

Міністерство освіти і науки України
Криворізький національний університет
Факультет економіки та управління бізнесом
Кафедра обліку, оподаткування, публічного управління та адміністрування

ПОЯСНЮВАЛЬНА ЗАПИСКА

до кваліфікаційної (випускної) роботи
за спеціальністю 071 – «Облік і оподаткування»

на тему: «Облік розрахунків з постачальниками та
підрядниками та їх оподаткування»

Виконала студентка групи ОП-20

Пантус Д.С. /  /

Керівник:

к.е.н., старший викладач Росва О.С. /  /

Нормоконтролер:

к.е.н., доцент Голобородько Т.В. /  /

Завідувач кафедри, к.е.н, доцент Адамовська В.С.

/  /

Кривий Ріг
2024 р.

Криворізький національний університет
 Факультет економіки та управління бізнесом
 Кафедра обліку, оподаткування, публічного управління та адміністрування
 Перший (бакалаврський) рівень
 Галузь знань 07 «Управління та адміністрування»
 Спеціальність 071 «Облік і оподаткування»

ЗАТВЕРДЖУЮ:

завідувач кафедри ООПУА
 к.е.н., доцент Адамовська В.С.



«22» лютого 2024 р.

ЗАВДАННЯ

на кваліфікаційну (бакалаврську) роботу студенту

Нинь Діана Дмитрівна

(прізвище, ім'я, по батькові)

1. Тема роботи Облік витрат підприємства за статтями калькуляції та шляхи їх оптимізації

керівник роботи Росва Ольга Сергіївна, д-р філос. з обліку та оподаткування

(прізвище, ім'я, по батькові, науковий ступінь, вчене звання)

затверджено наказом по КНУ від «22» лютого 2024 року № 172 с

2. Строк подання студентом роботи 13 червня 2024р.



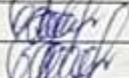

3. Вихідні дані до роботи Закон України про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні; Національні Положення (стандарти) бухгалтерського обліку № 1, 9, 16; статистичні дані, Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку 2, 16, 19, 23, 36, 37, 38; Міжнародні стандарти фінансової звітності 8, 9; ПКУ; облікові дані та звітність КПТМ «Криворіжтепломережа»; дослідження та наукові статті вітчизняних і зарубіжних авторів

4. Зміст пояснювальної записки (перелік питань, які потрібно розробити) вступ, теоретичні основи обліку витрат за статтями калькуляції, висновки, аналітичні аспекти групування й обліку витрат за статтями калькуляції та шляхи їх оптимізації на КПТМ «Криворіжтепломережа»

5. Перелік графічного матеріалу основні теорії групування витрат за статтями калькуляції; рівні регулювання обліку витрат за статтями калькуляції в Україні; основні цілі діяльності КПТМ; основні економічні показники діяльності КПТМ «Криворіжтепломережа» за 2021-2023рр; витрати за статтями калькуляції КПТМ «Криворіжтепломережа»; заходи зниження витрат та виявлення резервів економії; основні аспекти облікової політики КПТМ; статті калькуляції КПТМ «Криворіжтепломережа»; відображення в

5. Перелік графічного матеріалу: готівкові та безготівкові розрахунки: правила їх організації та обмеження згідно Положення №637; характеристика готівкових та безготівкових розрахунків; залік взаємозаборгованостей; правила та умови; відмінності між категоріями «постачальники» та «підрядники»; поняття терміну «зобов'язання» згідно законодавства; класифікація зобов'язань згідно НП(С)БО 11 та МСБО 37; види кредиторської заборгованості згідно НП(С)БО 11; методи оцінки зобов'язань за Концептуальною основою; відмінності між вимогами МСБО 37 та НП(С)БО 11; юридичний статус, структура майна та Учасники ТОВ «Надєжда Л»; показники діяльності ТОВ «НАДСЖДА Л» за 2020–2022 рр.; структура поточних зобов'язань ТОВ «Надєжда Л»; аналіз взаємовідношення дебіторської та кредиторської заборгованостей ТОВ «Надєжда Л»; опис облікової політики ТОВ «Надєжда Л» в розрізі організації обліку його дебіторської та кредиторської заборгованостей; документування операцій з обліку розрахунків з постачальниками та підрядниками; відображення на рахунках обліку операцій щодо розрахунків з вітчизинними та іноземними постачальниками та підрядниками; розкриття інформації щодо розрахунків з постачальниками та підрядниками у фінансовій звітності; розрахунки з постачальниками та підрядниками та їх податкові наслідки.

