	1000
2.	Знос ліквідованого основного засобу	131	105	15000
3.	Витрати, пов'язані з ліквідацією : -нарахована зарплата працівникам; -нараховані збори на зарплату	976	661	1300
		976	65	286
4.	Відображено суму ПДВ, нараховану на залишкову вартість (якщо підприємство є платником ПДВ)	976	641.ПДВ	200
5.	Одержано запчастини в результаті ліквідації основних засобів	207	746	600

№ з/п	Зміст операції	Кореспондуючі рахунки		Сума, грн.
		Дт	Кт	
6.	Визначення фінансового результату:	793	976	1000
	• списання на збитки	793	976	1300
		793	976	286
		793	976	200
	• списання на прибутки	746	793	600

Збиток від ліквідації складає 2186 гривень.

Приклад 2. СМП здійснив інвестицію до статутного фонду іншої юридичної особи шляхом передачі офісного інвентарю первісною вартістю 17000 грн., сумою нарахованого зносу 5000 грн. за оціненою справедливою вартістю 15000 грн.

Облік операцій:

№ з/п	Зміст операції	Кореспондуючі рахунки		Сума, грн.
		Дт	Кт	
1	2	3	4	5
1.	Залишкова вартість переданого інвентаря	14	106	12000
2.	Знос переданого основного засобу	131	106	5000
3.	Різниця між залишковою вартістю переданого інвентаря та його справедливою вартістю	14	746	3000
4.	Списання різниці (п.3) на фінансовий результат	746	793	3000

Прибуток складає 3000 гривень.

Оперативна оренда основних засобів

Лізингові операції поділяються на:

а) оперативний лізинг (оренда) - господарська операція фізичної або юридичної особи, що передбачає передачу орендарю основного фонду, придбаного або виготовленого орендодавцем, на умовах інших, ніж ті, що передбачаються фінансовим лізингом (орендою);

б) фінансовий лізинг (оренда) - господарська операція, що здійснюється СМП і передбачає передачу орендарю майна, яке є основним засобом згідно з ПКУ, придбане або виготовлене орендодавцем, а також усіх ризиків та винагород, пов'язаних з правом користування та володіння об'єктом лізингу.

Лізинг (оренда) вважається фінансовим, якщо лізинговий (орендний) договір містить одну з таких умов:

об'єкт лізингу передається на строк, протягом якого амортизується *не менш як 75* відсотків його первісної вартості, а орендар зобов'язаний на підставі лізингового договору та протягом строку його дії придбати об'єкт

лізингу з наступним переходом права власності від орендодавця до орендаря за ціною, визначеною у такому лізинговому договорі;

балансова (залишкова) вартість об'єкта лізингу на момент закінчення дії лізингового договору, передбаченого таким договором, становить не більш як 25 відсотків первісної вартості ціни такого об'єкта лізингу, що діє на початок строку дії лізингового договору;

сума лізингових (орендних) платежів з початку строку оренди дорівнює первісній вартості об'єкта лізингу або перевищує її;

майна, що передається у фінансовий лізинг, виготовлене за замовленням лізингоотримувача (орендаря) та після закінчення дії лізингового договору не може бути використаним іншими особами, крім лізингоотримувача (орендаря), виходячи з його технологічних та якісних характеристик (пп. 14.1.ПКУ) [18].

Облік в орендаря. Згідно з Інструкцією про застосування плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, якщо орендна плата сплачується орендарем авансом, такі суми відображаються в орендаря на рахунку 39. Орендар щомісяця на суму орендної плати робить запис за кредитом рахунка 685 [31].

Що стосується відображення орендної плати, яку орендар має сплатити за користування об'єктом оренди, то такі витрати визнаються витратами операційної діяльності в періоді отримання орендних послуг.

Загальний вигляд та черговість записів на рахунках, що будуть в орендаря за операціями операційної оренди, наведено в таблиці 4 додатка Б.

Облік в орендодавця. Орендодавець не списує об'єкт оперативної оренди з балансу, а відображає його у звичайному порядку (пункт 16 П(С)БО 14 «Оренда») у складі необоротних активів [31]. При передачі об'єкта в оперативну оренду він не передає інвентарної картки орендареві, а тільки переміщує її в окремий розділ картотеки.

Амортизація за такими об'єктами операційної оренди нараховується орендодавцем у звичайному порядку, за встановленими нормами, з відображенням за дебетом рахунка 949 «Інші витрати операційної діяльності» в кореспонденції з кредитом рахунка 131 «Знос основних засобів». Наприкінці місяця ці витрати орендодавець списує в дебет рахунку 791 «Результат від основної діяльності».

Інші витрати (страхування об'єктів оренди, комунальні послуги, охорона), якщо вони за згодою сторін виконуються орендодавцем, обліковуються теж на рахунку 949 з обов'язковим списанням в кінці звітного періоду на рах.791.

Дохід від операційної оренди визнається операційним доходом відповідного звітного періоду (Кт713).

Витрати орендодавця, пов'язані з укладанням угоди про оперативну

оренду, визнаються витратами операційної діяльності того звітного періоду, в якому вони мали місце (Дт 949).

Облік оперативної оренди у орендодавця показано в таблиці 5 додатка Б.

Особливості обліку фінансового лізингу

Орендар відображає в бухгалтерському обліку одержаний у фінансову оренду об'єкт одночасно як актив і зобов'язання. Таке відображення здійснюється за найменшою на початок строку оренди оцінкою. Найменша оцінка оренди — це або справедлива вартість активу, або теперішня вартість суми мінімальних орендних платежів — платежів, що підлягають сплаті орендарем протягом строку оренди (за вирахуванням вартості послуг та податків, що підлягають сплаті орендодавцю, і непередбаченої орендної плати), збільшених:

- 1) для орендаря — на суму його гарантованої ліквідаційної вартості;
- 2) для орендодавця — на суму його гарантованої ліквідаційної вартості.

Якщо орендар має намір придбати об'єкт оренди за ціною, нижчою за його справедливую вартість на дату придбання, мінімальні орендні платежі складаються з мінімальної орендної плати за весь строк оренди та суми, яку слід сплатити згідно з угодою на придбання об'єкта оренди.

Якщо об'єкт передається орендарю, гарантованою сумою є ліквідаційна вартість. Але якщо після закінчення терміну оренди об'єкт не переходить до орендаря, ліквідаційна вартість може бути гарантована або не гарантована.

Водночас, фінансова оренда передбачає обов'язкову подальшу передачу права власності на об'єкт оренди. Теперішня вартість об'єкта фінансової оренди не буде задовольняти власника через кілька років. Мабуть, саме тому П(С)БО 14 і пропонує розглянути таке явище, як орендна ставка відсотка. Орендна ставка відсотка — це ставка відсотка, при використанні якої теперішня вартість суми мінімальних орендних платежів дорівнює справедливій вартості об'єкта фінансової оренди на початок терміну оренди.

Різниця між сумою мінімальних орендних платежів та вартістю об'єкта фінансової оренди, за якою він був відображений у бухгалтерському обліку орендаря на початку строку фінансової оренди, є фінансовими витратами орендаря і відображається у бухгалтерському обліку і звітності лише в сумі, що відноситься до звітного періоду. Розподіл фінансових витрат між звітними періодами протягом строку оренди здійснюється із застосуванням орендної ставки відсотка на залишок зобов'язань на початок звітного періоду.

Теперішня вартість мінімальних орендних платежів (ТВА) орендаря розраховується за формулою:

$$TBA = A \times \left[1 + \left(1 - \frac{1}{(1+i)^{n-1}} \right) \div i \right], \quad (2.3)$$

де А — сума мінімального орендного платежу, що сплачується регулярно (ануїтет);

п — кількість періодів, за які сплачується орендна плата і нараховуються відсотки;

і — ставка відсотка для вказаного періоду.

На Заграти орендара на поліпшення об'єкта фінансової оренди, що призводять до збільшення майбутніх економічних вигод, які первісно очікувалися від його використання, відображаються як капітальні інвестиції, що включаються до вартості об'єкта фінансової оренди.

Амортизація об'єкта фінансової оренди нараховується орендарем протягом періоду очікуваного використання активу.

Загальний вигляд та черговість проведень, що будуть в орендаря за операціями фінансової оренди, наведено в табл.6. додатка Б.

Відповідно до П(С)БО 14:

1) **орендодавець відображає** в бухгалтерському обліку наданий у фінансову оренду об'єкт як дебіторську заборгованість орендаря в сумі мінімальних орендних платежів і негарантованої ліквідаційної вартості за вирахуванням фінансового доходу, що підлягає отриманню, з визнанням іншого доходу (доходу від реалізації необоротних активів);

2) залишкова вартість об'єкта фінансової оренди виключається з балансу орендодавця з відображенням у складі інших витрат (собівартості реалізованих необоротних активів).

П(С)БО 14 окремо визначає фінансову оренду, що надається виробником об'єкта оренди.

Отже, якщо орендодавцем є виробник об'єкта фінансової оренди, то дебіторська заборгованість орендаря відображається як сума визнаного доходу (виручки) від реалізації готової продукції і теперішньої негарантованої ліквідаційної вартості об'єкта фінансової оренди одночасно з визнанням доходу (виручки) від реалізації готової продукції.

У цьому випадку дохід такого орендодавця від операції з надання об'єкта у фінансову оренду визнаватиметься за найменшою з двох оцінок:

- справедливою вартістю цього об'єкта;
- теперішньою вартістю мінімальних орендних платежів, обчисленою за ринковою ставкою відсотка.

Теперішня вартість відповідно до П(С)БО 11 «Зобов'язання» — це дисконтована сума майбутніх платежів (за вирахуванням суми очікуваного відшкодування), яка очікується, буде необхідна для погашення зобов'язання в процесі звичайної діяльності підприємства [34].

Теперішня вартість суми мінімальних орендних платежів (дорівнює справедливій вартості об'єкта) розраховується за формулою:

$$TBA = A \times \left[\left(1 - \frac{1}{(1+i)^n} \right) \div i \right]. \quad (2.4.)$$

У таблиці 7 додатка Б наведено типові проведення з відображення операцій з фінансової оренди в орендодавця.



Облік інших необоротних активів

Інші необоротні матеріальні активи обліковуються на однойменному рахунку 11.

Вартісна ознака віднесення малоцінних необоротних активів до основних засобів визначається в наказі про облікову політику підприємства.

Облік інших необоротних матеріальних активів відповідає вимогам П(С)БО 7 (аналогічно основним засобам) в питаннях переоцінки, поліпшення, оприбуткування та вибуття. При придбанні будь-яким способом (купівля, самостійне виготовлення) для обліку використовується рахунок 153 “Придбання (виготовлення) інших необоротних матеріальних активів”.

За дебетом рахунка 11 відображається: надходження придбаних, створених або безоплатно отриманих інших необоротних матеріальних активів за первісною вартістю; сума витрат, пов'язаних з поліпшенням об'єктів; сума дооцінки вартості таких об'єктів.

За кредитом рахунка 11 відображається: вибуття об'єктів внаслідок продажу, безоплатної передачі або невідповідності їх критеріям визнання активом, а також у разі часткової ліквідації; сума уцінки інших необоротних матеріальних активів.

Ліквідація інших необоротних активів, собівартість реалізованих необоротних матеріальних активів відображаються з використанням рахунка 97 “Інші витрати”. Фінансовий результат від їх вибуття визначається як різниця між доходом від операції вибуття і сумою залишкової вартості об'єктів, непрямих податків і витрат, пов'язаних з операцією вибуття, і обліковується на рах.793 “Результат іншої діяльності”.

Метод амортизації інших необоротних активів обирається підприємством самостійно, з урахуванням очікуваного способу одержання економічних вигод від їх використання (П(С)БО 7).

Амортизація малоцінних необоротних матеріальних активів і бібліотечних фондів може також нараховуватись: прямолінійно; у першому місяці використання об'єкта у розмірі 50% вартості, яка амортизується, і решта 50% вартості у місяці їх виключення зі складу активів; у першому місяці використання у сумі 100% їх вартості.

Облік нематеріальних активів

Нематеріальний актив (НА) немонетарний актив, який не має матеріальної форми, може бути ідентифікований та утримується підприємством з метою використання протягом періоду, більше одного року (або одного операційного циклу, якщо він перевищує один рік) для виробництва, надання послуг, в адміністративних цілях чи надання в оренду іншим особам [15].

Підприємство здійснює облік нематеріальних активів відповідно до П(С)БО 8 «Нематеріальні активи» [32] на однойменному рахунку 12.

Облік операцій з нематеріальними активами відповідає принципам обліку аналогічних операцій з основними засобами в питаннях:

- переоцінки;
- виготовлення нематеріальних активів власними силами;
- оприбуткування на платній та безоплатній основі, в тому числі як внесок до статутного капіталу;
- списання з балансу в результаті реалізації, ліквідації та безоплатної передачі;
- подібного та неподібного обміну;
- оперативної та фінансової оренди.

Перелічені питання детально розглянуто вище.

Облік створення та придбання нематеріального активу наведено в таблицях 8,9 додатка Б.

Нарахування амортизації по НА здійснюється протягом строку корисного використання активу, який встановлюється підприємством при його оприбуткуванні, але не більше 20 років. Сума, що амортизується, визначається аналогічно основним засобам. Метод амортизації підприємство обирає самостійно, виходячи з умов отримання майбутніх економічних вигод. Якщо такі умови визначити неможливо, то *амортизація нараховується із застосуванням прямолінійного методу. Під час розрахунку вартості, що амортизується, ліквідаційна вартість нематеріальних активів прирівнюється до нуля*, крім випадків: коли існує зобов'язання іншої особи щодо придбання цього об'єкта по закінченню строку його корисного використання; коли ліквідаційна вартість може бути визначена на підставі інформації існуючого активного ринку і очікується, що такий ринок існуватиме наприкінці строку корисного використання цього об'єкта.

Нарахування амортизації по НА (як і по основних засобах) починається з місяця, наступного за місяцем, у якому нематеріальний актив став придатним для використання, припиняється — починаючи з місяця, наступного за місяцем його вибуття.

Термін корисного використання НА та метод його амортизації

переглядаються в кінці звітного періоду, якщо в наступному періоді очікуються зміни строку корисного використання нематеріального активу, або зміни умов отримання майбутніх економічних вигод. Амортизація нематеріального активу нараховується без обмеження, виходячи з нового методу нарахування амортизації і строку використання, починаючи з місяця, наступного за місяцем змін.



Облік довгострокових фінансових вкладень ведеться відповідно до ПСБО 12 «Фінансові інвестиції» [50] на рахунках:

- 141 «Інвестиції пов'язаним сторонам за методом участі у капіталі»;
- 142 «Інші інвестиції пов'язаним сторонам»;
- 143 «Інвестиції непов'язаним сторонам».

Пов'язані сторони — особи, стосунки між якими обумовлюють можливість однієї сторони контролювати іншу або здійснювати суттєвий вплив на прийняття фінансових і оперативних рішень пішою стороною.

Інвестиції пов'язаним сторонам за методом участі у капіталі – рахунок бухгалтерського обліку різних форм інвестицій, спрямованих у дочірні підприємства.

За дебетом рахунка 141 відображаються суми, що становлять частку інвестора в капіталі підприємства.

Облік довгострокових інвестицій у дочірні, асоційовані і спільні підприємства здійснюється на рахунку 141 «*Інвестиції пов'язаним сторонам за методом участі у капіталі*».

Облік довгострокових інвестицій у підприємства, що не підпадають під визначення дочірніх, асоційованих або спільних через недостатність частки інвестора в їхньому капіталі, потрібно вести на рахунку 143 «*Інвестиції непов'язаним сторонам*» за собівартістю (якщо це пайові цінні папери — акції, не призначені для продажу) або за амортизованою собівартістю (якщо це боргові цінні папери — довгострокові векселі і довгострокові облигації).

Облік інвестицій наведено в таблицях 10,11 додатка Б.

2.2.2. Організація обліку оборотних активів

Облік запасів

Запаси – 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. Обов'язковим критерієм визнання запасів є їх споживання (реалізація) *протягом операційного циклу чи протягом 12 місяців з дати балансу.*

Аналітичний та синтетичний облік запасів здійснюється на рахунках 20,21,22,23,24,25,26,27,28.

Облік операцій, пов'язаних із запасами, регламентує П(С)БО 9 [33].

На придбані (утримані) або вироблені запаси зараховуються на баланс підприємства за первісною вартістю.

Первісною вартістю запасів, що придбані за плату, є собівартість таких запасів, яка складається з витрат:

суми, що сплачуються згідно з договором постачальнику (продавцю);

суми ввізного мита;

суми непрямих податків у зв'язку з придбанням запасів, які не відшкодовуються підприємству;

затрати на заготівлю, вантажно-розвантажувальні роботи, транспортування запасів до місця їх використання, включаючи витрати зі страхування та відсотки за комерційний кредит постачальників;

інші витрати, які безпосередньо пов'язані з придбанням запасів і доведенням їх до стану, в якому вони придатні для використання у запланованих цілях.

Первісна вартість запасів, виготовлених власними силами підприємства — собівартість їх виробництва, що складається з прямих та розподілених загальновиробничих витрат.

Первісною вартістю запасів, що внесені до статутного капіталу підприємства, безкоштовно отриманих запасів визнається погоджена сторонами, які приймають участь в операції, справедлива вартість.

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

Первісна вартість запасів, що придбані в обмін (або частковий обмін) на неподібні запаси, дорівнює справедливій вартості переданих запасів, збільшених (зменшених) на суму грошових коштів чи їх еквівалентів, що була передана (отримана) в процесі обміну.

Особливу увагу необхідно приділяти транспортним витратам, понесеним підприємством при доставці запасів. У випадку, якщо транспортні витрати можна ідентифікувати до певної поставки (наприклад, визначена сума в товарно-транспортній накладній, рахунку транспортної організації

тощо), вартість послуг включається до первісної вартості отриманих запасів з розрахунком на одиницю оприбуткування:

Дт 20,22 – Кт631 – транспортні послуги без ПДВ;

Дт 641(644) – Кт631 – ПДВ в розрахункових документах.

Якщо в підприємства немає можливості конкретно визначити вартість доставки певних запасів (на балансі є власний транспорт, який транспортує запаси від постачальників протягом звітного місяця), відповідна сума витрат визначається розрахунком за місяць. До уваги беруть: амортизацію транспортного засобу, заробітну плату з нарахуваннями водія та експедитора, витрачене паливо, ремонтні роботи та інші витрати, понесені підприємством в операціях транспортування запасів. В такому випадку облік транспортних витрат здійснюється на рах.209 (торгівельними підприємствами – на рах.289).

При відпуску запасів у виробництво, продажу та іншому вибутті оцінка запасів здійснюється за одним з таких методів:

ідентифікованої собівартості відповідної одиниці запасів;

середньозваженої собівартості;

собівартості перших за часом надходження запасів (ФІФО);

нормативних затрат;

ціни продажу.

Для запасів, що мають однакове призначення та однакові умови використання, застосовується тільки один з наведених методів, що затверджується як елемент облікової політики СМП.

Запаси, які відпускаються для спеціальних замовлень і проектів, а також запаси, які не замінюють одне одного, оцінюються за ідентифікованою собівартістю.

Оцінка за середньозваженою собівартістю проводиться по кожній одиниці запасів діленням суми вартості залишку таких запасів на початок звітного місяця та їх вартості одержаних у звітному місяці запасів на сумарну кількість запасів на початок звітного місяця і, відповідно, одержаних у звітному місяці запасів.

Оцінка запасів за методом ФІФО базується на припущенні, що запаси використовуються в тій послідовності, у якій вони надходили.

Оцінка за нормативними затратами полягає у застосуванні норм витрат на одиницю продукції (робіт, послуг), встановлених підприємством.

Оцінка за цінами продажу заснована на застосуванні середнього проценту торгівельної націнки товарів. Собівартість реалізованих товарів визначається як різниця між продажною (роздрібною) вартістю реалізованих товарів і сумою торгівельної націнки на ці товари.

Застосування різних методів відповідно формує різні показники собівартості виробництва, наданих послуг .

Приклад 3. Залишок запасів на початок листопада 2019 р. за даними інвентаризації — 4000 шт. по ціні 20 грн. Протягом місяця придбано: 8.11. —

2000 шт. по 30 грн.; 22.11. — 4000 шт. по 40 грн.; 26.11. — 3000 шт. по 45 грн. На кінець місяця залишок на складі — 3000 штук. Кількість списаних за місяць запасів: $4000+(2000+4000+3000) - 3000 = 10000$ (шт.).

Варіант перший – підприємство обрало для визначення собівартості списаних з балансу запасів метод ФІФО.

Собівартість списаних запасів: $4000 \times 20 + 2000 \times 30 + 4000 \times 40 = 300000$ (грн.).

Вартість залишку (не списаним залишилися запаси останнього надходження): $3000 \times 45 = 135000$ (грн.).

Варіант другий - підприємство обрало для визначення собівартості списаних з балансу запасів метод середньозваженої собівартості.

Середня вартість запасів, що підлягають списанню: $(4000 \times 20 + 3000 \times 30 + 4000 \times 40 + 3000 \times 45) : (4000 + 3000 + 4000 + 3000) = 36$ (грн.).

Собівартість списаних запасів: $10000 \times 36 = 360000$ (грн.).

Вартість залишку: $3000 \times 36 = 108000$ (грн.).

Запаси відображаються в бухгалтерському обліку і звітності за найменшою з двох оцінок: первісною вартістю або чистою вартістю реалізації.

Чиста вартість реалізації запасів — очікувана ціна реалізації запасів в умовах звичайної діяльності за вирахуванням очікуваних витрат на завершення їх виробництва та реалізацію. Чиста вартість реалізації визначається по кожній одиниці запасів вирахуванням з очікуваної ціни продажу очікуваних витрат на завершення виробництва та збут.

Сума, на яку первісна вартість запасів перевищує чисту вартість їх реалізації, списується на інші операційні витрати звітного періоду з відображенням вказаної вартості в обліку: Дт 946 – Кт 20, 22, 26, 27, 28.

Підприємство самостійно приймає рішення щодо уцінки ТМЦ. Комісія проводить інвентаризацію ТМЦ, що підлягають уцінці. Розміри уцінки визначаються на підставі експертних оцінок з урахуванням ступеня втрати споживчих властивостей. Дані про уцінені товари (продукцію) записують в опис-акт.

Приклад 4. За даними інвентаризації на 1.01.2018 р. залишок купівельних напівфабрикатів на складі становив 1000 шт. первісною вартістю 50 грн. За рішенням керівництва підприємства проводиться уцінка до чистої вартості реалізації - 40 грн. за одиницю. Облік уцінки: Дт 946 – Кт 202 — $1000 \times (50 - 40) = 10000$ (грн.).

На кінець наступного звітного періоду (кварталу) залишок таких напівфабрикатів становив 300 шт., чиста вартість реалізації — 60 грн. за одиницю. Облік дооцінки (за найменшою з двох оцінок: первісною вартістю або чистою вартістю реалізації) — в межах попередньої уцінки: Дт 202 – Кт 716 — $300 \times (50 - 40) = 3000$ (грн.).

Вартість малоцінних та швидкозношуваних предметів (рах.22), що

передані в експлуатацію, виключають зі складу активів з подальшою організацією оперативно-кількісного обліку таких предметів за місцями експлуатації та матеріально відповідальними особами протягом строку їх фактичного використання.

Порядок проведення інвентаризації визначено Положенням про інвентаризацію активів та зобов'язань [24]. Проведення інвентаризації є обов'язковим: перед складанням річної фінансової звітності; у разі зміни матеріально відповідальних осіб, а також у разі зміни керівника колективу; разі встановлення фактів крадіжок або зловживань, псування; при *переході на складання фінансової звітності за міжнародними стандартами* (на дату такого переходу) та в інших випадках, передбачених законодавством.

Інвентаризація активів та зобов'язань перед складанням річної фінансової звітності проводиться до дати балансу в період:

трьох місяців для необоротних активів (крім незавершених капітальних інвестицій, об'єктів основних засобів, які на момент інвентаризації будуть знаходитися поза підприємством, зокрема автомобілів, морських і річкових суден, які відбудуть у тривалі рейси, тощо), запасів (крім незавершеного виробництва та напівфабрикатів, інших матеріальних цінностей, які на момент інвентаризації будуть знаходитися поза підприємством), поточних біологічних активів, дебіторської та кредиторської заборгованостей, витрат і доходів майбутніх періодів, зобов'язань (крім невикористаних забезпечень, розрахунків з бюджетом та з відрахувань на загальнообов'язкове державне соціальне страхування);

двох місяців для незавершених капітальних інвестицій, незавершеного виробництва, напівфабрикатів, фінансових інвестицій, грошових коштів, коштів цільового фінансування, зобов'язань у частині невикористаних забезпечень, розрахунків з бюджетом та з відрахувань на загальнообов'язкове державне соціальне страхування;

При цьому інвентаризація земельних ділянок, будівель, споруд та інших нерухомих об'єктів може проводитись один *раз на три роки*.

Інвентаризація бібліотечних фондів за рішенням керівника підприємства за встановленим ним графіком може проводитись протягом року. Інвентаризація книжкових пам'яток проводиться щороку. За наявності обсягу бібліотечних фондів від 100 до 500 тис. одиниць інвентаризація може *проводитись протягом п'яти років* з охопленням щорічно не менше 20 відсотків одиниць, а понад 500 тис. одиниць — *протягом десяти років* з охопленням щорічно не менше 10 відсотків одиниць.

Забороняється призначати головою робочої інвентаризаційної комісії для перевірки активів, що знаходяться на відповідальному зберіганні у тих самих матеріально відповідальних осіб, одного й того самого працівника два роки підряд.

Матеріально відповідальні особи не включаються до складу робочої інвентаризаційної комісії для перевірки активів, що знаходяться у них на відповідальному зберіганні.

Голова інвентаризаційної комісії (робочої інвентаризаційної комісії) візує всі прибуткові та видаткові документи, що додаються до реєстрів (звітів), із зазначенням «До інвентаризації на (дата)». Матеріально відповідальні особи дають в інвентаризаційному описі розписки про те, що до початку інвентаризації всі прибуткові та видаткові документи на активи здані в бухгалтерію, що всі цінності, які надійшли під їх відповідальність, оприбутковані, а ті, що вибули, списані.

В інвентаризаційних описах (актах інвентаризації) помарок і підчисток не допускається. виправлення помилок повинно робитися в усіх примірниках описів шляхом закреслення неправильних записів і написання над ними правильних (коректурним методом). виправлення повинні бути підписані всіма членами інвентаризаційної комісії (робочої інвентаризаційної комісії) та матеріально відповідальними особами.

В інвентаризаційних описах (актах інвентаризації) записи робляться послідовно у кожному рядку на окремому аркуші (крім останнього), мають бути заповнені всі рядки, на останніх аркушах інвентаризаційного опису незаповнені рядки прокреслюються.

Інвентаризаційні описи (акти інвентаризації) підписуються всіма членами інвентаризаційної комісії (робочої інвентаризаційної комісії) та матеріально відповідальними особами. При цьому, матеріально відповідальні особи дають розписку, в якій підтверджується, що перевірка активів відбулася в їх присутності, у зв'язку з чим претензій до членів комісії вони не мають, та що вони приймають на відповідальне зберігання перелічені в описі активи. При проведенні інвентаризації у разі зміни матеріально відповідальної особи та особа, яка приймає активи, дає розписку про отримання активів, а та, яка передає — про передачу активів.

Взаємний залік лишків і нестач внаслідок пересортиці допускається тільки щодо запасів однакового найменування і в тотожній кількості за умови, що лишки і нестачі утворились за один і той самий період, що перевіряється, та в однієї і тієї самої матеріально відповідальної особи.

Із сум, стягнутих з винної особи, здійснюється відшкодування збитків, завданих підприємству. Залишок коштів перераховується до Державного бюджету України.

Облік результатів інвентаризації (на прикладі запасів):

1. Надлишок запасів при інвентаризації підлягає оприбуткуванню: Дт 20,22,26.. — Кт 719.

2. Списання нестачі в межах норм:

2.1. Матеріалів, комплектуючих, запчастин: Дт 23,92,949 – Кт 20.

2.2. Готової продукції: Дт 901 – Кт 26.

3. Списано нестачу запасів понад норм на витрати:
- 3.1. Списано по балансовій вартості: Дт 947 – Кт 20,22,26
- 3.2. Донараховано ПДВ: Дт 947 – Кт 641 (при оприбуткуванні відповідних запасів СМП мало податковий кредит).
- 3.3. Списано нестачу (разом з ПДВ) на фінансові результати: Дт 791 – Кт 947.
4. Урахування вартості списаних ТМЦ на позабалансових рахунках: Дт 072 - за обліковими цінами (прийємо умовно вартість А).
5. Встановлено винну особу:
- 5.1. Віднесено нестачу на винну особу за обліковими цінами: Дт 375-Кт 716 – А.
- 5.2. Списано вартість ТМЦ з позабалансового обліку Кт 072.
- 5.3. Віднесено нестача на винну особу в розмірі різниці у вартості між оцінкою компенсації (відповідно до Протоколу інвентаризаційної комісії) та обліковими цінами: Дт 375-Кт 716 – В.
- 5.4. Нарахування суми ПДВ (шоста частина вартості компенсації) та інших платежів до бюджету (сума компенсації за мінусом ПДВ та балансової вартості недостачі): Дт 716-Кт 641 – В.
- 5.5. Компенсація нестачі винною особою: Дт 311,301,20,22,26-Кт 375 – (А+В).
- 5.6. Віднесено суму компенсації в розмірі балансової вартості запасів, яких не вистачає, на фінансовий результат: Дт 716-Кт 791 – А.
- Облік основних операцій, пов'язаних з запасами, наведено в таблиці 4.4 додатка 4.
- ТМЦ, нематеріальні активи, грошові документи, цінні папери відпускають споживачам або передаються безоплатно тільки за довіреністю одержувача.
- Кореспонденцію рахунків бухгалтерського обліку оборотних активів наведено в додатку Б:

- облік операцій із запасами в табл. 13;
типову кореспонденцію за рахунком 23 «Виробництво» в табл. 14;
типову кореспонденцію за рахунком 26 «Готова продукція» в табл. 15.

2.3. Облік власного та залученого капіталу

Організація обліку власного капіталу

Капітал у буквальному розумінні означає головну суму коштів, необхідних для започаткування та здійснення діяльності.

За характером витрачання (придбання засобів виробництва і найманої робочої сили) авансований капітал поділяється відповідно на постійний та змінний. В свою чергу, постійний капітал з урахуванням використання та характеру кругообороту розділяється на основний і оборотний [4].

Основний капітал — це частина постійного капіталу, яка складається з вартості засобів праці (будівель, машин, устаткування) та обертається протягом кількох періодів виробництва.

Оборотний капітал — частина постійного капіталу, що витрачається на придбання на ринку предметів праці (сировини, матеріалів, комплектуючих виробів), на оплату праці робочої сили.

За джерелами формування капітал підприємства ділиться на власний та залучений.

Залучений капітал формується на тимчасовій основі у вигляді довгострокової та короткострокової позики, яка здійснюється у формі банківського кредиту, кредиторської заборгованості підприємства, отриманих цільових та бюджетних коштів на реалізацію статутної діяльності.

Власний капітал як об'єкт обліку це — частина в активах підприємства, що залишається після вирахування його зобов'язань. Економічну сутність власного капіталу можемо виразити у вигляді рівняння [26]:

$$\text{Власний капітал} = \text{Активи} - \text{Зобов'язання.}$$

У зв'язку з необмеженим терміном використання власний капітал є джерелом довгострокового фінансування господарської діяльності підприємства, свідчить про відповідальність засновників за ризики підприємницької діяльності в межах належної їм частки в статутному капіталі, є гарантом платоспроможності в межах його розміру.

Згідно з чинним законодавством мінімальний розмір статутного капіталу регламентований лише для господарських товариств та деяких специфічних видів діяльності, пов'язаних з фінансовими операціями.

До моменту реєстрації господарського товариства кожен з учасників зобов'язаний внести *не менше 30% свого внеску*, що підтверджується документами, які видає банк.

Для підприємств всіх інших організаційно-правових форм господарювання його розмір визначається засновниками та залежить, насамперед, від виду та масштабу діяльності.

Вартість внесених до статутного (пайового) капіталу об'єктів інтелектуальної власності та інших нематеріальних активів визначається на договірних засадах між власниками підприємства і суб'єктами права власності на ці об'єкти. Майно, передане в рахунок внесків до статутного капіталу підприємства, оцінюється за погодженою засновниками вартістю.

Якщо на внесок до статутного капіталу майном відсутні документи про підтвердження його вартості, вона визначається за взаємною згодою засновників, про що складається протокол засновницьких зборів. Якщо засновники не можуть прийти до спільної думки з оцінки майна, проводиться експертна оцінка в бюро технічної інвентаризації або в торгово-промисловій палаті.

У випадку змін по внесках до статутного капіталу СМП вносить зміни до засновницьких документів, що підлягають державній реєстрації.

Зміни по статтях власного капіталу за даними річної форми звітності Ф№4 “Звіт про власний капітал” наведено в табл. 2.3.



Таблиця 2.3

Зміни по статтях власного капіталу

Зареєстрований капітал (графа 3 ф. №4*; рядок 1400 ф. №1**)	
<ul style="list-style-type: none"> - формування розміру с статутного капіталу; (+) - випуск нових акцій (для акціонерних товариств); (+) - збільшення номінальної вартості акцій; (+) - збільшення кількості акцій номінальної вартості; (+) - реінвестування дивідендів у вигляді акцій; (+) 	<ul style="list-style-type: none"> - зменшення номінальної вартості акцій; (-) - анулювання акцій (на суму номінальної вартості), викуплених в акціонерів; (-) - повернення частки статутного капіталу при виході учасників – на суму, яка зафіксована в установчому договорі; (-)
Капітал у дооцінках (графа 4 ф. №4; рядок 1405 ф. №1)	
<ul style="list-style-type: none"> - реєстрація пайових внесків; (+) - повернення внесків (паїв) при виході учасника; (-) 	
Додатковий капітал (графа 5 ф. №4; рядок 1410 ф. №1)	
<ul style="list-style-type: none"> - дооцінка необоротних активів; (+) - безплатно одержані необоротні активи ; (+) - емісійний доход (розміщення акцій за ціною, що перевищує їх номінальну вартість); (+) - реалізація викуплених акцій за ціною, що перевищує їх номінальну вартість; (+) 	<ul style="list-style-type: none"> - уцінка необоротних активів; (-) - нарахування амортизації за безплатно одержаними необоротними активами; (-) - анулювання акцій власної емісії, ціна викупу яких перевищувала номінальну вартість; (-) - реалізація викуплених акцій за ціною, що менше ціни викупу; (-)
Резервний капітал (графа 6 ф. №4; рядок 1415 ф. №1)	
<ul style="list-style-type: none"> - спрямування частини прибутку на його формування та поповнення; (+) - виплати за рахунок резервного капіталу (дивіденди за привілейованими акціями; відсотки за облігаціями); (-) - покриття збитків; (-) 	
Нерозподілений прибуток (графа 7 ф. №4; рядок 1420 ф. №1)	
<ul style="list-style-type: none"> - чистий прибуток, одержаний за звітний період (рядок 350 ф. №1 “Баланс” або рядок 220 ф. №2 “Звіт про фінансові результати”); (+) - виплата дивідендів; (-) - чистий збиток за звітний період (рядок 350 ф. №1 “Баланс” або рядок 225 ф. №2 “Звіт про фінансові результати”); (-) - відрахування до резервного капіталу; (-) 	

При коригуванні залишків на початок звітної періоду: - зміна облікової політики (рядок 020 ф. №4 “Звіт про власний капітал”); (+) або (-) - виправлення помилок (рядок 030 ф. №4 “Звіт про власний капітал”); (+) або (-) - інші зміни (рядок 040 ф. №4 “Звіт про власний капітал”); (+) або (-)
Неоплачений капітал (графа 8 ф.№4; рядок 1425ф. №1)
- заборгованість за внесками учасників до статутного капіталу; (+) - погашення заборгованості шляхом внесення часток до статутного капіталу; (-) - заборгованість за неоплаченими акціями (частками), які раніше з метою перепродажу були викуплені в інших учасників; (-)
Вилучений капітал (графа 9 ф.№4; рядок 1430 ф. №1)
- фактична собівартість акцій власної емісії (часток), викуплених в акціонерів (учасників); (+) - вилучення капіталу у випадку виходу учасника; (+) - реалізація (перепродаж) викуплених акцій власної емісії (часток) – на суму фактичної собівартості; (-) - анулювання викуплених акцій – на суму фактичної собівартості; (-)

*Ф№4 «Звіт про власний капітал»

** Ф№ 1 Звіт про фінансовий стан (Баланс)

Засновники СМП — акціонерного товариства (емітенти) повинні публікувати згідно з вимогами законодавства інформацію про випуск акцій, зміст та порядок реєстрації якої встановлюється Державною комісією з цінних паперів та фондового ринку. Строк відкритої підписки на акції не може перевищувати 6-ти місяців. Емітент видає акції покупцеві лише за умови повної оплати їх вартості. Акціонеру замість цінних паперів може бути виданий сертифікат на сумарну номінальну вартість акцій, які йому належать.

Важливим питанням є правильне процедурне проведення та документальне оформлення виходу учасника. Для того, щоб уникнути розбіжностей між учасниками в статуті товариства наводиться порядок виходу учасника з товариства, в якому обов'язково слід передбачити терміни розгляду заяв зборів, порядок голосування тощо.

При виході (виключенні) учасника йому виплачуються: сума його внеску до статутного капіталу (крім акціонерних товариств), частка прибутку, отримана товариством у поточному році.

Вартість частки учасника при цьому виплачується не раніше затвердження фінансового звіту товариства за рік, в якому учасник вийшов з нього, але в строк до 12 місяців з дня виходу.

Бухгалтерський облік статутного капіталу починається з моменту реєстрації підприємства в Єдиному державному реєстрі підприємств та організацій України і припиняється в день вибуття підприємства з Державного реєстру в результаті завершення діяльності, банкрутства, реорганізації тощо.

Відображення на рахунках бухгалтерського обліку залишків по статтях власного капіталу підприємства та облік операцій по їх формуванню наведено в табл. 2.4.

Таблиця 2.4

Статті власного капіталу

Стаття власного капіталу	Сальдо на рахунку бух. обліку	Зміст статті, відображення її формування на рахунках бухгалтерського обліку
1	2	3
1. Зареєстрований (пайовий) капітал	40	Зареєстрований статутний фонд, в основі якого погоджена між засновниками та учасниками справедлива вартість їхніх часток: Дт46-Кт40 ПК - сукупність коштів фізичних і юридичних осіб, добровільно розміщених у товаристві для здійснення його фінансово-господарської діяльності. ПК складається з сум пайових внесків членів споживчого товариства, житлово-будівельних кооперативів, кредитних спілок та інших господарюючих суб'єктів, а також паїв членів колективних сільськогосподарських підприємств: Дт46-Кт40
2. Капітал у дооцінках	41	Розмір дооцінки необоротних активів: Дт10,11,12-Кт41
3. Додатковий капітал.	42	Дохід, одержаний від розміщення акцій власної емісії за цінами, що перевищують номінальну вартість : Дт46-Кт421 Накопичені курсові різниці Справедлива вартість безоплатно одержаних необоротних активів: Дт10,11,12-Кт424
4. Резервний капітал (РК)	43	Сума резерву, створеного за рахунок прибутку, що використовується СМП відповідно до напрямів, передбачених в установчих документах (як правило, на покриття непередбачених витрат, погашення боргів перед кредиторами при ліквідації товариства, виплати дивідендів за привілейованими акціями тощо). В акціонерному товаристві РК створюється у розмірі, встановленому установчими документами, але не менше 25% статутного капіталу. Щорічні відрахування на поповнення РК передбачаються установчими документами та здійснюються за рахунок чистого прибутку, але не можуть бути менше 5 % його загальної вартості: Дт443-Кт43
5. Нерозподілені прибутки (непокриті збитки).	441 (442)	Кінцевий фінансовий результат господарської діяльності: Дт79-Кт441- нерозподілений прибуток;

Стаття власного капіталу	Сальдо на рахунку бух. обліку	Зміст статті, відображення її формування на рахунках бухгалтерського обліку
1	2	3
		Дт443 – Кт79 – непокритий збиток
6. Неоплачений капітал	(46)	За видами розміщених (неоплачених) акцій, кожним засновником/учасником: сальдо за Дт45
7. Вилучений капітал (ВК)	(451 – 453)	Фактична собівартість акцій власної емісії, вилучених товариством у своїх акціонерів. Суми ВК відображають вартість акцій власної емісії, які на певний момент не розміщені серед акціонерів. Вилучені акції повинні бути або перепродані, або анульовані <i>протягом року</i> з моменту вилучення: сальдо за Дт 451 – 453

Особливістю організації обліку акцій є те, що, крім організаційних витрат, пов'язаних зі створенням акціонерного товариства, виникають витрати на випуск акцій: гонорар юриста, гонорар аудиторів, витрати на друк сертифікатів та поштові витрати, витрати, які пов'язані з реєстрацією на фондовій біржі, канцелярські та адміністративні витрати, витрати на рекламні проспекти. Такі витрати відносяться до інших операційних витрат підприємства.

Організація обліку власного капіталу має певні особливості щодо аналітичного обліку, зокрема:

- аналітичний облік неоплаченого капіталу здійснюється за видами розміщених неоплачених акцій (для акціонерних товариств) та за кожним засновником (учасником) господарюючого суб'єкта;
- аналітичний облік додаткового капіталу ведеться за видами та за кожним засновником (учасником). Він організується таким чином, щоб забезпечити керівництво інформацією про напрями використання фондів господарюючого суб'єкта;
- аналітичний облік вилученого капіталу ведеться за видами акцій (вкладів, паїв);
- аналітичний облік резервного капіталу ведеться в окремих відомостях за його видами і напрямками використання.

В таблиці 16 додатка Б наведено кореспонденції рахунків бухгалтерського обліку власного капіталу.

Класифікація та облік зобов'язань та забезпечень

Зобов'язання виникають в результаті минулих подій і ведуть в процесі їх погашення до зменшення економічних вигод в майбутньому.

З метою бухгалтерського обліку відповідно до П(С)БО 11 «Зобов'язання» зобов'язання поділяються на: довгострокові, поточні, забезпечення, непередбачені зобов'язання, доходи майбутніх періодів [34].

Довгострокові зобов'язання погашаються протягом терміну, який не менший 12 місяців і дати складання балансу. Вони не пов'язані з операційною діяльністю, виникають в результаті придбання та продажу необоротних активів, фінансових інвестицій, при користуванні довгостроковими кредитними ресурсами, в операціях фінансової оренди, є відстроченими податковими зобов'язаннями.

Поточні зобов'язання погашаються або протягом операційного циклу, або протягом терміну, що не перевищує 12 місяців з дати складання балансу (див. табл. 2.5).

Сума погашення зобов'язання – недисконтована сума грошових коштів, яка, як очікується, буде сплачена (визначається на момент виникнення забезпечення).


Теперішня вартість зобов'язання – дисконтована сума майбутніх платежів, яка як очікується, буде необхідна для погашення забезпечення.

Забезпечення – це зобов'язання, термін погашення якого та сума погашення визначається розрахунково за даними попередніх звітних періодів.

Таблиця 2.5

Класифікація зобов'язань та забезпечень, характерних для СМП

Види зобов'язань	Класифікація зобов'язань за видами	Критеріальна ознака	Рахунки обліку
1	2	3	4
Довгострокові	Довгострокові кредити банків	Довгострокові зобов'язання, на які нараховуються %, відображаються на балансі за теперішньою вартістю, визначення якої залежить від умов та виду зобов'язання	501-504
	Інші довгострокові позики		505-506
	Довгострокові зобов'язання з оренди	Зобов'язання з фінансової оренди	531-532
Поточні	Короткострокові кредити банків		601-606
	Поточна заборгованість за довгостроковими зобов'язаннями		611-612
	Короткострокові векселі видані		621-622

Види зобов'язань	Класифікація зобов'язань за видами	Критеріальна ознака	Рахунки обліку
1	2	3	4
 Національний університет водного господарства та природокористування	Кредиторська заборгованість за товари (роботи, послуги)	Відображаються в балансі за теперішньою вартістю	631-632
	Поточна заборгованість за одержаними авансами		681
	Поточна заборгованість з бюджетом		641, 643, 644
	Поточна заборгованість за позабюджетними платежами		642
	Поточна заборгованість зі страхування		651-655
	Поточна заборгованість з оплати праці		661-663
	Поточна заборгованість з учасниками		671-672
	Поточна заборгованість за внутрішніми розрахунками		682-684
	Інші поточні зобов'язання		685
	Забезпечення для відшкодування майбутніх витрат		На виплати відпусток працівникам (з урахуванням страхових внесків)
На додаткове пенсійне забезпечення		472	
На виконання гарантійних зобов'язань		473	
На забезпечення інших витрат і платежів		474	
На забезпечення призового фонду		475	
Резерв на виплату джекпоту		476	
Забезпечення матеріального заохочення		477	
Забезпечення відновлення земельних ділянок		478	

Крім зазначених балансових зобов'язань СМП обліковує на позабалансовому обліку (рахунок 042) непередбачені зобов'язання, які суттєво можуть вплинути на фінансовий результат та розрахунок яких на дату балансового обліку здійснити практично неможливо.

Залишок забезпечення переглядається на кожну дату балансу та, у разі потреби, коригується (збільшується або зменшується). У разі відсутності

ймовірності вибуття активів для погашення майбутніх зобов'язань сума такого забезпечення підлягає сторнуванню.

Методику створення забезпечень показано в табл. 2.6.

Таблиця 2.6

Створення забезпечень для відшкодування майбутніх витрат

Забезпечення	Методика створення	Рахунок обліку
1	2	3
На виплату відпусток працівникам (з урахуванням внесків на соц. страхування)	Сума забезпечення на виплату відпусток визначається щомісяця як добуток фактично нарахованої заробітної плати працівникам і відсотка, обчисленого як відношення річної планової суми на оплату відпусток до загального планового фонду оплати праці з урахуванням відповідної суми відрахувань на загальнообов'язкове державне соціальне страхування	471\відп. 471\соц.стр.
На додаткове пенсійне забезпечення	Частка нарахувань на додаткове пенсійне забезпечення за минулий рік в загальному фонді оплати праці минулого року, помножена на фактичний фонд оплати праці звітного періоду з урахуванням зміни контингенту працівників, які уклали відповідну угоду з пенсійним фондом	472
На виконання гарантійних зобов'язань	Відношення фактичних витрат на гарантійне обслуговування за минулий рік до річних обсягів реалізації товарів (послуг), що мали гарантійне обслуговування в минулому році, помножене на отриману виручку від реалізації товарів (послуг) звітного періоду на умовах гарантійного обслуговування	473

2.4. Облік розрахунків суб'єкта малого підприємства

2.4.1. Організація оплати праці

Заробітна плата — основна форма оплати праці за виконану роботу (послуги) згідно з трудовими угодами працівників.

Відповідно до статті 1 Закону України “Про оплату праці” №108/95-ВР, *заробітна плата* — це винагорода, обчислена, як правило, в грошовому вимірі, яку за трудовим договором власник або уповноважений ним орган виплачує працівнику за виконану ним роботу [35].

Структура заробітної плати складається з основної заробітної плати, додаткової заробітної плати, інших заохочувальних і компенсаційних виплат.

Форми оплати працівників:

- відрядна- залежить від виконаної роботи і розцінки; може бути індивідуальна, бригадна. Має системи: пряму, прогресивну, акордну і преміальну.

- погодинна- залежить від відпрацьованого часу. Системи: проста погодинна і погодинна преміальна.

Мінімальна заробітна плата — це законодавчо встановлений розмір заробітної плати, нижче якого не може здійснюватися оплата за виконану працівником місячну, погодинну норму праці (обсяг робіт).

До мінімальної заробітної плати включаються: доплати; надбавки; заохочувальні і компенсаційні виплати.

До мінімальної зарплати не включаються: доплати за роботу в несприятливих умовах праці та підвищеного ризику для здоров'я, за роботу в нічний та надурочний час, роз'їзний характер робіт, премії до святкових і ювілейних дат.

Договірне регулювання оплати праці працівників СМП здійснюється на основі угод, що укладаються на державному (генеральна угода), галузевому (галузева угода), регіональному (регіональна угода) і виробничому (колективний договір) рівнях.

Норми колективного договору, що допускають оплату праці нижче за норми, визначені генеральною, галузевою або регіональною угодами, але не нижче державних норм і гарантій в оплаті праці, можуть застосовуватися лише тимчасово на період подолання фінансових труднощів підприємства терміном не більше шести місяців.

Форми і системи оплати праці, норми праці, розцінки, тарифні сітки, схеми посадових окладів, умови введення і розміри надбавок, доплат, премій, винагород та інших заохочувальних, компенсаційних і гарантійних виплат встановлюються підприємствами в колективному договорі з дотриманням норм і гарантій, передбачених законодавством, генеральною і галузевими (регіональними) угодами.

Колективний договір укладається на підприємствах, незалежно від форм власності і господарювання.

Власник СМП, або уповноважений ним орган не має права в односторонньому порядку приймати рішення з питань оплати праці, які погіршують умови, встановлені законодавством, угодами, колективними договорами.

Заробітна плата має виплачуватись у строки, встановлені колективним договором, але не рідше двох разів на місяць через проміжок часу, що не перевищує шістнадцять календарних днів.

У разі, коли день виплати заробітної плати збігається з вихідним, святковим або неробочим днем, заробітна плата виплачується напередодні.

При кожній виплаті заробітної плати загальний розмір усіх відрахувань не може перевищувати двадцяти відсотків, а у випадках, передбачених законодавством (наприклад, утримання аліментів за виконавчими листами, погашення матеріальною особою недостачі на основі Протоколу інвентаризаційної комісії та/або рішення суду тощо) - п'ятдесяти відсотків заробітної плати, що належить до виплати працівникам.

Розміри доплат встановлюються на умовах, передбачених у колективному договорі.

Закон України «Про оплату праці» передбачає, зокрема, що умови запровадження й розміри надбавок, доплат, винагород та інших заохочувальних, компенсаційних і гарантійних виплат визначаються в колективному договорі з дотриманням норм і гарантій, передбачених законодавством, генеральною та галузевими (регіональними) угодами. В разі, коли колективний договір на підприємстві не укладено, власник або вповноважений ним орган зобов'язаний погодити ці питання з профспілковим органом.

Водночас, розміри доплат і надбавок не можуть бути меншими за передбачені законодавством, генеральною та галузевими (регіональними) угодами. Серед основних правил і норм системи розрахунків з працівниками з оплати праці та інших виплат наступні.

При прийомі на роботу кожному працівникові присвоюється табельний номер, робиться відмітка в трудовій книжці. На кожного працівника у відділі кадрів відкривають особову картку (з анкетними даними).

За погодинною системою оплати праці робота у понаднормовий час оплачується за перші дві години в полуторному розмірі, а за наступні години – в подвійному розмірі погодинної ставки [30].

За відрядною системою оплати праці за роботу у понаднормовий час виплачується доплата в розмірі 100 відсотків тарифної ставки працівника відповідної кваліфікації, оплата праці якого здійснюється за погодинною системою, за всі відпрацьовані понаднормові години.

Компенсація понаднормових робіт шляхом надання відгулу не допускається.

Згідно з КЗпП, робота у святковий і неробочий день оплачується в подвійному розмірі:

- відрядникам — за подвійними відрядними розцінками;
- працівникам, праця яких оплачується за погодинними або денними ставками — в розмірі подвійної погодинної або денної ставки;
- працівникам, які отримують місячний оклад, у розмірі одинарної погодинної або денної ставки понад оклад, якщо робота у святковий і неробочий день здійснювалася в межах місячної норми робочого часу, і в розмірі подвійної погодинної або денної ставки понад оклад, якщо робота здійснювалася понад місячну норму.

За бажанням працівника, який працював у святковий і неробочий день, йому може бути надано інший день відпочинку.

Робота в нічний час оплачується у підвищеному розмірі, що встановлюється генеральною, галузевими (регіональними) угодами і колективним договором, але не нижче ніж 20 відсотків тарифної ставки (окладу) за кожну годину роботи у нічний час.

При невиконанні норм виробітку не з вини працівника оплата здійснюється за фактично виконану роботу. Місячна заробітна плата в цьому разі не може бути нижчою від двох третин тарифної ставки встановленого йому розряду (окладу).

Оплата простою, допущеного не з вини працівника, впровадиться з розрахунку не нижче двох третин тарифної ставки (окладу) такого працівника.

При переведенні працівника на іншу постійну нижче оплачувану роботу за ним зберігається середній заробіток, розрахунок якого провадиться за раніше нарахованими заробітками. Середній заробіток може зберігатися не більше двох тижнів від дня переведення.

Сумісництво та суміщення посад і професій: нормативні та управлінські підходи

Відповідно до пункту 1 Положення про умови роботи за сумісництвом працівників державних підприємств, установ і організацій (є чинними відповідно до Постанови Верховної Ради України від 12 грудня 1991 р. № 1545-ХІІ "Про порядок тимчасової дії на території України деяких актів законодавства Союзу РСР"), сумісництвом вважається виконання працівником, крім своєї основної, іншої регулярної оплачуваної роботи на умовах трудового договору у вільний від основної роботи час на тому ж або іншому підприємстві, в установі, організації або у громадянина (підприємця, приватної особи) за наймом [43].

Цією ознакою (виконання роботи протягом часу, вільного від виконання обов'язків за основним трудовим договором) сумісництво відрізняється від суміщення професій (посад) .

Передбачено, що *суміщення професій (посад)* передбачає виконання працівником *водночас* зі своєю основною роботою, передбаченою трудовим договором, додаткової роботи за іншою професією (посадою) і виконання обов'язків *тимчасово відсутнього* працівника без звільнення від своєї основної роботи допускається на одному й тому ж підприємстві за згодою працівника протягом установленої законодавством тривалості робочого дня (робочої зміни), якщо це економічно доцільно та не веде до погіршення якості продукції, виконання робіт, обслуговування населення (табл. 2.7).

Таблиця 2.7

Основні характеристики працевлаштування на умовах сумісництва та суміщення

Сумісництво	Суміщення
1	2
Виконання працівником на тому ж підприємстві (установі, організації) поряд зі своєю основною роботою, обумовленою трудовим договором, додаткової роботи за іншою професією (посадимо) або обов'язки тимчасово відсутнього працівника без звільнення від своєї <i>основної</i> роботи (ст. 105 КЗпП).	Виконання працівником, крім своєї <i>основної</i> , іншої регулярної оплачуваної роботи на умовах трудового договору у вільний від <i>основної</i> роботи час на тому ж або іншому підприємстві.
Коли виконується робота?	
У вільний від <i>основної</i> роботи час	У робочий час.
Як оплачується?	
Платять за <i>фактично</i> виконану роботу без обмежень (ст. 1021 КЗпП).	<i>Доплачують</i> до основного заробітку (розмір доплати визначається наявністю економії за тарифними ставками и окладами суміщуваних посад - додаток 3 до генеральної угоди).

Облік розрахунків з працівниками по заробітній платі наведено в табл.17 додатка Б.

2.4.2. Облік касових операцій

Нормативне регулювання касових операцій здійснюється Положенням про ведення касових операцій у національній валюті в Україні [38].

Підприємство може зберігати у своїй касі готівку в межах ліміту залишку готівки в касі на кінець робочого дня, що встановлюється установою банку основного рахунку СМП. У разі, якщо ліміт залишку готівки в касі підприємства взагалі не встановлено, вся наявна готівку на кінець дня має бути здано до банку.

Готівкова виручка підприємства та інші касові надходження можуть використовуватися нею в необхідних розмірах для забезпечення господарських потреб, у тому числі на виплати, пов'язані з оплатою праці, при умові систематичної і повної сплати податків та внесення обов'язкових

платежів до державних цільових фондів у порядку та строки, визначені чинним законодавством.

Підприємства мають право зберігати протягом 3 робочих днів понад встановлений ліміт у касах готівку, що одержана в банку для виплати заробітної плати, заохочень, допомог усіх видів, компенсацій, стипендій, відряджень. Після закінчення цих строків суми готівки, що не використані за призначенням, повертаються в банк не пізніше наступного робочого дня. Готівка, що видана під звіт, але через якісь причини не витрачена (частково або в повній сумі), має бути повернена до каси підприємства протягом двох робочих днів, включаючи день отримання готівкових коштів під звіт (за відрядженням - не пізніше трьох робочих днів після повернення з відрядження).

Суб'єкти господарювання мають право здійснювати розрахунки готівкою протягом одного дня за одним або кількома платіжними документами:

- 1) між собою — у розмірі до 10000 (десяти тисяч) гривень уключно;
- 2) з фізичними особами — у розмірі до 50000 (п'ятдесяти тисяч) гривень уключно.

Кожне підприємство має одну центральну касу, веде одну касову книгу, аркуші якої мають бути пронумеровані, прошнуровані і опечатані сургучною або мастичною печаткою. Кількість аркушів у касовій книзі засвідчується підписами керівника і головного бухгалтера підприємства. Зроблені виправлення завіряються підписами касира, а також головного бухгалтера або особи, що його заміщує.

Вимоги до обладнання каси встановлюються підприємством самостійно (з відповідним затвердженням в наказі керівника). На практиці оптимальними є умови, за яких приміщення каси - ізольоване, а двері до каси під час здійснення операцій замкнуті з внутрішнього боку. Забезпечення надійності збереження готівки та документів покладається на керівника.

Після видання наказу про призначення касира на роботу керівник підприємства зобов'язаний під розписку ознайомити його з цим Порядком, після чого з касиром укладається договір про його повну матеріальну відповідальність.

Не рідше одного разу на рік проводиться ревізія каси. Залишок готівки в касі звіряється з даними обліку по касовій книзі. У разі виявлення ревізією нестачі або лишку готівки в касі в акті вказується сума нестачі або лишку та обставини їх виникнення.

Перевірки дотримання порядку ведення операцій з готівкою здійснюють органи Державної податкової служби України, Державної контрольно-ревізійної служби України, Міністерства внутрішніх справ України, фінансові органи та установи комерційних банків.

Відповідальність за дотримання порядку ведення операцій з готівкою покладається на керівника підприємства.

Приймання готівки проводиться прибутковими касовими ордерами, підписаними головним бухгалтером або особою, ним уповноваженою. Видача прибуткових касових ордерів і видаткових документів на руки особам, що вносять або одержують гроші, забороняється. Видаткові та прибуткові ордери реєструються в спеціальному журналі.

Підзвітною особою може бути працівник підприємства у випадку використання виданих йому готівкових коштів на господарські потреби (придбання канцтоварів, розрахунки за послуги тощо), або відрядження. Видача коштів з каси на господарські потреби здійснюється на підставі заяви працівника з обґрунтуванням їх цільового використання, акцептованій керівником підприємства. Підстава для видачі коштів на відрядження — наказ на відрядження.

Витрати на відрядження здійснюються в межах коштів, передбачених на відрядження та у межах граничних норм добових витрат [7].

Днем вибуття у відрядження вважається день відправлення транспортного засобу з місця постійної роботи відрядженого працівника, а днем прибуття із відрядження – день прибуття транспортного засобу. Фактичний час перебування у відрядженні визначається за відмітками у посвідченні про відрядження щодо вибуття з місця постійної роботи і прибуття до місця постійної роботи. При відрядженні особи, яка працює за сумісництвом, середній заробіток зберігається в тому підприємстві, що його відрядило.

Строк відрядження визначається керівником підприємства, або його заступником, але в межах України *не може перевищувати 30 календарних днів*.

При відрядженні працівника строком на один день або в таку місцевість, звідки працівник має змогу щодня повертатись до місця постійного проживання, добові відшкодовуються за повну добу.

Витрати відрядженим працівникам на наймання житлового приміщення на підставі підтверджуючих документів відшкодовуються у розмірі фактичних витрат, з урахуванням побутових послуг, що надаються у готелях (прання, чищення, лагодження та прасування одягу), за користування холодильником, телевізором.

Працівникові відшкодовуються також витрати на бронювання місця у готелях у розмірі не більше як 50 відсотків його вартості за одну добу згідно з підтверджуючими документами.

Після повернення працівника з відрядження керівник підприємства може прийняти рішення про відшкодування витрат, не передбачених Інструкцією про службові відрядження, які потрібно віднести до сукупного оподаткованого доходу підзвітної особи із застосуванням натурального коефіцієнта з відповідним оподаткуванням прибутковим податком та нарахуванням зборів на обов'язкове соціальне страхування.

У разі тимчасової непрацездатності відрядженого працівника на загальних підставах відшкодовуються витрати на наймання жилого приміщення і сплачуються добові. Дні тимчасової непрацездатності не включаються до строку відрядження.

Формування податкового кредиту без отримання податкової накладної, згідно з Розділом V. «Податок на додану вартість», може здійснюватися на підставі таких документів:

а) транспортні квитки, готельні рахунки або рахунки, які виставляються платнику податку за послуги зв'язку, інші послуги, вартість яких визначається за показниками приладів обліку, що містять загальну суму платежу, суму податку та податковий номер продавця, крім тих, форма яких встановлена міжнародними стандартами;

б) касові чеки, які містять суму отриманих товарів/послуг, загальну суму нарахованого податку (з визначенням фіскального номера та податкового номера постачальника). При цьому з метою такого нарахування загальна сума отриманих товарів/послуг не може перевищувати 200 гривень за день (без урахування податку);

в) бухгалтерські довідки, складені відповідно до пункту 198.5 статті 198 розділу V розділу Кодексу;

г) податкові накладні, складені платником податку відповідно та зареєстровані в ЄРПН [18].

У разі використання платниками для розрахунків із споживачами реєстраторів розрахункових операцій касовий чек повинен містити дані про загальну суму коштів, що підлягає сплаті покупцем з урахуванням податку, а також суму цього податку, що сплачується у складі загальної суми.

Відрядження за кордон можуть здійснюватись лише за наказом (розпорядженням) керівника підприємства після затвердження завдання, в якому має бути визначена мета виїзду, термін, умови перебування за кордоном (у разі поїздки за запрошенням додається його копія з перекладом) і кошторису витрат.

Термін відрядження визначається керівником, але не може перевищувати 60 календарних днів. Підприємство забезпечує працівника коштами в національній валюті країни, куди відряджається працівник, або у вільно конвертованій валюті у вигляді авансу на поточні витрати. Щоб розрахувати суму авансу на відрядження застосовують офіційний курс Національного банку України. У разі відсутності в підприємства валютних коштів, грошові кошти видаються працівнику під звіт у національній валюті для самостійної купівлі відповідної іноземної валюти.

Якщо працівник отримав аванс на відрядження за кордон і не виїхав, він повинен на наступний день повернути до каси підприємства кошти тими одиницями, якими було отримано аванс.

Фактичний час перебування у відрядженні за кордоном визначається:

- у разі відрядження до країн, з якими встановлено повний прикордонний контроль, - за відмітками контрольно-пропускних пунктів (до авансового звіту додається ксерокопія паспорту з відмітками митниці, що замінює посвідчення про відрядження);

- у разі відрядження до країн, з якими не встановлено або спрощено прикордонний контроль — згідно з відмітками сторони, що відряджає та приймає.

Добові витрати за час перебування у відрядженні відшкодовуються в межах граничних норм:

- за кожний день відрядження, включаючи день виїзду та приїзду;

- у разі включення витрат на харчування до рахунків на наймання жилого приміщення в межах граничних норм з урахуванням кількості разів харчування на добу.

Для відрядження як в межах України, так і за кордон до оподаткованого доходу не включаються *добові витрати*.

За наявності підтвердних документів у оригіналі підприємство відшкодовує в межах граничних сум витрати на харчування, якщо його вартість включена до рахунків на оплату вартості проживання або до проїзних документів, які оплачуються за рахунок добових витрат. Залежно від того, скільки разів на добу харчувався працівник у відрядженні, визначається розмір добових витрат. Зокрема, 80 % — при одноразовому, 55 % — при дворазовому, 35 % — при триразовому харчуванні (табл. 2.8).

Таблиця 2.8

Норми добових витрат на відрядження, що не включаються до оподаткованого доходу працівника

Витрати	У межах України	За кордон
	Розмір (на 2020р)	Розмір (на 2020р)
Витрати, не підтвержені документально, на харчування та фінансування інших власних потреб фізичної особи (добові витрати)	472,30 грн (0,1 розміру МЗП, встановленої законом на 1 січня податкового (звітного) року) в розрахунку за кожен календарний день	80 євро (за офіційним обмінним курсом гривні до євро, встановленим Нацбанком України) у розрахунку за кожен календарний день

За час затримки в дорозі без поважних причин працівникові не виплачується заробітна плата, не відшкодовуються добові витрати, витрати на наймання жилого приміщення та інші витрати.

Коли працівникові для остаточного розрахунку за відрядження необхідно ви платити додаткові кошти або в разі неотримання ним з

поважних причин коштів на відрядження, виплата здійснюється у національній валюті України за офіційним обмінним курсом гривні до іноземних валют, встановленим Національним банком України на день погашення заборгованості. Не дозволяється направляти у відрядження та видавати аванс працівнику, який не відзвітував про витрачені кошти у попередньому відрядженні.

Наднормативні добові для цілей оподаткування ПДФО є оподатковуваним доходом працівника із застосуванням підвищеного натурального коефіцієнта. Відповідно, з такої суми утримується ПДФО за ставкою 18% та військовий збір за ставкою 1,5 %.

Отже, в 2020 році неоподатковувана ПДФО сума добових для відряджень у межах території України складає 472,30 грн. Сума збільшення розміру добових витрат на відрядження понад встановлені норми включається до загального місячного (річного) оподаткованого доходу платника податку та, відповідно, відображається в податковому розрахунку за ф. №1ДФ як додаткове благо.

Розрахунки з підзвітними особами проводяться через касу і обліковуються на рахунку 372 “Розрахунки з підзвітними особами”. Облік розрахунків з використанням готівки наведено в таблицях 18,19 додатка Б.

2.4.3. Облік безготівкових розрахунків

Безготівкові розрахунки можуть здійснюватись [39]:

1. *Платіжними дорученнями* — розрахунок за ініціативою платника (найбільш поширена форма).

2. *Розрахунковими чекам* — платіж здійснюється за ініціативою підприємства-платника шляхом використання ліміту розрахункової чекової книжки.

3. *Платіжними вимогами-дорученнями* — оплата за ініціативою одержувача платежу. Зокрема, в окремих випадках заборгованість за отримані послуги (теплокомуненергії, водопостачання тощо) погашається після акцепту керівником підприємства платіжної вимоги-доручення надавача послуг.

4. *Вексями* — цінними паперами, які гарантують оплату за домовленою відстрочкою.

Інколи практикують розрахунки через відкриття акредитиву.

Акредитив — доручення банку покупця іногородньому банку постачальника про оплату його рахунків на умовах, передбачених в акредитивній заяві покупця. Акредитив відкривається лише для одного постачальника. Акредитивна форма розрахунків гарантує постачальнику негайну оплату. Відкриває підприємство (покупець) в своєму або іншому банку за рахунок власних коштів. Невикористані акредитиви автоматично перераховуються на розрахунковий рахунок.

СМП має право відкривати довільну кількість рахунків в національній валюті (див. табл. 2.9):

Таблиця 2.9

Основні характеристики рахунків СМП в банківських установах України

Вид рахунку	Призначення рахунку
1	2
Поточний рахунок в національній валюті	Зберігання грошових коштів і здійснення всіх видів банківських операцій в національній валюті
Поточний рахунок в іноземній валюті	Зберігання грошових коштів і здійснення всіх видів банківських операцій в іноземній валюті
Поточний соціальний рахунок	Для розрахунків коштами Фонду соціального страхування
Поточний кредитний	Отримання кредитних ресурсів та їх використання
Депозитний	Операції за депозитним договором (крім розрахункових операцій та видачі готівки)

При відкриття рахунку банк підприємства протягом трьох днів повинен повідомити про це ДПС по місцю реєстрації.

Облік операцій в іноземній валюті регламентує П(С)БО 21 “Вплив змін валютних курсів” [40]. Методологічною основою обліку операцій в іноземній валюті є нормативно врегульовані процедури перерахунку курсової різниці.

Результати перерахунку курсової різниці в залежності від типу операції обліковуються в складі фінансових доходів/витрат від операційної діяльності або іншої звичайної діяльності.

Операційна курсова різниця виникає в операційній діяльності, до якої належать, насамперед, реалізація підприємством зайвих активів, оперативна оренда та інші операції статутної діяльності, що здійснюються в іноземній валюті. Позитивна курсова різниця обліковується по Кт 714, від’ємна — по Дт 945.

Неопераційна курсова різниця виникає в операціях інвестиційного та фінансового характеру, що пов'язані з рухом необоротних активів, фінансових інвестицій, залученням кредитних ресурсів тощо. Позитивна курсова різниця обліковується по Кт 744 від’ємна — по Дт 974.

Балансова вартість іноземної валюти - перерахована в гривні іноземна валюта за офіційним валютним обмінним курсом Національного банку України, що діяв на дату отримання (нарахування) або перерахування іноземної валюти безпосередньо на дату здійснення такої операції. У разі купівлі іноземної валюти за гривні балансовою вартістю інвалюти вважається сума гривень, сплачена платником податку на прибуток в зв'язку з такою купівлею. У разі купівлі однієї іноземної валюти за іншу іноземну валюту балансова вартість придбаної іноземної валюти визначається на рівні

балансової вартості валюти, що була продана.

Монетарні статті — статті балансу, що відображають грошові кошти в касі, на рахунках в установах банків, а також такі активи і зобов'язання, що будуть отримані чи сплачені у фіксованій чи визначеній сумі грошей або їх еквівалентів.

До монетарних належать:

1) усі рахунки обліку коштів у валюті (депозитні (вкладні) рахунки в тому числі);

2) так звані товарні заборгованості, які обліковуються на кредиті 632 або на дебеті 362 (підприємству заборгували покупці-нерезиденти або підприємство заборгувало постачальникам-нерезидентам);

3) поточні чи довгострокові заборгованості за валютними кредитними договорами незалежно від того, хто є кредитором — наша фіністанова чи нерезидент;

4) заборгованість за розрахунками із засновником - нерезидентом, у разі якщо вона має бути погашена валютними коштами;

5) непогашена заборгованість перед підзвітною особою за затвердженими витратами щодо закордонного відрядження (погашається за курсом НБУ на дату погашення).

Немонетарними статтями будуть будь-які аванси у валюті — надіслані чи отримані, а все тому, що така заборгованість закривається, так би мовити, «товарно» і в момент закриття обліковується за курсом Нацбанку на момент отримання (чи надання) авансу. Якщо отримуємо (надсилаємо) аванс частинами, то, відповідно, так і відвантажуємо (оприбутковуємо) цінності — частинами.

Сума авансу (попередньої оплати) в іноземній валюті, надана іншим особам у рахунок платежів для придбання немонетарних активів (запасів, основних засобів, нематеріальних активів тощо) і отримання робіт і послуг, при включенні до вартості цих активів (робіт, послуг) перераховується у валюту звітності із застосуванням валютного курсу на дату сплати авансу. У разі здійснення авансових платежів в іноземній валюті постачальникові частинами та одержання частинами від постачальника немонетарних активів (робіт, послуг) вартість одержаних активів (робіт, послуг) визнається за сумою авансових платежів із застосуванням валютних курсів, виходячи з послідовності здійснення авансових платежів.

Сума авансу (попередньої оплати) в іноземній валюті, одержана від інших осіб у рахунок платежів для поставлення готової продукції, інших активів, виконання робіт і послуг, при включенні до складу доходу звітного періоду перераховується у валюту звітності із застосуванням валютного курсу на дату одержання авансу. У разі одержання від покупця авансових платежів в іноземній валюті частинами та відвантаження частинами покупцеві немонетарних активів (робіт, послуг) дохід від реалізації активів

(робіт, послуг) визнається за сумою авансових платежів із застосуванням валютних курсів, *виходячи з послідовності одержання авансових платежів* (п.6 П(С)БО 21 «Вплив змін валютних курсів»).

Немонетарні статті — статті балансу, що відображають основні засоби, матеріали та інші статті, які не відносяться до монетарних.

Купівля підприємством іноземної валюти для наступного використання в своїй діяльності (придбання обладнання, відрядження працівників за кордон та інші операції) здійснюються на загальних підставах.

Курсові різниці перераховуються виключно за монетарними статтями.



Національний університет
водного господарства
та природокористування

2.4.4. Облік дебіторської заборгованості

Порядок бухгалтерського обліку дебіторської заборгованості та її відображення у фінансовій звітності регулюються П(С)БО 10 “Дебіторська заборгованість”. Дебіторську заборгованість визнають активом тільки тоді, коли можна достовірно визначити суму та існує ймовірність її погашення боржником. Якщо такої ймовірності немає, суму дебіторської заборгованості слід списати на витрати [41].

З цією метою проводиться інвентаризація дебіторської заборгованості на дату балансу, в результаті якої здійснюється списання на витрати звітного періоду сума безнадійного боргу.

Дебіторська заборгованість поділяється на довгострокову та короткострокову.

Довгостроковою дебіторською заборгованістю визнається заборгованість, яка не виникає в ході нормального операційного циклу і буде погашена після 12 місяців з дати балансу.

Поточна дебіторська заборгованість (короткострокова) — це заборгованість, що виникає в ході нормального операційного циклу, або буде погашена протягом 12 місяців з дати балансу.

Оскільки віднесення заборгованості до поточної або довгострокової прив’язане до дати балансу, на вказану дату слід переглядати довгострокову заборгованість окремих дебіторів за термінами її погашення.

Для обліку сум дебіторської заборгованості застосовується декілька видів оцінок.

1. *Дисконтована вартість майбутніх платежів, що очікуються для погашення цієї заборгованості.* Виникає в обліку орендодавця при наданні в фінансову оренду необоротного активу в сумі мінімальних орендних платежів і негарантованої ліквідаційної вартості за вирахуванням фінансового доходу, що підлягає отриманню, з визнанням іншого доходу (доходу від реалізації об’єкта оренди) [31].

2. *Чиста реалізаційна вартість* — різниця між первісною вартістю поточної дебіторської заборгованості і сумою резерву сумнівних боргів.

3. *Первісна вартість* — вартість дебіторської заборгованості на момент виникнення. Оцінка за первісною вартістю застосовується для всіх видів довгострокової і поточної дебіторської заборгованості.

Безнадійна дебіторська заборгованість списується в момент її визнання за рахунок резерву сумнівних боргів (РСБ). Якщо для списання безнадійної заборгованості покупців (замовників) не вистачило резерву сумнівних боргів, різниця списується на витрати періоду. Після списання безнадійної дебіторської заборгованості підприємство зобов'язано враховувати її суму на позабалансовому рахунку 071 не менше трьох років для спостереження за можливістю її стягнення.

Приклад: СМП має не сплачену дебіторську заборгованість покупця за відвантажену готову продукцію на суму 60 тис. грн. з ПДВ, по якій нараховано РСБ в розмірі 6 тис. грн. Після заходів примусового стягнення покупець перерахував 49 тис. грн. як кінцевий розрахунок.

Облік сумнівної/безнадійної дебіторської заборгованості.

1. Відвантаження готової продукції:

Дт «Розрахунки з покупцями та замовниками» - Кт «Дохід від реалізації готової продукції» — 60000 грн.

2. Нарахування РСБ:

Дт «Сумнівні та безнадійні борги» - Кт «Резерв сумнівних боргів» — 6000 грн.

3. Розрахунок покупця:

Дт «Рахунки в банках» - Кт «Розрахунки з покупцями та замовниками» — 49000 грн.

4. Списання дебіторської заборгованості:

Дт «Резерв сумнівних боргів» - Кт «Розрахунки з покупцями та замовниками» — 6000 грн (в межах попередньо нарахованого резерву);

Дт «Сумнівні та безнадійні борги» - Кт «Розрахунки з покупцями та замовниками» — [60000-6000-49000] 5000 грн. (на суму, що перевищує нарахований резерв).

Величина резерву сумнівних боргів визначається за одним із методів, затверджених наказом про облікову політику СМП:

застосування абсолютної суми сумнівної заборгованості;

застосування коефіцієнта сумнівності.

За методом застосування абсолютної суми сумнівної заборгованості величина резерву визначається на підставі аналізу платоспроможності окремих дебіторів.

За методом застосування коефіцієнта сумнівності величина резерву розраховується множенням суми залишку дебіторської заборгованості на початок періоду на коефіцієнт сумнівності.

Коефіцієнт сумнівності може розраховуватися такими способами:
визначення питомої ваги безнадійних боргів у чистому доході;
класифікації дебіторської заборгованості за строками непогашення;
визначення середньої питомої ваги списаної протягом періоду дебіторської заборгованості у сумі дебіторської заборгованості на початок відповідного періоду за попередні 3–5 років.

При здійсненні підприємством досить великої кількості операцій краще використовувати останній метод формування резерву сумнівних боргів, який є базовим і заснований на періодизації дебіторської заборгованості – трудомісткий, але найбільш об'єктивний за результатами. Суть розрахунку коефіцієнта сумнівності полягає у визначенні для кожної групи дебіторської заборгованості відсотка неоплачених рахунків, тобто відсотка непогашеної заборгованості. Резерв сумнівних боргів визначається, як сума добутоків заборгованості за кожною групою на відповідні коефіцієнти сумнівності.

Облік безготівкових розрахунків (в т.ч. з постачальниками та підрядчиками), виникнення та погашення такої заборгованості наведено в таблицях 20-22 додатка Б.

2.5. Облік фінансових результатів господарської діяльності СМП

2.5.1. Дохід: оцінка та класифікація доходу, облік основних операцій

Дохід визнається під час збільшення активу або зменшення зобов'язання, що зумовлює зростання власного капіталу (за винятком зростання капіталу за рахунок внесків учасників підприємства), за умови, що оцінка доходу може бути достовірно визначена.

Критерії визнання доходу, наведені в Положенні (стандарті) бухгалтерського обліку 15 «Дохід», застосовуються окремо до кожної операції [42].

Визнані доходи від звичайної діяльності класифікуються в бухгалтерському обліку за такими групами:

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

Дохід (виручка) від реалізації продукції (товарів, інших активів) визнається в разі наявності всіх наведених нижче умов:

покупцеві передані ризики й вигоди, пов'язані з правом власності на продукцію (товар, інший актив);

підприємство не здійснює надалі управління та контроль за реалізованою продукцією (товарами, іншими активами);

сума доходу (виручка) може бути достовірно визначена;

є впевненість, що в результаті операції відбудеться збільшення економічних вигод підприємства, а витрати, пов'язані з цією операцією, можуть бути достовірно визначені.

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

Дохід, пов'язаний з наданням послуг, визнається, виходячи зі ступеня завершеності таких операції на дату балансу, якщо може бути достовірно оцінений результат операції.

Результат операції з надання послуг може бути достовірно оцінений за наявності всіх наведених нижче умов:

- можливості достовірної оцінки доходу;
- імовірності надходження економічних вимог від надання послуг;
- можливості достовірної оцінки ступеня завершеності надання послуг на дату балансу;

- можливості достовірної оцінки витрат, здійснених для надання послуг.

Оцінка ступеня завершеності операції з надання послуг проводиться:

- вивченням виконаної роботи;

- визначенням питомої ваги обсягу послуг, наданих на певну дату, у загальному обсязі послуг, які мають бути надані;

- визначення питомої ваги витрат, яких зазнає підприємство у зв'язку із наданням послуг, у загальній очікуваній сумі таких витрат. Сума витрат, здійснених на певну дату, включає тільки витрати, що відображають обсяг наданих послуг на цю саму дату.

Якщо дохід (виручка) від надання послуг не може бути достовірно визначений і не існує імовірності відшкодування зазначених витрат, то дохід не визнається, а понесені витрати є витратами звітного періоду.

Цільове фінансування визнається доходом: протягом періоду використання коштів на етапах виконання відповідних проектів (що фінансуються) в розмірі понесених витрат (передбачених попередньо затвердженим кошторисом), або корисного використання відповідних об'єктів інвестування.

Цільове фінансування, що отримане як компенсація витрат, яких вже зазнало підприємство, або з метою негайної фінансової підтримки підприємства без майбутніх пов'язаних із цим витрат, визнається доходом того періоду, в якому утворилася дебіторська заборгованість, пов'язана з цим фінансуванням.

Дохід, який виникає в результаті використання активів підприємства іншими сторонами, визнається в вигляді процентів, роялті та дивідендів, якщо:

- імовірно надходження економічних вигод, пов'язаних з такою операцією;

дохід може бути достовірно оцінений.

Такий дохід має визнаватися у такому порядку:

проценти визнаються у тому звітному періоді, до якого вони належать, виходячи з бази їх нарахування та строку користування відповідними активами;

роялті визнаються за принципом нарахування згідно з економічним змістом відповідної угоди;

дивіденди визнаються у періоді прийняття рішення про їх виплату.

Сума доходу за бартерним контрактом визначається за справедливою вартістю активів, робіт, послуг, що одержані або підлягають одержанню підприємством, зменшених або збільшених на суму переданих / одержаних грошових коштів (їх еквівалентів).

2.5.2. Облік основних операцій по формуванню фінансових результатів

Фінансові результати від операційної діяльності (рах. 791). Визначається прибуток (збиток) від операційної діяльності підприємства. За кредитом субрахунку відображається в порядку закриття рахунків сума доходів від реалізації готової продукції, товарів, робіт, послуг та від іншої операційної діяльності (рахунки 70 "Доходи від реалізації", 71 "Інший операційний дохід"), за дебетом — сума в порядку закриття рахунків обліку собівартості реалізованої готової продукції, товарів, робіт і послуг, адміністративних витрат, витрат на збут, інших операційних витрат (90 "Собівартість реалізації", 92 "Адміністративні витрати", 93 "Витрати на збут", 94 "Інші витрати операційної діяльності").

Витратами операційної діяльності можуть бути:

витрати по забезпеченню господарської діяльності СМП;

витрати по виконанню програм (проектів), що мають цільове фінансування, інші витрати операційної діяльності, які обліковуються на рахунку 94. Облік формування адміністративних витрат здійснюється по дебету рахунку 92 "Адміністративні витрати" в кореспонденції з кредитами рахунків фактично понесених витрат.