6. Консультанти розділів роботи

Розділ	Прізвище, ініціали та посада консультанта	Підпис, дата	
		завдання видав	завдання прийняв
Розділ 1	к.е.н., старший викладач Росва О.С.		
Розділ 2	к.е.н., старший викладач Росва О.С.		

7. Календарний план:

№ з/п	Етапи роботи	Термін виконання
1	Співбесіда зі студентом за тематикою роботи, видача переліку рекомендованої нормативної, інструктивної бази та учбової літератури	22.06.2024
2	Збір матеріалів до кваліфікаційної (випускної) роботи	23.06 - 10.06.2024
3	Групування та аналіз зібраного матеріалу, уточнення завдань кваліфікаційної роботи	15.04 - 25.04.2024
4	Підготовка I розділу кваліфікаційної (випускної) роботи та подання його консультанту	26.04 - 24 - 10.05.24
5	Підготовка II розділу кваліфікаційної (випускної) роботи та подання його консультанту	12.05 - 24.05.2024
6	Підготовка вступної частини	07.06.2024
7	Перевірка роботи керівником та доопрацювання роботи	01.06 - 10.06.2024
8	Отримання відгуку керівника	11.06.2024
9	Попередній захист роботи	07.06.2024
10	Захист роботи в ЕК	19.06.2024

Дата видачі завдання «24» лютого 2024 р.

Студент


(підпис)

Пантус Д.С.
(прізвище та ініціали)

Керівник роботи


(підпис)

к.е.н., старший викладач Росва О.С.
(прізвище та ініціали)

	стор.
ЗАВДАННЯ НА РОБОТУ	2
РЕФЕРАТ	4
ПЕРЕЛІК УМОВНИХ ПОЗНАЧЕНЬ, СИМВОЛІВ, ОДИНИЦЬ, СКОРОЧЕНЬ І ТЕРМІНІВ	5
ВСТУП	6
1 ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ ОБЛІКУ І ОПОДАТКУВАННЯ РОЗРАХУНКІВ З ПОСТАЧАЛЬНИКАМИ ТА ПІДРЯДНИКАМИ	8
1.1 Критичний аналіз підходів до визначення сутності розрахунків з постачальниками та підрядниками	8
1.2 Критерії визнання та оцінювання розрахунків з постачальниками та підрядниками згідно з нормативно-правовими документами, що регламентують порядок їх обліку та оподаткування	18
2 АНАЛІТИЧНІ АСПЕКТИ ОБЛІКУ ТА ОПОДАТКУВАННЯ РОЗРАХУНКІВ З ПОСТАЧАЛЬНИКАМИ ТА ПІДРЯДНИКАМИ ТОВ «НАДЄЖДА Л»	24
2.1 Аналіз діяльності та облікової політики ТОВ «Надежда Л»	24
2.2 Бухгалтерський облік розрахунків з постачальниками та підрядниками ТОВ «Надежда Л»	41
2.3 Проблемні аспекти обліку і оподаткування розрахунків з постачальниками та підрядниками й можливі шляхи їх вирішення	55
ВИСНОВКИ	59
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ	63
ДОДАТКИ	69

Міністерство освіти і науки України
Криворізький національний університет
Факультет економіки та управління бізнесом
**Кафедра обліку, оподаткування, публічного управління
та адміністрування**

РЕФЕРАТ

на кваліфікаційну (випускную) роботу

на тему: **«Облік розрахунків з постачальниками та підрядниками
та їх оподаткування»**

КР: 68 сторінок, 8 таблиць, 42 рисунки, 65 джерел, 41 додаток.