Витрати на збут включають витрати, пов'язані з реалізацією (збутом) продукції (робіт, послуг) і обліковуються за дебетом рахунку 93.

Формування фінансових результатів від операційної діяльності :

Дт 70, 71 – Кт 791 (без ПДВ);

Дт 791 – Кт 90 (23, 91), 92, 93, 94.

Фінансові результати від фінансових операцій (рах. 792). Визначається прибуток (збиток) від фінансових операцій СМП. За кредитом субрахунку відображається списання суми в порядку закриття рахунків обліку доходів від

участі в капіталі та інших фінансових доходів, за дебетом - списання фінансових витрат з рахунків 95 "Фінансові витрати" та 96 "Втрати від участі в капіталі". До фінансових витрат відносяться витрати на проценти (за користування отриманими кредитами, за фінансовою орендою тощо) та інші витрати, пов'язані із залученням позикового капіталу. Облік таких витрат здійснюється на рахунках 95 "Фінансові витрати" та 96 "Втрати від участі в капіталі".

Втрати від участі в капіталі є збитками від інвестицій, що обліковуються за методом участі в капіталі.

Формування фінансових результатів від фінансових операцій:

Кт 792 – Дт 72, 73 (без ПДВ);

Дт 792 – Кт 95, 96.

Результат від іншої діяльності (рах.793). Визначається прибуток (збиток) від іншої діяльності підприємства. За кредитом рахунку відображається списання суми в порядку закриття рахунків обліку доходів від інвестиційної та іншої діяльності підприємства, за дебетом — списання витрат з рахунку 97 "Інші витрати":

Кт 793 – Дт 74;

Дт 793 – Кт 97.

СМП може використовувати прибуток на такі операції:

1) Відрахування в страховий фонд (резервний фонд):

Дт 443 – Кт 43;

2) Нарахування дивідендів:

Дт 443 – Кт 671

3) Поповнення статутного фонду за рахунок збільшення номінальної вартості акцій:

Дт 421 – Кт 40;

4) виправлення помилок минулих років:

Дт 443 – Кт 201, 131, 132, 133, 661 ...;

Формування чистого прибутку (в результаті списання відповідних сум в звітному періоді):

А.Кт 443 – Дт 441 — списання використаного прибутку на рахунок нерозподіленого прибутку в межах його наявного на кінець звітного періоду сальдо;

Б. Кт443 - Дт 442 — списання використаного прибутку на рахунок непокритого збитку в розмірі, що перевищує залишок нерозподіленого прибутку на кінець звітного періоду.

Реформація фінансових результатів на дату звітності

За даними головної книги СМП на кінець періоду:

Сальдо Кт791 — 120000 грн;

Дт792 — 20000 грн.;

Кт793 — 10000 грн.

Нараховано податок на прибуток: Дт981 – Кт641.п.п. — 40000 грн;

Використано прибуток за період: Дт443 – Кт43, 131... — 80000 грн.

1.Фінансовий результат за підсумками всіх операцій відповідного періоду:

Дт791 – Кт79 — 120000 грн.;

Кт792 – Дт79 — 20000 грн.;

Дт793 – Кт79 — 10000 грн.

Сальдо по рахунку фінансового результату: Кт79 – 110000 грн.

2.Списання суми на рахованого податку на прибуток:

Дт79 – Кт 981 — 40000 грн.

Сальдо по рахунку фінансового результату: Кт79 – 70000 грн.

3.Списання доходу на рахунок прибутку нерозподіленого:

Дт79 – Кт441 — 70000 грн.

4.Списання використаного прибутку звітного періоду:

Дт441 – Кт443 — 70000 грн.;

Дт442 – Ут443 – 10000 грн.

Залишок «нерозподіленого прибутку\непокритого збитку» (показник Балансу): (10 тис. грн.).

Кореспонденції рахунків бухгалтерського обліку доходів та витрат, формування кінцевого фінансового результату діяльності СМП наведено в таблицях 24-34 додатка Б.



Національний університет
водного господарства
та природокористування



Національний університет
водного господарства
та природокористування

Розділ 3. Методика узагальнення суб'єктами малого підприємництва даних обліку у формах фінансової звітності

3.1. Узагальнення облікових даних для СМП - малого підприємства

Методику підготовки фінансової звітності для СМП регламентує П(С)БО 25 «Спрощена фінансова звітність» [44].

Норми цього Національного положення (стандарту) застосовуються СМП, зокрема: мікропідприємствами, малими підприємствами, підприємствами, які ведуть спрощений бухгалтерський облік доходів та витрат відповідно до податкового законодавства (крім підприємств, які відповідно до законодавства складають фінансову звітність за міжнародними стандартами фінансової звітності) (далі — підприємства), зокрема:

1) для складання Фінансової звітності малого підприємства:

малими підприємствами — юридичними особами, які визнані такими відповідно до Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» (крім тих, яким відповідно до податкового законодавства надано дозвіл на ведення спрощеного обліку доходів та витрат);

2) для складання Фінансової звітності мікропідприємства:

мікропідприємствами — юридичними особами, які визнані такими відповідно до Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» [17];

підприємствами, які ведуть спрощений бухгалтерський облік доходів та витрат відповідно до податкового законодавства.

З урахуванням обмеженості та варіативності господарських операцій суб'єкти малого підприємництва *можуть*:

обліковувати необоротні активи тільки за первісною вартістю без урахування зменшення корисності та переоцінки до справедливої вартості;

не створювати забезпечення наступних витрат і платежів (на виплату наступних відпусток працівникам, виконання гарантійних зобов'язань тощо), а визнають відповідні витрати у періоді їх фактичного понесення;

поточну дебіторську заборгованість включати до підсумку балансу за її фактичною сумою.

Суб'єкти малого підприємництва (СМП), які мають право на застосування спрощеного обліку доходів і витрат та які не зареєстровані платниками податку на додану вартість, можуть систематизувати інформацію, що міститься у прийнятих до обліку первинних документах, в регістрах бухгалтерського обліку без застосування подвійного запису.

У **Балансі** СМП відображаються активи, зобов'язання та власний капітал. Підсумок активів балансу повинен дорівнювати сумі зобов'язань та власного капіталу.

У статті «Нематеріальні активи» відображається вартість об'єктів, віднесених до складу нематеріальних активів. У цій статті наводяться окремо первісна та залишкова вартість нематеріальних активів, а також нарахована у встановленому порядку сума накопиченої амортизації. До підсумку балансу включається залишкова вартість, яка визначається як різниця між первісною вартістю і сумою накопиченої амортизації, яка наводиться у дужках.

У статті "Незавершені капітальні інвестиції" відображається вартість незавершених на дату балансу капітальних інвестицій в необоротні активи на будівництво, реконструкцію, модернізацію (інші поліпшення, що збільшують первісну (переоцінену) вартість), виготовлення, придбання об'єктів матеріальних необоротних активів (у тому числі необоротних матеріальних активів, призначених для заміни діючих, і устаткування для монтажу).

У статті "Основні засоби" наводиться вартість власних та отриманих на умовах фінансового лізингу, довірчого управління об'єктів і орендованих цілісних державних майнових комплексів, які віднесені до складу основних засобів, а також вартість інших необоротних матеріальних активів, державні (казенні) та комунальні підприємства відображають вартість майна, отриманого на праві господарського відання чи праві оперативного управління, та об'єктів інвестиційної нерухомості.

У статті наводяться залишкова та окремо первісна (переоцінена) вартість основних засобів та інших необоротних матеріальних активів, а також нарахована в установленому порядку сума їх зносу (у дужках). До підсумку балансу включається залишкова вартість, яка визначається як різниця між первісною (переоціненою) вартістю вказаних необоротних активів і сумою їх зносу на дату балансу.

У статті "Довгострокові біологічні активи" відображається вартість довгострокових біологічних активів, облік яких ведеться згідно з Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 30 "Біологічні активи" [45]. У цій статті наводиться справедлива вартість довгострокових біологічних активів. У разі якщо відповідно до Положення (стандарту) 30 довгострокові біологічні активи обліковуються за первісною вартістю, у цій статті наводиться їх залишкова вартість, яка включається до підсумку балансу.

У статті "Довгострокові фінансові інвестиції" відображаються фінансові інвестиції на період більше одного року, а також усі інші фінансові інвестиції, які не можуть бути вільно реалізовані в будь-який час.

У статті "Інші необоротні активи" наводяться суми інших необоротних активів, які не можуть бути включені до згаданих вище статей розділу "Необоротні активи". При переході підприємств на застосування цього

Національного положення (стандарту) до цієї статті на початок звітного року також включаються дані, наведені у статті "Відстрочені податкові активи" (рядок 1045) Балансу (Звіту про фінансовий стан) (форма № 1) на кінець попереднього року.

У статті "Запаси" відображається вартість запасів сировини, основних і допоміжних матеріалів, палива, покупних напівфабрикатів і комплектувальних виробів, запасних частин, тари (крім інвентарної), будівельних матеріалів та інших матеріалів, призначених для використання в ході нормального операційного циклу. У цій статті також наводяться витрати на незавершене виробництво і незавершені роботи (послуги), валова заборгованість замовників за будівельними контрактами. Окремо відображається готова продукція, в якій наводиться собівартість виробів на складі, обробка яких закінчена та які пройшли випробування, приймання, укомплектовані згідно з умовами договорів із замовниками та відповідають технічним умовам і стандартам, сільськогосподарська продукція в оцінці, визначеній відповідно до Положення (стандарту) 30, а також наводиться покупна вартість товарів, придбаних підприємствами для подальшого продажу.

У статті "Поточні біологічні активи" відображається вартість поточних біологічних активів тваринництва (дорослі тварини на відгодівлі і в нагулі, птиця, звірі, кролі, дорослі тварини, вибракувані з основного стада для реалізації, молодняк тварин на вирощуванні і відгодівлі), а також рослинництва (зернові, технічні, овочеві та інші культури), облік яких ведеться відповідно до Положення (стандарту) 30.

У статті "Дебіторська заборгованість за товари, роботи, послуги" відображається заборгованість покупців або замовників за реалізовані їм продукцію, товари, роботи або послуги, включаючи забезпечену вексями заборгованість скоригована на резерв сумнівних боргів (нетто).

У статті "Дебіторська заборгованість за розрахунками з бюджетом" відображається визнана дебіторська заборгованість казначейських, фінансових і податкових органів, державних цільових фондів, зокрема за розрахунками з тимчасової непрацездатності. Окремо наводиться дебіторська заборгованість з податку на прибуток.

У статті "Інша поточна дебіторська заборгованість" відображається заборгованість дебіторів, яка не включена до інших статей дебіторської заборгованості, скоригована на резерв сумнівних боргів (нетто) та яка відображається у складі оборотних активів.

У статті "Поточні фінансові інвестиції" відображаються 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).

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 іноземних 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.

Електронні гроші - одиниці вартості, які зберігаються на електронному пристрої, приймаються як засіб платежу іншими особами, ніж особа, яка їх випускає, і є грошовим зобов'язанням цієї особи, що виконується в готівковій або безготівковій формі. При цьому з метою бухгалтерського обліку не визнаються електронними грошима наперед оплачені картки одноцільового використання: дисконтні картки торговців, картки автозаправних станцій, квитки для проїзду в міському транспорті тощо, які приймаються як засіб платежу виключно їх емітентами.

У статті "Інші оборотні активи" наводяться суми оборотних активів, які не включені до згаданих вище статей розділу "Оборотні активи". У цій статті наводяться, зокрема, вартість грошових документів і сальдо субрахунку 643 "Податкові зобов'язання" рахунку 64 "Розрахунки за податками й платежами".

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

У розділі III "Необоротні активи, утримувані для продажу, та групи вибуття" відображається вартість необоротних активів та груп вибуття, які утримуються для продажу, що визначається відповідно до Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 27 "Необоротні активи, утримувані для продажу, та припинена діяльність" [47].

У статті "Зареєстрований (пайовий) капітал" наводиться зафіксована в установчих документах сума статутного капіталу підприємства з урахуванням суми внесків до оголошеного, але ще не зареєстрованого статутного капіталу. Підприємства, для яких не передбачена фіксована сума статутного капіталу, відображають у цій статті суму фактичного внеску власників до статутного капіталу підприємства. У цій статті також наводяться сума пайового капіталу (пайових внесків) членів споживчого товариства, спілок та інших організацій, внески засновників підприємства понад статутний капітал.

У статті "Додатковий капітал" відображаються сума дооцінки необоротних активів, вартість безоплатно отриманих підприємством від інших юридичних або фізичних осіб необоротних активів та інші види додаткового капіталу.

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

У статті "Нерозподілений прибуток (непокритий збиток)" відображається сума нерозподіленого прибутку або непокритого збитку. Сума непокритого збитку наводиться в дужках та вираховується при визначенні підсумку власного капіталу. У першому місяці року переходу на застосування цього Положення (стандарту) сальдо рахунків 17 "Відстрочені податкові активи" і 54 "Відстрочені податкові зобов'язання" підлягає згортанню взаємною кореспонденцією цих рахунків із відображенням різниці на рахунку 44 "Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)".

У статті "Неоплачений капітал" відображається сума заборгованості власників (учасників) за внесками до статутного капіталу. Господарські товариства у цій статті також відображають вилучений капітал, тобто фактичну собівартість часток, викуплених у своїх учасників, державні (казенні) та комунальні підприємства - передачу майна відповідно до Положення про порядок бухгалтерського обліку окремих активів та операцій підприємств державного, комунального секторів економіки і господарських організацій, які володіють та/або користуються об'єктами державної, комунальної власності [48]. Суми за цією статтею вираховуються при визначенні підсумку власного капіталу.

У розділі "Довгострокові зобов'язання, цільове фінансування та забезпечення" наводиться сума заборгованості підприємства банкам за отримані від них кредити, яка не є поточним зобов'язанням, сума довгострокової заборгованості підприємства за зобов'язаннями щодо залучення позикових коштів (крім кредитів банків), на які нараховуються відсотки, та за іншими довгостроковими зобов'язаннями. У цьому розділі відображається сума залишку коштів цільового фінансування і цільових надходжень, які отримані з бюджету та інших джерел, у тому числі коштів, вивільнених від оподаткування у зв'язку з наданням пільг з податку на прибуток підприємств, а також суми забезпечення для відшкодування наступних витрат і платежів (на виплату відпусток працівникам, виконання гарантійних зобов'язань тощо).

У статті "Короткострокові кредити банків" відображається сума поточних зобов'язань підприємства перед банками щодо отриманих від них короткострокових позик. Зобов'язання за кредитами банків наводяться у балансі з урахуванням належної на кінець звітного періоду до сплати суми процентів за їх користування.

У статті "Поточна кредиторська заборгованість за довгостроковими зобов'язаннями" наводяться суми зобов'язань, які утворилися як довгострокові, але з дати балансу підлягають погашенню протягом дванадцяти місяців.

У статті "Поточна кредиторська заборгованість за товари, роботи, послуги" відображається сума заборгованості постачальникам і підрядникам за матеріальні цінності, виконані роботи та отримані послуги, включаючи заборгованість, забезпечену векселями. У цій статті також відображається заборгованість постачальникам за невідфактуровані поставки і розрахунки з надлишку товарно-матеріальних цінностей, який встановлено при їх прийманні.

У статті "Поточна кредиторська заборгованість за розрахунками з бюджетом" відображається заборгованість підприємства за всіма видами платежів до бюджету, включаючи суму податку 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 з відрахувань на загальнообов'язкове державне соціальне страхування, страхування майна підприємства та індивідуального страхування його працівників.

У розділі IV. Зобов'язання, пов'язані з необоротними активами, утримуваними для продажу, та групами вибуття відображаються зобов'язання, пов'язані з необоротними активами та групами вибуття, які утримуються для продажу, що визначаються відповідно до Положення (стандарту) 27.

У статті "Поточні зобов'язання за розрахунками з оплати праці" відображається заборгованість за нарахованою, але ще не сплаченою сумою оплати праці, а також за депонованою заробітною платою. Заборгованість працівників перед підприємством за операціями з оплати праці наводиться у статті "Інша поточна дебіторська заборгованість".

У статті "Інші поточні зобов'язання" відображаються суми зобов'язань, які не включені до інших статей, наведених у розділі "Поточна кредиторська заборгованість", зокрема заборгованість за одержаними авансами, заборгованість засновникам у зв'язку з розподілом прибутку, заборгованість пов'язаним сторонам, сальдо субрахунку 644 "Податковий кредит" рахунку 64 "Розрахунки за податками й платежами" і сума валової заборгованості замовникам за будівельними контрактами.

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

У Звіті про фінансові результати наводиться інформація про доходи, витрати, прибутки і збитки від діяльності підприємства за звітний період.

У статті "Чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)" відображається дохід від реалізації продукції, товарів, робіт і послуг без непрямих податків і зборів та інших вирахувань з доходу.

У статті "Інші операційні доходи" відображаються суми інших доходів від операційної діяльності підприємства, крім доходу (виручки) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг): дохід від операційної оренди активів; дохід від операційних курсових різниць; відшкодування раніше списаних активів; дохід від реалізації оборотних активів (крім фінансових інвестицій), необоротних активів, утримуваних для продажу, та груп вибуття тощо. Дохід від первісного визнання біологічних активів і сільськогосподарської продукції та дохід від зміни вартості поточних біологічних активів також наводяться у цій статті.

У статті "Інші доходи" відображаються: дивіденди, відсотки, доходи від участі в капіталі та інші доходи, отримані від фінансових інвестицій; дохід від реалізації фінансових інвестицій; дохід від неопераційних курсових різниць; інші доходи, які виникають у процесі діяльності, але не пов'язані з операційною діяльністю підприємства.

У статті "Собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг)" показується виробнича собівартість реалізованої продукції (робіт, послуг) та/або собівартість реалізованих товарів, визначена відповідно до Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 16 "Витрати" [27].

У статті "Інші операційні витрати" наводяться адміністративні витрати, витрати на збут, а також собівартість реалізованих оборотних активів (крім готової продукції, товарів і фінансових інвестицій), необоротних активів, утримуваних для продажу, та груп вибуття; відрахування на створення резерву сумнівних боргів і сума списаних безнадійних боргів; втрати від знецінення виробничих запасів; втрати від операційних курсових різниць; визнані економічні санкції; відрахування для забезпечення відшкодування наступних операційних витрат; інші витрати, що пов'язані з операційною діяльністю підприємства. У цій статті також відображається належна до сплати за звітний період відповідно до законодавства сума податків і зборів.

Витрати від первісного визнання біологічних активів і сільськогосподарської продукції та витрати від зміни вартості поточних біологічних активів також наводяться у цій статті.

У статті "Інші витрати" відображаються: витрати на сплату процентів та інші витрати підприємства, пов'язані із запозиченнями; втрати від участі в капіталі; собівартість реалізації фінансових інвестицій; втрати від неопераційних курсових різниць; втрати від уцінки фінансових інвестицій та необоротних активів; інші витрати, які виникають у процесі діяльності, але не пов'язані з операційною діяльністю підприємства.

У статті "Фінансовий результат до оподаткування" відображається різниця між доходами та витратами підприємства.

У статті "Податок на прибуток" відображається сума податку на прибуток, яка визначається в розмірі податку на прибуток за звітний період.

У статті "Чистий прибуток (збиток)" відображається чистий прибуток або чистий збиток - різниця між сумою фінансового результату до оподаткування і сумою витрат з податку на прибуток.

У консолідованій спрощеній фінансовій звітності показники фінансового результату до оподаткування, чистого прибутку і збитку наводяться розгорнуто як сума відповідних показників юридичних осіб, фінансова звітність яких включена до консолідованої фінансової звітності.



3.2. Узагальнення облікових даних для СМП, що відносяться до мікропідприємництва

Зміст статей *Балансу*

У статті "Основні засоби" наводиться вартість власних та отриманих на умовах фінансового лізингу, довірчого управління об'єктів і орендованих цілісних державних майнових комплексів, які віднесені до складу основних засобів, а також вартість інших необоротних матеріальних активів, державні (казенні) та комунальні підприємства відображають вартість майна, отриманого на праві господарського відання чи праві оперативного управління, та об'єктів інвестиційної нерухомості. У цій статті також наводиться вартість нематеріальних активів, довгострокових біологічних активів та незавершені капітальні інвестиції.

У статті наводяться залишкова та окремо первісна (переоцінена) вартість основних засобів, нематеріальних активів та інших необоротних матеріальних активів, а також нарахована в установленому порядку сума їх зносу (у дужках). До підсумку балансу включається залишкова вартість, яка визначається як різниця між первісною вартістю вказаних необоротних активів і сумою їх зносу на дату балансу. Облік основних засобів і нематеріальних активів та нарахування амортизації здійснюються відповідно до Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 7 "Основні засоби" [29] та Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 8 "Нематеріальні активи" [32].

У статті "Інші необоротні активи" наводяться суми інших необоротних активів, у тому числі довгострокові фінансові інвестиції. Інші необоротні активи відображаються за первісною вартістю (історичною собівартістю).

У статті "Запаси" відображається вартість запасів сировини, основних і допоміжних матеріалів, палива, покупних напівфабрикатів і комплектувальних виробів, запасних частин, тари (крім інвентарної), будівельних матеріалів та інших матеріалів, призначених для використання в ході нормального операційного циклу. У цій статті також наводяться витрати на незавершене виробництво і незавершені роботи (послуги), валова заборгованість замовників за будівельними контрактами, поточні біологічні активи, готова продукція, сільськогосподарська продукція.

У статті "Поточна дебіторська заборгованість" відображається фактична заборгованість покупців або замовників за реалізовані їм продукцію, товари, роботи або послуги, включаючи забезпечену векселями, інших дебіторів, а також відображається заборгованість засновників з формування статутного капіталу, визнана дебіторська заборгованість казначейських, фінансових і податкових органів, державних цільових фондів, зокрема за розрахунками з тимчасової непрацездатності.

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 іноземних 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 статті "Інші оборотні активи" наводяться суми оборотних активів, які не включені до згаданих вище статей розділу "Оборотні активи", зокрема, поточні фінансові інвестиції.

У статті "Капітал" наводиться сума фактично внесеного засновниками (власниками) статутного капіталу підприємства. Також відображаються вартість безоплатно отриманих підприємством від інших юридичних або фізичних осіб необоротних активів та інші види додаткового капіталу. У цій статті також наводяться сума пайового капіталу (пайових внесків) членів споживчого товариства, спілок та інших організацій, внески засновників підприємства понад статутний капітал, сума резервного капіталу.

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

У статтях розділу "Довгострокові зобов'язання, цільове фінансування та забезпечення" наводиться сума заборгованості підприємства банкам за отримані від них кредити, яка не є поточним зобов'язанням, сума довгострокової заборгованості підприємства за зобов'язаннями щодо залучення позикових коштів (крім кредитів банків), на які нараховуються відсотки, та за іншими довгостроковими зобов'язаннями. У цьому розділі відображається 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, а також суми забезпечення для відшкодування наступних витрат і платежів (на виплату відпусток працівникам, виконання гарантійних зобов'язань тощо).

У статті "Короткострокові кредити банків" відображається сума поточних зобов'язань підприємства перед банками щодо отриманих від них короткострокових позик. Зобов'язання за кредитами банків наводяться у балансі з урахуванням належної на кінець звітного періоду до сплати суми процентів за їх користування. У цій статті також наводиться сума зобов'язань, які утворилися як довгострокові, але з дати балансу підлягають погашенню протягом дванадцяти місяців.

У статті "Поточна кредиторська заборгованість за товари, роботи, послуги" відображається сума заборгованості постачальникам і підрядникам за матеріальні цінності, виконані роботи та отримані послуги, включаючи заборгованість, забезпечену векселями. У цій статті також відображається заборгованість постачальникам за невідфактуровані поставки і розрахунки з надлишку товарно-матеріальних цінностей, який встановлено при їх прийманні.

У статті "Поточна кредиторська заборгованість за розрахунками з бюджетом" відображається заборгованість підприємства за всіма видами платежів до бюджету, включаючи суму податку з працівників підприємства.

У статті "Поточна кредиторська заборгованість за розрахунками зі страхування" відображається сума заборгованості з відрахувань на загальнообов'язкове державне соціальне страхування, страхування майна підприємства та індивідуального страхування його працівників.

У статті "Поточна кредиторська заборгованість за розрахунками з оплати праці" відображається заборгованість за нарахованою, але ще не сплаченою сумою оплати праці, а також за депонованою заробітною платою. Заборгованість працівників перед підприємством за операціями з оплати праці наводиться у статті "Поточна дебіторська заборгованість".

У статті "Інші поточні зобов'язання" відображаються суми зобов'язань, які не включені до наведених вище статей розділу "Поточні зобов'язання", зокрема заборгованість за одержаними авансами, заборгованість засновникам у зв'язку з розподілом прибутку, заборгованість пов'язаним сторонам, сума валової заборгованості замовникам за будівельними контрактами.

У Ф№2 "Звіт про фінансові результати" у статті "Чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)" відображається дохід від реалізації продукції, товарів, робіт і послуг без непрямих податків і зборів та інших вирахувань з доходу.

У статті "Інші доходи" відображаються суми інших доходів від операційної діяльності підприємства, крім доходу (виручки) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг): дохід від операційної оренди активів; дохід від операційних курсових різниць; відшкодування раніше списаних активів; дохід від реалізації оборотних активів, відсотки, доходи від участі в капіталі та інші доходи, отримані від фінансових інвестицій; дохід від реалізації

фінансових інвестицій, необоротних активів; дохід від неопераційних курсових різниць; інші доходи.

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

Собівартість виготовлених та реалізованих товарів, виконаних робіт, наданих послуг складається з таких витрат, прямо пов'язаних з виробництвом таких товарів, виконанням робіт, наданням послуг:



На водостоків та
прямих матеріальних витрат;

прямих витрат на оплату праці і соціальне страхування;

амортизації основних засобів та нематеріальних активів, безпосередньо пов'язаних з виробництвом товарів, виконанням робіт, наданням послуг;

вартості придбаних послуг, прямо пов'язаних з їх виробництвом (наданням);

інших прямих витрат;

загальновиробничих витрат;

зменшених на суму зменшення залишку на кінець періоду (порівняно із залишком на початок періоду) незавершеного виробництва і готової продукції, який визначається на підставі первинних документів, якими оформляється рух (придбання, виготовлення, передача в місця зберігання, відпуск на сторону, реалізація) запасів, або за результатами інвентаризації на кінець звітної періоду. Залишок готової продукції оцінюється за ціною реалізації, за вирахуванням непрямих податків, витрат на збут і суми очікуваного прибутку, а залишок незавершеного виробництва оцінюється за матеріальними витратами і витратами на оплату праці.

У статті "Інші витрати" наводяться інші витрати операційної діяльності та інші витрати діяльності: адміністративні витрати, витрати на збут, собівартість реалізованих оборотних активів (крім готової продукції, товарів); сума списаних безнадійних боргів; втрати від знецінення виробничих запасів; втрати від операційних курсових різниць; визнані економічні санкції; інші витрати, що пов'язані з операційною діяльністю підприємства, витрати на сплату процентів та інші витрати підприємства, пов'язані із запозиченнями; втрати від участі в капіталі; собівартість реалізації фінансових інвестицій, необоротних активів; втрати від неопераційних курсових різниць; інші витрати підприємства. У цій статті також відображається належна до сплати за звітний період відповідно до законодавства сума податків і зборів.

У статті "Фінансовий результат до оподаткування" відображається різниця між доходами та всіма витратами підприємства.

У статті "Податок на прибуток" відображається сума податку на прибуток, яка визначається в розмірі податку на прибуток за звітний період.

У статті "Витрати (доходи), які зменшують (збільшують) фінансовий результат після оподаткування" відображається різниця між витратами і

доходами, які не визнаються витратами або доходами Податковим кодексом України та не відображені у складі витрат і доходів в інших статтях.

У статті "Чистий прибуток (збиток)" відображається чистий прибуток або чистий збиток "різниця між сумою фінансового результату до оподаткування, сумою витрат з податку на прибуток та сумою, яка зменшує (збільшує) фінансовий результат після оподаткування.

Балансове узагальнення показників форм звітності для СМП (на основі П(С)БО 25) наведено в додатку Д, Е.



Національний університет
водного господарства
та природокористування

Розділ 4. Податковий менеджмент суб'єктів малого підприємництва

4.1. Оптимізація оподаткування як інструмент сучасного менеджменту

Податкове планування на підприємстві полягає в розробці та впровадженні різних законних схем зниження податкових відрахувань за рахунок застосування методів стратегічного планування фінансово-господарської діяльності, що мінімізує можливості виникнення подібних ризиків. Його можна трактувати як вибір між різними варіантами організації господарських операцій, розміщення активів тощо, спрямований на досягнення мінімального рівня податкових зобов'язань підприємства.

В свою чергу, під оптимізацією податкових виплат розуміється комплекс заходів щодо зниження податкових платежів в рамках чинного податкового законодавства з метою збільшення грошових потоків суб'єкта господарської діяльності. Додатковою метою оптимізації є здобуття іміджу сумлінного платника податків в очах інвесторів, клієнтів, партнерів і державних органів. Податкове планування та податкова оптимізація (як його невід'ємна складова) є необхідними елементами фінансового планування, а отже — фінансовими інструментами системи менеджменту.

Аналіз результатів досліджень вітчизняних та іноземних науковців з питань оподаткування дозволив виокремити два основні підходи до трактування поняття «податкове планування»:

податкове планування — це мінімізація податкових зобов'язань суб'єкта господарської діяльності;

поняття податкового планування ґрунтується на податковій оптимізації, встановленні максимально ефективної, зручної та зрозумілої системи оподаткування діяльності підприємства.

Податкову політику СМП пропонується розробляти на основі послідовного виконання таких кроків:

1. Виявлення напрямків діяльності, які дозволяють мінімізувати податкові платежі за рахунок різних ставок оподаткування.

2. Знаходження можливостей зменшення бази оподаткування діяльності СМП за рахунок використання прямих податкових пільг. В результаті підприємство може формувати власну систему податкового планування через диверсифікацію видів господарських операцій, асортименту товарів, що реалізуються.

3. Урахування непрямих податкових пільг, склад яких визначається можливостями зменшення бази оподаткування при незмінних ставках (використання методу прискореного зменшення залишкової вартості амортизації у активної частини основних засобів — зменшує базу оподаткування податком на прибуток, заміна живої праці машинами і механізмами — скорочує базу для нарахування єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування тощо).

4. Врахування регіональних особливостей диверсифікації діяльності підприємства, в процесі якого виникають можливості використання податкових переваг, що діють на окремих територіях, зважаючи на те, що ставки місцевих податків можуть суттєво відрізнятися в різних областях України.

5. Оцінювання ефективності розробленої податкової політики підприємства здійснюється при порівнянні альтернативних варіантів за допомогою системи показників, до яких належать, зокрема: коефіцієнт ефективності оподаткування — демонструє співвідношення чистого прибутку і загальної суми податкових платежів; коефіцієнт податкоємності реалізації — визначає загальну суму податкових платежів на одиницю обсягу товарообігу; коефіцієнт оподаткування торговельного доходу — показує рівень оподаткування доходу від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) податками і зборами, що входять в їх ціну; коефіцієнт оподаткування витрат обігу — характеризує рівень податків, що відносяться на витрати обігу підприємства, на одиницю запланованої загальної суми таких витрат та ін.

Досліджуючи діяльність підприємства як об'єкт оподаткування і податкове планування як функцію управління, можна виділити основні напрями процесу податкового планування, які наведено в табл. 1 додатку К.

Податковий план СМП повинен включати наступну інформацію:

а) календарний план-графік платника податків за кожним обов'язковим платежем до бюджету;

б) перелік заходів щодо оптимізації податкових потоків, тимчасові параметри реалізації оптимізаційних заходів, відповідальних виконавців, ресурси, інструментарій;

в) графік податкових виплат з урахуванням управлінських підходів з питань оптимізації податкового портфеля і податкових пільг за конкретними податками;

г) графік підвищення кваліфікації фахівців, відповідальних за ведення податкового обліку і складання звітності, тощо.

Короткий перелік документації, яка може застосовуватися в процесі планування податкових відрахувань, а також посадові особи, відповідальні за прийняття того чи іншого документа, наведені в табл. 2 додатку К.

Для організації раціонального податкового і бухгалтерського обліку важливим є правильний аналіз податкового законодавства з урахуванням його змін, встановлення оптимальної гармонізації методів бухгалтерського та податкового обліку (що повинно знайти відображення у затвердженій обліковій політиці).



Національний університет
водного господарства
та природоохорони

4.2. Податок на прибуток: методика розрахунку та підготовки звітності

В Україні діє класична європейська модель оподаткування прибутку підприємств, яка є найпоширенішою серед країн ЄС, полягає у прямому оподаткуванні чистого прибутку підприємства.

Методику нарахування та механізм погашення зобов'язань по податку на прибуток регламентовано розділом III Податкового кодексу України «Податок на прибуток підприємств» [18].

Відповідно до ст. 134. Податкового кодексу України (ПКУ) *об'єктом оподаткування податком на прибуток*, є прибуток, який визначається шляхом коригування фінансового результату до оподаткування, визначеного у фінансовій звітності підприємства відповідно до П(С)БО або МСФЗ, на різниці, які виникають згідно положень Податкового кодексу.

Тобто *об'єкт оподаткування = фінансовий (бухгалтерський) результат ± різниці*.

В свою чергу, фінансовий результат платника податку на прибуток - результат від усіх видів діяльності юридичної особи. Він може бути як додатним (прибуток), так і від'ємним (збиток). Фінансовий результат до оподаткування зафіксовано в однойменному рядку Звіту про фінансові результати (Звіту про сукупний дохід, форма № 2): прибуток — у рядку 2290, а збиток — у рядку 2295 Звіту про фінансові результати (Звіту про сукупний дохід, форма № 2).

Іншою важливою складовою об'єкта оподаткування (поряд із фінансовим результатом) є різниці, що відповідно до наведеної формули можуть збільшувати або зменшувати об'єкт оподаткування Різниці — це коригування фінансового результату до оподаткування на показники, визначені у статтях 138-140 ПКУ.

При цьому, підприємства, які мають річний дохід від будь-якої діяльності, що **не перевищує 40 млн. грн.**, можуть за власним рішенням відмовитись від обліку податкових різниць (крім збитків минулих років) і визначати об'єкт оподаткування **виключно на підставі фінансового**

результату (прибутку до оподаткування), визначеного за правилами бухгалтерського обліку.

Концептуальною основою бухгалтерського обліку можуть виступати Міжнародні стандарти фінансової звітності для тих підприємств, для яких застосування таких стандартів є обов'язковим (публічні акціонерні товариства, банки, страховики), а також для тих підприємств, які відповідно самостійно визначили доцільним застосування міжнародних стандартів.

Порядок подання фінансової звітності №419 (п.2 частина 3) регламентує складання фінансової звітності за міжнародними стандартами фінансової звітності публічними акціонерними товариствами, підприємствами - емітентами цінних паперів, цінні папери яких допущені до торгів на фондових біржах або щодо цінних паперів яких здійснено публічну пропозицію, банками, страховиками, кредитними спілками, суб'єктами господарювання, які провадять діяльність у видобувних галузях, підприємствами, які відповідно до Закону України "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні" належать до великих підприємств, а також підприємствами, які провадять господарську діяльність за такими видами: надання фінансових послуг, крім страхування та пенсійного забезпечення (розділ 64 КВЕД ДК 009:2010); недержавне пенсійне забезпечення (група 65.3 КВЕД ДК 009:2010); допоміжна діяльність у сферах фінансових послуг і страхування (розділ 66 КВЕД ДК 009:2010), за винятком допоміжної діяльності у сфері страхування та пенсійного забезпечення (група 66.2 КВЕД ДК 009:2010) [54].

На даний час основна ставка податку на прибуток – 18%.

Контролюючим органам надано право проводити перевірку правильності ведення бухгалтерського обліку відповідно до НП(С)БО або МСФЗ, а також визначення фінансового результату за відповідними стандартами.

Згідно з п. 49.18 ст. 49 ПКУ податкові декларації подаються за базовий звітний (податковий) період, що дорівнює:

а) календарному кварталу або календарному півріччю (у тому числі в разі сплати квартальних або піврічних авансових внесків) — протягом 40 календарних днів, що настають за останнім календарним днем звітного (податкового) кварталу (півріччя);

б) календарному року — протягом 60 календарних днів, що настають за останнім календарним днем звітного (податкового) року.

Річний податковий (звітний) період встановлюється для:

а) підприємств, які протягом попереднього року мали дохід менше ніж 20 млн. грн.;

б) платників податку, які зареєстровані протягом звітного (податкового) року (новостворені), що сплачують податок на прибуток на підставі річної податкової декларації за період діяльності у звітному (податковому) році;

в) виробників сільськогосподарської продукції, які не обрали спеціальний період звітування з липня до червня. Для цілей оподаткування податком на прибуток до підприємств, основною діяльністю яких є виробництво сільськогосподарської продукції, належать підприємства, дохід яких від продажу сільськогосподарської продукції власного виробництва за попередній податковий (звітний) рік перевищує 50 % загальної суми доходу.

СМП, які за попередній рік мали більш, як 40 млн. доходу, подають декларацію з податку на прибуток щоквартально.

Фінансова звітність, яка складається та подається платниками податку на прибуток є невід'ємною частиною (додатку) до декларації з податку на прибуток.

Чинна редакція ПКУ використовує нову термінологію і методологію податкового обліку: замість ведення окремого обліку доходів та витрат пропонується вести лише облік різниць (коригувань фінансового результату на різниці).

При цьому, за своїм юридичним змістом раніше використовувані фрази «до складу доходів податкового обліку включається» або «до складу витрат податкового обліку не включається» тепер мають редакцію - «*фінансовий результат до оподаткування збільшується*»; фраза «до складу доходів не включається» або «до складу витрат включається» уточнено - «*фінансовий результат до оподаткування зменшується*».

Для підприємств – платників податку на прибуток збільшується межа з 20 млн грн до 40 млн грн доходу, коли об'єкт оподаткування податку на прибуток підприємств можна не коригувати на фінансові різниці [46]. Перелік різниць, типових для СМП, наведено в додатку Л, серед них:

А.Різниці, які виникають при нарахуванні амортизації необоротних активів

Фінансовий результат до оподаткування збільшується:

1. на суму нарахованої амортизації основних засобів або нематеріальних активів відповідно до НП(С)БО або МСФЗ;

2. на суму уцінки та втрат від зменшення корисності основних засобів або нематеріальних активів, включених до витрат звітного періоду відповідно до НП(С)БО або МСФЗ;

3. на суму залишкової вартості окремого об'єкта основних засобів або нематеріальних активів, визначеної відповідно до НП(С)БО або МСФЗ, у разі ліквідації або продажу такого об'єкта;

4. на суму залишкової вартості окремого об'єкта невикористаних основних засобів або невикористаних нематеріальних активів, визначеної відповідно до НП(С)БО або МСФЗ, у разі ліквідації або продажу такого об'єкта;

5. на суму витрат на ремонт, реконструкцію, модернізацію або інші поліпшення невикористаних основних засобів чи невикористаних

нематеріальних активів, віднесених до витрат відповідно до НП(С)БО або МСФЗ;

Фінансовий результат до оподаткування зменшується:

1. на суму розрахованої амортизації основних засобів або нематеріальних активів;

2. на суму залишкової вартості окремого об'єкта основних засобів або нематеріальних активів у разі ліквідації або продажу такого об'єкта;

3. на суму дооцінки основних засобів або нематеріальних активів у межах попередньо віднесених до витрат уцінки відповідно до НП(С)БО або МСФЗ;

4. на суму вигід від відновлення корисності основних засобів або нематеріальних активів у межах попередньо віднесених до витрат втрат від зменшення корисності основних засобів або нематеріальних активів відповідно до НП(С)БО або МСФЗ;

5. на суму первісної вартості придбання або виготовлення окремого об'єкта невиробничих основних засобів або невиробничих нематеріальних активів та витрат на їх ремонт, реконструкцію, модернізацію або інші поліпшення.

Б.Різниця, що виникають при формуванні резервів (забезпечень)

Чотири категорії забезпечень:

забезпечення "на відпустки працівникам та інші виплати, пов'язані з оплатою праці";

резерв сумнівних боргів;

інші резерви та забезпечення "для відшкодування наступних (майбутніх) витрат";

резерви банків.

Фінансовий результат до оподаткування збільшується:

1. на суму витрат на формування резерву сумнівних боргів;

2. на суму витрат від списання дебіторської заборгованості понад суму резерву сумнівних боргів.

Фінансовий результат до оподаткування зменшується:

1. на суму коригування (зменшення) резерву сумнівних боргів, на яку збільшився фінансовий результат до оподаткування;

2. на суму списаної дебіторської заборгованості (у тому числі за рахунок створеного резерву сумнівних боргів).

Забезпечення для відшкодування наступних (майбутніх) витрат

Фінансовий результат до оподаткування збільшується на суму витрат на формування резервів та забезпечень для відшкодування наступних (майбутніх) витрат (крім забезпечень на відпустки працівникам та інші виплати, пов'язані з оплатою праці, та резерву сумнівних боргів і резервів банків) відповідно до національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку або міжнародних стандартів фінансової звітності.

Фінансовий результат до оподаткування зменшується:

- на суму витрат (крім оплати відпусток працівникам та інші виплати, пов'язані з оплатою праці, та резерву сумнівних боргів і резервів банків), які відшкодовані за рахунок резервів та забезпечень сформованих відповідно до національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку або міжнародних стандартів фінансової звітності;

- на суму коригування (зменшення) резервів та забезпечень для відшкодування наступних (майбутніх) витрат (крім забезпечень на відпустки працівникам та інші виплати, пов'язані з оплатою праці, та резерву сумнівних боргів і резервів банків), на яку збільшився фінансовий результат до оподаткування відповідно до національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку або міжнародних стандартів фінансової звітності.

Податковий кодекс України суттєво наблизив облік операцій з необоротними активами до принципів національних облікових положень. Розділ III Податкового кодексу «Податок на прибуток підприємств», додатково до наведених в П(С)БО критеріїв визнання ОЗ в складі необоротних активів, зазначає їх вартісну межу: «основні засоби – матеріальні активи, у тому числі запаси корисних копалин наданих у користування ділянок надр, що призначаються платником податку для використання у господарській діяльності платника податку, вартість яких перевищує на момент оприбуткування 20000 гривень (без ПДВ) [46], поступово зменшується у зв'язку з фізичним або моральним зносом та очікуваний строк корисного використання (експлуатації) яких з дати введення в експлуатацію становить понад один рік (або операційний цикл, якщо він довший за рік) (п. 14.1.138. ПКУ).

Вартісне обмеження *не стосується* землі, незавершених капітальних інвестицій, автомобільних доріг загального користування, бібліотечних і архівних фондів – вони обліковуються як основні засоби незалежно від вартості на момент оприбуткування.

В податковому обліку дозволені ті самі методи амортизації, що й в бухгалтерському обліку, за виключенням виробничого методу (пп. 14.1.138 ПКУ, п.п. 138.3.2–138.3.4 ПКУ). Обраний метод затверджується наказом керівника підприємства.

Платникам податку надано право застосування мінімально допустимого строку амортизації (два роки) основних засобів четвертої групи (машини та обладнання) для розрахунку амортизації за прямолінійним методом - щодо нових основних засобів.

Розділ III ПКУ в новій редакції не містить специфічних правил податкового обліку поточних витрат на утримання, поліпшення та ремонт основних засобів. Відтак, відповідні суми враховуються у складі витрат за правилами бухгалтерського обліку. В разі продажу або ліквідації основних засобів фінансовий результат до оподаткування збільшується на залишкову

вартість такого об'єкта, визначену відповідно до П(С)БО, та зменшується на залишкову вартість.

4.3. Єдиний податок: методика розрахунку та підготовки звітності

Підтримка малого підприємництва здійснюється відповідно до Національної програми сприяння розвитку малого підприємництва в Україні. Для суб'єктів малого підприємництва в порядку, встановленому законодавством України, може застосовуватися:

- та система оподаткування, обліку та звітності;
- спрощена форма бухгалтерського обліку та звітності.

Спрощена система оподаткування, обліку та звітності відповідно до XIV розділу Податкового кодексу України (ПКУ) – це особливий механізм справляння податків і зборів, що встановлює заміну сплати окремих податків і зборів, встановлених ПКУ, на сплату єдиного податку з одночасним веденням спрощеного обліку та звітності.

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

- 1) податку на прибуток підприємств;
- 2) податку на додану вартість з операцій з постачання товарів, робіт та послуг, місце постачання яких розташоване на митній території України;
- 4) податку на майно (в частині земельного податку), крім земельного податку за земельні ділянки, що не використовуються платниками єдиного податку 3-ої групи для провадження господарської діяльності та платниками єдиного податку 4 групи для ведення сільськогосподарського товаровиробництва;
- 5) рентної плати за спеціальне використання води платниками єдиного податку 4 групи.

У разі ввезення товарів на митну територію України податки, збори та митні платежі сплачуються платником єдиного податку на загальних підставах.

Платник єдиного податку виконує передбачені ПКУ функції податкового агента у разі нарахування (виплати, надання) оподатковуваних податком на доходи фізичних осіб доходів на користь фізичної особи, яка перебуває з ним у трудових або цивільно-правових відносинах.

Платники податків, що застосовують спрощену систему оподаткування, обліку та звітності, поділяються на чотири групи. Стосовно СМП — це платники єдиного податку III та/або IV груп (див. табл. 4.1) [18]:

Таблиця 4.1

Основні умови ведення діяльності для платників єдиного податку

Групи платників єдиного податку	Для кого призначена група	Основні умови перебування в групі		Ставка єдиного податку
		Річний обсяг доходу не вище (грн.)	Кількість працівників не більше (осіб)	
Третя група	СМП різних галузей національної економіки*	5 млн.	без обмежень	3 % доходу при сплаті ПДВ 5 % доходу, якщо суб'єкт господарювання не є платником ПДВ
Четверта група	СМП сільгоспвиробники	частка сільгосподарського товаровиробництва за попередній податковий рік $\geq 75\%$	без обмежень	Ставки визначені п. 293.9 ПКУ як відсоток до нормативної грошової оцінки 1 га з урахуванням коефіцієнта індексації станом на 1 січня поточного року залежно від категорії (типу) земель

Не можуть бути платниками єдиного податку (п.291.5 Податкового кодексу України):

А) суб'єкти господарювання (юридичні особи), 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 (крім роздрібного продажу паливно-мастильних матеріалів в ємностях до 20 літрів та діяльності фізичних осіб, пов'язаної з роздрібним продажем пива та столових вин);

4) видобуток, виробництво, реалізацію дорогоцінних металів і дорогоцінного каміння, у тому числі органогенного утворення;

5) видобуток, реалізацію корисних копалин;

6) діяльність у сфері фінансового посередництва, крім діяльності у сфері страхування, яка здійснюється страховими агентами, визначеними Законом України «Про страхування» та ін.

Не можуть бути платниками єдиного податку четвертої групи:

1. суб'єкти господарювання, у яких понад 50 % доходу, отриманого від продажу сільськогосподарської продукції власного виробництва та продуктів її переробки, становить дохід від реалізації декоративних рослин, диких тварин і птахів, хутряних виробів і хутра;

2. суб'єкти господарювання, що провадять діяльність з виробництва підакцизних товарів, крім виноматеріалів виноградних, вироблених на підприємствах первинного виноробства для підприємств вторинного виноробства, які використовують такі виноматеріали для виробництва готової продукції;

3. суб'єкт господарювання, який станом на 1 січня звітного року має податковий борг, за винятком безнадійного податкового боргу, який виник внаслідок дії обставин непереборної сили (форс-мажорних обставин).

Платники єдиного податку третьої групи повинні здійснювати розрахунки за відвантажені товари (виконані роботи, надані послуги) виключно в грошовій формі (готівковій та/або безготівковій).

Для платників ЄП третьої групи, у випадку перевищення дозволеного обсягу доходу, або при отриманні доходів від здійснення видів діяльності, які не дають права застосовувати спрощену систему оподаткування, або отримують доходи в ході бартерних розрахунків, встановлюються подвійні розміри ставок (6% від доходу + ПДВ або 10% від доходу).

Базою оподаткування для платників єдиного податку четвертої групи є нормативна грошова оцінка одного гектара сільськогосподарських угідь (ріллі, сіножатей, пасовищ і багаторічних насаджень) з урахуванням коефіцієнта індексації, визначеного станом на 1 січня базового податкового (звітного) року.

Платники єдиного податку 4-ї групи сплачують податок щоквартально протягом 30 календарних днів, що настають за останнім календарним днем податкового (звітного) кварталу, у таких розмірах: у I та II кварталах – по 10 %, у III кварталі – 50 %, у IV кварталі – 30 % (пп. 295.9.8 ПКУ), табл. 4.2.

Сільськогосподарські товаровиробники для переходу на спрощену систему оподаткування або щорічного підтвердження статусу платника єдиного податку подають до 20 лютого поточного року:

- загальну податкову декларацію з податку на поточний рік щодо всієї площі земельних ділянок, з яких справляється податок;
- звітну податкову декларацію з податку на поточний рік окремо щодо кожної земельної ділянки;
- розрахунок частки сільськогосподарського товаровиробництва;
- відомості (довідку) про наявність земельних ділянок.

Підпунктом 298.8.4 ПКУ встановлено, що у разі коли у податковому (звітному) році частка сільськогосподарського товаровиробництва становить *менше* 75 %, сільськогосподарський товаровиробник сплачує податки у наступному податковому (звітному) році на загальних підставах.

Платники єдиного податку четвертої групи, на відміну від платників ЄП інших груп, можуть проводити розрахунки також у негрошовій формі (п. 291.6 ПКУ).

Таблиця 4.2

Порядок сплати єдиного податку, подання звітності

Звітний період	Група 3	Група 4
	Квартал	Рік
Терміни подання звітності	Протягом 40 календарних днів після закінчення звітного кварталу	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
Порядок сплати єдиного податку	Протягом 10 календарних днів після граничного строку подання квартальної декларації	Щоквартально протягом 30 календарних днів, що настають за останнім календарним днем звітного кварталу, у таких розмірах: у I та II кварталах - 10 %; у III кварталі - 50 %; у IV кварталі - 30 %.

Платники єдиного податку 3 групи (юридичні особи) використовують дані спрощеного бухгалтерського обліку щодо доходів та витрат.

Доходом платника єдиного податку — юридичної особи є будь-який дохід, включаючи дохід представництв, філій, відділень такої юридичної особи, отриманий протягом звітного періоду в грошовій формі (готівковій та/або безготівковій); матеріальній або нематеріальній формі (див. табл. 4.3).

Таблиця 4.3

Склад доходів СМП-платника єдиного податку

Доходом платника ЄП є:
1. дохід від реалізації товарів (робіт, послуг)
2. сума коштів, отримана від продажу ОЗ (вся сума коштів!). Дохід на суму різниці між сумою коштів, отриманою від продажу таких основних засобів, та їх залишковою балансовою вартістю, що склалася на день продажу, застосовується виключно до продажу основних засобів, які продані після їх використання протягом 12 календарних місяців з дня введення в експлуатацію.
3. сума кредиторської заборгованості, за якою минув строк позовної давності (для платників ПДВ!)
4. вартість безоплатно отриманих протягом звітного періоду товарів (робіт, послуг)
5. вартість реалізованих протягом звітного періоду товарів (робіт, послуг), за які отримана попередня оплата (аванс) у період сплати інших податків і зборів
5. сума отриманої винагороди повіреного (агента), у разі надання послуг, виконання робіт за договорами доручення, транспортного експедирування або за агентськими договорами


Датою отримання доходу (звітний період) є дата надходження коштів на поточний рахунок (у касу) платника єдиного податку, дата списання

кредиторської заборгованості, за якою минув строк позовної давності, дата підписання платником єдиного податку акта приймання - передачі безоплатно отриманих товарів (робіт, послуг).

Суми, які не включаються до складу доходів платника єдиного податку, наведено в табл. 4.4.

Таблиця 4.4

Суми, які не включаються до складу доходів платника єдиного податку

 Національний університет водного господарства та природокористування		До доходів не включаються:
1.	суми ПДВ	
2.	суми податків і зборів, утримані платником під час здійснення ним функцій податкового агента	
3.	суми коштів, отриманих за внутрішніми розрахунками між структурними підрозділами	
4.	суми кредитів	
5.	суми фінансової допомоги, наданої на поворотній основі, отриманої та поверненої протягом 12 календарних місяців з дня її отримання	
6.	суми коштів цільового призначення, що надійшли від Пенсійного фонду та інших фондів загальнообов'язкового державного соціального страхування, з бюджетів або державних цільових фондів, у тому числі в межах державних або місцевих програм**	
7.	суми коштів (аванс, передоплата), що повертаються покупцю товару (робіт, послуг) - платнику єдиного податку та/або повертаються платником єдиного податку покупцю товару (робіт, послуг), якщо таке повернення відбувається внаслідок повернення товару, розірвання договору або за листом-заявою про повернення коштів	
8.	суми ПДВ, що надійшли у вартості товарів (виконаних робіт, наданих послуг), відвантажених (поставлених) у період сплати інших податків і зборів, встановлених ПКУ	
9.	суми коштів та вартість майна, внесені засновниками або учасниками платника єдиного податку до статутного капіталу	
10.	суми коштів у частині надмірно сплачених податків і зборів, встановлених цим Кодексом, та суми єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування, що повертаються платнику єдиного податку з бюджетів або державних цільових фондів	
11.	дивіденди, отримані платником єдиного податку - юридичною особою від інших платників податків, оподатковані в порядку, визначеному ПКУ	
* окрім випадків, коли ПДВ включається до складу ЄП		
** отримане відшкодування лікарняних листків від ФСС ТВП та отримана від ФЗ оплата дотаційного працівника не є доходом.		

4.4. Податок на додану вартість: реєстрація платника податку, об'єкт, база та ставки оподаткування

Податок на додану вартість (ПДВ) — непрямий податок, який включається в ціну товарів, робіт, послуг, та сплачується до бюджету за рахунок коштів покупця.

Методику нарахування та механізм погашення зобов'язань по податку на додану вартість регламентовано розділом V Податкового кодексу України «Податок на додану вартість».

Платником ПДВ є підприємство з числа СМП, що:

1) провадить господарську діяльність і реєструється за своїм добровільним рішенням як платник податку;

2) ввозить товари на митну територію України в обсягах, які підлягають оподаткуванню, та на яку покладається відповідальність за сплату податків у разі переміщення товарів через митний кордон України відповідно до Митного кодексу України,

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

4) веде окремий податковий облік з податку на додану вартість щодо господарських операцій, пов'язаних з використанням майна, що отримане в управлінні за договорами управління майном;

5) проводить операції з постачання конфіскованого майна, знахідок, скарбів, майна, за яким не звернувся власник до кінця строку зберігання та ін.;

6) є інвестором (оператор), який веде окремий податковий облік, пов'язаний з виконанням угоди про розподіл продукції та ін.

При цьому, *особа підлягає обов'язковій реєстрації як платник податку* у разі, коли загальна сума від здійснення операцій з постачання товарів (послуг), що підлягають оподаткуванню, у т.ч. з використанням локальної або глобальної комп'ютерної мережі, нарахована (сплачена) такій особі протягом останніх 12 календарних місяців сукупно *перевищує 1 млн. гривень* (без урахування ПДВ) (п.181.1. ПКУ).

Об'єктом оподаткування ПДВ є операції платників податку з:

- постачання товарів, 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;

- постачання послуг, місце постачання яких розташоване на митній території України;

- ввезення товарів (супутніх послуг) на митну територію України в митному режимі імпорту або реімпорту;

- вивезення товарів (супутніх послуг) у митному режимі експорту або реекспорту;

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

База оподаткування операцій з постачання товарів (послуг) визначається, виходячи з їх договірної вартості з урахуванням загальнодержавних податків та зборів (крім акцизного податку на реалізацію

суб'єктами господарювання роздрібною торгівлі підакцизних товарів, збору на обов'язкове державне пенсійне страхування, що справляється з вартості послуг стільникового рухомого зв'язку, податку на додану вартість та акцизного податку на спирт етиловий, що використовується виробниками - суб'єктами господарювання для виробництва лікарських засобів).

База оподаткування не може бути нижче ціни придбання таких товарів/послуг, база оподаткування операцій з постачання самостійно виготовлених товарів/послуг не може бути нижче звичайних цін, а база оподаткування операцій з постачання необоротних активів не може бути нижче балансової (залишкової) вартості за даними бухгалтерського обліку.

Розміри ставок податку встановлюються від бази оподаткування в таких розмірах:

1) 20%.

2) 0%.

3) 7 % по операціях з постачання на митній території України та ввезення на митну територію України лікарських засобів, медичних виробів.

Звітним (податковим) періодом є один календарний місяць. Сума податкового зобов'язання, зазначена платником податку в поданій ним податковій декларації, підлягає сплаті протягом 10 календарних днів, що настають за останнім днем граничного строку для подання податкової декларації. Під час ввезення товарів на митну територію України суми податку підлягають сплаті до державного бюджету платниками податку до/або на день подання митної декларації.

СМП — платники податку, які сплачують єдиний податок, можуть вибрати квартальний податковий період.

Податкове зобов'язання — зобов'язання платника податків сплатити до бюджетів або державних цільових фондів відповідну суму коштів у порядку та у строки, визначені податковим законодавством України.

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

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:

або дата зарахування коштів від покупця (замовника) на банківський рахунок платника податку як оплата товарів (робіт, послуг), що підлягають постачанню, а в разі постачання товарів (робіт, послуг) за готівку — дата оприбуткування коштів у касі платника податку, а в разі відсутності такої — дата інкасації готівки у банківській установі, що обслуговує платника податку;

дата відвантаження товарів, а в разі експорту товарів — дата

оформлення митної декларації, що засвідчує факт перетинання митного кордону України (для послуг — дата оформлення документа, що засвідчує факт постачання послуг платником податку).

СМП можуть мати касовий метод оподаткування - метод податкового обліку, за яким дата виникнення податкових зобов'язань визначається як дата зарахування (отримання) коштів на банківський рахунок (у касу) платника податку або дата отримання інших видів компенсацій вартості поставлених ним товарів чи послуг, а дата виникнення права на податковий кредит визначається як дата списання коштів з банківського рахунку (видачі з каси) платника податку або дата надання інших видів компенсацій вартості поставлених йому товарів чи послуг. Касовий метод обліку ПДВ здійснюють, зокрема, СМП за операціями, що фінансуються бюджетними коштами

Податковий кредит – сума, на яку платник податку на додану вартість має право зменшити податкове зобов'язання звітного (податкового) періоду, визначена згідно з розділом V ПКУ.

До податкового кредиту відносяться суми податку, сплачені/нараховані у разі здійснення операцій з: придбання або виготовлення товарів та послуг; придбання (будівництво, спорудження, створення) необоротних активів; отримання послуг, наданих нерезидентом на митній території України; ввезення необоротних активів на митну територію України за договорами оперативного або фінансового лізингу.

Датою віднесення сум податку до податкового кредиту вважається дата тієї події, що відбулася раніше:

дата списання коштів з банківського рахунку платника податку на оплату товарів/послуг;

дата отримання платником податку товарів/послуг.

Відшкодування ПДВ

При від'ємному значенні різниці між податковим зобов'язанням і податковим кредитом, така сума:

а) враховується у зменшення суми податкового боргу з податку, що виник за попередні звітні (податкові) періоди;

б) при відсутності податкового боргу підлягає бюджетному відшкодуванню за заявою платника у сумі податку, фактично сплаченій отримувачем товарів/послуг у попередніх та звітному податкових періодах постачальникам таких товарів/послуг або до Державного бюджету України;

в) та/або зараховується до складу податкового кредиту наступного звітного (податкового) періоду.

Платник податку, який має право на отримання бюджетного відшкодування та прийняв рішення про повернення суми бюджетного відшкодування, подає відповідному контролюючому органу податкову декларацію та заяву про повернення суми бюджетного відшкодування, яка відображається у податковій декларації.

Податкова Звітність з ПДВ подається до контролюючого органу всіма платниками податку виключно в електронній формі з дотриманням умови щодо реєстрації електронного підпису підзвітних осіб у порядку, визначеному законодавством.

Починаючи з 1 липня 2015 р. податкові накладні та розрахунки коригування до них складаються платниками ПДВ та надаються покупцям виключно в електронному вигляді.

Терміни реєстрації податкових накладних:

1. для податкових накладних, складених з 1 по 15 календарний день (включно) календарного місяця — до останнього дня (включно) календарного місяця, в якому вони складені;

2. для податкових накладних, складених з 16 по останній календарний день (включно) календарного місяця — до 15 календарного дня (включно) календарного місяця, наступного за місяцем, в якому вони складені.

Відсутність з вини платника реєстрації податкової накладної/розрахунку коригування в ЄРПН тягне за собою накладення штрафу (п. 120 прим.1.1 ст. 120 прим.1 Податкового кодексу України).

Реєстрацію ПН в ЄРПН підтверджує електронна квитанція у текстовому форматі, в якій вказуються дата та час реєстрації.

За нульовою ставкою ПДВ оподатковуються операції, що проводить підприємство з: вивезення товарів за межі митної території України у митному режимі експорту, реекспорту та у митному режимі безмитної торгівлі або вільної митної зони; постачання товарів для забезпечення морських суден, виконують міжнародні рейси та інші операції.

Звільняються від оподаткування операції :

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

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

постачання товарів спеціального призначення для інвалідів за переліком, встановленим Кабінетом Міністрів України;

постачання 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, а також операції з їх безоплатної передачі інвалідам та ін. операції згідно чинного законодавства.

Бухгалтерський облік ПДВ регламентується Інструкцією №141 [53].

Субрахунок 641 "Розрахунки за податками" призначений для обліку розрахунків з податку на додану вартість. Оскільки це загальний субрахунок для обліку всіх податків і зборів, то для обліку ПДВ рекомендуємо виділити окремий субрахунок другого порядку, наприклад *6415 "Розрахунки за ПДВ"* (на практиці, при використанні підприємством програмного продукту «1С Бухгалтерія 8», зокрема, застосовується аналітичний субрахунок ПДВ 6412).

За кредитом субрахунку 6415 ведеться облік податкових зобов'язань з ПДВ, а за дебетом — облік податкового кредиту, документально підтвердженого податковими накладними, розрахунками коригування до податкових накладних, митними деклараціями. Сальдо субрахунку на кінець місяця повинно містити підсумкові дані для відображення в податковій декларації з ПДВ, а саме: зобов'язання до сплати (кредитове сальдо) або заборгованість бюджету перед підприємством (дебетове сальдо).

Субрахунок 643 "Податкові зобов'язання" — для обліку податкових зобов'язань з ПДВ, що виникають за правилами податкового законодавства у разі, якщо як перша подія в операції, що передбачає реалізацію, зафіксоване отримання авансу (передоплати) від покупця або замовника;

Субрахунок 644 "Податковий кредит" — для обліку податкового кредиту з ПДВ, що виникає за правилами податкового законодавства у разі, якщо як перша подія в операції, що передбачає придбання, зафіксована видача авансу (передоплати) продавцю.

Рекомендується виділити на цьому субрахунку два субрахунки другого порядку:

6441 "Податковий кредит за передоплатами" - для традиційного обліку податкового кредиту при перерахуванні передоплат постачальникам за товари чи послуги;

6442 "Податковий кредит непідтверджений" — новий субрахунок для обліку вхідного ПДВ, не підтвердженого ПН, зареєстрованими в ЄРПН. За дебетом цього субрахунку відображається нарахування на дату першої події сум ПДВ, за якими право на податковий кредит не підтверджено. За кредитом — списання суми непідтвердженого податкового кредиту або на субрахунок 6415 (при отриманні правильно заповненої НН, зареєстрованої в ЄРПН), або на рахунки / субрахунки 10-12, 20, 22, 23, 25, 26, 28, 949 (в разі неотримання ПН протягом 365 днів з моменту виникнення права на податковий кредит).

Субрахунок 315 "Спеціальні рахунки в національній валюті" — для обліку руху грошових коштів на ПДВ-рахунку, відкритому в Державному казначействі.

Облік податкових зобов'язань з ПДВ з урахуванням типових для підприємства господарських операцій наведено в табл.4.5, податкового кредиту — в табл. 4.6.

Таблиця 4.5

Облік податкових зобов'язань з ПДВ

Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків		Сума, грн.
	Д	К	
I. Перша подія – отримання передоплати від покупців (замовників)			
1. Зараховано на поточний рахунок попередню оплату (аванс) від покупця, разом з ПДВ	311	681	6000
2. Відображено податкові зобов'язання з ПДВ, з ПДВ	643	641.пдв	1000
3. Відвантажено готову продукцію покупцю в рахунок попередньої оплати, разом з ПДВ	361	701	6000
4. Відображено податкові розрахунки за податковими зобов'язаннями з ПДВ	701	643	1000
5. Здійснено взаємозалік за рахунками дебіторської і кредиторської заборгованості, разом з ПДВ	681	361	6000
II. Перша подія – відвантаження товарів (надання послуг)			
1. Відвантажено готову продукцію покупцю, разом з ПДВ	361	701	6000
2. Нараховано податкові зобов'язання з ПДВ	701	641.пдв	1000
3. Зараховано на поточний рахунок заборгованість, разом з ПДВ покупця	311	361	6000

Таблиця 4.6

Облік податкового кредиту з ПДВ

Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків		Сума, грн.
	Д	К	
I. Перша подія – списання коштів з банківського рахунку (передоплата)			
1. Перераховано грошові кошти в рахунок передоплати постачальнику за матеріали	371	311	4800
2. Відображено суму податкового кредиту (за наявності податкової накладної в ЄРПН)	641.пдв	644	800
3. Оприбутковано матеріали від постачальника	201	631	4000
4. Відображено податкові розрахунки за ПДВ	644	631	800
5. Здійснено взаємозалік за рахунками	631	371	4800
II. Перша подія – отримання матеріалів від постачальника			
1. Оприбутковано матеріали від постачальника	201	631	4000
2. Відображено суму податкового кредиту (за наявності податкової накладної в ЄРПН)	641.пдв	631	800
3. Перераховано заборгованість з поточного рахунку	631	311	4800

4.5. Основні положення щодо оподаткування доходів фізичних осіб - найманих працівників СМП

Прядок нарахування та сплати податку з доходів фізичних осіб (далі – ПДФО) регламентовано розділом IV Податкового кодексу України «Податок на доходи фізичних осіб».

Платниками податку 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 (яким при нарахування доходів найманому працівнику є СМП).

Об'єктом оподаткування резидента є:

1. загальний місячний (річний) оподатковуваний дохід;

2. доходи з джерела їх походження в Україні, які остаточно оподатковуються під час нарахування (виплати, надання);

3. іноземні доходи — доходи (прибуток), отримані з джерел за межами України.

Базою оподаткування є чистий річний оподатковуваний дохід, який визначається шляхом зменшення загального оподаткованого доходу на суму податкової соціальної пільги (за її наявності) та суми податкової знижки такого звітного року.

Для більшості видів доходів ставка ПДФО є єдиною — 18% і не залежить від розміру одержуваного доходу, ставка військового збору (ВЗ) — 1,5%.

Ставки ПДФО і ВЗ, які застосовуються податковими агентами у 2020 році до окремих видів доходів, наведені в табл.4.7.

Таблиця 4.7

Ставки ПДФО і ВЗ, які застосовуються податковими агентами до окремих видів доходів

Вид доходу	Розмір ставки	
	ПДФО	ВЗ
1. Зарплата, винагорода за цивільно-правовими договорами та інші доходи (крім випадків, визначених у пп. 167.2 — 167.5 ПКУ)	18 %	1,5 %
2. «Звичайні» дивіденди від: платника податку на прибуток; неплатника податку на прибуток, нерезидента, інституту спільного інвестування	5 % 9 %	

3. Пасивні доходи, крім зазначених у п. 2 цієї таблиці	18 %	
4. Дохід від продажу (обміну) протягом звітного податкового року одного з об'єктів рухомого майна у вигляді легкового автомобіля, та/або мотоцикла, та/або мопеда	—	—
5. Дохід від продажу протягом звітного податкового року об'єкта рухомого майна, крім випадку, зазначеного в п. 4 цієї таблиці	5 %	1,5 %
6. Дохід від продажу не частіше одного разу протягом звітного податкового року нерухомого майна, переліченого в п. 172.1 ПКУ, яке перебувало у власності більше 3 років або було успадковане	—	—
7. Дохід від продажу протягом звітного податкового року більше ніж одного з об'єктів нерухомості, зазначених у п. 6 цієї таблиці, або від продажу іншого об'єкта нерухомості, у тому числі об'єкта незавершеного будівництва	5 %	1,5 %

Визначення доходу від продажу рухомого майна (п. 173.1 ПК):

для об'єкта рухомого майна (крім легкових авто, мотоциклів, мопедів) визначається виходячи із ціни, зазначеної в договорі купівлі-продажу, але не нижче від оціночної вартості такого об'єкта;

для легкового автомобіля, мотоцикла, мопеда — виходячи з договірної ціни, але не нижче від середньоринкової вартості відповідного транспортного засобу або його оціночної вартості, установлені законодавством (на вибір платника податків).

Ставки податку на доходи від продажу нерухомого майна наведено в табл. 4.8.

Таблиця 4.8.

Ставки податку на доходи від продажу нерухомого майна

№ з/п	Вид доходу	Норма ПКУ	Розмір ставки
1	Дохід від продажу (обміну) не частіше одного разу протягом звітного року житлового будинку, квартири або їх частини, кімнати, садового (дачного) будинку, а також земельної ділянки, що не перевищує норми безплатної передачі, визначеної ст. 121 ЗКУ, і за умови перебування такого майна у власності платника податків понад 3 роки (за винятком майна, отриманого в спадщину)	П. 172.1	Не обкладається
2	Дохід від продажу протягом звітного року більше одного з об'єктів нерухомості, зазначених у п. 172.1 ПКУ	П. 172.2	5%*
3	Дохід від продажу резидентом (обміну) об'єкта незавершеного будівництва, об'єкта нежитлової нерухомості		

* Доходи нерезидента обкладаються ПДФО за ставкою 18 %.

Платник податку має право на зменшення суми загального місячного оподаткованого доходу, отриманого від одного роботодавця у вигляді заробітної плати, на суму податкової соціальної пільги (ПСП).

Розмір ПСП становить 50% розміру прожиткового мінімуму для працездатної особи (у розрахунку на місяць), встановленому на 1 січня звітного податкового року. Для 2020 року: $2102,00 * 0,50 = 1051,00$ грн. (табл. 4.9). Для отримання податкової соціальної пільги платнику податку на доходи фізичних осіб необхідно подати роботодавцю заяву про застосування пільги. Разом із заявою надаються також документи, що підтверджують таке право. Пільга застосовується за одним місцем роботи на підставі поданої платником податку заяви разом із підтверджуючими документами (у січні місяці звітного року).

Податкова соціальна пільга застосовується до доходу, 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 гривень.

Таблиця 4.9

Розміри ПСП у 2020 році

Вид ПСП (норма ПКУ)	Граничний розмір зарплати, що надає право на застосування ПСП у 2020 році	Розмір ПСП
Звичайна (п.п. 169.1.1)	2940,00 грн.	1051,00 грн.
Звичайна «на дітей» (п.п. 169.1.2)	Для одного з батьків — 2940,00 грн. х кількість дітей віком до 18 років;	1051,00 грн. х кількість дітей віком до 18 років
Підвищена «на дітей» (пп. «а» і «б» п.п. 169.1.3)	для другого — 2940,00 грн.	1576,50 грн. х кількість дітей віком до 18 років
Підвищена (п.п. «в» — «е» п.п. 169.1.3)	2940,00 грн.	1576,50 грн.
Максимальна (п.п. 169.1.4)	2940,00 грн.	2102,00 грн.

Окремо варто зупинитись на матеріальній допомозі працівникам СМП, яка має систематичний характер. Матеріальна допомога, що носить систематичний характер (наприклад, один раз на рік, але щорічно), на практиці виплачується всім або більшості працівників (наприклад, на оздоровлення). Як правило, умова про такі виплати зафіксована в колективному договорі, положенні про оплату праці або іншому локальному документі. Дана допомога виплачується на підставі наказу керівника, причому без заяви працівників.

Оскільки матеріальна допомога відноситься до заохочувальних і компенсаційних виплат, надаваних працівникам у зв'язку із трудовими відносинами, з метою оподаткування вона розглядається як заробітна плата (пп. 14.1.48 ПК). Це значить, що вона підлягає обкладенню ПДФО на загальних підставах – за ставкою 18 %. При цьому допомога бере участь у розрахунку доходу, що дає право на застосування ПСП (пп. 164.2.1 ПК).

До оподаткованого доходу не включається сума нецільової благодійної допомоги, у т. ч. матеріальної, що надається підприємством на користь платника ПДФО протягом звітного податкового року сукупно у розмірі, що не перевищує місячного прожиткового мінімуму для працездатної особи, діючий на 1 січня звітного податкового року, помножений на 1,4 та округлений до найближчих 10 гривень (пп. 170.7.3 ПКУ). Якщо загальна сума допомоги, отриманої від підприємства протягом звітного податкового року, перевищує граничний розмір, платник податків зобов'язаний подати річну податкову декларацію із зазначенням її суми.

Звітність за податком на доходи фізичних осіб

Податкові агенти (юридичні особи, в т.ч., СМП) зобов'язані: нараховувати, утримувати та сплачувати податок до бюджету від імені та за рахунок фізичної особи з доходів, що виплачуються такій особі; подавати органам державної фіскальної служби України Податковий розрахунок сум доходу, нарахованого (сплаченого) на користь платників податку, та сум утриманого з них податку (форма № 1 ДФ).

Податковий розрахунок подається окремо за кожний квартал (податковий період) протягом 40 календарних днів, наступних за останнім календарним днем звітного кварталу. Даний звіт подається незалежно від того, виплачує чи не виплачує доходи платникам податку податковий агент протягом звітного періоду.

Платник податку на доходи фізичних осіб зобов'язаний подавати річну податкову декларацію про майновий стан і доходи (податкову декларацію).

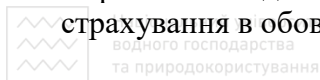
Відповідно до ст. 168 розділу IV Податкового кодексу України СМП — податковий агент, зобов'язаний утримувати податок із суми нарахованого працівникам доходу за рахунок працівника, використовуючи ставку податку, визначену в ст. 167 ПКУ.

Згідно із пп. 168.1.2 п. 168.1 ст. 168 ПКУ податок сплачується (перераховується) до бюджету під час виплати оподаткованого доходу єдиним платіжним документом. Банки приймають платіжні документи на виплату доходу лише за умови одночасного подання розрахункового документа на перерахування податку до бюджету.

Якщо оподатковуваний дохід надається у негрошовій формі чи виплачується готівкою з каси податкового агента, податок сплачується (перераховується) до бюджету протягом банківського дня, що настає за днем такого нарахування (виплати, надання).

Враховуючи вищевикладене, податок на доходи фізичних осіб сплачуються податковими агентами під час виплати оподаткованого доходу платнику податку або у разі виплати доходу готівкою з каси чи у негрошовій формі, протягом банківського дня, що настає за днем такого нарахування (виплати, надання).

Єдиний соціальний внесок на загальнообов'язкове державне соціальне страхування (скор. ЄСВ) — це консолідований страховий внесок в Україні, збір якого здійснюється в системі загальнообов'язкового державного страхування в обов'язковому порядку та на регулярній основі (табл.4.10).



Таблиця 4.10

Розміри ЄСВ залежно від видів доходів

Вид доходів	Ставка ЄСВ
Фонд оплати праці (п. 2 Інструкції №5) найманих працівників, у т. ч. іноземців	Роботодавці нараховують та сплачують ЄСВ за ставкою 22%
Винагороди фізособам за цивільно-правовими договорами (крім цивільно - правового договору, укладеного з фізособою-СПД)	Підприємства та фізособи-підприємці нараховують і сплачують 22% на суму винагороди
Допомога з ТВП (як перші п'ять днів за рахунок коштів підприємства, так і решта днів хвороби, допомога по вагітності та пологах за рахунок коштів ФСС)	Роботодавці нараховують і сплачують 22% на суму допомоги
Заробітна плата і лікарняні працівників-інвалідів	З 2019 року всі роботодавці нараховують і сплачують 8,41% на фонд оплати праці

Узагальнення характерних для СМП податків, об'єктів їх нарахування, термінів погашення зобов'язання — в додатку М.

Розділ 5. Внутрішній контроль та управління ризиками суб'єктів малого підприємництва: державне та нормативне регулювання, практичні аспекти

5.1. Державна та професійна регламентація аудиту за діяльністю суб'єктів малого підприємництва

В організації контролю СМП керуються нормативними документами, що визначають загальні вимоги, які стосуються підприємств різних форм власності. Господарський кодекс України [3] встановлює державний контроль і нагляд за господарською діяльністю будь-якого суб'єкта господарювання, зокрема, за станом і достовірністю бухгалтерського обліку і звітності. Усі суб'єкти господарювання, відокремлені підрозділи юридичних осіб, виділені на окремий баланс, зобов'язані вести первинний (оперативний)

облік результатів своєї роботи, складати та подавати відповідно до вимог закону статистичну інформацію та інші дані, визначені законом, а також вести бухгалтерський облік та подавати фінансову звітність згідно із законодавством.

Відповідно до Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» [17] метою ведення бухгалтерського обліку є надання користувачам для прийняття рішень повної, правдивої та неупередженої інформації про фінансове становище, результати діяльності та рух грошових коштів підприємства. Подібна інформація формує фінансову звітність підприємства в складі Балансу (Звіту про фінансовий стан), Звіту про фінансові результати (Звіту про сукупний дохід), Звіту про рух грошових коштів, Звіту про власний капітал і приміток, а згідно із Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 25 «Фінансовий звіт суб'єкта малого підприємництва» для СМП передбачено дві форми — Баланс (форма № 1-м) та Звіту про фінансові результати (форма № 2-м).

Дана звітність є основним джерелом інформації для зовнішніх користувачів — потенційних інвесторів і кредиторів, потенційних і реальних контрагентів - постачальників і покупців, органів статистики і т.д., але і обслуговує інтереси внутрішніх користувачів - менеджерів і власників у стані справ при ідентифікації проблеми з метою поліпшення фінансових результатів, зміцнення конкурентної позиції тощо.

Обов'язковий аудит фінансової звітності - аудит фінансової звітності (консолідованої фінансової звітності) суб'єктів господарювання, які відповідно до законодавства зобов'язані оприлюднити або надати фінансову звітність (консолідовану фінансову звітність) користувачам фінансової звітності разом з аудиторським звітом, що проводиться суб'єктами аудиторської діяльності на підставах та в порядку, передбачених Законом України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність».

Порядок подання та оприлюднення фінансової звітності зазначено у Законі України "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні" від 16.07.1999 р. № 996 (стаття 14). Крім того, ст. 14 цього Закону визначає перелік підприємств, діяльність яких підлягає обов'язковому аудиту та оприлюдненню фінансової звітності разом з аудиторським висновком. *Ситуації з проведення обов'язкового аудиту СМП* наведено у табл. 5.1.

Критерії щодо видів підприємств було введено з 01.01.2018р. Законом України від 16.07.1999р. № 996 "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні" (із змінами). Відповідно до ч.2 ст. 2 Закону № 996 до підприємств відповідної категорії відносяться підприємства, показники яких на дату складання річної фінансової звітності за рік, що передує звітному, відповідають щонайменше двом із таких критеріїв (див. табл. 5.2.).

Підприємства, які зобов'язані проводити обов'язковий аудит фінансової звітності та оприлюднювати її на своїй веб-сторінці разом з аудиторським висновком

Види підприємств за критеріями	Починаючи з фінансової звітності за 2018 рік	Посилання на Закон
<ul style="list-style-type: none"> Підприємства, що становлять суспільний інтерес ССІ (крім великих підприємств, які не є емітентами цінних паперів); Публічні акціонерні товариства; Суб'єкти природних монополій на загальнодержавному ринку Суб'єкти господарювання, які здійснюють діяльність у видобувних галузях 	Зобов'язані не пізніше ніж до 30 квітня року, що настає за звітним періодом, оприлюднювати річну фінансову звітність та річну консолідовану фінансову звітність разом з аудиторським висновком на своїй веб - сторінці (у повному обсязі) та в інший спосіб у випадках, визначених законодавством	абз. 1 ч.3 ст.14 ЗУ № 996
	Починаючи з фінансової звітності за 2019 рік	
<ul style="list-style-type: none"> Великі підприємства, які не є емітентами цінних паперів; Середні підприємства. 	Зобов'язані не пізніше ніж до 1 червня року, що настає за звітним періодом, оприлюднювати річну фінансову звітність разом з аудиторським висновком на своїй веб-сторінці (у повному обсязі).	абз. 2 ч.3 ст.14 ЗУ № 996
<ul style="list-style-type: none"> Інші фінансові установи, що належать до мікропідприємств та малих підприємств. 		абз. 3 ч.3 ст.14 ЗУ № 996
<ul style="list-style-type: none"> Державні, комунальні підприємства 		ЗУ № 996 не передбачає

В даний перелік СМП переважно не входять, але в ряді випадків суб'єкти малого підприємництва самі ініціюють перевірку фінансової звітності. Наприклад, потенційний інвестор вимагає гарантії достовірності звітності, або банк погоджується надати позику тільки при наявності підтвердження інформації або рамках судового процесу. Залучення незалежного аудитора в таких випадках здатне допомогти підприємству в досягненні його цілей. Крім того, СМП може скористатися аудиторськими послугами з ведення чи відновлення бухгалтерського обліку, отримання консультацій з питань бухгалтерського обліку та фінансової звітності, експертизи і оцінки стану фінансово-господарської діяльності, інших видів економіко-правового забезпечення діяльності.

Таблиця 5.2

Критерії класифікації підприємств

Вид підприємства	Балансова вартість активів, тис. євро *	Чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг), тис. євро *	Середня кількість працівників, осіб
Мікро	< 350 тис. євро	< 700 тис. євро	< 10
Мале	< 4 млн. євро	< 8 млн. євро	< 50
Середнє	< 20 млн. євро	< 40 млн. євро	< 250
Велике	> 20 млн. євро	> 40 млн. євро	> 250
Новоутворені	застосовують показники на дату складання річної фінансової звітності.		
Підприємства, що становлять суспільний інтерес (ССТ) (ст.1 Закону України № 996)	<ul style="list-style-type: none"> • емітенти цінних паперів, цінні папери яких допущені до жових торгів; • банки; • страховики; • недержавні пенсійні фонди (НПФ); • інші фінансові установи (ФУ), крім ФУ та НПФ, що належать до мікропідприємств та малих підприємств; • підприємства, які відповідно до цього Закону належать великих підприємств. 		