Мета: розглянути та проаналізувати методичні аспекти бухгалтерського обліку розрахунків з постачальниками та підрядниками, а також специфіку їх оподаткування із виокремленням проблемних аспектів в окресленому напрямку.

Предмет дослідження: теоретичні та методичні аспекти обліку розрахунків з постачальниками та підрядниками та їх оподаткування на прикладі ТОВ «Наdejда Л».

Об'єкт дослідження: процес обліку і оподаткування розрахунків з постачальниками та підрядниками.

Методи дослідження: Вирішення поставлених завдань досягнуто на основі застосування загальнонаукових та спеціальних методів дослідження: *класифікації, групування та теоретичного узагальнення* (під час вивчення наукових публікацій, монографій, підручників, нормативно-правових актів з питань обліку розрахунків з постачальниками та підрядниками, а також оподаткування цих операцій); *аналіз та синтез* (визначення основних характеристик щодо розрахунків з постачальниками та підрядниками та їх оподаткування); *спостереження* (під час збору фактичної інформації щодо обліку розрахунків з постачальниками та підрядниками ТОВ «Наdejда Л» та спостереження за процесом обліку даним Товариством); *конкретизація* (для пояснення теоретичних положень щодо обліку та оподаткування розрахунків з постачальниками та підрядниками на конкретних прикладах ТОВ «Наdejда Л»); *логічний* (під час виокремлення проблемних аспектів щодо обліку та оподаткування розрахунків з постачальниками та підрядниками); *графічний* (для унаочнення представлення інформації) тощо.

Результати дослідження: проведено критичний огляд літературних джерел та нормативно-правової бази відносно підходів до визначення сутності, класифікації зобов'язань підприємства у цілому та кредиторської заборгованості підприємства зокрема, розглянуто їх основні ознаки; надано характеристику ТОВ «Наdejда Л» та проаналізовано основні економічні показники його діяльності продовж 2021-2022 рр.; освітлено особливості облікової політики ТОВ «Наdejда Л»; у теоретичному та практичному аспектах розглянуто первинний, аналітичний та синтетичний облік розрахунків з постачальниками та підрядниками, освітлено аспекти їх оподаткування та особливості відображення інформації щодо них у формах фінансової звітності; окреслено проблемні аспекти обліку розрахунків з постачальниками та підрядниками.

Ключові слова: РОЗРАХУНКИ, ЗОБОВ'ЯЗАННЯ, ЗАБОРГОВАНІСТЬ, КРЕДИТОРСЬКА ЗАБОРГОВАНІСТЬ, ПОСТАЧАЛЬНИКИ, ПІДРЯДНИКИ, ПЕРВІННИЙ ОБЛІК, АНАЛІТИЧНИЙ ОБЛІК, СИНТЕТИЧНИЙ ОБЛІК, КУРСОВІ РІЗНИЦІ, ОПОДАТКУВАННЯ, ЗВІТНІСТЬ

ПЕРЕЛІК УМОВНИХ ПОЗНАЧЕНЬ,
СИМВОЛІВ, ОДИНИЦЬ, СКОРОЧЕНЬ І ТЕРМІНІВ

1. ГК – грошові кошти;
2. грн. – гривня;
3. ДЗ – дебіторська заборгованість;
4. див. – дивіться;
5. дод. – додаток;
6. ІНМА – інші необоротні матеріальні активи;
7. КЗ – кредиторська заборгованість;
8. МСБО – Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку;
9. МСФЗ – Міжнародні стандарти фінансової звітності;
10. НП(С)БО – Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку;
11. ОЗ – основні засоби;
12. п. – пункт;
13. п.п. – підпункт;
14. ПДВ – податок на додану вартість;
15. ПЗ – поточні зобов'язання;
16. ПКУ – Податковий Кодекс України;
17. РзПП – розрахунки з постачальниками та підрядниками;
18. РзПП вітчизняними – розрахунки з вітчизняними постачальниками та підрядниками;
19. РзПП іноземними – розрахунки з іноземними постачальниками та підрядниками;
20. рис. – рисунок;
21. ст. – стаття;
22. табл. – таблиця;
23. тис. – тисяча;
24. ТМЦ – товарно-матеріальні цінності;
25. ТОВ – Товариство з обмеженою відповідальністю;
26. ТРП – товари, роботи, послуги.