* застосовується офіційний курс гривні щодо іноземних валют (середній за період), розрахований на підставі курсів Національного банку, що встановлювалися для євро протягом відповідного року.

5.2. Структура та особливості системи внутрішнього контролю суб'єктів малого підприємництва

В умовах збільшення масштабів діяльності підприємств різних форм власності та створення конкурентного середовища всебічно контролювати процеси, що відбуваються всередині фірми, можна лише через створення ефективної системи внутрішнього контролю та активне впровадження внутрішнього аудиту. Саме внутрішній контроль та аудит як важливі інструменти системи управління підприємством за допомогою спеціальних процедур і сукупності контрольних дій допомагають забезпечити ефективне ведення бізнесу.

Внутрішній аудит — це незалежна, об'єктивна діяльність з надання впевненості, що має приносити користь організації та покращувати її діяльність. Внутрішній аудит допомагає СМП досягати поставлених цілей за допомогою системного, упорядкованого підходу до оцінки і підвищення

ефективності процесів управління ризиками, контролю, і управління. *Серед ключових напрямків реалізації внутрішнього аудиту* можна відмітити:

1. Діяльність підрозділу внутрішнього аудиту СМП (за наявності) має здійснюватись із застосуванням систематичного, послідовного та ризик-орієнтованого підходів до оцінки об'єкта внутрішнього аудиту та сприяти удосконаленню системи управління, внутрішнього контролю та управління ризиками.

2. Під час проведення внутрішнього аудиту здійснюються дослідження та оцінка системи управління та внутрішнього контролю, у тому числі управління ризиками (з питань та в обсязі, що відповідають об'єкту та цілям внутрішнього аудиту).

3. Оцінка та надання відповідних рекомендацій щодо системи управління мають враховувати питання ефективності управління діяльністю, ступеня виконання і досягнення визначених цілей, якості виконання відповідних завдань та функцій, що стосуються об'єкта внутрішнього аудиту.

4. Оцінка та надання відповідних рекомендацій щодо системи внутрішнього контролю мають враховувати питання досягнення визначених мети (місії), стратегічних та інших цілей, ефективності управління СМП, використання і збереження активів, ефективності та надійності інформаційних систем і технологій, достовірності і повноти фінансової та операційної інформації, дотримання законодавства.

Серед міжнародних стандартів аудиту, що регламентують внутрішній аудит, оцінку внутрішнього контролю є:

МСА 265 «Повідомлення інформації про недоліки внутрішнього контролю тим, кого наділено найвищими повноваженнями, та управлінському персоналу»;

МСА 300 «Планування аудиту фінансової звітності»;

МСА 315 «Ідентифікація та оцінка ризиків, суттєвих викривлень через розуміння суб'єкта господарювання і його середовища»;

МСА 610 «Використання роботи внутрішніх аудиторів».

Сьогодні контроль як важливу функцію менеджменту управління визначають як перевірку, облік, спостереження за чим-небудь; одну з основних заключних функцій управління. Контроль здійснюється на основі спостереження за поведінкою керованої системи з метою забезпечення оптимального її функціонування (вимірювання досягнутих результатів і зіставлення їх з очікуваними результатами).

Традиційно дослідження системи внутрішнього контролю має відбуватись як на рівні загальної системи обліку та контролю, так і на рівні окремих операцій (див. табл. 5.3).

Відповідно до МСА 315 у міжнародній практиці аудиту система внутрішнього контролю не є ототожненням аудиту або його формою, а функціонує як невід'ємний складник підготовки внутрішнього аудиту. При

цьому рекомендовано застосовувати досить прозору (одночасно просту, деталізовану методично та організаційно) послідовність етапів визначення цілей контролю, оцінки стану контролю, процедур контролю, тестів на підтвердження питань, що вивчаються.

Таблиця 5.3

Складові елементи системи внутрішнього контролю

Середовище контролю		Система обліку	Процедури контролю
Зовнішні фактори	Внутрішні фактори		
<ul style="list-style-type: none"> ➤ зальний стан економіки ➤ нестабільність законодавства ➤ нормативне регулювання обліку ➤ галузева підпорядкованість підприємства 	<ul style="list-style-type: none"> ➤ філософія і стиль управління ➤ організаційно-економічні особливості 	<ul style="list-style-type: none"> ➤ облікова політика ➤ форма обліку ➤ ступінь комп'ютеризації облікового процесу 	<ul style="list-style-type: none"> ➤ санкціонування ➤ розподіл прав і обов'язків ➤ обов'язкове документування ➤ обмеження доступу до активів ➤ робочий план рахунків ➤ інвентаризація ➤ інші процедури контролю

Розвиток СМП вважається одним із перспективних напрямків ринкових перетворень в Україні. Для належного розвитку СМП важливе значення має відповідне правове забезпечення усіх сторін їх діяльності, а особливості організаційно-правових форм їх функціонування впливають і на організацію системи внутрішнього контролю (табл. 5.4).

Таблиця 5.4

Порівняльна характеристика окремих аспектів функціонування різних організаційно-правових форм СМП України в частині впливу на організацію внутрішнього контролю (аудиту)

Ознака	Приватне підприємство	Товариство з обмеженою відповідальністю	Акціонерне товариство приватного типу
Управління	Переважне зосередження функцій управління і прийняття рішень у руках однієї особи	Управлінські рішення приймаються за узгодженням між партнерами. Вищим органом товариства є загальні збори учасників	Вищим органом управління є загальні збори акціонерів, які обирають правління (або інший виконавчий орган) на чолі з головою
Функції внутрішнього контролю	Виконує власник, керівництво	Виконує ревізійна комісія, керівництво	Виконує спостережна рада та ревізійна комісія, керівництво
Характер власності	Один приватний власник, якому	Право власності і обов'язки закріплені в	Колективна власність

Ознака	Приватне підприємство	Товариство з обмеженою відповідальністю	Акціонерне товариство приватного типу
	належить все майно і доходи від підприємницької діяльності	установчому договорі	
Порядок розподілу прибутку	Одноосібне розпорядження доходами	Розподіл результатів спільної діяльності потребує узгодження з усіма партнерами	Доходи від господарської діяльності розподіляються між акціонерами пропорційно до кількості належних їм акцій

У міжнародних стандартах аудиту вказується на те, що аудитор повинен впевнитись у функціонуванні системи реєстрації та обробки інформації, оцінити її адекватність, як основи для складання фінансової звітності. У літературі з аудиту традиційно виділяють *три елементи системи внутрішнього контролю: середовище контролю (умови проведення контролю), система бухгалтерського обліку, процедури контролю*. Крім того, СМП часто мають невелику кількість працівників, що може обмежити ступінь, при якому розподіл обов'язків є практично можливим. Проте у СМП, якими управляє його власник, на відміну від великого суб'єкта господарювання, власник-керівник може бути в змозі здійснювати більш ефективний контроль.

Середовище контролю включає знання аудитора про організаційну структуру, методи, які використовує клієнт для передачі повноважень і відповідальності та методи, що використовуються в управлінні для спостереження за контрольною системою. У малому бізнесі контрольне середовище значною мірою є відображенням характеристик малого бізнесу. Якісні характеристики суб'єктів підприємницької діяльності малого бізнесу мають вагомe значення для аудитора. Для певної частини підприємств малого бізнесу характерно:

- концентрація власності та функцій контролю у однієї або декількох осіб;
- обмежений розподіл обов'язків між працівниками бухгалтерії з причини незначної чисельності працюючих;
 - власник, керівник мають обмежені знання бухгалтерського обліку;
 - персонал малого підприємства має доступ до активів.

Наявність середовища контролю обумовлюється впливом факторів, які визначають умови для ведення бухгалтерського обліку та організації внутрішнього контролю. Щоб зрозуміти й оцінити середовище контролю аудитору необхідно розглянути зовнішні та внутрішні фактори впливу на нього. До зовнішніх факторів впливу належать загальний стан економіки,

нестабільність законодавства, регулювання обліку, підпорядкованість підприємства.

До внутрішніх факторів середовища контролю можна віднести:

- філософія і стиль роботи керівництва;
- організаційна структура підприємства;
- склад керівництва підприємства;
- методи розподілу прав і повноважень.

При розгляді внутрішніх факторів середовища контролю по відношенню до СМП можна виявити особливості дії цих факторів. Філософія і стиль управління керівництва — це дії керівництва, які відображають їх загальне відношення до контролю на підприємстві. Особливістю цього фактору для СМП є те, що керівництво переважно здійснюється однією або двома особами, а тому їх філософія і стиль роботи будуть мати особливий вплив на середовище контролю.

Усі підприємства мають організаційну структуру, у межах якої і здійснюється їх діяльність. Здійснивши вивчення організаційної структури підприємства, аудитор зможе зрозуміти управлінські, інформаційні та функціональні зв'язки на підприємстві, а отже їх вплив на умови створення системи внутрішнього контролю, виконання контрольних процедур, розподіл обов'язків. Складність організаційної структури підприємства залежить від розмірів та виду бізнесу такого підприємства. Для певної частини СМП організаційна структура проста, кількість структурних підрозділів обмежена. Там, як правило, відсутній відділ бухгалтерії, так як чисельність облікового персоналу невелика (у середньому 3 особи).

Організаційна структура впливає на методи розподілу прав і обов'язків. Згідно теоретичних умов ефективної системи внутрішнього контролю чотири види функцій повинні входити у обов'язки різних підрозділів або різних службовців бухгалтерії. Це санкціонування господарських операцій, реєстрація господарських операцій, забезпечення збереження активів у ході господарських операцій, виконання процедур контролю.

Важливою виступає така характеристика системи внутрішнього контролю, як *сумісність обов'язків*. Якщо одній особі буде надано право і санкціонувати господарські операції й відображати їх в облікових регістрах та здійснювати контроль за ними, то імовірність виникнення помилок і зловживань буде достатньо високою. Така ситуація особливо характерна для СМП приватної форми власності.

Форми контролю СМП відрізняються від підходу, що ґрунтується на розподілі обов'язків, як це має місце на великих підприємствах. Для відповідного розподілу обов'язків з обліку та контролю підприємство повинно бути достатньо великим, на думку Робертсона Дж. К. 10 і більше осіб відповідного персоналу [55, с. 357]. Бажано також, щоб на підприємстві

між персоналом не було особистих контактів, які б виходили за межі функціональних обов'язків осіб, які здійснюють облік і контроль, або родинних зв'язків. Для СМП приватної форми власності, товариств з обмеженою відповідальністю може бути характерна наявність родинних зв'язків. Тому основною особою при здійсненні процедур внутрішнього контролю на невеликому підприємстві є його керівник (або власник — керівник). Тому, при оцінці ризику контролю, а потім і ризику невиявлення помилок аудитор повинен визначити ступінь участі власника або керівника у здійсненні облікових та контрольних функцій, а також оцінити його компетентність. Активне залучення власника у процес управління підприємством можна розглядати, як додатковий засіб контролю, якщо власник є чесним і компетентним. За умов протилежних характеристик власника це слід розцінювати, як фактор ризику. На думку Хорнгрена Ч.Т. та Фостера Дж. «основним елементом успіху контрольної системи є персонал. Некомпетентна або нечесна людина може підірвати дієвість системи. Кожен працівник повинен мати повноваження і нести відповідальність пропорційно своїм здібностям, інтересам, досвіду та надійності» [58, с. 405]. Аудитору важливо дослідити рівень освіти, досвіду та кваліфікації працівників бухгалтерії.

Під час вивчення елемента «система бухгалтерського обліку» аудитору необхідно також визначити:

- основні типи господарських операцій, які здійснює підприємство;
- порядок обробки інформації про господарські операції;
- порядок і особливості представлення фінансової звітності.

Третім елементом системи внутрішнього контролю, який доповнює середовище контролю і систему обліку є *контрольні процедури*. До них належать: адекватний розподіл обов'язків, наявність ефективних процедур санкціонування, документування, обмежений доступ до активів, робочий план рахунків, фактичний контроль за активами, здійснення незалежних перевірок, інші процедури.

На склад процедур контролю впливають обсяг, ступінь складності і особливості бізнесу, а також специфіка умов проведення контролю і системи бухгалтерського обліку, включаючи метод обробки даних. Для аудитора важливе значення має належний розподіл обов'язків, який дозволяє уникнути як навмисних, так і ненавмисних помилок. Розподіл обов'язків на різних підприємствах може мати суттєві відмінності. Значною мірою це залежить від організаційної структури та чисельності працюючих на підприємстві. Арнс А. виділяє два важливих аспекти, на які аудитору завжди слід звернути увагу, вивчаючи розподіл обов'язків:

- ізоляваність бухгалтерського обліку та здійснення його спеціально призначеним працівником, який не має обов'язків по здійсненню іншої (відмінної від облікової) діяльності у господарській системі;

- матеріальна відповідальність за наявними грошовими коштами, включаючи їх рух є обов'язком касира [2, с. 269].

У той час як концепції, покладені в основу заходів контролю, у СМП будуть подібними до концепцій на великих суб'єктах господарювання, ступінь формалізації їх функціонування буде відрізнятися. Крім того, СМП можуть вважати певні типи заходів контролю не обов'язковими через процедури контролю, які застосовує управлінський персонал. Наприклад, виняткові повноваження управлінського персоналу щодо кредитування покупців та затвердження значних придбань можуть забезпечити ефективний контроль за важливими залишками на рахунках і операціями, зменшуючи або усуваючи потребу в більш розгорнутих заходах контролю.

Якісна система документування і обліку повинна забезпечувати суцільне документування господарських операцій. СМП повинні здійснювати документування господарських операцій відповідно до Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» та «Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку». Під санкціонуванням розуміють видачу дозволу на здійснення господарської операції. Порядок санкціонування господарських операцій визначається відповідними інструкціями Міністерства фінансів України.

На більшості СМП, форма власності яких колективна (товариство з обмеженою відповідальністю) управління здійснює правління товариства, яке призначає директора. На цих підприємствах є ревізійна комісія. На приватних підприємствах управління здійснює власник одноосібно або призначає виконавчого директора, залишаючи за собою окремі функції управління і контролю. Отже, важливим суб'єктом контролю СМП виступає керівник, який часто є власник і керівник одночасно.

Зробивши узагальнення дослідження систем внутрішнього контролю СМП, можна виявити їх характерні особливості (див. табл. 5.5). Вказані особливості мають відношення до більшості СМП.

Таблиця 5.5

Основні відмінні риси системи внутрішнього контролю СМП

<i>Умови позитивної системи внутрішнього контролю</i>	<i>Ознаки системи внутрішнього контролю СМП</i>
Чітка організаційна структура підприємства	Організаційна структура проста, чітко не визначена
Структурована система внутрішнього контролю	Структура системи внутрішнього контролю проста. Фінансові і кадрові ресурси для створення позитивної системи внутрішнього контролю обмежені

Обмеження повноважень працівників	Одна особа може поєднувати дві або більше із функцій обліку і контролю
Належний розподіл обов'язків, відповідальності між обліковими працівниками	Відсутній позитивний розподіл обов'язків з причини обмеженого штату працівників
Ротація обов'язків з метою уникнення зловживань	Відсутня
Відсутність особистих контактів між службовцями	Можливі особисті контакти, які виходять за межі ділових стосунків працівників (співвласники СМП – родичі тощо).
Існує відділ внутрішнього аудиту або внутрішній аудитор	Зазвичай відсутній

Характеризуючи ці якісні характеристики, слід відзначити, що СМП володіє обмежена кількість осіб, частіше сам власник. Власник може наймати менеджера для управління підприємством, однак в більшості випадків, він приймає безпосередню участь в управлінні.

СМП часто пропонують обмежений асортимент товарів чи послуг та здійснюють свою діяльність на одному чи обмеженій кількості об'єктів, що дозволяє аудитору швидше розібратися в специфіці діяльності СМП і відобразити її в документах, ніж у випадку з великим підприємством. Застосування широкого спектру аудиторських процедур може носити досить нескладний характер. Наприклад, при здійсненні аналітичних процедур можуть бути використані ефективні моделі прогнозування. За допомогою аналітичних процедур можна отримати прийнятні докази, які дозволяють в окремих випадках скоротити потребу у здійсненні інших процедур перевірки по суті. На багатьох суб'єктах малого бізнесу сукупність даних бухгалтерського обліку часто буває незначною і її легко можна проаналізувати.

Також СМП приходиться вести бухгалтерський облік в необхідному обсязі з метою дотримання вимог законодавства і регулюючих органів, а також для задоволення потреб самих підприємств, в тому числі пов'язаних з підготовкою фінансової звітності і її аудитом. Тому систему бухгалтерського обліку слід організувати таким чином, щоб вона забезпечувала впевненість в тому, що:

- всі операції та інші дані бухгалтерського обліку, які слід було б відобразити, дійсно були відображені в обліку;
- активи і зобов'язання, відображені в системі бухгалтерського обліку, дійсно існують і відображені за відповідною вартістю;
- факти шахрайства і помилки при обробці даних бухгалтерського обліку будуть виявлені.

З урахуванням розмірів і економічних показників СМП, використання такими суб'єктами складної системи внутрішнього контролю недоцільно.

Крім того, можливість розділу обов'язків обмежена у зв'язку з невеликою кількістю співробітників. Однак, навіть на невеликому підприємстві доцільним є забезпечення розділу обов'язків по ряду ключових напрямків роботи, а також наявність спрощеної і в той же час ефективної системи контролю. Оперативний контроль, який здійснюється власником, також може мати позитивний ефект, так як власник особисто зацікавлений в збереженні активів об'єкта, фінансових результатах його діяльності та контролю за ними.

Безпосередній контроль власника за прийманням всіх рішень і можливість його особистого втручання в будь-який час часто є важливими характеристиками системи управління СМП.

5.3. Процедури оцінювання ризиків системи внутрішнього контролю та управління СМП в процесі незалежного аудиту

В практиці незалежного аудиту Міжнародний стандарт аудиту 265 «Повідомлення інформації про недоліки внутрішнього контролю тим, кого наділено найвищими повноваженнями, та управлінському персоналу» встановлює відповідальність аудитора за повідомлення в належний спосіб інформації тим, кого наділено найвищими повноваженнями, та управлінському персоналу про недоліки внутрішнього контролю, які ідентифікував аудитор під час аудиту фінансової звітності. Ціллю аудитора є повідомлення у відповідний спосіб інформації тим, кого наділено найвищими повноваженнями, та управлінському персоналу про недоліки внутрішнього контролю, які аудитор ідентифікував під час аудиту та які, за професійним судженням аудитора, є досить важливими, щоб заслуговувати на їх увагу. Відповідно до МСА 265 *недолік внутрішнього контролю (deficiency in internal control)* — ситуація, при якій засіб контролю розроблений, упроваджений або функціонує таким чином, що не забезпечує своєчасного запобігання викривленням, або виявлення та виправлення викривлень у фінансовій звітності, або відсутній засіб контролю, необхідний для своєчасного запобігання викривленням, або для виявлення та виправлення викривлень у фінансовій звітності.

Значний недолік внутрішнього контролю (*significant deficiency in internal control*) – недолік або комбінація недоліків у системі внутрішнього контролю, який, за професійним судженням аудитора, є досить важливим, щоб заслуговувати на увагу тих, кого наділено найвищими повноваженнями [12].

Аудитор повинен своєчасно повідомити у письмовій формі інформацію тим, кого наділено найвищими повноваженнями, про значні недоліки внутрішнього контролю, ідентифіковані під час аудиту. Документальне оформлення результатів вивчення системи внутрішнього контролю суб'єкта малого підприємництва може бути подано в анкетній формі (дод. Л).

Приклади питань, які аудитор може розглядати при визначенні того, чи становить недолік або поєднання недоліків внутрішнього контролю значний недолік, охоплюють:

- ймовірність того, що недоліки призведуть до суттєвих викривлень у фінансовій звітності в майбутньому;
- вразливість відповідного активу або зобов'язання до втрати або шахрайства;
- суб'єктивність і складність визначення облікових оцінок, зокрема визначення справедливої вартості;
- обсяг діяльності, який відбувся або міг відбутися щодо цього залишку рахунку або класом операцій, які є вразливими до впливу недоліку або недоліків;
- важливість заходів контролю для процесу фінансового звітування, наприклад:
 - заходи контролю, реалізовані через загальний нагляд (такі як нагляд управлінського персоналу);
 - заходи контролю, спрямовані на попередження та виявлення шахрайства;
 - заходи контролю вибору та застосування значущих облікових політик;
 - заходи контролю значних операцій з пов'язаними сторонами;
 - заходи контролю значних операцій, які виходять за межі звичайного ходу бізнесу суб'єкта господарювання;
 - заходи контролю процесу фінансового звітування в кінці звітного періоду (такі як заходи контролю нетипових проводок) [12].

Ознаки значних недоліків внутрішнього контролю включають, наприклад:

- докази наявності неефективних аспектів *середовища контролю*, такі як:
 - свідчення того, що значні операції, в яких управлінський персонал фінансово зацікавлений, не контролюються належно тими, кого наділено найвищими повноваженнями;
 - виявлення факту шахрайства управлінського персоналу незалежно від того, чи є воно суттєвим, яке не було попереджене внутрішнім контролем суб'єкта господарювання;
 - неспроможність управлінського персоналу застосувати дії, необхідні для виправлення значних недоліків внутрішнього контролю, інформація про які повідомлялася раніше;
- відсутність у суб'єкта господарювання процедур оцінки ризиків, там, де як правило, слід очікувати їх наявності;
- докази неефективності процесу оцінки ризиків суб'єкта господарювання, такі як невиявлення ризику суттєвого викривлення управлінським персоналом, який за очікуванням аудитора мав бути виявленим у процесі оцінки ризиків суб'єкта господарювання;
- докази неефективності дії у відповідь на ідентифіковані значні ризики (наприклад, відсутність заходів контролю за такими ризиками);

- викривлення, виявлені за допомогою аудиторських процедур, які не були попереджені або виявлені та виправлені системою внутрішнього контролю;

- повторне складання раніше оприлюдненої фінансової звітності внаслідок виправлення суттєвого викривлення через помилку або шахрайство;
- докази нездатності управлінського персоналу здійснювати нагляд за складанням фінансової звітності [12].

Ідентифікація й оцінка ризиків суттєвого викривлення внаслідок шахрайства чи помилки на рівні фінансового звіту та тверджень через розуміння суб'єкта господарювання і його середовища, включаючи його внутрішній контроль також є обов'язковою частиною процесу сучасного аудиту.

В процесі аудиту потрібно ідентифікувати та оцінити ризики суттєвого викривлення:

- на рівні фінансової звітності
- на рівні тверджень для класів операцій, залишків рахунків і розкриття інформації для того, щоб створити основу для розробки й виконання подальших аудиторських процедур.

З цією метою слід згідно рекомендацій Міжнародного стандарту аудиту 315:

- ідентифікувати ризики у процесі отримання розуміння суб'єкта господарювання та його середовища, включаючи доречні заходи контролю, які стосуються ризиків, і через аналіз класів операцій, залишків рахунків і розкриття інформації у фінансовій звітності
- оцінити ідентифіковані ризики та встановити, чи мають вони більш всеохоплюючий вплив на фінансову звітність у цілому, ніж окремо, і чи впливають вони потенційно на багато тверджень;
- ув'язати ідентифіковані ризики із тим, що може бути не так на рівні тверджень, ураховуючи відповідні заходи контролю, які аудитор планує тестувати;
- розглянути ймовірність викривлення, включаючи можливість численних викривлень, і встановити, чи може потенційне викривлення призвести до суттєвого викривлення.

При здійсненні судження щодо того, які ризики є значним слід проаналізувати щонайменше таке:

- (a) чи є ризик ризиком шахрайства;
- (b) чи пов'язаний ризик із нещодавніми значними економічними, обліковими та іншими обставинами і, відтак, потребує особливої уваги;
- (c) складність операцій;
- (d) чи має такий ризик відношення до значних операцій із пов'язаними сторонами;

(е) рівень суб'єктивності при здійсненні оцінки фінансової інформації, що стосується ризику, особливо таких оцінок, які пов'язані з високим рівнем невизначеності оцінки; та

(ф) чи включає ризик значні операції, що виходять за межі звичайної господарської діяльності суб'єкта господарювання або іншим чином є незвичайними [13].

Якщо аудитор установив, що існує значний ризик, він повинен отримати розуміння заходів контролю суб'єкта господарювання, включаючи заходи контролю, доречні для такого ризику.

Стосовно деяких ризиків аудитор може винести судження про неможливість або недоцільність отримання достатніх та прийнятних аудиторських доказів лише за допомогою процедур по суті. Такі ризики можуть бути пов'язані із неточним або неповним відображенням звичайних та суттєвих класів операцій чи залишків рахунків, характеристики яких часто дають змогу здійснювати їх автоматизовану обробку без ручних операцій або з незначною їх кількістю. У цих випадках заходи контролю суб'єкта господарювання стосовно таких ризиків є важливими для аудиту, і аудитор повинен отримати їх розуміння.

Оцінка аудитором ризиків суттєвого викривлення на рівні тверджень може змінюватися в ході аудиту в міру отримання додаткових аудиторських доказів (дод. М). За обставин, якщо аудитор отримує аудиторські докази під час проведення подальших аудиторських процедур або при отриманні нової інформації, які не відповідають аудиторським доказам, на яких ґрунтувалася первинна оцінка аудитора, він повинен переглянути таку оцінку та відповідно модифікувати подальші заплановані аудиторські процедури [13].

Висновки

Посібник розкриває основні методичні та організаційні підходи відображення господарських операцій в бухгалтерському обліку та фінансовій звітності підприємств, зокрема, на прикладі суб'єктів малого підприємництва (СМП).

Систематизовано матеріал балансового узагальнення показників інтегрованої системи бухгалтерського обліку на звітну дату, виокремлено особливості відображення об'єктів оподаткування основними податками та зборами в рамках чинного Податкового Кодексу України.

Систематизовано розкрито організацію аналітичного та синтетичного бухгалтерського обліку активів, капіталу (власного, залученого) та фінансових результатів з урахуванням особливостей операційної діяльності таких підприємств за галузями національної економіки.

Наведено методику підготовки показників типових форм фінансової звітності СМП, основних форм податкової звітності, зокрема, звітності по:

єдиному податку, податку на прибуток, податку на додану вартість, платі за землю, податку з доходів фізичних осіб, єдиному страховому внеску тощо.

Основні питання обліку та звітності за результатами проведення операцій з оборотними та необоротними активами, зобов'язаннями, по статтях власного капіталу, а також реформацію фінансових результатів СМП на звітну дату наведено англійською.

Підручник підготовлено колективом авторів:

— доктором економічних наук, професором **Левицькою Світланою Олексіївною**, автором більше як 260-ти наукових праці, яка має досвід роботи економіста, бухгалтера, головного бухгалтера, є сертифікованим аудитором (розділи 1, 4, Анотації англійською);

— доктором економічних наук, професором **Осадчою Ольгою Олексіївною**, автором більше 120-ти наукових праць з питань обліку та звітності підприємницької діяльності, з досвідом роботи головного бухгалтера акціонерного товариства (розділи 2,3);

— доктором економічних наук, доцентом **Антонюк Оленою Ростиславівною**, автором більше як 130-ти наукових праць, яка має досвід роботи головного бухгалтера малого підприємства (розділ 5).

Вступ, Висновки, тестові завдання – колективна праця авторів.

В процесі дослідження здійснено комплексний підхід до викладення матеріалу, а саме: відображення методичних підходів до підготовки форм фінансової, статистичної та податкової звітності, розкриття особливостей узагальнення облікових даних по внесках на обов'язкове соціальне страхування.

Розкрито найбільш актуальні (не узгоджені між податковим та обліковим законодавствами) особливості визнання доходів та витрат підприємницької діяльності.

Висвітлення передбачених змістом тем здійснюється у найбільш доступній для сприйняття читачем формі, оскільки поряд із теоретичним викладенням у посібнику наводяться приклади, що сприяють засвоєнню матеріалу.

Для зручності користування посібником значну частину інформації систематизовано в додатках.

При підготовці посібника враховано вимоги чинних нормативних актів з питань бухгалтерського та податкового облік, а також коментарі фахівців щодо застосування окремих положень.

Зміст розділів впродовж тривалого проміжку часу апробовано при проведенні наукових досліджень та в навчальному процесі Національного університету Національного університету водного господарства та природокористування, в діяльності ТОВ «Українська регіональна аудиторська компанія».

Доцільність створення посібника визначається важливістю забезпечення сучасної системи менеджменту повною цільовою обліково-аналітичною інформацією, а відтак - необхідністю точного відображення в формах звітності результатів фінансової діяльності СМП, їх виробничого і соціального розвитку, динаміки фінансово-майнового стану, дотримання договірної, фінансової та податкової дисципліни.



Тести

1. Оцінка виготовленої продукції за прямими виробничими та розподіленими загально виробничими витратами відповідає принципу:

- А. єдиного вимірника
- Б. історичної собівартості
- В. ревалювання сутності над формою
- Г. повного висвітлення
- Д. нарахування

2. До “інших доходів” СМП відносять:

- А. дохід від реалізації фінансових інвестицій
- Б. дохід від реалізації оборотних активів
- В. дохід від списання кредиторської заборгованості
- Г. дохід від отриманих штрафних санкцій
- Д. дохід від реалізації послуг

3. До “інших операційних доходів” відносять:

- А. дохід інвестора від нарахованих йому дивідендів
- Б. дохід від реалізації фінансових інвестицій
- В. від списання кредиторської заборгованості
- Г. дохід від збільшення інвестиції на частку в прибутку інвестованого підприємства

Д. дохід на суму амортизації безоплатно одержаного необоротного активу

4. Для операцій в іноземній валюті характерно:

- А. монетарні статті в іноземній валюті перераховуються за курсом на дату балансу
- Б. немонетарні статті в іноземній валюті перераховуються за курсом на дату балансу
- В. курсові різниці від перерахунку монетарних статей відображаються в складі фінансових доходів

Г. сума отриманого авансу перераховується за курсом на дату річного балансу

Д. все перелічене

5. Непокриті збитки підприємства (рах.442) можуть списуватись:

А. на рахунок інших операційних витрат

Б. за рахунок резервного капіталу

В. за рахунок інших витрат

Г. за методом, визначеним керівництвом підприємства

Д. правильної відповіді немає

6. На дату складання балансу завжди сальдо відсутнє по рахунках:

А. нерозподіленого прибутку (рах.441)

Б. фінансових результатів від фінансових операцій (рах.792)

В. резервного капіталу (рах.43)

Г. непокритих збитків (рах.442)

Д. правильної відповіді немає

7. Величина сумнівних боргів визначається, виходячи з даних:

А. платоспроможності окремих дебіторів

Б. підтвердження неповної оплати за одержані поставки таким дебітором в попередніх звітних періодах

В. на основі класифікації простроченої дебіторської заборгованості

Г. терміну сплати поставки покупцем, зафіксованому в договорі

Д. всі відповіді правильні

8. Від постачальника - нерезидента отримані автомобілі. Облік первісної вартості оприбуткування об'єкта в певну групу :

А. Дт 152 – Кт 632

Б. Дт 641 – Кт 632

В. Дт 312 – Кт 362

Г. Дт105 – Кт152

Д. Дт 976 – Кт 632

9. Амортизація приміщення спорткомплексу, що є на балансі підприємства:

А. Дт 23 – Кт 131

Б. Дт 92 – Кт 131

В. Дт 93 – Кт 133

Г. Дт 91 – Кт 131

Д. Дт 949 – Кт 131.

10. Списання суми дооцінки основних засобів (збитків від попередньої уцінки немає):

- А. Дт 10 – Кт 411
- Б. Дт 10 – Кт 746
- В. Дт 12 – Кт 413
- Г. Дт43 – Кт 441
- Д. Дт10 - Кт 746

11. Списання суми дооцінки основних засобів (збитки від попередньої уцінки) обліковуються в складі інших витрат, що менші від розміру такої дооцінки):

- А. Дт 10 – Кт 411 (на суму, що перевищує збитки); Дт 10 – Кт 746 (на суму попередньо понесених збитків від уцінки)
- Б. списання суми залежить від методики, затвердженої в наказі про облікову політику
- В. Дт 12 – Кт 413
- Г. Дт 43 – Кт 441
- Д. Дт 10 - Кт 424.

12. Оприбутковані будівельні матеріали СМП як надлишок в результаті інвентаризації:

- А. Дт 205 – Кт 631
- Б. Дт 205 – Кт 718
- В. Дт 205 – Кт 46
- Г. Дт 205 – Кт716
- Д. Дт 205 – Кт 719

13. Списання нерозподілених загально виробничих витрат в кінці місяця:

- А. Дт 23 – Кт 91
- Б. Дт 901 – Кт 91
- В. Дт 443 – Кт 91
- Г. Дт 903 – Кт91
- Д. Дт 205 – Кт 91

14. Списана дебіторська заборгованість за рахунок попередньо створеного резерву сумнівних боргів:

- А. Дт 944 – Кт 38
- Б. Дт 38 – Кт 361
- В. Дт 944 – Кт 361
- Г. Дт 443 – Кт 38

Д. Дт 631 – Кт 717

15. Списана кредиторська заборгованість, оскільки кредитор - банкрут (за судовим рішенням):

А. Дт 944 – Кт 38

Б. Дт 38 – Кт 361

В. Дт 944 – Кт 361

Г. Дт 443 – Кт 38

Д. Дт 631 – Кт 717



Національний університет
водного господарства
та природокористування

16. Нарахована заробітна плата працівнику основного виробництва, що помилково не була нарахована в минулому році :

А. Дт 443 – Кт 43

Б. Дт 443 – Кт 671

В. Дт 443 – Кт 40

Г. Дт 443 – Кт 661

Д. Дт 443 – Кт 201

17. Нарахований єдиний страховий внесок на заробітну плату адмінперсоналу:

А. Дт 23 – Кт 641

Б. Дт 92 – Кт 641

В. Дт 651 – Кт 311

Г. Дт 443 – Кт 641

Д. Дт 92 – Кт 651

18. Донараховано ПДВ за результатом безоплатної передачі/списання товарів (при їх оприбуткуванні СМП відшкодувало ПДВ):

А. Дт 949 – Кт 641

Б. Дт 702 – Кт 641

В. Дт 641 – Кт 311

Г. Дт 643 – Кт 641

Д. Дт 712 – Кт 651

19. Списується залишкова вартість реалізованого транспортного засобу:

А. Дт 131 – Кт 105

Б. Дт 975 – Кт 105

В. Дт 286 – Кт 105

Г. Дт 976 – Кт 105

Д. Дт 281 – Кт 105

20. Списується залишкова вартість транспортного засобу, який ліквідується:

- А. Дт 131 – Кт 105
- Б. Дт 975 – Кт 105
- В. Дт 943 – Кт 105
- Г. Дт 976 – Кт 105
- Д. Дт 281 – Кт 105



Національний університет
водного господарства
та природокористування

21. Сума зобов'язань ПДВ, що підлягає перерахунку в бюджет:

- А. (Кт 641 – Дт 641) за звітний період
- Б. загальна сума за Кт 641 в звітному періоді
- В. Кт 643 – Дт 641
- Г. Кт 644 - Дт641
- Д. Дт 443 – Кт 641

22. Нараховані відпускні працівникам торгівлі за рахунок попередньо створених забезпечень:

- А. Дт 93 – Кт 661
- Б. Дт 471 – Кт 661
- В. Дт 471 – Кт 651
- Г. Дт93 – Кт651
- Д. Дт 443 – Кт 661

23. В Звіті про фінансові результати в складі інших операційних витрат визнаються операції, що обліковуються:

- А. Дт 901 – Кт 26
- Б. Дт 902 – Кт 28
- В. Дт 903 – Кт 23
- Г. Дт 943 – Кт 201

Д. немає правильної відповіді.

24. Актив СМП є оборотним в балансовому обліку при умові:

- А. має грошову оцінку
- Б. використовується протягом року або операційного циклу
- В. принесе в результаті використання економічну вигоду СМП - балансоутримувачу
- Г. все перелічене
- Д. правильної відповіді немає

25. Нараховані виплати по тимчасовій непрацездатності за п'ять днів хвороби (хворіє працівник торгівельного підприємства):

- А. Дт 93 – Кт 661
- Б. Дт 949 – Кт 663
- В. Дт 39 – Кт 661
- Г. Дт 652 – Кт 661
- Д. Дт 443 – Кт 652



26. Нарахована перехідна відпустка директору СМП:

- А. Дт 93 – Кт 661
- Б. Дт 949 – Кт 661
- В. Дт 39 – Кт 661
- Г. Дт 313 – Кт 378
- Д. Дт 443 – Кт 652

27. Для понаднормових витрат відрядженого характерно:

- А. обліковуються на рах. 949
- Б. є негрошовою благодійною допомогою
- В. такі витрати за підвищеною ставкою оподатковуються ПДФО, військовим збором
- Г. компенсація здійснюється за рішенням керівника
- Д. все перелічене

28. Для прибуткових та видаткових касових ордерів характерно:

- А. не можуть мати виправлень
- Б. реєструються в спеціальному журналі
- В. право підпису ордерів надається наказом керівника
- Г. все перелічене
- Д. реєструються в хронологічному порядку: видаткові окремо, прибуткові - окремо

29. Цільове фінансування суб'єктом малого підприємництва з обсягом доходу за минулий рік до 20 млн грн. визнається доходом з метою оподаткування податком на прибуток у періоді:

- А. надходження цільових коштів
- Б. списання коштів на здійснення операцій, передбачених кошторисом
- В. протягом періоду цільового їх використання на суму відповідно понесених витрат
- Г. за рішенням керівника підприємства – одержувача коштів
- Д. правильної відповіді немає

30. Які елементи витрат не можуть формувати собівартість готової продукції:

- А. Дт 91 – Кт 661
- Б. Дт 23- Кт 201
- В. Дт 23 – Кт 131
- Г. Дт 91 – Кт 132
- Д. Дт 92 – Кт 661



31. Що з переліченого є обов'язковою вимогою для документування:

- А. оформлення документів проводиться на державній мові
- Б. відповідає за організацію документування та документообігу керівник підприємства
- В. касові та банківські документи не мають виправлень
- Г. форми звітності, бланки цінних паперів не мають виправлень
- Д. всі вимоги є обов'язковими

32. Для фінансової звітності суб'єкта малого підприємництва характерно:

- А. має повне балансове узагальнення показників
- Б. не може мати виправлень
- В. подається в державну фіскальну службу по місцю реєстрації суб'єкта як платника податку на прибуток
- Г. право підпису надається наказом керівника
- Д. все перелічене

33. Інтегрована система бухгалтерського обліку :

- А. бухгалтерський
- Б. податковий облік
- В. управлінський
- Г. статистичний
- Д. всі перелічені

34. Серед особливостей управлінського обліку СМП:

- А. керується принципами національних П(С)БО
- Б. зосереджується увага на конкретних сегментах господарської діяльності
- В. об'єктом є всі операції господарської діяльності
- Г. є для підприємства обов'язковим
- Д. використовує в більшості показники податкового обліку

35. На методичному етапі організації бухгалтерського не розглядається:

- А. вибір методу нарахування резерву сумнівних боргів

Б. вибір методу оцінки справедливої вартості активів та зобов'язань підприємства

В. визначення способу калькулювання собівартості

Г. вибір методу нарахування амортизації необоротних активів

Д. атестація працівників бухгалтерії

36. Для збереження документів по капітальних вкладеннях характерно:

А. зберігаються терміном не менше трьох років

Б. зберігаються терміном не менше п'яти років

В. зберігаються терміном не менше одного року

Г. термін збереження встановлюється керівником підприємства

Д. зберігаються терміном не менше семи років

37. Головний бухгалтер підприємства в обов'язковому порядку:

А. відповідає за організацію бухгалтерського обліку

Б. затверджує перелік осіб, які мають право підписувати первинні документи;

В. відповідає за архівування документів

Г. забезпечує кадрові питання бухгалтерської служби

Д. відповідає за призначення касира

38. До змін в обліковій політиці не належать зміни:

А. методів нарахування амортизації основних засобів і нематеріальних активів;

Б. порядку визначення величини резерву сумнівних боргів;

В. методу оцінки ступеня завершеності операцій з надання послуг;

Г. методи списання запасів з балансового обліку

Д. зміна керівництва

39. Для головного бухгалтера характерно:

А. призначається або звільняється з посади керівником підприємства

Б. не приймає участі в проведенні спільно з іншими службами економічного аналізу фінансово-господарської діяльності

В. не приймає участі в забезпечення контролю активів

Г. не несе відповідальність за дотримання єдиних методологічних засад бухгалтерського обліку

Д. все вищезазначене

40. Ідентифіковані транспортні витрати по доставці товарів в торгівлі обліковуються:

А. за дебетом рахунку обліку придбаних товарів (рах. 281)

Б. за дебетом рах. 289, з наступним розподілом при списання їх в кінці місяця

В. за дебетом рах. 209, з наступним розподілом при списання їх в кінці місяця

Г. за будь-яким вище переліченим варіантом, відповідно до обраної облікової політики

Д. за дебетом рахунку використання прибутку



41. Відповідно до П(С)БО 15 дохід від реалізації товарів визначається:

А. в момент відвантаження товару зі складу

Б. в момент продажу такого товару з магазину

В. в момент надходження коштів від покупця

Г. в момент передачі покупцю власності (ризик, контролю, управління)

на товар

Д. в момент виписки накладної на відвантаження

42. Нараховано забезпечення на виплату відпусток робітникам основного виробництва СМП. Облік нарахування:

А. Дт 23 – Кт 661

Б. Дт 23 – Кт 471

В. Дт 93 – Кт 471

Г. Дт 91 – Кт 471

Д. Дт 39 – Кт 661

43. Нараховані відпускні працівникам торгівлі за рахунок попередньо створених забезпечень – облік нарахування:

А. Дт 93 – Кт 661;

Б. Дт 471 – Кт 661

В. Дт 443 – Кт 661

Г. Дт 39 – Кт 661

Д. Дт 23 – Кт 661

44. Безнадійна дебіторська заборгованість це:

А. довгострокова дебіторська заборгованість

Б. поточна дебіторська заборгованість, щодо якої існує впевненість про її неповернення — боржника визнано банкрутом

В. поточна дебіторська заборгованість, за якою не минув строк позовної давності

Г. поточна дебіторська заборгованість, по якій створений резерв сумнівних боргів

Д. поточна дебіторська заборгованість, що обліковується на позабалансових рахунках

45. До складу інших операційних витрат (рах.949) не включаються:

- А. витрати на службові відрядження АУП підприємства
- Б. балансову вартість запасів, виявлених як недостача під час інвентаризації
- В. балансову вартість переданих запасів на безоплатній основі благодійній організації
- Г. нарахування резерву сумнівних боргів
- Д. всі перелічені витрати

46. Для нематеріальних активів характерно:

- А. амортизуються за виробничим методом
- Б. строк корисного використання необмежений
- В. нарахування амортизації починається з кварталу, наступного за кварталом, в якому він був переданий в експлуатацію
- Г. ліквідаційна вартість в більшості випадків прирівнюється до “0”
- Д. амортизуються в більшості випадків за кумулятивним методом

47. До первісної вартості запасів включаються:

- А. відсотки за користування кредитними ресурсами
 - Б. нестачі запасів при оприбуткуванні
 - В. витрати, пов'язані з доставкою запасів на підприємство
 - Г. витрати на відрядження заступника директора
 - Д. списання запасів в межах природного убутку
48. Безоплатно отримані необоротні активи СМП:
- А. визнаються “іншим доходом”
 - Б. включаються до статутного капіталу
 - В. справедлива вартість списується на “інший дохід” в розмірі амортизації таких активів
 - Г. оцінюються за балансовою вартістю передачі від постачальника
 - Д. все перелічене враховується

49. До операційних доходів відносять:

- А. дохід від оприбуткування запчастин (по їх справедливій вартості) за результатами ліквідації основних засобів
- Б. дохід від утримання фінансових інвестицій
- В. дохід від нарахованих дивідендів інвестованим підприємством
- Г. безоплатне надходження виробничих запасів
- Д. курсові різниці, нараховані на вклади інвесторів в статутний капітал

50. Суб'єкти господарської діяльності можна класифікувати за критеріями:

- А. суб'єкти підприємницької та непідприємницької діяльності
- Б. приватні і державні
- В. великі, середні, малі, мікропідприємництво
- Г. підприємства, що становлять суспільний інтерес
- Д. за всіма переліченими характеристиками



Національний університет
водного господарства
та природокористування

51. Відповідно до Міжнародних стандартів аудиту значний ризик — це:
А. будь-який ризик суттєвого викривлення, який потребує спеціального розгляду аудитором

- Б. недолік або поєднання недоліків у внутрішньому контролі
- В. ідентифікований та оцінений ризик суттєвого викривлення, що потребує спеціального розгляду аудитором
- Г. ідентифіковане ненавмисне викривлення фінансової звітності, включаючи пропуск суми або розкриття інформації
- Д. неідентифікований ризик

52. Розбіжність між сумою, класифікацією, поданням або розкриттям статті у фінансовому звіті СМП та сумою, класифікацією, поданням або розкриттям інформації, які є обов'язковими для цієї статті, - це:

- А. аудиторський ризик
- Б. викривлення
- В. значний ризик
- Г. значущість
- Д. незначущість

53. Відповідно до Міжнародних стандартів аудиту ризик контролю - це:
А. будь-який ризик суттєвого викривлення, який потребує спеціального розгляду аудитором

- Б. недолік або поєднання недоліків у внутрішньому контролі
- В. ідентифікований та оцінений ризик суттєвого викривлення, що потребує спеціального розгляду аудитором
- Г. ідентифіковане ненавмисне викривлення фінансової звітності, включаючи пропуск суми або розкриття інформації
- Д. неідентифікований ризик

54. Відповідно до Концептуальної основи якості аудиту відповідальність за складання фінансових звітів покладається на:

- А. аудитора

- Б. управлінський персонал СМП
- В. особу, призначену в аудиторській фірмі відповідальною за контроль якості
- Г. управлінський персонал аудиторської фірми
- Д. Аудиторську палату України

55. Аудиторська фірма ТОВ «Незалежний аудит-2015», яка заснована аудиторами Петровим І.В. та Петровою Н.С., загальний розмір частки яких у статутному капіталі становить 75 %, а також юридичними особами ПАТ «Економ» та ТОВ «Правова допомога», є суб'єктом права:

- А. приватної власності
- Б. колективної власності
- В. спільної сумісної власності
- Г. комунальної власності
- Д. державної власності

56. Статутний капітал приватного акціонерного товариства «Таврія» складає 85 000 000 грн. Яка максимальна номінальна вартість (в гривнях) привілейованих акцій, які можуть бути випущені цим акціонерним товариством?

- А. 8 500 000 грн., що складає 10 відсотків у розмірі статутного капіталу товариства
- Б. 17 000 000 грн., що складає 20 відсотків у розмірі статутного капіталу товариства
- В. 21 250 000 грн., що складає 25 відсотків у розмірі статутного капіталу товариства
- Г. 42 500 000 грн., що складає 50 відсотків у розмірі статутного капіталу товариства
- Д. 42 000 000 грн., що складає 70 відсотків у розмірі статутного капіталу товариства

57. Учасниками ТОВ «Веселка» є громадяни Прокопенко Р.О. (48 %), Савченко І.В. (12%) та ТОВ «Експерт» (40 %). Чи може громадянин Савченко І.В. ініціювати проведення позачергових загальних зборів учасників ТОВ «Веселка»?

- А. ні, оскільки право на скликання позачергових загальних зборів учасників товариства з обмеженою відповідальністю мають учасники, яким у сукупності належить більш як 50 відсотків голосів
- Б. ні, оскільки позачергові загальні збори учасників товариства з обмеженою відповідальністю можуть бути скликані лише за ініціативи виконавчого органу товариства

В. ні, оскільки громадянину Савченку І.В. належить менше 20 відсотків голосів, а право вимагати скликання позачергових загальних зборів учасників мають учасники товариства, що володіють у сукупності більш як 20 відсотками голосів

Г. так, оскільки громадянину Савченку І.В. належить більше 10 відсотків голосів, а учасники товариства, що володіють у сукупності більш як 10 відсотками голосів, мають право вимагати скликання позачергових загальних зборів учасників у будь-який час і з будь-якого приводу, що стосується діяльності товариства

Д. ні, оскільки позачергові загальні збори учасників товариства з обмеженою відповідальністю не можуть бути скликані

58. Які з перерахованих факторів відносяться до загального властивого ризику:

- А. комп'ютеризований облік
- Б. компетентність управлінського персоналу
- В. інвентаризація перед складанням річної фінансової звітності
- Г. санкціонування керівництвом господарських операцій
- Д. контроль керівника

59. Оцінюючи доречність припущення про безперервність діяльності, управлінський персонал бере до уваги всю наявну інформацію щодо близького майбутнього принаймні:

- А. 6 місяців з дати балансу
- Б. 2 місяців з дати балансу
- В. 24 місяці з дати балансу
- Г. 9 місяців з дати балансу
- Д. 1 місяць з дати балансу

60. Яке із тверджень правильне:

- А. тести контролю виконуються, щоб отримати аудиторські докази щодо організації системи обліку суб'єкта господарювання
- Б. тести контролю виконуються, щоб отримати аудиторські докази щодо достовірності показників фінансової звітності
- В. тести контролю виконуються, щоб отримати аудиторські докази щодо ефективності функціонування внутрішнього контролю протягом певного періоду
- Г. тести контролю виконуються, щоб отримати аудиторські докази щодо організації внутрішнього контролю суб'єкта господарювання
- Д. тести контролю під час аудиту не виконуються

Відповіді до тестових питань:

№ теста	Відповідь	№ теста	Відповідь	№ теста	Відповідь
1	Б	21	А	41	Г
2	А	22	Б	42	Б
3	В	23	Г	43	Б
4	А	24	Г	44	Б
5	Б	25	Б	45	А
6	Б	26	В	46	Г
7	Д	27	Д	47	В
8	Г	28	Г	48	В
9	Д	29	В	49	Г
10	А	30	Д	50	Д
11	А	31	Д	51	В
12	Д	32	Д	52	Б
13	Б	33	Д	53	Б
14	Б	34	Б	54	Б
15	Д	35	Д	55	А
16	Г	36	Б	56	В
17	Д	37	В	57	В
18	А	38	Д	58	Б
19	В	39	А	59	В
20	Г	40	А	60	В

АНОТАЦІЯ АНГЛІЙСЬКОЮ МОВОЮ

Summary

The purpose of this book is to familiarize students in the field of economy of small entities with the basics of accounting and financial reporting process in the light of the Ukrainian national accounting standards. It is going so, we provide foresights of the National Accounting and Financial Reporting Standards and special Financial Reporting Standard for Small Entities N. 25, which is used in Ukraine and further develop exercises illustrating their application. The book provides an introduction to Ukrainian national accounting standards and taking examples of how they would be used by a company on a daily basis.

In the first part of this book section the classification of small entities, based on normative documents is given. It allowed to identify the legal, financial and economic, organizational features of this category of enterprises and take them into account when disclosing the following parts of the book.

The second part of the book provides examples of national accounting practice, including sections that cover intangible assets, tangible assets, financial instruments, other receivables and liabilities, equity, the inventory process and income taxes. This part of the book presents material on the application by small entities methods of accounting for assets, capital, liabilities, costs, results of activities, which are defined by the accounting standards. The sections in part therefore draw from the latest updated versions of the corresponding Ukrainian accounting standards in order to set the theoretical background for the accounting practices being exemplified. This part includes many practical examples as well as an insight how to prepare a disclosure on specific case of small enterprises.

The third part of the book covers sections meant to generate an overview of the financial reporting process. We therefore familiarize the reader with the conceptual framework which is at the core of corresponding Ukrainian accounting standards. Third part of the book covers sections that provide a synthesis on financial statements. The two sections in the third part become more technical and provide the necessary information for a good understanding of remainder.

The fourth part of the book reveals the issue of tax management of small businesses. In particular, income tax, single tax, the main provisions of personal income taxation are presented.

The fifth part of the book covers sections that provides principles of the methodological and organizational provisions of the internal control in small entities. The structure of the internal control system is considered, the characteristic is given. The section presents the material on risk assessment of the internal control system in the audit proces.

Література

1. Аналітика економічних показників збалансованості. URL: http://esa.un.org/unpd/wpp/Analytical-Figures/htm/fig_3.htm. (дата звернення: 04.07.2019).

2. Аренс А. Аудит: [пер. с англ.] /гл. редактор сериї проф. Я.В. Соколов, (серія по бухгалтерському учёту и аудиту). М.: Финансы и статистика, 2003. 560 с.

3. Господарський Кодекс України (Відомості Верховної Ради України (ВВР), 2003р. №№ 18, 19-20, 21-22, ст.144. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/436-15> (дата звернення: 20.05.2019).

4. Економічна енциклопедія: У трьох томах. Т.1 / Редкол.: С.В.Мочерний (відп.ред.) та ін. К.: Видавничий центр „Академія”, 2001. 483 с.

5. Збалансований розвиток. URL: wikipedia.org/wiki (дата звернення: 06.07.2019).

6. Історико-економічна спадщина України : кат. вист. / Харків. держ. наук. б-ка ім. В. Г. Короленка; уклад.: Л. І. Романова, О. В. Земляніщина. Харків, 2016. 164 с.

7. Інструкція про службові відрядження в межах України та за кордон: наказ Міністерства фінансів України від 13.03.1998р. № 59 (у редакції наказу Міністерства фінансів України від 17.03.2011р. № 362). URL:<https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0218-98> (дата звернення:28.07.2019.).

8. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій: наказ Міністерства фінансів України від 05.09.2017р. №291. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0893-99> (дата звернення: 06.07.2019).

9. Кодекс законів про працю України: Закон України від 10.12.1971р. № 322-VIII, ВВР 1971, додаток до № 50, ст. 375 Редакція від 01.01.2020, підстава 198-IX. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/322-08> (дата звернення: 17.01.2020).

10. *Макар С.В.* Основы экономики природопользования / С.В. Макар. М.: Институт международного права и экономики им. А. С. Грибоедова, 1998. 192 с.

11. Мягченко О.П. Основы экологии. Підручник. К.: Центр учбової літератури, 2010. 312 с.

12. Міжнародний стандарт аудиту 265 «Повідомлення інформації про недоліки внутрішнього контролю тим, кого наділено найвищими повноваженнями, та управлінському персоналу». Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг [Видання 2016-2017 р.р.]. Київ: Міжнародна федерація бухгалтерів,

Аудиторська палата України, 2017. URL: [http:// www.apu.com.ua](http://www.apu.com.ua). (дата звернення: 17.01.2020).

13. Міжнародний стандарт аудиту 315 «Ідентифікація та оцінювання ризиків суттєвого викривлення через розуміння суб'єкта господарювання та його середовища». Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг [Видання 2017-2018 р.р.]. Київ: Міжнародна федерація бухгалтерів. Аудиторська палата України. URL: [http:// www.apu.com.ua](http://www.apu.com.ua). (дата звернення: 17.01.2020).

14. *Олейник К.А.* Экологические риски в предпринимательской деятельности. – М.: Анклир, 2002. – С. 33.

15. Про внесення змін до Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» щодо удосконалення деяких положень: Закон України від 05.10.2017р. №2164-VIII. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2164-19> (дата звернення: 20.05.2019.)

16. Про акціонерні товариства: Закон України. Відомості Верховної Ради України (ВВР), 2008, № 50-51, ст.384. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/514-17> (дата звернення: 22.06.2019).

17. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні: Закон України. Відомості Верховної Ради України (ВВР), 1999, № 40, ст.365. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/996-14> (дата звернення: 13.03.2019).

18. Податковий кодекс України. Відомості Верховної Ради України (ВВР), 2011. № 13-14, № 15-16, № 17, ст.112. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17> (дата звернення: 03.07.2019).

19. Про затвердження Методичних рекомендацій по застосуванню реєстрів бухгалтерського обліку: наказ Міністерства фінансів України від 29.12.2000р. №356 URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0356201-00#o8> (дата звернення: 04.07.2019.)

20. Про затвердження спеціалізованих форм реєстрів журнально-ордерної форми обліку для сільськогосподарських підприємств та Методичних рекомендацій щодо їх застосування: наказ Міністерства аграрної політики України від 4.06.2009р. №390. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0390555-09> (дата звернення: 19.03.2019.)

21. Про затвердження спрощеного Плану рахунків бухгалтерського обліку: наказ Міністерства фінансів України від 19.04.2000р. №186. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0389-01> (дата звернення: 19.03.2019).

22. Про Концепцію вдосконалення інформування громадськості з питань євроатлантичної інтеграції України на 2017-2020 роки : Указ Президента України від 21.02.2017 р. № 43/2017. *Урядовий кур'єр*. 2017. 23 лют. (№ 35). С. 10.

23. Про затвердження Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку: наказ Міністерства фінансів України від

36. Про Концепцію вдосконалення інформування громадськості з питань євроатлантичної інтеграції України на 2017-2020 роки : Указ Президента України від 21.02.2017 р. № 43/2017. *Урядовий кур'єр*. 2017. 23 лют. (№ 35). С. 10.

37. Про порядок і умови суміщення професій (посад): Постанова Ради Міністрів СРСР від 4.12.1981р. №1145. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/v053-400-82> (дата звернення: 28.07.2019).

38. Про затвердження Положення про ведення касових операцій у національній валюті в Україні: Постанова Правління Національного банку України від 29 грудня 2017р. №148. URL: <https://bank.gov.ua/document/download?docId=61701178> (дата звернення: 27.07.2019).

39. Про затвердження Інструкції про безготівкові розрахунки в Україні в національній валюті: Постанова Національного банку України від 21.01.2004р. № 22. URL: <https://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0377-04> (дата звернення: 28.07.2019).

40. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 21 "Вплив змін валютних курсів": наказ Міністерства фінансів України від 10 серпня 2000р. №193. URL: <https://zakon.help/law/193/> (дата звернення: 28.07.2019).

41. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 10 "Дебіторська заборгованість": наказ Міністерства фінансів України від 08.10.99. №237 URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/z0725-99> (дата звернення: 29.07.2019.).

42. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 15 «Дохід»: наказ Міністерства фінансів України від 29.11.99р. № 290. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0860-99> (дата звернення: 20.07.2019).

43. Положення про умови роботи за сумісництвом працівників державних підприємств, установ і організацій: наказ Міністерства праці України, Міністерства юстиції України, Міністерства фінансів України від 28.06.1993р. № 43. Документ z0076-93, поточна редакція. Прийняття від 28.06.1993. URL <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0076-93> (дата звернення: 17.01.2020).

44. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 25 «Спрощена фінансова звітність»: наказ Міністерства фінансів України від 25.02.2000р. № 39. Документ z0161-00, поточна редакція. Редакція від 23.07.2019р., підстава z0685-19. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0161-00> (дата звернення: 29.05.2019).

45. Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 30 "Біологічні активи" : наказ Міністерства фінансів України від 18.11.2005р. №790. Редакція від 05.01.2018р. Підстава z1582-17. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/go/z1456-05> (дата звернення: 29.07.2019).

46. Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо вдосконалення адміністрування податків, усунення технічних та логічних неузгодженостей у податковому законодавстві: Закон України. Документ 466-IX, чинний, поточна редакція. Прийняття від 16.01.2020. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/466-20>

47. Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 27 "Необоротні активи, утримувані для продажу, та припинена діяльність": наказ Міністерства фінансів України від 7 листопада 2003р. № 617. Документ z1054-03, поточна редакція. Підстава - z0341-14. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1054-03> (дата звернення: 22.01.2020).

48. Про затвердження Змін до Положення про порядок бухгалтерського обліку окремих активів та операцій підприємств державного, комунального секторів економіки і господарських організацій, які володіють та/або користуються об'єктами державної, комунальної власності: наказ Міністерства фінансів України від 24.05.2018р. № 529. Документ z0734-18, чинний, поточна редакція. Прийняття від 24.05.2018р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0734-18> (дата звернення: 6.01.2020).

49. Показники соціальної відповідальності бізнесу. URL: http://pidruchniki.ws/10560412/ekonomika/analiz_rezultativ_sotsialnogo_rozvitku_pidpriemstv (дата звернення: 01.07.2019).

50. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 12 "Фінансові інвестиції": наказ Міністерства фінансів України від 26 квітня 2000р. №91. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0288-00> (дата звернення: 03.07.2019).

51. Правова та економічна системи України: історія, стан та перспективи : у 5 т. / Акад. прав. наук України. Харків : Право, 2019. Т. 1 : Конституційні засади правової системи України і проблеми її вдосконалення / заг. ред. Ю. П. Битяк. 458 с.

52. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 8 "Нематеріальні активи": наказ Міністерства фінансів України від 18 жовтня 1999р. №242. URL: <https://zakon.hulp/law/91> (дата звернення: 15.02.2019).

53. Про затвердження Інструкції з бухгалтерського обліку податку на додану вартість: наказ Міністерства фінансів України від 01.07.97 № 141. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0284-97> (дата звернення: 02.06.2019)/

54. Порядок подання фінансової звітності: постанова Кабінету Міністрів України від 28 лютого 2000 р. № 419. Документ 419-2000-п,

поточна редакція — Редакція від 14.11.2019, підстава - 916-2019-п URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/419-2000-%D0%BF>.

55. Робертсон Дж. К. Аудит. М.: КРМГ и Контракт, 1993. 496 с.

56. Словарь терминов и определений по охране окружающей среды, природопользованию и экологической безопасности. URL:http://lugaveles.ucoz.ru/news/slovar_terminy (дата звернення: 06.05.2019).

58. Хорнгрен Ч.Т., Фостер Дж. Бухгалтерский учёт: управленческий аспект: Пер. с англ. / Под ред. Я.В. Соколова. М.: Финансы и статистика, 1995. 416 с.



Національний університет
водного господарства
та природокористування

Додатки

Додаток А Таблиця І

Залишки по рахунках обліку активів, капіталу, зобов'язань за повною та спрощеною системами обліку для СМП

№ з/п	Показники	За Планом повного обліку [8]	За Планом спрощеного обліку [21]
1	2	3	4
<i>Клас 1. Необоротні активи</i>			
1.	Основні засоби	101-109	101
2.	Інші необоротні матеріальні активи	111-117	102
3.	Нематеріальні активи	121-127	102
4.	Знос:		
4.1.	- основних засобів	131	131
4.2.	- інших необоротних матеріальних активів	132	132
4.3.	- нематеріальних активів	133	133
5.	Довгострокові фінансові інвестиції	141-143	141-143
6.	Капітальні інвестиції, в т.ч. - формування основного стада	151-155 155	151-154 -
7.	Довгострокова дебіторська заборгованість	161-163	181
8.	Відстрочені податкові активи	17	182
9.	Інші необоротні активи	18	182
10.	Негативний гудвіл	19	182
Клас 2. Запаси			
11.	Запаси:		
11.1.	- виробничі запаси	201-207	201-207
11.2.	- матеріали с/г призначення	208	208
11.3.	-транспортно-заготівельні витрати (крім торгівельних підприємств)	209	210
11.4.	- тварини на вирощуванні та відгодівлі	211-218	211-212
11.5.	- малоцінні та швидкозношувані предмети	22	209
11.6.	- виробництво	23	231
11.7.	- брак у виробництві	24	232
11.8.	- готова продукція	26	261
11.9.	- продукція с/г виробництва	27	2611
11.10	- товари	281-284	2621-2624

№ з/п	Показники	За Планом повного обліку [8]	За Планом спрощеного обліку [21]
1	2	3	4
11.11	- торгова націнка (для торгівельної діяльності)	285	264
11.12	-транспортно-заготівельні витрати (для торгівельної діяльності)	289	263
Клас 3. Кошти, розрахунки та інші активи			
12.	Каса	301-302	301-302
13.	Рахунки в банках	311-314	311-314
14.	Грошові кошти	333-334	315-316
15.	Еквіваленти грошових коштів	331-332	317-318
16.	Поточні фінансові інвестиції	351-352	351-352
17.	Короткострокові векселі одержані	341-342	3741
18.	Розрахунки з покупцями та замовниками	361-362	371
19.	Розрахунки з різними дебіторами, в т.ч.:		
19.1.	- розрахунки з підзвітними особами	372	3742
19.2.	- розрахунки за нарахованими доходами	373	3743
19.3.	- розрахунки за претензіями	374	3744
19.4.	- розрахунки за відшкодуванням завданих збитків	375	3745
19.5.	- розрахунки з іншими дебіторами	371, 376, 377	3747
20.	Резерв сумнівних боргів	38	372
21.	Списання безнадійної заборгованості		3746
22.	Витрати майбутніх періодів	39	39
Клас 4. Власний капітал			
23.	Статутний капітал	40	401
24.	Пайовий капітал	41	406
25.	Додатковий капітал	421-425	402
26.	Резервний капітал	43	403
27.	Нерозподілений прибуток	441-443	441-443
28.	Вилучений капітал	451-453	405
29.	Неоплачений капітал	46	404
30.	Забезпечення майбутніх витрат і платежів	471-474	4711-4714
31.	Цільове фінансування	48	472

№ з/п	Показники	За Планом повного обліку [8]	За Планом спрощеного обліку [21]
1	2	3	4
32.	Страхові резерви	491-498	472
Клас 5. Довгострокові зобов'язання			
33.	Довгострокові позики	501-506	551
34.	Довгострокові векселі видані	511-512	552
35.	Довгострокові зобов'язання за облігаціями	521-523	553
36.	Довгострокові зобов'язання з оренди	531-532	554
37.	Відстрочені податкові зобов'язання	54	555
38.	Інші довгострокові зобов'язання	55	555
Клас 6. Поточні зобов'язання			
39.	Короткострокові позики	601-606	681
40.	Поточна заборгованість за довгостроковими зобов'язаннями	611-612	682
41.	Розрахунки з постачальниками та підрядчиками	631-632	683
42.	Розрахунки за податками й платежами	641-644	641-644
43.	Розрахунки за страхування	651-655	645
44.	Розрахунки з оплати праці	661-662	661-662
45.	Розрахунки з учасниками	671-672	6842
46.	Розрахунки за іншими операціями	681-685	6843
47.	Доходи майбутніх періодів	69	69
48.	Короткострокові векселі видані	621-622	6841
Клас 7. Доходи і результати діяльності			
49.	Доходи від реалізації продукції, товарів, послуг	701-703	701
50.	Вирахування з доходу	704	702
51.	Інші операційні доходи	711-719	703
52.	Дохід від участі в капіталі	721-723	704
53.	Інші фінансові доходи	731-733	704
54.	Інші доходи	741-746	704
56.	Фінансові результати	791-793	792
57.	Збільшення (зменшення) залишків незавершеного виробництва та готової продукції	-	791
Клас 8. Витрати за елементами			
58.	Матеріальні витрати	801-809	841
59.	Витрати на оплату праці	811-816	842
60.	Відрахування на соціальні заходи	821-824	843
61.	Амортизація	831-833	844

№ з/п	Показники	За Планом повного обліку [8]	За Планом спрощеного обліку [21]
1	2	3	4
62.	Інші операційні витрати	84	845
63.	Інші затрати	85	85
Клас 9. Витрати діяльності			
64.	Собівартість реалізації*	901-903	-
65.	Загальновиробничі витрати	91	23
66.	Витрати операційної діяльності	92-94	84**
67.	Фінансові витрати	951-952	85**
68.	Витрати від участі в капіталі	961-963	85
69.	Інші витрати	971-979	85
70.	Податки на прибуток	981-982	85

Таблиця 2

Кореспонденція рахунків бухгалтерського обліку формування фінансових результатів за повною та спрощеною системами обліку

№ з/п	Зміст операції	За повною системою бухгалтерського обліку		За спрощеною системою бухгалтерського обліку	
		Дт рахунку	Кт рахунку	Дт рахунку	Кт рахунку
1	2	3	4	5	6
Витрати СМП					
1.	Витрати, пов'язані з виробництвом продукції				
1.1.	Формування прямих виробничих витрат	23	201, 661,131	23	201, 661,131
1.2.	Формування загальновиробничих витрат	91	685, 661,131	23	683, 661,131
1.3.	Списання загальновиробничих витрат:				
	- розподілених	23	91	-	-
	- нерозподілених	901	91	-	-
1.4.	Списання витрат	26	23	261	23

* За спрощеною системою обліку собівартість реалізованих товарів (рах.902) є елементом витрат операційної діяльності і обліковується на рах. 846.

** Методика обліку за спрощеним планом рахунків передбачає відображення таких витрат з обов'язковим веденням відповідних субрахунків

№ з/п	Зміст операції	За повною системою бухгалтерського обліку		За спрощеною системою бухгалтерського обліку	
		Дт рахунку	Кт рахунку	Дт рахунку	Кт рахунку
1	2	3	4	5	6
	виробництва на собівартість готової продукції*				
2.	Витрати, пов'язані з виконанням робіт, наданням послуг				
2.1.	Формування прямих виробничих витрат	23	201, 661,131	23	201, 661,131
2.2.	Формування загальновиробничих витрат	91	685, 661,131	23	683, 661,131
2.3.	Списання загально виробничих витрат	23	91	-	-
3.	Адміністративні витрати, зокрема:				
3.1.	- нарахування заробітної плати адмінперсоналу	92	661	842	661
3.2.	- нарахування єдиного страхового внеску на заробітну плату	92	651	843	645
3.3.	- амортизація необоротних активів адміністративного призначення	92	131-133	844	131-133
3.4.	- отримані комунальні послуги для адміністративного приміщення, вартість касового обслуговування	92	631	845	683
4.	Отримана організацією реклама діяльності	93	631	845	683
5.	Інші операційні витрати, зокрема:				
5.1.	- собівартість реалізованих виробничих запасів	943	201, 202,203	845	201, 202,203
5.2.	- нарахування резерву	944	38	845	372

* При спрощеній системі обліку витрати виробництва в кінці місяця списуються на рах.26 в повному обсязі

№ з/п	Зміст операції	За повною системою бухгалтерського обліку		За спрощеною системою бухгалтерського обліку	
		Дт рахунку	Кт рахунку	Дт рахунку	Кт рахунку
1	2	3	4	5	6
	сумнівних та безнадійних боргів				
5.3.	- уцінка запасів	946	201, 202,203	845	201, 202,203
5.4.	- виявлені нестачі і втрати від псування цінностей	947	22, 203,281	845	209, 203,262
5.5.	- визнані штрафи	948	685	845	683
5.6.	- отримані послуги невиробничого характеру, списані матеріали на власні потреби	949	685, 201,22	845	683, 201,209
5.7.	- нараховані витрати, пов'язані з виконанням конкретних програм, які мають цільове фінансування	949\ц.ф.	631,201, 661	845\ц.ф.	683,201, 661
6.	Фінансові витрати, зокрема:				
6.1.	- нараховані відсотки за кредит	951	684	85	683
6.2.	- дисконт векселя	952	341	85	3741
7.	Витрати від участі в капіталі, зокрема:				
7.1.	- втрати від інвестицій в інші підприємства	961,963	141-143	85	141-143
7.2.	- втрати від спільної діяльності	962	141-143	85	1451-143
8.	Інші витрати СМП				
8.1.	- собівартість реалізованих необоротних активів	972	10,11,12	851	101, 102,103
8.2.	- уцінка необоротних активів (на суму, що перевищує залишок на рах.41)	975	10,11, 12	851	101, 102,103
9.	Нарахований податок на прибуток	981	641	853	641
10.	Списання витрат в кінці місяця на фінансові результати	791 792 793 79	92,93,94 , 95, 96, 97,	792	23,84, 85

№ з/п	Зміст операції	За повною системою бухгалтерського обліку		За спрощеною системою бухгалтерського обліку	
		Дт рахунку	Кт рахунку	Дт рахунку	Кт рахунку
1	2	3	4	5	6
			98		
	Доходи СМП				
1.	На суму фактично понесених витрат визнані доходами кошти цільового фінансування	48	719	472	703
2.	Безоплатне отримання оборотних активів	201,22	718	201,209	703
3.	На суму фактичного спрацювання визнані доходами безоплатно отримані необоротні активи	424	745	402	704
4.	Дооцінка на суму попередніх витрат, пов'язаних з уцінкою:				
4.1.	- оборотних активів	201,22	716	201,209	703
4.2.	- необоротних активів	10,11,12	746	101-103	704
5.	Дохід від реалізації				
5.1	- продукції (послуг)	301,311,361	701(703)	301,311,371	701
5.2.	- оборотних активів		712		703
6.	Отримані від банку відсотки за користування тимчасово вільними коштами СМП	311	719	311	703
7.	Списання доходу без суми ПДВ (якщо СМП – платник ПДВ) на фінансові результати	71 73 74	791 792 793	703, 704	792

Облік господарських операцій з активами СМП

Таблиця 1.

Облік купівлі основних засобів

№ з/п	Найменування операції	Кореспондуючі рахунки	
		Дт	Кт
1	2	3	4
1.	Отримано об'єкт основного засобу за договором постачання	152	631
2.	Відображено суму ПДВ, що включена до вартості придбання за договором (якщо СМП є платником ПДВ, отримано податкову накладну)	641. пдв	631
3.	Проведено оплату за договором постачання	631	311
4.	Витрати на транспортування основного засобу (без ПДВ)	152	631
5.	Відображено суму ПДВ у складі транспортних витрат	641. пдв	631
6.	Капіталізація витрат зі складання та встановлення придбаного об'єкта (заробітна плата задіяних працівників, використані запчастини тощо)	152	661, 651, 207
7.	Зарахування об'єкта до певної групи основних засобів	101-109	152

Таблиця 2.

Облік безоплатно отриманих основних засобів

№ з/п	Найменування операції	Кореспондуючі рахунки	
		Дт	Кт
1	2	3	4
1.	Оприбутковано безоплатно отриманий основний засіб за справедливою вартістю	10	424
2.	Нараховано амортизацію по отриманому основному засобу:		
	-в частині прямих та загальновиробничих витрат;	23, 91	131
	-в частині адміністративних витрат	92	131
	-в частині витрат на збут	93	131
	-в складі інших операційних витрат (отримано об'єкти соцкультпобуту)	949	131
3.	Дохід в розмірі нарахованої амортизації	424	745

№ з/п	Найменування операції	Кореспондуючі рахунки	
		Дт	Кт
1	2	3	4
4.	Списання доходу на фінансові результати	745	793

Таблиця 3.



Національний університет
водного господарства
та природокористування

Облік витрат, пов'язаних з ремонтом основних засобів

№ з/п	Зміст операції	Кореспондуючі рахунки	
		Дт	Кт
1	2	3	4
<i>В результаті ремонтних робіт ефективність використання основних засобів не змінилась</i>			
1.	Витрати матеріалів, купівельних напівфабрикатів, запасних частин, палива на проведення ремонтних робіт	23,91,92,93 ,949	201,203, 207
2.	Вартість виконаних ремонтних послуг іншими підприємствами (без ПДВ, якщо підприємство є платником цього податку)	23,91,92,93 ,949	631
3.	Витрати на виплату основної та додаткової заробітної плати, інших компенсаційних виплат робітникам, які задіяні на ремонтних роботах	23,91,92,93 ,949	661
4.	Нарахування ЄСВ на зарплату, враховану в п.3	23,91,92,93 ,949	651
<i>Здійснення модернізації (реконструкції) основних засобів</i>			
5.	Фактичні витрати по модернізації (аналогічно п.1-4)	152	20,661, 651
6.	Списання витрат по завершенню робіт на вартість відремонтованих основних засобів	10	152

Таблиця 4

Облік оперативної оренди в орендаря

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки	
		Дт	Кт
1	2	3	4
1.	Одержання об'єкта необоротних активів в оперативну оренду – ставиться на облік на позабалансовий рахунок 01	-	-
<i>Орендна плата здійснюється авансом</i>			

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки	
		Дт	Кт
1	2	3	4
2.	Здійснено аванс орендної плати	685 39	311 685
3.	Відображено операцію зі збільшення суми податкового кредиту з ПДВ (у зв'язку з перерахуванням авансу за оренду об'єкта)	641.ПДВ	39
4.	Відображення списання раніше оплаченої суми орендної плати за об'єкт оренди на витрати в періоді надання оренди: - в частині прямих виробничих та розподілених загально виробничих витрат - частині адміністративних витрат, витрат на збут, інших операційних витрат	23 92,93, 949	39 39
<i>Орендна плата здійснюється після одержання об'єкта оренди</i>			
5.	Відображено суму наданих підприємству послуг операційної оренди у складі витрат : -в частині прямих виробничих та розподілених загально виробничих витрат; -в частині адміністративних витрат, витрат на збут, інших операційних витрат	23 92,93, 949	685 685
6.	Податковий кредит в сумі орендної плати	641. пдв	685
7.	Перерахування суми орендної плати орендодавцю	685	311
8.	Повернення об'єкта оренди знімається з обліку з позабалансового рахунку 01	-	-

Таблиця 5.

Облік оперативної оренди у орендодавця

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки	
		Дт	Кт
1	2	3	4
1.	Відображено суми доходу від здавання об'єкта в оперативну оренду	373	713
2.	Податкові зобов'язання з ПДВ	713	641. пдв
3.	Списання суми чистого доходу (без ПДВ), одержаного від операції оренди, на фінансові результати	713	791
4.	Нараховано знос об'єкта оперативної оренди	949	131
5.	Списано знос об'єкта оренди на фінансові результати	791	949

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки	
		Дт	Кт
1	2	3	4
6.	Одержано орендну плату від орендаря	311	373
7.	Відображення капітальних інвестицій, внесених орендарем у тому випадку, якщо орендодавець відшкодовує витрати орендареві	152	685
8.	Відображено податковий кредит в сумі здійснених інвестицій	641	685
9.	Оплата здійсненого поліпшення	685	311
10.	Збільшено вартість об'єкта оренди на суму поліпшення	10	152

Таблиця 6

Облік фінансової оренди в орендаря

№ з/п	Зміст господарської операції	Дт	Кт
1	2	3	4
1	Одержання об'єкта фінансової оренди за теперішню вартістю суми мінімальних орендних платежів (справедливою вартістю)	10, 11, 12	531
2	Сплата орендних платежів у частині, що дорівнює їх теперішній вартості (справедливий вартості)	531	31
3	Сплата орендних платежів у частині фінансових витрат	684	31
4	Списання орендних платежів на витрати в частині фінансових витрат	952	684
5	Амортизація (знос) об'єкта фінансової оренди	23, 91, 92, 93	13
<i>Відображення витрат на ремонт об'єкта оренди</i>			
6	Списання вартості матеріалів, що були використані для ремонту (відновленню первісного ресурсу об'єкта оренди)	23, 91, 92, 93, 94	20
7	Відображення нарахування заробітної плати працівників, що займалися ремонтом об'єкта фінансової оренди	23, 91, 92, 93, 94	661
8	Відображення нарахувань на заробітну плату працівників, що займалися ремонтом об'єкта фінансової оренди	23, 91, 92, 93, 94	65
<i>Поліпшення об'єкта фінансової оренди, здійснюване господарським способом</i>			
9	Відображення фактично понесених витрат на суму: використаних виробничих запасів	15	20

№ з/п	Зміст господарської операції	Дт	Кт
1	2	3	4
	нарахованої заробітної плати	15	661
	нарахувань на заробітну плату	15	65
	інших витрат	15	63
10	Віднесення зазначених витрат на збільшення первісної вартості об'єкта фінансової оренди	10, 11	15
<i>Поліпшення об'єкта фінансової оренди, здійснюване підрядним способом</i>			
11	Відображення витрат на реконструкцію, модернізацію, добудування, дообладнання	15	63
12	Відображення податкового кредиту по ПДВ	641. пдв	63
13	Віднесення зазначених витрат на збільшення первісної вартості об'єкта оренди	10, 11	15

Таблиця 7.

Облік фінансової оренди в орендодавця

	Зміст господарських операцій	Дт	Кт
	1	2	3
1	Зміст об'єктів основних засобів у фінансову оренду орендареві	161	10
2	Нараховано орендний платіж до одержання в частині погашення вартості об'єкта оренди	377	161
3	Нараховано винагороду за здані у фінансову оренду необоротні активи	373	732
4	Відображення залишкової вартості об'єкта після закінчення терміну фінансової оренди	377	167

Таблиця 9.

Облік придбання \ створення нематеріальних активів

№ з/п	Зміст операції	Кореспондуючі рахунки	
		Дт	Кт
1	2	3	4
<i>Облік операцій придбання нематеріальних активів</i>			
1	Відображено витрати підприємства на придбання НА	154	631
2	Відображено податковий кредит щодо ПДВ (якщо підприємство є платником ПДВ)	641. пдв	631
3	Відображено витрати на установлення НА (послуги інших підприємств, зарплата задіяних працівників з нарахуваннями по соціальному страхуванню)	154	631,661, 651
4	Відображено податковий кредит по ПДВ в	641. пдв	631

№ з/п	Зміст операції	Кореспондуючі рахунки	
		Дт	Кт
1	2	3	4
	розрахункових документах за операціями по установленню НА (п.5)		
5	Оприбутковано НА	12	154
	<i>Облік створення нематеріальних активів</i>		
1.	Нараховано заробітну плату робітникам, зайнятим створенням НА	154	661
2.	Відображено суму обов'язкових нарахувань на заробітну плату по соціальному страхуванню	154	651
3.	Використано матеріали, комплектуючі малоцінні та швидкозношувані предмети	154	201,22,2 07
4.	Зараховано знос по необоротних активах, які беруть участь у процесі створення нематеріального активу	154	131-133
5.	Оприбутковано створений нематеріальний актив за первісною вартістю (що не перевищує справедливої)	12	154

Таблиця 10.

Кореспонденції рахунків бухгалтерського обліку інвестицій пов'язаним сторонам за методом участі в капіталі

№ з/п	Зміст операції	Кореспондуючі рахунки	
		Дт	Кт
1	2	3	4
1.	До наявного пакета акцій іншого підприємства придбається ще певна кількість акцій цього ж підприємства, достатня для того, щоб у сумі ці інвестиції були контрольним або блокувальним пакетом	141	143
2.	Придбання контрольного чи блокувального пакета акцій за кошти або спрямування інвестицій у грошовій формі в спільне підприємство	141	311
3.	Збільшення частки інвестора в капіталі об'єкта інвестування внаслідок приросту за звітний період емісійного доходу останнього	141	421
4.	Збільшення частки інвестора в капіталі об'єкта інвестування внаслідок приросту за звітний період іншого вкладеного капіталу	141	422

№ з/п	Зміст операції	Кореспондуючі рахунки	
		Дт	Кт
5.	Збільшення частки інвестора в капіталі об'єкта інвестування внаслідок приросту за звітний період іншого додаткового капіталу (курскових різниць, що утворюються при вкладенні іноземної валюти до статутного капіталу, власних коштів підприємства, спрямованих для поповнення оборотного капіталу)	141	425
6.	Витрати на оплату послуг сторонніх організацій, якими супроводжується придбання контрольного або блокувального пакета акцій	141	685
7.	Частка чистого прибутку асоційованого підприємства, зароблена ним у звітному періоді, збільшує вартість інвестицій	141	721
8.	Зниження частки інвестора в капіталі об'єкта інвестування настільки, щоб частка, що залишилася, не являла собою контрольний або блокувальний пакет	143	141
9.	Нарахування доходів до отримання (наприклад, дивідендів або доходів від участі у спільній діяльності) як частки чистого прибутку об'єкта інвестування	373	141
10.	Частка збитків, належних інвестору за звітний період, зменшує суму інвестицій у дочірнє, асоційоване або спільне підприємство	96	141
11.	Переоцінка фінансових інвестицій на дату балансу:		
	- дооцінка на суму збільшення первісної вартості до справедливої вартості	141	746
	- уцінка на суму зменшення первісної вартості до справедливої вартості	975	141
12.	Реалізація фінансових інвестицій:		
	- на продажну вартість фінансових інвестицій	377 971	741 141
	- на собівартість реалізації	741	793
	- в кінці звітного періоду списуються інші доходи на фінансовий результат	793	971
	- в кінці звітного періоду списуються інші витрати на фінансовий результат	311	377
	- отримано на рахунок банку грошові кошти від дебіторів-покупців за реалізовані фінансові інвестиції		

Таблиця 11.

Кореспонденції рахунків бухгалтерського обліку інших інвестицій пов'язаним сторонам

№ з\п	Зміст операції	Кореспондуючі рахунки	
		Дт	Кт
1	2	3	4
1.	Придбання довгострокових боргових ЦП або надання довгострокової грошової позики за договором позики	142	31 (682)
2.	Включення до первісної вартості фінансових інвестицій податків або обов'язкових платежів, обкладенням якими супроводжується придбаний ЦП або укладення договорів позики	142	641. пдв
3.	Нарахування амортизації дисконту (на балансі утримувача облігацій)	142	733
4.	Погашення довгострокових облігацій або наданих позик	311	142
5.	Нарахування амортизації премії (на балансі утримувача облігацій), зарахування суми зниження вартості ЦП до складу фінансових витрат	952	142
6.	Списання довгострокових ЦП, а також інших довгострокових вкладень (крім позик) внаслідок їх продажу	971	142

Таблиця 12.

Кореспонденції рахунків бухгалтерського обліку інвестицій непов'язаним сторонам

№ з\п	Зміст операції	Кореспондуючі рахунки	
		Дт	Кт
1	2	3	4
1.	Придбання довгострокових боргових цінних паперів (ЦП) або надання довгострокової грошової позики за договором позики	143	311
2.	Отримання довгострокового кредиту або позики довгостроковими борговими цінними паперами	143	50
3.	Отримання короткострокового кредиту або позики довгостроковими борговими цінними паперами	143	60

№ з/п	Зміст операції	Кореспондуючі рахунки	
		Дт	Кт
4.	Включення до первісної вартості фінансових інвестицій податків або обов'язкових платежів, обкладенням якими супроводжується придбаний ЦП або укладення договорів позики. Проведення можливе лише у випадках, коли ці податки і платежі не підлягають відшкодуванню	143	641
5.	Нарахування амортизації дисконту (на балансі утримувача облігацій), зарахування збільшеної таким чином вартості ЦП до складу фінансових доходів	143	733
6.	Погашення довгострокових облігацій або наданих позик. Проведення можливе лише у разі, якщо зазначені інвестиції значилися у складі довгострокових аж до моменту погашення	311	143
7.	Нарахування амортизації премії (на балансі утримувача облігацій), зарахування суми зниження вартості ЦП до складу фінансових витрат	952	143
8.	Списання довгострокових ЦП, а також інших довгострокових вкладень (крім позик) внаслідок їх продажу	971	143

Таблиця 13.

Кореспонденції рахунків бухгалтерського обліку операцій із запасами

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки	
		Дт	Кт
<i>Виробничі запаси, малоцінні швидкозношувані предмети</i>			
1.	Придбання за плату: - сума за договором постачання - сума податку на додану вартість	20, 22, 28 641.ПДВ (643)	63, 371 63, 371
2.	Отримані як внесок до статутного капіталу	20, 22, 28	40 або 46
3.	Безоплатно отримані запаси	20, 22, 28	718
4.	Оприбуткування раніше не врахованих на балансі запасів	20, 22, 28	719
5.	Відпущені зі складу виробничі запаси та малоцінні і швидкозношувані предмети (крім підприємств, що використовують рахунки класу 8) для власних потреб: - виробництва продукції	23 91	20, 22

	- загальновиробничих потреб - виправлення браку - забезпечення збуту продукції загальногосподарських потреб - виконання досліджень та розробок - утримання об'єктів житлово-комунального господарства і соціально-культурного призначення - капітального будівництва	24 93 92 941 949 15	
6.	Реалізація виробничих запасів та малоцінних і швидкозношуваних предметів: - дохід від реалізації - собівартість реалізованих запасів - відображена сума ПДВ	30, 31, 36,681 943 712	712 20, 22 641. пдв, 643
7.	Надійшли з виробництва та здані на склад або замовнику: - відходи виробництва - готова продукція - напівфабрикати - роботи і послуги	209 26 25 903	23
<i>Списання вартості запасів, яких бракує, за умови, що винну особу не встановлено</i>			
1.	Суму нестачі визнано витратами поточного періоду	947	20
2.	Суму податкового кредиту з ПДВ зменшено пропорційно до зменшення валових витрат	947	641. пдв
3.	Відображено на позабалансовому рахунку суму нестачі	072	—
4.	Списано з позабалансового рахунку суму нестачі, якщо після закінчення строку позовної давності винну особу не встановлено	—	072
<i>Переоцінка вартості запасів</i>			
<i>Уцінка вартості запасів</i>			
1	Відображено у складі витрат звітного періоду суму уцінки запасів	946	20
2	Зменшено та включено до складу витрат поточного періоду суму податкового кредиту з ПДВ	946	641. пдв
<i>Дооцінка вартості запасів</i>			
3	Відображено суму дооцінки запасів в розмірі, не більше за суму попередньої уцінки цих запасів	20	716
<i>Напівфабрикати та готова продукція</i>			
1.	Виготовлено та передано на склад напівфабрикати	25	23
2.	Передача напівфабрикатів у подальшу переробку	23	25

3.	Передача на склад готової продукції напівфабрикатів, призначених для реалізації	26	25
4.	Виготовлено та передано на склад готову продукцію (крім продукції сільськогосподарського виробництва)	26	23
5.	Списана собівартість реалізованої продукції	901	26
<i>Інші операції з вибуття запасів</i>			
1.	Безоплатна передача запасів - балансова вартість переданих товарів - сума ПДВ (донарахування)	949 949	20, 22, 26. 641. пдв
2.	Передача запасів, як внесок до статутного капіталу іншого підприємства: - балансова вартість переданих запасів - різниця між балансовою вартістю переданих запасів і справедливою вартістю інвестицій	14 14	20, 22, 26. 746

Таблиця 14.

Кореспонденції рахунків бухгалтерського обліку витрат основного виробництва

№ з/п	Зміст операцій	Кореспондуючі рахунки	
		Дт	Кт
1	2	3	4
1.	Нараховано зношеність необоротних активів, які безпосередньо беруть участь в основній діяльності підприємства	23	13
2.	Відпущено виробничі запаси в основне та допоміжне виробництво	23	20
3.	Відпущено в основне і допоміжне виробництво МПП	23	22
4	Відображено передачу напівфабрикатів власного виробництва в подальшу переробку	23	25
5	Витрачено готову продукцію на потреби основного або допоміжного виробництва	23	26
6	Відпущено на потреби основного і допоміжного виробництва куповані та комплектуючі вироби	23	28
7	Списано на витрати виробництва витрати на відрядження робітників, зайнятих виробництвом продукції	23	372
8	Здійснено відрахування для забезпечення виплат щорічних відпусток робітникам основного і допоміжних виробництв, а також обов'язкових страхових внесків	23	472

№ з/п	Зміст операцій	Кореспондуючі рахунки	
		Дт	Кт
1	2	3	4
9	Прийнято до оплати рахунки постачальників за надані послуги цехам основного і допоміжного виробництв	23	631
10	Нараховано на страхові внески на фонд оплати праці робітників, зайнятих виробництвом продукції	23	651
11	Нараховано заробітну плату робітникам, зайнятих виробництвом продукції	23	661
12	Відображено вартість послуг виробничого характеру, наданих дочірніми підприємствами	23	682
13	Списано витрати внутрішніх підрозділів, виділених на окремі баланси, на потреби основного і допоміжного виробництв	23	683
14	Між об'єктами виробництва розподілено виробничі накладні витрати	23	91
15	Оприбутковано МШП власного виробництва, відображено повернення МШП, раніше списаних на потреби основного і допоміжного виробництв	92	23
16	Відображено за фактичною виробничою собівартістю надходження на склад готової продукції	26	23
17	Відображено вартість виконаних робіт і наданих замовникам послуг цехами основного і допоміжного виробництв на підставі актів виконаних робіт	903 79	23 903
18	Списано фактичні витрати цехів основного або допоміжного виробництва, пов'язані з наданням послуг житлово-комунальним, обслуговуючим господарствам тощо	949	23

Таблиця 15

Кореспонденції рахунків бухгалтерського обліку готової продукції

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспондуючі	
		Дт	Кт
1.	Передано на склад продукцію, виготовлену на підприємстві	26	23
2.	Переведено готову продукцію до складу МШП, які передбачається використовувати у власній діяльності підприємства	22	26
3.	Відображено вартість готової продукції, поверненої	23	26

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспондуючі	
		Дт	Кт
1.	Передано на склад продукцію, виготовлену на підприємстві	26	23
2.	Переведено готову продукцію до складу МШП, які передбачається використовувати у власній діяльності підприємства	22	26
	у виробництво (наприклад, для обробки)		
4.	Відображено фактичну виробничу собівартість реалізованої готової продукції	901	26
5.	Списано собівартість готової продукції на фінансовий результат	791	901

Облік власного капіталу СМП

Таблиця 16

Кореспонденція рахунків бухгалтерського обліку господарських операцій з власним капіталом

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки	
		Дт	Кт
1	2	3	4
1.	Проведено підписку на акції акціонерного товариства у розмірі статутного капіталу, визначеного засновницькими документами	46	4 0
2.	Відображено внесення засновниками грошових коштів, матеріальних цінностей в рахунок їх вкладу до статутного капіталу	10, 14, 20, 31...	4 6
3.	Відображено перевищення вартості внесків засновників підприємства над сумою визначеного статутного капіталу	10, 12, 14, 20, 28, 31...	4 22,421
4.	Відображено збільшення статутного капіталу за рахунок прибутку підприємства	443	4 0
5.	Збільшено статутний капітал за рахунок реінвестиції належних до сплати дивідендів	671	4 0
6.	Викуплено власні акції підприємством у своїх акціонерів:	45	3 0,31
	- по номіналу		
	- на суму перевищення номінальної вартості над ціною викупу		
	45	7 33	
	- на суму перевищення ціни викупу над номінальною вартістю	952	4 5
7.	Відображено реалізацію підприємством викуплених акцій:	30,	4

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки	
		Дт	К т
1	2	3	4
	- на суму номіналу	31	5
	- на суму перевищення вартості продажу над номінальною вартістю	30, 31	4 21
	- на суму перевищення номінальної вартості над вартістю продажу	421, 443	4 5
8.	Анульовано частину викуплених власних акцій	40	4 5
9.	Проведено дооцінку необоротних активів підприємства	10, 11, 12	4 11
10.	Відображено вартість безоплатно одержаних необоротних активів	10, 11, 12	4 24
11.	Відображено отриманий прибуток підприємством	79	4 41
12.	Відображено отриманий збиток підприємством	442	7 9
13.	Використано прибуток на:		
	- збільшення резервного капіталу	443	4 3
	- нарахування дивідендів за акціями	443	6 71
	- виправлення помилок за минулі роки:		
	- донарахування зарплати, амортизації, додаткове списання ТМЦ тощо	443	6 61, 13, 20...
	- сторнування помилково нарахованих виплат по оплаті праці, амортизації, помилково списаних ТМЦ (червоне сторно)	443	6 61, 13, 20...

Облік розрахунків СМП

Таблиця 17.

Кореспонденції рахунків бухгалтерського обліку розрахунків з працівниками по заробітній платі та інших виплатах

№ з/п	Зміст операцій	Кореспондуючі рахунки	
		Дт	Дт
1	2	3	4
	<i>Нарахування заробітної плати</i>		
1	Нарахування основної заробітної плати та додаткові виплати(надбавки), премії	23,91,92..	661

	виробничого характеру		
2	Лікарняні (догляд за хворим, хвороба працівника після 5-го дня)	652	378
3	Лікарняні перші п'ять днів хвороби	949	663
4	Допомога за рахунок коштів Пенсійного фонду	651	661
5	Матеріальна допомога	91,92,93..	661
6	Відпускні:		
	- поточного періоду	23,91,92...	661
	- перехідного періоду	39 (377)	661
	- додаткова відпустка	949	661
7	За трудовими угодами (сумісникам)	23,91,92..	661
8.	Нарахування заробітної плати за минулий рік	443	661
	<i>Утримання із заробітної плати:</i>		
1	Податку з доходу фізичних осіб	661	641.пдфо
2	Військовий збір	661	642
3	По виконавчих листах	661	377 (685)
4	Видано в рахунок заробітної плати	661	301, 313
5	профспілкові внески	661	377 (685)
6	Погашення заборгованості реалізацією товарів (продукції)	661	701-703
7	Безпроцентних позик (відповідно до договору з працівником)	661	377
8	Реалізованих в кредит товарів	661	377
	<i>Депонована заробітна плата:</i>		
1	Депоновано	661	662
	Видана сума пізніше	662	301,313

Таблиця 18.
Кореспонденції рахунків бухгалтерського обліку касових операцій

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки	
		Дт	Кт
1.	Надійшла готівка в касу з розрахункового рахунку	301	311
2.	Надійшла готівка в касу як залишок невикористаних підзвітних сум	301	372
3.	Надійшла готівка в касу від інших дебіторів	301	377
4.	Надійшла готівка в касу від покупців за реалізацію товарів, робіт, послуг	301	361

5.	Надійшли кошти в касу за реалізацію товарів (у роздрібній торгівлі)	301	702
6.	Видано з каси готівка на заробітну плату, відпускні, премію, допомогу	661	301
7.	Видано з каси депоновану заробітну плату	662	301
8.	Видано з каси дивіденди	371	301
9.	Передано кошти з каси на розрахунковий рахунок	301	311
10.	Передано кошти з каси інкасатору для зарахування на розрахунковий рахунок	333	301
11.	Інкасація зарахована на поточний рахунок підприємства	311	333

Таблиця 19

Кореспонденції рахунків бухгалтерського обліку розрахунків з підзвітними особами підприємства

№ з/п	Зміст операцій	Кореспондуючі рахунки	
		Дт	Кт
1	2	3	4
1.	Видано з каси кошти під звіт:		
	готівку	372	301
	безготівкові кошти	313	311
		372	313
2.	Зараховано витрати на відрядження:		
	- пов'язані з виробництвом	91	
	- адміністративні витрати	92	372
	- пов'язані зі збутом	93	
	працівників об'єктів соціального обслуговування	949	
3.	Відображено суму ПДВ	641. пдв (644)	372
4	Оприбутковано матеріальні цінності, придбані підзвітною особою за готівку	20,22, 28	372
5	Повернуто в касу залишок невикористаних підзвітних сум:	301	372

Таблиця 20

Кореспонденції рахунків бухгалтерського обліку розрахунків з покупцями

№ з/п	Зміст операцій	Кореспондуючі рахунки	
		Дт	Кт
1	2	3	4
1.	Відвантажено продукцію, товари або виконані роботи, послуги	361	701,702703
2.	Нараховано ПДВ в складі реалізації	701,702,703	641. пдв
3.	Відображено собівартість реалізації: - продукції, - товарів, - робіт, послуг	901 902 903	26 28 23
4	В кінці звітного періоду списуються на фінансовий результат: - доходи - витрати	701,702,703 791	791 901,902,903
5	Надійшли кошти від покупців	301,311	361

Таблиця 21

Кореспонденції рахунків бухгалтерського обліку нарахування та використання резерву сумнівних боргів

№ з/п	Зміст операцій	Кореспондуючі рахунки	
		Дт	Кт
1	2	3	4
1.	Нарахування РСБ	944	38
2.	Списання безнадійної дебіторської заборгованості покупців за рахунок резерву	38	36,37,64...
3.	Списання безнадійної дебіторської заборгованості на інші операційні витрати при недостатці розміру попередньо створеного резерву (або його відсутності).	944	36,37,64...
4	Списана дебіторська заборгованість покупців відображається на позабалансовому рахунку і обліковується протягом трьох років з дати її списання (для спостереження за можливістю погашення)	071	
5	Після закінчення терміну позовної давності		071

№ з/п	Зміст операцій	Кореспондуючі рахунки	
		Дт	Кт
1	2	3	4
	дебіторська заборгованість списується		
6.	Погашення раніше списаної дебіторської заборгованості	311	716



Таблиця 22
Кореспонденції рахунків бухгалтерського обліку розрахунків за виданими авансами

№ з/п	Зміст операцій	Кореспондуючі рахунки	
		Дт	Кт
1	2	3	4
1.	Перераховано грошові кошти як аванс постачальнику за матеріальні цінності	371	311
2.	Відображено суму ПДВ за наявності податкової накладної	641. пдв	644
3.	Отримано виробничі запаси, МШП, товари від постачальника	20,22, 28	631
4	Відображено податковий кредит	644	631
5	Закриття розрахунків з постачальниками	631	371

Таблиця 23
Кореспонденції рахунків бухгалтерського обліку операцій на поточному рахунку СМП (безготівкових розрахунків)

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки	
		Дт	Кт
1	2	3	4
1.	Надійшли кошти на рахунках банку у погашення довгострокової дебіторської заборгованості	311	16
2.	Надійшли кошти на поточний рахунок (п/р) з каси	311	333
3.	Надійшли кошти на п/р як залишок невикористаного акредитиву	311	313.акред
4.	Надійшли кошти на п/р від покупців за реалізацію товарів, робіт, послуг	311	361
5.	Надійшли кошти на п/р - дивіденди від інвестованого підприємства	311	373
6.	Надійшли кошти на п/р у погашення претензії	311	374
7.	Надійшли кошти на п/р від інших дебіторів	311	377
8.	Надійшли кошти – погашення заборгованості за внесками до статутного капіталу	311	46

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки	
		Дт	Кт
1	2	3	4
1.	Надійшли кошти на рахунках банку у погашення довгострокової дебіторської заборгованості	311	16
2.	Надійшли кошти на поточний рахунок (п/р) з каси	311	333
9.	Надійшли кошти на п/р як аванс від покупців	311	681
10.	Перераховано кошти з п/р у касу	333	311
		301	333
11	Перераховано кошти з п/р - придбання грошових документів	331	311
12	Перераховано кошти з п/р для придбання іноземної валюти	333	311
13	Перераховано кошти з п/р - аванс постачальникам для придбання матеріальних цінностей	371	311
14	Перераховано кошти з п/р для погашення заборгованості по кредитах	61	311
15	Перераховано кошти з п/р постачальникам за придбані матеріальні цінності	631	311
16	Перераховано кошти з п/р у погашення заборгованості перед бюджетом по податках і зборах	641	311
17	Перераховано кошти з п/р у погашення заборгованості перед державними цільовими фондами по внесках	651	311

Облік фінансових результатів СМП

Таблиця 24

Кореспонденції рахунків бухгалтерського обліку операційних доходів від реалізації продукції, товарів, робіт, послуг

з/п	Зміст	Кореспондуючі рахунки	
		Дт	Кт
	2	3	
1.	Нарахований дохід від реалізації:		
	- готової продукції;	30,31,36,681	701
	- товарів;	30,31,36,681	702
	- виконаних робіт, наданих послуг	30,31,36,681	703
2.	Нараховано податок на додану вартість, акцизний збір, інші податки з доходу від реалізації:	701	641.пдв(643)*
	- готової продукції;	702	641.пдв(643)
	- товарів;	703	641.пдв(643)
	- виконаних робіт, наданих послуг		641.пдв(643)

	Зміст	Кореспондуючі рахунки	
3.	В кінці звітної періоду списуються на фінансові результати доходи від реалізації:		
	- готової продукції;	701	791
	- товарів;	702	791
	- виконаних робіт, наданих послуг	703	791

* Облік сум ПДВ, що були сплачені в періодах отримання авансу, відображено на рахунках 643

Кореспонденції рахунків бухгалтерського обліку інших операційних доходів

з/п	Зміст	Кореспондуючі рахунки	
		Дт	Кт
1	2	3	4
1.	Відображено дохід від реалізації іноземної валюти	312	711
	Закриття рахунку доходу на фінансовий результат в кінці звітної періоду	711	791
2	Відображено дохід від реалізації виробничих запасів та МШП	30,31,36,681	712
	Нараховано ПДВ від реалізації	712	641.пдв
	Закриття рахунку доходу на фінансовий результат в кінці звітної періоду	712	791
3.	Відображено дохід від операційної оренди	377	713
	Нараховано ПДВ від орендної плати	713	641.пдв
	Закриття рахунку доходу на фінансовий результат в кінці звітної періоду	713	791
4.	Нараховано операційну курсову різницю по дебіторській заборгованості в іноземній валюті або по валютному рахунку при збільшенні курсу НБУ	362,312	714
	Закриття рахунку доходу на фінансовий результат в кінці звітної періоду	714	791
5.	Нараховано штрафи, пені, неустойки	361, 631,	715
	Закриття рахунку доходу на фінансовий результат в кінці звітної періоду	374	791
		715	
6.	Нараховано дебіторську заборгованість винної особи по нестачах або втратах матеріальних цінностей	375	716
	Нараховано ПДВ та інші платежі до бюджету	716	641.пдв
	Закриття рахунку доходу на фінансовий результат в кінці звітної періоду	716	791

1	2	3	4
7.	Включено у дохід прострочену дебіторську заборгованість Відновлення суми ПДВ Закриття рахунку доходу на фінансовий результат в кінці звітнього періоду	631,685 717 717	717 641.пдв 791
8.	Відображено цільове фінансування в операційних доходах підприємства Закриття рахунку доходу на фінансовий результат в кінці звітнього періоду	48 719	719 791
9.	Виявлено надлишки матеріальних цінностей під час інвентаризації Закриття рахунку доходу на фінансовий результат в кінці звітнього періоду	20, 22, 28 719	719 791

Таблиця 26

Кореспонденції рахунків бухгалтерського обліку доходів від фінансової діяльності

№ з/п	Зміст	Кореспондуючі рахунки	
		Дт	Кт
	2	3	4
1.	Нараховано дохід від участі в капіталі	14	72
2.	Нараховано дивіденди по акціях	373	73
3.	Закриття рахунку доходу на фінансовий результат в кінці звітнього періоду	72,73	792

Таблиця 27

Кореспонденції рахунків бухгалтерського обліку інших доходів підприємства

з/п	Зміст	Кореспондуючі рахунки	
		Дт	Кт
	2	3	4
1.	Відображається дохід від реалізації фінансових інвестицій Закриття рахунку доходу на фінансовий результат в кінці звітного періоду	377 741	741 793
2.	Безоплатно отримані необоротні активи Нараховано амортизацію по безоплатно отриманих активах Одночасно з нарахуванням амортизації частина із іншого додаткового капіталу у розмірі амортизації списується на інші доходи Закриття рахунку доходу на фінансовий результат в кінці звітного періоду	10, 11, 12 91-93,949 424 745	424 131-133 745 793
3.	Дооцінка фінансових інвестицій Закриття рахунку доходу на фінансовий результат в кінці звітного періоду	14 746	746 793
4.	Отримано запаси від ліквідації необоротних активів Закриття рахунку доходу на фінансовий результат в кінці звітного періоду	20, 22 746	746 793

Таблиця 28

Кореспонденції рахунків бухгалтерського обліку адміністративних витрат

з/п	Зміст	Кореспондуючі рахунки	
		Дт	Кт
	2	3	4
1.	Списано виробничі запаси, МШП для адміністративних потреб	92	20, 22
2.	Нараховано заробітну плату адміністративного персоналу	92	661
3.	Нараховано страхові внески на обов'язкове соціальне страхування (ЄСВ)	92	651
4.	Нараховано амортизацію необоротних активів, що використовуються для адміністративних потреб	92	131-133
5.	Нараховано компенсацію витрат на відрядження адмінперсоналу	92	372
6.	Нараховано витрати за комунальні послуги, послуги зв'язку, оренду адмінприміщення, ремонт основних засобів адміністративного призначення	92	631, 685
7.	Нараховано податки до бюджету	92	641
8.	Списання витрат в кінці звітної місяця	791	92

Таблиця 29

Кореспонденції рахунків бухгалтерського обліку витрат на збут

з/п	Зміст	Кореспондуючі рахунки	
		Дт	Кт
	2	3	4
1.	Списано МШП на упаковку продукції	93	20, 22
	Нараховано заробітну плату працівникам збуту	93	661
3.	Нараховано страхові внески на обов'язкове соціальне страхування (ЄСВ)	93	651
4.	Нараховано витрати на відрядження, пов'язані зі збутом продукції	93	372
5.	Нараховано амортизацію необоротних активів, що використовувались для збуту	93	131-133
6.	Відображено витрати на рекламу	93	631
7.	Нараховано витрати за комунальні послуги, послуги зв'язку, оренду торговельного (складського) приміщення, ремонт основних засобів, що використовувались для збуту продукції	93	631, 685
8.	Списання витрат в кінці звітного місяця	791	93

Таблиця 30

Кореспонденції рахунків бухгалтерського обліку інших операційних витрат

з/п	Зміст	Кореспондуючі рахунки	
		Дт	Кт
1	2	3	4
1.	Відображено витрати на дослідження і розробки	941	20, 661, 658, 13
2.	Відображено собівартість реалізації іноземної валюти	942	333
3.	Відображено собівартість реалізації виробничих запасів та МШП	943	20, 22
4.	Нараховано резерв сумнівних боргів	944	38
5.	Списано безнадійну дебіторську заборгованість	944	36, 37
6.	Відображено витрати від операційної курсової різниці	945	362, 312

з/п	Зміст	Кореспондуючі рахунки	
		Дт	Кт
1	2	3	4
7.	Списано уцінку запасів	946	20-28
8.	Відображено вартість нестачі, втрат запасів	947	20-28, 30
9.	Відображено нараховані штрафи, пені, неустойки	948	641, 63
10.	Відображено витрати на утримання об'єктів соціального побуту та житла	949	20, 22, 661, 65, 13
11.	Списання витрат в кінці звітнього місяця	791	941-949

Таблиця 31

Кореспонденції рахунків бухгалтерського обліку фінансових витрат

з/п	Зміст	Кореспондуючі рахунки	
		Дт	Кт
	2	3	4
1.	Нараховано відсотки за банківський кредит	951	684
2.	Нараховано відсотки по векселях, облігаціях	952	684
3.	Нараховано втрати від участі в капіталі інвестованого підприємства	96	14
4.	Списання витрат в кінці звітнього місяця	792	95,96

Таблиця 32

Кореспонденції рахунків бухгалтерського обліку інших витрат

з/п	Зміст	Кореспондуючі рахунки	
		Дт	Кт
1	2	3	4
1.	Відображено собівартість реалізації фінансових інвестицій	971	14, 35
2.	Відображено собівартість реалізації необоротних активів	972	10, 11, 12
3.	Відображено уцінку необоротних активів та фінансових інвестицій	975	10-12, 14
4.	Відображено залишкову вартість списаних необоротних активів при їх ліквідації	976	10-12
5.	Списання витрат в кінці звітної місяця	793	971-976

Таблиця 33

Кореспонденція рахунків бухгалтерського обліку витрат майбутніх періодів

з/п	Зміст	Кореспондуючі рахунки	
		Дт	Кт
	2	3	4
1.	Витрати по періодичній підписці: - оплата за періодичні підписку; - рівномірне списання протягом терміну підписки на адміністративні витрати	39 92	311 39
2.	Підготовка до початку діяльності підприємства		
	Матеріальні витрати, пов'язані з підготовкою: - фактично понесені матеріальні витрати; - рівномірне списання в періоді діяльності підприємства*	39 23,92,949	201,209, 22 39
	Витрати по оплаті праці працівників, задіяних в підготовчих роботах: - нарахування заробітної плати, ЄСВ - рівномірне списання в періоді діяльності підприємства	39 23,92,949	661,65 39
	Реєстрація СМП в державних органах		

з/п	Зміст	Кореспондуючі рахунки	
	управління: - оплата за реєстрацію; - рівномірне списання в періоді діяльності підприємства	39 92	311 39
3.	Оренда приміщення: - оплата за оренду в наступних періодах; - списання вартості оренди на витрати відповідного періоду	685 39 23,92,949	311 311 39

*Списання витрат майбутніх періодів на витрати звітного періоду може здійснюватись за двома принципами:

- списання на витрати того періоду, до якого безпосередньо вони відносяться (наприклад, оренда, підписка);
- розподіл здійснених витрат на витрати відповідного періоду за попередньо обраною і закріпленою наказом керівника підприємства базою розподілу (протягом першого року діяльності підприємства пропорційно отриманим доходам, рівномірно тощо).



Національний університет
водного господарства
та природокористування

Таблиця 34

Визначення фінансового результату на звітну дату

з/п	Зміст	Кореспондуючі рахунки	
		Дт	Кт
	2	3	4
1.	Списується чистий дохід (без ПДВ, акцизу) від реалізації продукції, товарів, робіт, послуг на фінансовий результат	701, 702, 703	791
2.	Списуються інші операційні доходи на фінансовий результат	711-719	791
3.	Списується на фінансовий результат собівартість реалізації продукції, товарів, робіт, послуг	791	901, 902, 903
4.	Списуються на фінансовий результат адміністративні витрати, витрати на збут та інші операційні витрати	791	92, 93, 94
5.	Списуються на фінансові результати фінансові доходи	72, 73	792
6.	Списуються на фінансовий результат фінансові витрати	792	95, 96
7.	Списуються на фінансовий результат інші доходи	741-746	793
8.	Списуються на фінансовий результат інші витрати	793	97
9.	Формування фінансових результатів від усіх видів діяльності ДП: -прибутку -збитків	791-794 79	79 791-794
10.	Нарахування податку з прибутку	981 79	641.пдв 981
11.	Використання прибутку протягом звітного періоду: -на виправлення помилок минулих років -на поповнення статутного фонду -відрахування до резервного фонду - на нарахування дивідендів	443 443 443 443	20,131,66 1 40 43 671
16.	Закриття рахунка 79 “Фінансові результати”: -нерозподілений прибуток	79 442	441 79

з/п	Зміст	Кореспондуючі рахунки	
		Дт	Кт
	2	3	4
	-непокритий збиток		
17.	Списання суми використаного прибутку за звітний період:	441	443
	-в межах наявного сальдо за Кт 441	442	443
	-на величину, що перевищує залишок за Кт 441		

Додаток В

Документування господарських операцій СМП

1. Документування операцій по статтях власного капіталу

Документ, що підтверджує внесення часток засновників, - нотаріально завірений *засновницький опис майна*.

Основними документами для обліку формування статей власного капіталу, в першу чергу, є:

- для неоплаченого капіталу, пайового капіталу: статут, довідки бухгалтерії, видаткові та прибуткові касові ордери, протоколи зборів акціонерів (засновників), установчі договори, накладні, акти оприбуткування, накази тощо;
- для додаткового капіталу: акти приймання-передачі основних засобів, довідки бухгалтерії, накладні, виписки банку, накази, установчі договори, протоколи зборів акціонерів та учасників, акти переоцінок необоротних активів тощо;
- для вилученого капіталу: реєстр акціонерів, видаткові та прибуткові касові ордери, платіжні доручення, виписки банку, довідки бухгалтерії тощо;
- для резервного капіталу: довідок бухгалтерії, виписки банку, накази, установчі договори, рішення зборів учасників тощо.

Акціонерне товариство не пізніше шести місяців після реєстрації зобов'язане видати акціонерам акції (сертифікати акцій). При цьому закриті акціонерні товариства мають право випускати тільки іменні акції. Обіг акцій фіксується незалежним реєстратором в спеціальному журналі. Реєстраційною інформацією є дані про всіх власників акцій, про час їх придбання, про пакет акцій кожного акціонера.

Після реєстрації випуску емітенту видається *свідоцтво*, яке є підставою для друку *бланків сертифікатів акцій* (при документарній формі випуску) або для оформлення *глобального сертифікату* в депозитарії (при бездокументарній формі випуску).

Таблиця 1.

Документальне оформлення випуску акцій

№ з/п	Назва документу	Інформація, яка повинна міститись в документі
1	2	3
1	Заява стандартного зразка	Найменування і вид акціонерного товариства; код ЄДРПОУ; юридична адреса; місцезнаходження; телефон, факс; розмір статутного капіталу; сумарна номінальна вартість випуску акцій; кількість акцій за типами і категоріями; поточний рахунок; номінальна вартість акцій
2	Рішення про випуск акцій, оформлене протоколом згідно з вимогами	Фірмова назва емітента та його місцезнаходження; розмір статутного капіталу або вартість необоротних та оборотних активів; мета і предмет діяльності емітента; посадові особи; найменування контролюючого органу (аудиторської фірми); дані про розміщення цінних паперів, випущених в обіг раніше; мета випуску акцій; визначення категорії акцій (прості чи привілейовані); кількість іменних акцій (тобто загальна кількість акцій даної емісії кількість привілейованих акцій; загальна сума емісії; номінальна вартість акцій; кількість учасників голосування (при прийнятті рішення про випуск акцій); порядок виплати дивідендів; термін і порядок розподілу акцій між засновниками та їх оплати; черговість випуску акцій (при випуску їх різними серіями); умови розпорядження акціями; права власників привілейованих акцій; переважне право на придбання акцій нової емісії; інша інформація (наявність збитків, форма випуску акцій (документарна, електронна). Оформлене протоколом рішення повинно бути завірено підписами і печаткою емітента
3	Нотаріально завірена копія статуту емітента або зміни до статуту, пов'язані зі збільшенням розміру статутного капіталу (номінальної вартості або кількості акцій)	
4	Зразок бланка сертифіката акцій, оформленого згідно з вимогами чинного законодавства (при документарній формі випуску)	
5	Баланс (ф. № 1), завірений підписами і печатками емітента та аудитора (аудиторської фірми), довідка про фінансовий стан емітента, завірена підписами і печатками аудитора (аудиторської фірми), аудиторський висновок станом на перше число поточного кварталу, в якому подаються документи для реєстрації випуску акцій	
6	Копія свідоцтва про реєстрацію попередніх випусків акцій	
7	Копія свідоцтва про державну реєстрацію АТ	

Документальне оформлення операцій зменшення розміру статутного капіталу

Випадки зменшення	Документи, які подаються до органів державної реєстрації
1	2
Зменшення частки всіх чи окремих учасників	Реєстраційна картка встановленого зразка; нотаріально завірени зміни до установчих документів; протокол загальних зборів учасників документ, що засвідчує внесення плати за державну реєстрацію
Вихід (виключення) одного чи декількох учасників	Реєстраційна картка встановленого зразка; протокол загальних зборів учасників; документ, що засвідчує внесення плати за державну реєстрацію та: а) у разі добровільного виходу юридичної особи зі складу засновників (учасників) - копію рішення засновників; б) у разі добровільного виходу фізичної особи – нотаріально завірена заява; в) у разі примусового виключення учасника – рішення уповноваженого на це органу

2. Документування зобов'язань

Кредитні взаємовідносини встановлюються на підставі кредитного договору, що укладається між кредитором і позичальником в письмовій формі.

Кредитний договір повинен містити наступні положення: визначення сторін угоди та основні зобов'язання цих сторін (зобов'язання банку надавати грошові кошти в розпорядження позичальника) і зобов'язання позичальника повернути суму з відсотками; сума позики; графік повернення позики; розмір відсоткової ставки і обставини, за яких вона може бути змінена; сума комісійних по виданій позиці; належні банку виплати у зв'язку з використанням кредиту і забезпечення цього кредиту заставою; умови використання кредиту позичальником; строк погашення позики; зобов'язання позичальника надавати банку інформацію та документи про його фінансовий стан.

Первинними документами з обліку зобов'язань з оренди є розрахунки та довідки бухгалтерії, платіжні доручення, виписки банку, акти приймання-передачі основних засобів, видатковий касовий ордер тощо.

Відображення в бухгалтерському обліку зобов'язань за виконані роботи (надані послуги) здійснюється на підставі акту приймання-передачі виконаних робіт (наданих послуг).

Основні документи, на підставі яких проводиться нарахування податків до бюджету:

-по ПДВ – податкова накладна;

-по податку на прибуток - первинні документи за операціями, що формують валові доходи і валові витрати, довідки бухгалтерії;
-по податку з доходу – розрахунково-платіжна відомість;
-по ресурсних податках та платежах – розрахунки бухгалтерії;
-штрафні санкції податкових органів оформляються за допомогою актів або протоколів.

Податкова накладна складається постачальником для розрахунку суми ПДВ, що є податковим зобов'язанням постачальника. Продавець товару (робіт, послуг), який зареєстрований як платник ПДВ, зобов'язаний надати покупцю податкову накладну, що дає право на одержання податкового кредиту.

У податковій накладній повинні обов'язково заповнюватися такі реквізити: дата виписки; порядковий номер; особи – продавець і покупець, їх індивідуальні податкові номери, місцезнаходження і номер телефону продавця і покупця, номери свідоцтв про реєстрацію платників податку на додану вартість; умови продажу; форма проведення розрахунків; номенклатура поставки товарів (робіт, послуг) продавця; одиниці виміру товару; кількість, ціна продажу одиниці продукції без урахування ПДВ, обсяг продажу без урахування ПДВ, що підлягає оподаткування за ставками 20%, 0%, звільнення від ПДВ; загальна сума коштів, що підлягає сплаті без ПДВ; податок на додану вартість і загальна сума ПДВ; надбавки і знижки, надані покупцю.

Перерахування податків та обов'язкових платежів здійснюється на підставі платіжних доручень. Крім того, про сплату податків можуть свідчити виписки банку.

Для забезпечення оплати підприємством-покупцем бажаних цінностей на його адресу від постачальника виставляється рахунок (*рахунок-фактура*), в якому вказується кількість, ціна і загальна сума (з урахуванням ПДВ) щодо їх оплати. В свою чергу, перерахування коштів на розрахунковий рахунок постачальника здійснюється за допомогою *платіжного доручення*. Підтвердженням здійснення оплати постачальнику є виписка банку по розрахунковому рахунку підприємства.

3. Документування операцій з необоротними активами

Для первинного обліку всіх видів *основних засобів* (далі - ОЗ), а також для групового обліку однотипних об'єктів ОЗ, що надійшли в експлуатацію в одному календарному місяці та мають одне й те саме виробничо-господарське призначення, технічну характеристику й вартість застосовують *інвентарну картку обліку основних засобів*. Інвентарну картку ведуть у бухгалтерії на кожний об'єкт або групу об'єктів. При груповому обліку до неї записують окремі об'єкти ОЗ за позиціями. Форму заповнюють в одному примірнику на підставі “Акта (накладної) приймання-передачі (внутрішнього переміщення) основних засобів” (форма ОЗ-1), технічної та іншої документації.

Підставою для відміток про вибуття об'єктів ОЗ при переданні їх іншому підприємству (організації), а також про переміщення в середині підприємства служить “*Акт (накладна) приймання-передачі (внутрішнього переміщення) основних засобів*” (форма № ОЗ-1); при списанні об'єкта ОЗ внаслідок старіння та зносу – “*Акт на списання основних засобів*” (форма № ОЗ-3). Записи про закінчені роботи з

добудування, дообладнання, реконструкції та модернізації, ремонту об'єкта ведуть у картці на підставі *“Акта приймання-здачі відремонтованих, реконструйованих і модернізованих об'єктів” (форма №ОЗ-2)*. У розділі *“Коротка індивідуальна характеристика об'єкта”* записують тільки основні якісні та кількісні показники об'єкта ОЗ, зазначають найважливіші прибудови, пристосування та пристрої до об'єкта. Причому обмежуються двома-трьома найважливішими якісними показниками, бажано виключаючи дублювання даних з технічної та іншої документації на цей об'єкт.

У випадку групового обліку ОЗ коротку індивідуальну характеристику в інвентарній картці дають не за кожним об'єктом окремо, а в цілому за всією групою.

Якщо у результаті реконструкції (модернізації), добування та дообладнання значно змінилися якісні та кількісні показники в характеристиці об'єкта, у попередній інвентарній картці неможливо відобразити всі показники, що характеризують реконструйований (модернізований, дообладнаний) об'єкт в цілому, її заміняють на нову. Стару інвентарну картку зберігають, як довідковий документ. Після заповнення інвентарної картки основних засобів її необхідно зареєструвати в Описі інвентарних карток з обліку основних засобів. Опис в одному примірнику складає бухгалтерія підприємства за кожною класифікаційною групою (видом) основних засобів.

Вибуття об'єкта основних засобів зазначають в інвентарній картці основних засобів, яку вилучають із картотеки. Цю інформацію обов'язково відображають у графі *“Відмітка про вибуття” форми № ОЗ-7*. Акт списання основних засобів (форма № ОЗ-3) не поширюється на списання автотранспортних засобів. Для них затверджена інша форма акта, а саме – *Акт на списання автотранспортних засобів (форма № ОЗ-4)*.

Як і при списанні будь-якого іншого об'єкта ОЗ, рішення про списання об'єкта автотранспорту приймає комісія, яку призначає керівник підприємства. Акт № ОЗ-4 складають у двох примірниках: перший передають до бухгалтерії, другий залишається в особи і є підставою для здавання на склад матеріальних цінностей і металобрухту, що залишився в результаті списання.

Картку обліку руху основних засобів (форма № ОЗ-8) застосовують для обліку руху об'єктів основних засобів у разі, коли облікову документацію обробляють вручну. Підставою для її заповнення є дані інвентарних карток за відповідними класифікаційними групами ОЗ. Після заповнення картку обліку руху обов'язково звіряють з даними синтетичного обліку.

Форму (№ ОЗ-9) використовують для обліку кожного окремого об'єкта основних засобів за місцем їх знаходження (експлуатації) та за матеріально відповідальними особами. Дані цього списку мають бути тотожні записам в інвентарних картках обліку основних засобів (форма ОЗ-6), які веде бухгалтерія підприємства.

Відомість нарахування амортизації відноситься до групувальних та накопичувальних відомостей, являє собою відомість розрахунку балансової вартості об'єктів ОЗ і визначення суми амортизаційних відрахувань по кожному з них.

Інформація про господарські операції підприємства за звітний період з облікових реєстрів переноситься у згрупованому вигляді до Головної книги та

бухгалтерських звітів.

Аналогічному документуванню підлягають операції з нематеріальними активами та іншими необоротними матеріальними активами.

Картка обліку малоцінних та швидкозношуваних предметів (форма №МШ-2) застосовується для обліку малоцінних та швидкозношуваних предметів, виданих під розписку працівнику для тривалого користування. Заповнюється в одному примірнику на кожного, хто одержав ці предмети.

Акт вибуття малоцінних та швидкозношуваних предметів (форма №МШ-4) застосовується для оформлення поломки та втрати предметів. Його складають в одному примірнику на одного або декількох працівників. При втраті МНМА з вини працівника акт складають у двох примірниках (один залишається у матеріально відповідальній особі, а другий передають в бухгалтерію для утримання у встановленому порядку вартості втраченого предмета).

Особова картка обліку спецодягу, спецвзуття та запобіжних засобів (форма №МШ-6) застосовується для обліку спецодягу, спецвзуття та запобіжних засобів, які видаються працівникам підприємства в індивідуальне користування за встановленими нормами. Картка в одному примірнику зберігається у матеріально відповідальній особі. У випадку втрати взятих предметів спецодягу або запобіжних засобів в особовій картці за формою №МШ-6 в рядку загубленого предмета в розділі “Повернено” робиться запис “Акт вибуття №__ і дата”.

Акт на списання малоцінних та швидкозношуваних предметів (форма №МШ-8) застосовується для оформлення списаних морально застарілих, зношених і непридатних для подальшого використання спецодягу, спецвзуття та інших МНМА і здавання їх матеріально відповідальній особі для утилю. Акт складається в одному примірнику комісією на підставі разових актів вибуття (форма №МШ-4). Після здавання цих предметів до утилю акт разом із розпискою матеріально відповідальній особі здають до бухгалтерії. На різні види малоцінних предметів акти на списання складаються окремо.

Одиницею обліку бібліотечного фонду є примірник – кожна окрема одиниця книги, що надходить на підприємство. Підприємство зобов'язане вести сумарні та індивідуальний облік книг, що надходять до бібліотечного фонду і вибувають в установлених одиницях обліку.

Формою сумарного обліку є книга або журнал, що містить відомості про надходження та вибуття з фонду. Підставою для внесення періодичних видань до книги сумарного обліку є акт, який складається в міру завершення надходження періодичних видань протягом року.

Вибуття окремих одиниць відображаються у книзі сумарного обліку на основі акта про виключення окремої одиниці з бібліотечного фонду.

Основним нормативним документом на території України, що визначає умови видачі користування і повернення предметів прокату, є Порядок надання у тимчасове користування громадянам предметів культурно-побутового призначення та господарського споживання, затвердженого наказом Українського союзу об'єднань підприємств і організацій побутового обслуговування населення від 16 грудня 1999 року № 46.

Документування операцій з оборотними активами та розрахунками

Таблиця 3

Основні документи первинного обліку оборотних активів та розрахунків

№ з/п	Назва документу	Призначення	Де і ким виписується	К-сть примірн.
1	2	3	4	5
<i>Операції з запасами</i>				
1.	Журнал обліку вантажів, що надійшли М-1	Застосовується для реєстрації транспортних документів, пов'язаних з отриманням вантажів	Відділом постачання	1
2.	Довіреність М-2	Призначена для підтвердження права окремої посадової особи виступати довіреною особою підприємства при отриманні запасів	Виписується на підприємстві і підписується бухгалтером та керівником	1
3.	Акт списання бланків довіреностей М-2а	Призначений для списання використаних бланків довіреностей	Затверджується керівником підприємства	1
4.	Журнал реєстрації довіреностей М-3	Призначений для реєстрації виданих довіреностей та розписки в їх отриманні	Заповнюється при видачі довіреності	1
5.	Прибутковий ордер М-4	Використовується на складі, заповнюється в день надходження запасів при відсутності розбіжностей з документами постачальника, при оприбуткуванні запасів, отриманих з переробки	Матеріально відповідальною особою у день надходження цінностей на склад	1
6.	Акт про приймання матеріалів М-7	Застосовується при прийнятті запасів, якщо є розбіжності з документами постачальника, або коли виробничі запаси надійшли без документів.	Приймальною комісією з обов'язковою участю матеріально відповідальної особи та представника відправника	2
7.	Лімітно-забірна картка М-8, 9, 28, 28а	Використовується для систематичного відпуску у виробництво лімітованих	Відділом постачання або плановим відділом	2

№ з/п	Назва документу	Призначення	Де і ким виписується	К-сть примірн.
1	2	3	4	5
		матеріалів, для поточного контролю за дотриманням встановлених лімітів їх відпуску.		
8.	Акт-вимога на заміну (додатковий відпуск) матеріалів М-10	Заповнюється при разовому відпуску запасів для виробничих та господарських потреб	Виписується на складі комірником	2
9.	Накладна-вимога на відпуск (внутрішнє переміщення) матеріалів М-11	Використовується для разового відпуску запасів всередині підприємства	Підписується головним бухгалтером або особою, на те уповноваженою.	2
10.	Картка № складського обліку матеріалів М-12	Використовується для обліку виробничих запасів на складі	Складається працівниками бухгалтерії і передається МВО	1
11.	Відомість обліку залишків матеріалів на складі М-14	Використовується для взаємозв'язку складського та бухгалтерського обліку	Ведеться на складі, протягом місяця знаходиться в бухгалтерії	1
12.	Матеріальний ярлик М-16	Використовується для позначення одиниць запасів	Завідуючим складом	1
13.	Сигнальна довідка про відхилення фактичного залишку матеріалів від встановлених норм запасу М-18	Складається у разі виявлення відхилень фактичного залишку виробничих запасів від встановлених норм	Завідуючим складом (комірником)	1
14.	Матеріальний звіт М-19	Складається МВО і передається до бухгалтерії; відображає рух запасів на складі за певний період	Матеріально відповідальними особами	1
15.	Рахунок-фактура	Використовуються для розрахунків між постачальниками та покупцями за відвантажені товари		
16.	Товарно-	Призначена для обліку поставок		

№ з/п	Назва документу	Призначення	Де і ким виписується	К-сть примірн.
1	2	3	4	5
	транспортна накладна 1-ТН	запасів та розрахунків за їх перевезення автомобільним транспортом.		
17.	Акт закупки ТМЦ	Використовується при закупівлі запасів підзвітними особами у фізичних осіб на ринку та в інших місцях торгівлі. Форма Акту повинна бути затверджена наказом про облікову політику.	Підзвітними особами	1
<i>Операції з грошовими коштами</i>				
1.	Грошовий чек	Містить письмове доручення власника рахунку в установі банку про видачу вказаної в ньому суми готівки в межах залишку коштів на поточному рахунку	Підписується особами, які мають право підпису і зазначені у банківській картці із зразками підписів	1
2.	Заява на переказ готівки	Документ, на підставі якого здійснюються операції по поточному рахунку при готівкових розрахунках	Підписується бухгалтером і касиром банку	1
3.	Платіжне доручення	Застосовуються в розрахунках за товарними і нетоварними платежами; у порядку попередньої оплати; в інших випадках відповідно до укладених договорів та/або законодавства України	Оформляється платником	2
4.	Платіжна вимога-доручення	Застосовуватися в розрахунках усіма учасниками безготівкових розрахунків	Оформляється отримувачем коштів	2
5.	Акредитив	За операціями за акредитивами всі зацікавлені сторони мають справу лише з документами		2
7.	Прибутковий касовий ордер КО-1	Застосовується для оформлення надходження грошей до каси при обробці інформації як з використанням обчислювальної техніки, так і без неї	Випишується робітником бухгалтерії та відписується головним бухгалтером	1
8.	Видатковий касовий ордер КО-2	Застосовується для оформлення видачі грошей з каси при обробці інформації як з використанням обчислювальної техніки, так і без неї	Випишується робітником бухгалтерії, підписується керівником та головним	1

№ з/п	Назва документу	Призначення	Де і ким виписується	К-сть примірн.
1	2	3	4	5
			бухгалтером	
<i>Облік дебіторської заборгованості</i>				
1.	Накладна	Складається при відвантаженні товарів (робіт) в двох примірниках незалежно від термінів та форми розрахунків	Складається комірником (матер. відпов. особою)	
3.	Акт виконаних робіт (наданих послуг)	Складається для фактичного представлення замовнику результатів виконаних робіт (наданих послуг)	Складається виконавцем	1
4.	Платіжне доручення	Застосовуються в розрахунках за товарними і нетоварними платежами; у порядку попередньої оплати; в інших випадках відповідно до укладених договорів та/або законодавства України	Оформляється платником	2
5.	Виписка банку з рахунку	Містить дані про стан рахунку	Видається банком	1
6.	Прибутковий касовий ордер КО-1	Застосовується для оформлення надходження грошей до каси при обробці інформації	Робітником бухгалтерії та підписується головним бухгалтером	1
7.	Повідчення про відрядження	Видається працівнику для виконання службового доручення поза постійним місцем роботи	Видається на підставі наказу керівника	1
8.	Звіт про використання коштів підзвітною особою	Працівник звітує про використані кошти. До звіту додаються закупівельні акти, чеки, квитанції, рахунки готелю, транспортні квитки	Складається працівником	1

Додаток Д

Додаток 1
до Національного положення
(стандарту)
бухгалтерського обліку 25
«Спрощена фінансова звітність»
(пункт 5 розділу I)



Національний університет
водного господарства
та природокористування

Фінансова звітність
малого підприємства

Дата (рік, місяць, число)

Підприємство _____

за ЄДРПОУ

Територія _____

за КОАТУУ

Організаційно-правова
форма господарювання _____

за КОПФГ

Вид економічної діяльності _____

за КВЕД

Середня кількість працівників, осіб _____

Одиниця виміру:

тис.грн з одним десятковим знаком

Адреса, телефон

1. Баланс

на _____ 20__ р.

Форма № 1-м



Національний університет
водного господарства
та природокористування

Код за ДКУД

Актив	Код рядка	На початок звітного року	На кінець звітного періоду
1	2	3	4
I. Необоротні активи	1000		
Нематеріальні активи	1000	СДт 12* - СКт133	
Первісна вартість	1001	СДт 121-127	
Накопичена амортизація	1002	(СКт133)	
Незавершені капітальні інвестиції	1005	СДт 151-155	
Основні засоби:	1010	(СДт10+СДт11)-СКт131-132	
первісна вартість	1011	СДт10+СДт11	
знос	1012	(СКт131-132)	
Довгострокові біологічні активи	1020	СДт16	
Довгострокові фінансові інвестиції	1030	СДт14	
Інші необоротні активи	1090	СДт17+Ст18+СДт19	
Усього за розділом I	1095	Сума значень рядків:1000+1005+1010+1020+10	

		30+1090	
II. Оборотні активи			
Запаси:	1100	СДт20+СДт22+СДт23+ СДт24+ СДт25+СДт26+СДп.27+СДп.28	
у тому числі готова продукція	1103	СДт26,27	
Поточні біологічні активи	1110	СДт21	
Дебіторська заборгованість за товари, роботи, послуги	1125	СДт361-364,377	
Дебіторська заборгованість за розрахунками з бюджетом	1135	СДт64,65,378	
у тому числі з податку на прибуток	1136	СДт641/под.приб	
Інша поточна дебіторська заборгованість	1155	СДт37,66,63...	
Поточні фінансові інвестиції	1160	СДт35	
Гроші та їх еквіваленти	1165	СДт30,31,335,34	
Витрати майбутніх періодів	1170	СДт39	
Інші оборотні активи	1190	СДт331-334,643	
Усього за розділом II	1195	Сума значень рядків: 1100 +1110+1125 +1135+ 1155+1160+1165+1170+1190	
III. Необоротні активи, утримувані для продажу, та групи вибуття	1200	СДт286	
Баланс	1300	Сума розділів I, II, III	
Пасив	Код рядка	На початок звітного року	На кінець звітного періоду
1	2	3	4
I. Власний капітал			
Зареєстрований (пайовий) капітал	1400	СКт40	
Додатковий капітал	1410	СКт41+СКт42	
Резервний капітал	1415	СКт43	
Нерозподілений прибуток (непокритий збиток)	1420	СКт441 (СДт442)	
Неоплачений капітал	1425	(СДт45+СДт46)	
Усього за розділом I	1495	Сума значень рядків: 1400 +1410+1415 +1420+ 1425	
II. Довгострокові зобов'язання, цільове фінансування та забезпечення	1595	СКт47+СКт48+СКт(50, 51, 52, 53, 54, 55)	
III. Поточні зобов'язання			
Короткострокові кредити банків	1600	СКт60+СКт684 (тільки відсотки за кредит)	
Поточна кредиторська заборгованість за:	1610	СКт61	

довгостроковими зобов'язаннями		
товари, роботи, послуги	1615	СКт62+СКт63
розрахунками з бюджетом	1620	СКт641+СКт642
у тому числі з податку на прибуток	1621	СКт641/п.п
розрахунками зі страхування	1625	СКт65
розрахунками з оплати праці	1630	СКт66
Доходи майбутніх періодів	1665	СКт69
Інші поточні зобов'язання	1690	СКт(681,682,683,685)+Кт372+СКт644
Усього за розділом III	1695	Сума значень рядків: 1610 +1615+1620 +1621+1625+1630+1665+1690
IV. Зобов'язання, пов'язані з необоротними активами, утримуваними для продажу, та групами вибуття	1700	СКт680
Баланс	1900	Сума розділів I, II, III,IV

*сальдо за дебетом рахунку, відповідно, на початок/кінець звітного періоду

2. Звіт про фінансові результати за _____ 20__ р.

Стаття	Код рядка	За звітний період	За аналогічний період попереднього року
1	2	3	4
Чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)	2000	Обороти за кредитом субрахунків 701,702,703 без непрямих податків і зборів та інших вирахувань з доходу	
Інші операційні доходи	2120	Оборот за кредитом рахунку 71 (без ПДВ)	
Інші доходи	2240	Оборот за кредитом рахунків 72,73,74 (без ПДВ)	
Разом доходи	2280	Сума значень рядків: 2000 + 2120 + 2240	
Собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг)	2050	Виробнича собівартість реалізованої продукції (робіт, послуг, товарів) собівартість реалізованої продукції (робіт, послуг) та/або собівартість реалізованих товарів, визначена відповідно до Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 16 "Витрати": обороти по	

		Дт901-903
Інші операційні витрати	2180	Адміністративні витрати, витрати на збут, інші операційні витрати: обороти за дебетом рахунків 92,93, 94
Інші витрати	2270	Фінансові витрати, витрати від участі в капіталі, інші витрати: обороти за дебетом рахунку 95,96,97
Разом витрати	2285	Сума значень рядків: 2050 + 2180 + 2270
Фінансовий результат до оподаткування	2290	Результат: 2280 - 2285
Податок на прибуток	2300	Сума податку на прибуток, яка визначається в розмірі податку на прибуток за звітний період: Дт98 - Кт 641/ под. на прибуток
Чистий прибуток (збиток)	2350	Чистий прибуток або чистий збиток - різниця між сумою фінансового результату до оподаткування і сумою витрат з податку на прибуток: 2290 - 2300



Національний університет
водного господарства
та природокористування

Додаток Е

Додаток 2
до Національного положення
(стандарту)
бухгалтерського обліку 25
«Спрощена фінансова звітність»
(пункт 5 розділу І)



Національний університет
водного господарства
та природокористування

ФІНАНСОВА ЗВІТНІСТЬ
мікропідприємства

Дата (рік, місяць, число)

Підприємство _____
Територія _____
Організаційно-правова
форма господарювання _____
Вид економічної діяльності _____
Середня кількість працівників, осіб _____
Одиниця виміру:
тис.грн з одним десятковим знаком
Адреса, телефон _____

за ЄДРПОУ
за КОАТУУ
за КОПФГ

за КВЕД

1. Баланс

на _____ 20__ р.

1801006

Форма № 1-мс

Код за ДКУД

Актив	Код рядка	На початок звітного року	На кінець звітного періоду
1	2	3	4
I. Необоротні активи			
Основні засоби:	1010	СДт(10,11,12,15,16)-СКт131-133)	
первісна вартість	1011	СДт10+СДт11+ СДт12+ СДт15+ СДт16	
знос	1012	(СКт131-132)	
Інші необоротні активи	1090	СДт14+17+Ст18+СДт19	
Усього за розділом I	1095	Сума значень рядків:1010+1090	
II. Оборотні активи			
Запаси	1100	СДт20+СДт21+СДт22+СДт23+ СДт24+ СДт25+СДт26+СДп.27+СДп.28	
Поточна дебіторська заборгованість	1155	СДт36+СДт34+СДт37+СДт64+СДт 65+ СДт66+СДт643 +СДт63+ СДт68	

Гроші та їх еквіваленти	1165	СДт30,31,335	
Інші оборотні активи	1190	СДт35 + СДт39	
Усього за розділом II	1195	Сума значень рядків: 1100+1155+1165+1190	
Баланс	1300	Сума розділів I, II	
Пасив	Код рядка	На початок звітного року	На кінець звітного періоду
1	2	3	4
I. Власний капітал			
Капітал <small>сподарства та природокористування</small>	1400	СКт40+СКт41+СКт42+СКт43+ (СДт 45, 46)	
Нерозподілений прибуток (непокритий збиток)	1420	СКт441 (СДт442)	
Усього за розділом I	1495	Сума значень рядків (1400 +1420)	
II. Довгострокові зобов'язання, цільове фінансування та забезпечення	1595	СКт47+СКт48+СКт (50, 51, 52, 53, 54, 55)	
III. Поточні зобов'язання			
Короткострокові кредити банків	1600	СКт60,61+СКт684 (тільки відсотки за кредит)	
Поточна кредиторська заборгованість за: товари, роботи, послуги	1615	СКт62+СКт63	
розрахунками з бюджетом	1620	СКт641+СКт642	
розрахунками зі страхування	1625	СКт65	
розрахунками з оплати праці	1630	СКт66	
Інші поточні зобов'язання	1690	СКт 67+СКт 68+ СКт69 + СКт3+СКт644	
Усього за розділом III	1695	Сума значень рядків: 1600+1615 +1620 +1621+ 1625+1630+1690	
Баланс	1900	Сума розділів I, II, III	

2. Звіт про фінансові результати
за _____ 20__ р.

Форма № 2-мс
Код за ДКУД

Стаття	Код рядка	За звітний період	За попередній період
1	2	3	4
Чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)	2000	Обороти за кредитом субрахунків 701,702,703 без непрямих податків і зборів та інших вирахувань з доходу	
Інші доходи	2160	Оборот за кредитом рахунків 71,	

		72,73,74 (без ПДВ)
Разом доходи	2280	Сума значень рядків: 2000 + 2260
Собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг)	2050	Виробнича собівартість реалізованої продукції (робіт, послуг, товарів): обороти по Дт 901-903
Інші витрати	2165	Інші витрати операційної діяльності та інші витрати діяльності: обороти за дебетом рахунку 92,93,94,95,96,97
Разом витрати	2285	Сума значень рядків: 2050 + 2165
Фінансовий результат до оподаткування	2290	Різниця між доходами та всіма витратами підприємства: 2280-2285
Податок на прибуток	2300	Сума податку на прибуток, яка визначається в розмірі податку на прибуток за звітний період: Дт 98 - Кт 641/ под. на прибуток
Витрати (доходи), які зменшують (збільшують) фінансовий результат після оподаткування	2310	Відображається різниця між витратами і доходами, які не визнаються витратами або доходами <u>Податковим кодексом України</u> , не відображені у складі витрат і доходів даного Звіту в інших статтях
Чистий прибуток (збиток)	2350	Значення: 2290 - 2300 - (+) 2310

Додаток К


Податковий менеджмент СМП

Таблиця 1

Етапи та напрями процесу податкового планування в системі управління підприємством

Етапи процесу податкового планування	Напрями податкового планування
1	2
1. Прогнозування і планування	Розробка податкової політики та податкового плану підприємства
	Формування графіку податкових платежів
	Розробка податкової облікової політики підприємства
	Розробка інформаційної моделі податкового обліку (формування графіку документообігу, робочого плану рахунків, визначення форм та методики заповнення відповідних облікових реєстрів, розробка процедур щодо формування податкових декларацій)
	Оцінювання тенденцій розвитку податкового законодавства та їх впливу на податкові зобов'язання підприємства
	Прогнозування податкових наслідків збільшення масштабів господарювання, його переорієнтації, виходу на нові ринки збуту

2. Виконання	Організація і координація діяльності всіх підрозділів, відповідальних за формування об'єктів оподаткування
	Уточнення схем оподаткування та податкової політики у зв'язку із внесенням змін у чинне податкове законодавство
	Внесення коригувань у податковий план, податкову облікову політику підприємства, модель податкового обліку
3. Контроль та аналіз	Реалізація процедур контролю податкових декларацій підприємства
	Перевірка запланованих і фактичних податкових платежів
	Контроль дотримання графіку податкових виплат та аналіз причин його недотримання
	Контроль виконання службових обов'язків працівниками фінансової (облікової) служби, пов'язаних з реалізацією завдань податкового обліку і звітності
	Виконання аналітичних розрахунків з метою виявлення факторів, які впливають на показники податкової звітності підприємства
	Виявлення причин розбіжностей між плановими і фактичними обсягами податкових витрат
	Аналіз причин відхилення від встановленого графіку представлення інформації та документів щодо оподаткування
4. Оптимізація	Усунення причин неточностей чи помилок у податкових деклараціях
	Усунення причин відхилень від планів, коригування планових розрахунків
	Усунення причин відхилень від встановленого графіку виплат, ліквідація заборгованості по податкам та ліквідація причин податкових неплатежів
	Уточнення графіків формування документів і подання податкових декларацій
	Прийняття заходів впливу щодо працівників фінансової (облікової) служби при виявленні фактів недобросовісного та несумлінного виконання службових обов'язків
	Мотивація роботи персоналу фінансової (облікової) служби, а також інших підрозділів, пов'язаних з формуванням об'єктів оподаткування та розрахунком податків і зборів, з метою забезпечення ефективного податкового обліку і звітності


 Національний університет водного господарства та природокористування



Таблиця 2

Графік документообігу системи податкового планування

Центр відповідальності вихідного документа	Центр відповідальності вхідного документа	Назва документа	Характеристика документа
1	2	3	4
Фінансовий директор	Відділ податкового планування*	Розпорядження про створення відділу податкового планування**	Установчий документ відділу податкового планування***
Планово-економічний відділ	Відділ податкового планування*	Бюджет без урахування податків і зборів	Бюджет без урахування податкової складової його витратної частини
Відділ податкового планування*	Фінансовий відділ	Календар податкових платежів	Графік сплати кожного податку та збору підприємства відповідно до податкового законодавства
Відділ податкового планування*	Органи державної фіскальної служби	Заява, запит для отримання інформації	Запит щодо отримання інформаційно-довідкових послуг від державної фіскальної служби по питаннях, які виникають у практичній діяльності підприємства і мають суперечливе трактування
Відділ податкового планування*	Відділ податкового планування*	Доповідні й аналітичні записки, довідки	Питання, які виникають в процесі формування системи податкового планування та вимагають вирішення через співпрацю кількох підрозділів підприємства
Відділ податкового планування*	Фінансовий директор	Аналітичні записки, довідки	Погодження та затвердження способів податкової оптимізації, розробки схем мінімізації податкових відрахувань, інших питань податкового планування
Фінансовий директор	Відділ податкового планування*, планово-економічний	План заходів щодо оптимізації оподаткування підприємства	Скоригований і затверджений фінансовим директором план конкретних заходів податкової оптимізації

	відділ		
Планово-економічний відділ	Фінансовий директор	Бюджет з урахуванням оптимізованих податкових платежів	Документ, який містить загальногосподарські параметри, передається на повторне погодження та остаточне затвердження
Фінансовий директор	Головний бухгалтер	Затверджений бюджет	Бюджет до виконання в частині нарахування і сплати податків і зборів
Планово-економічний відділ, фінансовий відділ	Фінансовий директор	Звіт про виконання бюджету	Аналіз виконання бюджету, причини відхилення від запланованих показників
Головний бухгалтер	Фінансовий директор	Службова записка	Виявлені відхилення показників, закладених в річному бюджеті, та фактичних показників

* або спеціаліст обліково-фінансової служби, відповідальний за податкове планування;

** або посади відповідального за податкове планування і введення її до штатного розпису;

*** або посадова інструкція відповідального за податкове планування.



Національний університет
водного господарства
та природокористування

Приклади різниць для визначення об'єкта оподаткування податком на прибуток СМП (при умові, що підприємство дотримується принципів ПКУ, визначаючи податкові різниці)

№з/п	Доходи (витрати), які впливають на фінансовий результат та об'єкт оподаткування звітного періоду	Бухгалтерський облік операцій		Вплив різниць на формування доходів (Д) та витрат (В)	
		Дт	Кт	Д (+/-)	В (+/-)
1	2	3	4	5	6
	<i>Доходи (ст.138 - 148 ПКУ)</i>				
1	Отримані аванси від покупців, без ПДВ	30,31	681	+	
2	Справедлива вартість безоплатно отриманих основних засобів	10	424	+	
3	Одержана поворотна фінансова допомога від осіб, що не є платниками податку на прибуток, яка залишається неповерненою на кінець звітного періоду	30,31	685	+	
4	Реалізація товарів (робіт, послуг) пов'язаним особам за договірними цінами, меншими за звичайні ціни, без ПДВ – сума відповідної різниці в цінах	30,31,36	701-703	+	
	Витрати (ст.138 - 148 ПКУ)				
1	Попередня оплата за товари (роботи, послуги) для забезпечення виробничої діяльності	371	311		+
2	Витрати на відрядження працівників (п.5.4.8 ПКУ)				
	- в межах норм	91,92-94	372		
	- понад норм	91,92-94	372		-
3	Одержані послуги невиробничого характеру з оплатою в звітних або наступних періодах, без ПДВ	949	631,685		-
4	Сума коштів або вартості товарів, виконаних робіт, наданих послуг, безоплатно перерахованих (переданих) протягом звітного (податкового) року неприбутковим організаціям, у розмірі, що перевищує 4 відсотки оподаткованого прибутку попереднього звітного року	949	20,21,68 5...		-

№з/п	Доходи (витрати), які впливають на фінансовий результат та об'єкт оподаткування звітного періоду	Бухгалтерський облік операцій		Вплив різниць на формування доходів (Д) та витрат (В)	
		Дт	Кт	Д (+/-)	В (+/-)
1	2	3	4	5	6
5	Списана залишкова вартість об'єкта невиробничих основних засобів або невиробничих нематеріальних активів, визначеної відповідно до національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку або міжнародних стандартів фінансової звітності, у разі ліквідації або продажу такого об'єкта	286 943	10,11 286		-
6	Уцінка запасів за принципом ПСБО 9	946	20-28		-
7	Дооцінка запасів за принципами П(С)БО 9 Нараховано: - суму матеріальної допомоги, що звільняється від оподаткування - суму перехідної відпустки	20-28 949 39	716 661 661	-	
8	Нараховано знос невиробничих основних засобів	949	131-132		-
9	Позитивна різниця між сумою амортизації, розрахованої за принципами П(С)БО 7 та ПКУ	23,91,92...	131-132		-
10	Від'ємна різниця між сумою амортизації, розрахованої за П(С)БО 7 та ПКУ Сума витрат на формування резерву сумнівних боргів відповідно до національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку або міжнародних стандартів фінансової звітності	944	38	+	-
11	Сума витрат від списання дебіторської заборгованості понад суму резерву сумнівних боргів.	944	36		+

Додаток Л

Анкета вивчення факторів середовища контролю при аудиті звітності малих підприємств

№ п/п	Питання	Відповідь		Примітка	Джерела інформації
		Так	Ні		
1.	Чи є підприємство?				
	- збитковим				
	-прибутковим				
2.	Як ви оцінюєте економічну ситуацію на малому підприємстві?				
	-позитивно				
	-негативно				
3.	Яка форма власності малого підприємства?				
	– приватна				
	– товариство з обмеженою відповідальністю				
	– інша				
4.	Який характер господарської діяльності малого підприємства?				
	– виготовлення продукції				
	– виконання робіт				
	– надання послуг				
5.	Чи займається мале підприємство торгівельною діяльністю?				
	– оптовою				
	– роздрібною				
6.	Чи здійснює мале підприємство одночасно декілька видів діяльності?				

7.	Чи відбулися у звітному періоді (очікуються найближчим часом) зміни?:				
	– у складі керівництва				
	– у складі власників				
8.	Як здійснюється керівництво підприємством?				
	– одноосібно				
	– колегіально				
9.	Яка форма розрахунків переважає на малому підприємстві?:				
	– готівкова				
	– безготівкова				
10.	Чи отримувало мале підприємство позики?:				
	– банківських установ				
	– інших кредитно-фінансових установ				
11.	Яка система оподаткування малого підприємства?				
	– звичайна				
	– спрощена				
12.	Яка організаційна структура малого підприємства?				
	– проста				
	– складна				
13.	Чи розроблені посадові обов'язки (інструкції) облікових працівників?				
14.	Чи існує чіткий розподіл функціональних обов'язків на малому підприємстві?				
15.	Яке відношення керівництва до комерційних ризиків?				

	– схильність до ризику				
	– помірна обережність				
	– неохочість до ризику				
16.	Чи є власник малого підприємства одночасно його керівником?				
17.	Чи приймає власник (-и) участь у оперативному управлінні малим підприємством?				
18.	Чи здійснює керівництво контроль за діяльністю малого підприємства?				
19.	Чи є родинні стосунки між				
	– працівниками малого підприємства				
	– керівництвом та окремими працівниками малого підприємства				
20.	Чи відповідає кадрове забезпечення розміру і структурі малого підприємства?				
21.	Чи можливі конфлікти інтересів підрозділів (осіб) малого підприємства?				
22.	Який рівень освіти, кваліфікації, практичного досвіду роботи управлінського персоналу малого підприємства?				
	– низький				
	– середній				
	– високий				
	облікового персоналу?				
	– низький				
	– середній				
	– високий				

23.	Чи існує розподіл повноважень та відповідальності між обліковими працівниками малого підприємства?				
24.	Чи висока плінність:				
	– облікових працівників малого підприємства				
	– матеріально-відповідальних осіб?				
25.	Який рівень завантаженості роботою облікових працівників?				
	– надмірний				
	– помірний				
	– оптимальний				
26.	Чи працюють облікові працівники за сумісництвом?				
	– на перевіряємому малому підприємстві				
	– на інших підприємствах				
27.	Чи приділяє керівництво належну увагу організації бухгалтерського обліку на малому підприємстві?				
28.	Чи звертається мале підприємство до консультаційних послуг аудиторських фірм?				
	– іноді;				
	– не використовує;				
	– широке використання консультацій				

Додаток М

Таблиця 1

Твердження, які аудитор використовує при розгляді різних типів потенційних викривлень під час аудиту фінансової звітності *

Твердження щодо класів операцій та подій, а також пов'язаних розкриттів протягом періоду аудиту		Твердження щодо залишків рахунків та відповідних розкриттів на кінець періоду	
Наявність	операції та події, які були зареєстровані або розкриті, дійсно мали місце і стосуються суб'єкта господарювання	Існування	активи, зобов'язання та власний капітал наявні
Повнота	всі операції та події, які повинні реєструватися, були зареєстровані, а всі пов'язані розкриття, які необхідно було включити у фінансову звітність, було включено	Права та зобов'язання	суб'єкт господарювання має або контролює права на активи, а зобов'язання є зобов'язаннями суб'єкта господарювання
Точність	суми та інші дані, пов'язані із зареєстрованими операціями і подіями, були записані правильно, а пов'язані розкриття були відповідно виміряні й викладені	Точність, оцінка та розподіл	активи, зобов'язання та власний капітал включені до фінансової звітності у відповідних сумах, усі пов'язані з цим коригування щодо оцінки або розподілу належно зареєстровані, а пов'язані розкриття було відповідно виміряні та викладені

Твердження щодо класів операцій та подій, а також пов'язаних розкриттів протягом періоду аудиту		Твердження щодо залишків рахунків та відповідних розкриттів на кінець періоду	
Закриття періоду	операції та події були зареєстровані у правильному обліковому періоді	<i>не застосовується</i>	<i>не застосовується</i>
Класифікація	операції та події були зареєстровані на належних рахунках	Класифікація	активи, зобов'язання та участь у капіталі було відображено на відповідних рахунках
Подання	операції та події відповідно узагальнені або деталізовані й чітко викладені, а пов'язані розкриття є релевантними та зрозумілими в контексті вимог застосовної концептуальної основи фінансового звітування	Подання	активи, зобов'язання та участь у капіталі відповідно узагальнені або деталізовані та чітко викладені, а пов'язані розкриття є релевантними і зрозумілими в контексті вимог застосовної концептуальної основи фінансового звітування

*Складено з використанням МСА 300 «Планування аудиту фінансової звітності»

Коригування змістового наповнення критеріїв оцінювання предмету перевірки завдань з надання впевненості

Критерій	МСЗНВ 3000 (редакція МСА 2013 р.)	МСЗНВ 3000 (переглянутий) (редакція МСА 2016-2017 р.)
1	2	3
Доречність	Критерій сприяє висновкам, що допомагають визначитись користувачам у процесі прийняття рішень.	Доречність критеріїв призводить до отримання такої інформації про предмет завдання, яка допомагає визначеним користувачам у прийнятті рішень.
Повнота	Критерії є достатньо повними, якщо не пропущені важливі чинники, які можуть впливати на висновки в контексті обставин завдання. Повні критерії містять за потреби, контрольні показники для подання й розкриття інформації.	Критерії вважаються повними, якщо інформація про об'єкт, підготовлена відповідно до них, не містить упущень, які, як можна очікувати, вплинуть на рішення визначених користувачів, зроблених на основі цієї інформації про предмет. Повні критерії включають, де це доречно, контрольні показники для подання та розкриття.
Достовірність	Достовірні критерії уможливають обґрунтовану послідовну оцінку чи визначення предмета перевірки, включаючи, якщо це доречно, подання та розкриття інформації, якщо вони застосовуються за подібних обставин однаково кваліфікованими фахівцями-практиками	<i>не застосовується</i>

1	2	3
Нейтральність	Нейтральні критерії сприяють неупередженим висновкам	Нейтральні критерії приводять до того, що інформація про предмет завдання не містить упередженого ставлення, як це необхідно за обставин завдання.
Зрозумілість	Зрозумілі критерії сприяють висновкам, що є чіткими, вичерпними та тлумачення яких не може значно відрізнятись	Зрозумілі критерії приводять до розуміння інформації про предмет завдання визначеними користувачами.
Надійність	<i>не застосовується</i>	Надійні критерії дають змогу виконувати достатньо послідовні вимірювання чи оцінювання предмета завдання, включаючи, де це доречно, подання й розкриття, при застосуванні їх іншими практикуючими фахівцями за подібних обставин.

Інформація про авторів



Національний університет
водного господарства
та природокористування



Левицька Світлана Олексіївна, д. е. н., професор, професор кафедри обліку і аудиту Національного університету водного господарства та природокористування

Автор більше як 260 праць, в тому числі трьох монографій по темі докторської дисертації, співавтор 6 посібників та двох підручників з бухгалтерського обліку та звітності, зокрема: «Бухгалтерський облік в галузях», «Організація бухгалтерського обліку», «Звітність підприємств», «Бухгалтерський облік в управлінні підприємством», «Трансформація бухгалтерського обліку за МСБО та МСФЗ».

Наукові інтереси: проблеми організації облікової системи підприємницької та непідприємницької діяльності, гармонізація принципів бухгалтерського та податкового обліку, стандартизація документальних процесів з урахуванням реформування національної економіки; реформування обліку суб'єктів державного сектора України тощо.



Національний університет
водного господарства
та природокористування



**Осадча Ольга Олексіївна, д.е.н., професор, професор кафедри обліку і аудиту
Національного університету водного господарства та природокористування**

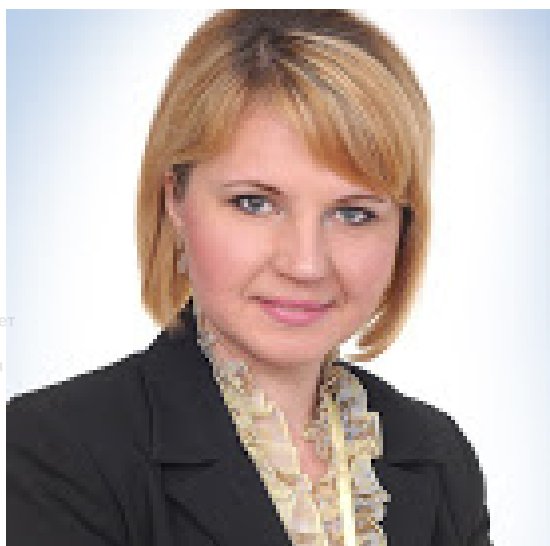
У 2006 році закінчила Національний університет водного господарства та природокористування за спеціальністю «Облік і аудит» з відзнакою. Навчалась в докторантурі Київського національного економічного університету імені Вадима Гетьмана, в 2017 році захистила докторську дисертацію з 2007 року по теперішній час працює на викладацькій роботі в Національному університеті водного господарства та природокористування, спочатку на посаді асистента кафедри обліку і аудиту, а з 2009 року обіймає посаду старшого викладача.

Автор понад 120 публікацій наукового характеру, співавтор підручника «Звітність підприємств» з грифом Міністерства освіти і науки, молоді та спорту України. Викладає лекційні курси: «Податкова система», «Аудит», «Бухгалтерський облік». Має стаж роботи головного бухгалтера акціонерного товариства (АТ «Радіо ТРЕК», 2004-2006 роки).

Наукові інтереси: методологія формування системи обліково-аналітичної інформації про фінансові результати діяльності суб'єктів господарювання, проблеми організації системи управлінського обліку підприємств, податковий облік і звітність тощо.



Національний університет
водного господарства
та природокористування



Антонюк Олена Ростиславівна, д. е. н., доцент, професор кафедри державного управління, документознавства та інформаційної діяльності Національного університету водного господарства та природокористування

Автор більше як 130 наукових та методичних праць, в тому числі двох одноосібних та 5 колективних монографій, автор навчальних посібників, зокрема: «Аудит» (з грифом Міністерства освіти та науки України), «Організація і методика аудиту», автор кандидатського дисертаційного дослідження на тему «Методика і організація бухгалтерського обліку і аудиту на малих підприємствах» та докторського дослідження «Методологія та організація виконання аудиторських послуг (2019 р.)», численних публікацій у закордонних наукових виданнях з питань контролю та аудиторської діяльності. Член Федерації професійних бухгалтерів та аудиторів України, член редколегії наукового фахового видання «Вісник Національного університету водного господарства та природокористування».

Наукові інтереси: теоретичні та практичні питання розвитку аудиту та аудиторських послуг, бухгалтерського обліку та звітності; реформування внутрішнього аудиту суб'єктів державного сектора України.