ВСТУП

У рамках ведення господарської діяльності будь-яка компанія, згідно з потребами свого функціонування, у інших суб'єктів ринку закупає ТМЦ, а також замовляє та оплачує роботи й послуги, необхідні для її роботи. Унаслідок відображення таких операцій в обліку (за умови їх неповної попередньої оплати) у компаній виникають зобов'язання перед постачальниками та підрядниками. Ця заборгованість є неминучою, проте важливо, щоб її обсяги не виходили за межі, допустимі для компанії.

Унаслідок війни в Україні ринкова економіка держави характеризується значною нестабільністю. Така ситуація суттєво підсилює ймовірність:

– для продавців – зростання ризику несплати (або несвоєчасної оплати) виставлених ними рахунків за реалізовану продукцію (ТРП);

– для покупців – до виникнення простроченої кредиторської заборгованості унаслідок порушення ними розрахункової дисципліни, що також потребує негайного вжиття відповідних заходів для усунення негативних наслідків.

Отже, розрахунки з постачальниками та підрядниками (далі – РзПП) – це одна з найважливіших операцій в діяльності будь-якого підприємства. Правильність їх обліку та оподаткування прямо впливає на розрахунок величини податкових зобов'язань підприємства з ПДВ, а також на їх фінансовий стан, ліквідність та платоспроможність.

Мета дослідження – розглянути та проаналізувати методичні аспекти бухгалтерського обліку РзПП, а також специфіку їх оподаткування із виокремленням проблемних аспектів в окресленому напрямку.

Предметом дослідження є теоретичні та методичні аспекти обліку РзПП та їх оподаткування на прикладі ТОВ «Наdejда Л».

Об'єктом дослідження є процес обліку і оподаткування РзПП.

Виходячи з мети завданнями роботи є: здійснити критичний огляд літературних джерел та нормативно-правової бази відносно підходів до

визначення сутності зобов'язань у цілому та кредиторської заборгованості зокрема, розглянути їх класифікацію; дослідити критерії визнання та оцінювання зобов'язань підприємства; охарактеризувати специфіку діяльності ТОВ «Наdejда Л» та проаналізувати основні економічні показники його діяльності; освітити особливості облікової політики ТОВ «Наdejда Л»; дослідити методику та техніку ведення Товариством обліку та оподаткування РзПП; визначити проблемні аспекти досліджуваної теми.

Теоретичні аспекти дослідження ґрунтуються на наукових розробках вітчизняних та зарубіжних економістів, МСБО та НП(С)БО, податкового й іншого законодавства, які регламентують порядок оцінки та обліку РзПП, їх оподаткування.

Вирішення поставлених завдань досягнуто на основі застосування загальнонаукових методів (логічного, системного аналізу, спостереження, узагальнення, синтезу, абстракції, конкретизації); специфічних прийомів наукового дослідження (класифікації, групування, порівняння, узагальнюючих економічних показників тощо).

1 ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ ОБЛІКУ І ОПОДАТКУВАННЯ РОЗРАХУНКІВ З ПОСТАЧАЛЬНИКАМИ ТА ПІДРЯДНИКАМИ

1.1 Критичний аналіз підходів до визначення сутності розрахунків з постачальниками та підрядниками

Взаємодія між підприємствами, що беруть участь у виробництві продукції, опосередковується потоком коштів. Цей потік відображає виконання зобов'язань: одна сторона виробляє товар (виконує роботи чи надає послуги), а інша його оплачує.

Хоча категорію «розрахунки» традиційно відносять до сфери політичної економії, а не бухгалтерського обліку, вони мають неабияке значення для обох галузей.

З точки зору політичної економії, розрахунки висвітлюють економічні взаємини між виробниками та споживачами. З бухгалтерської ж точки зору, вони фіксують надходження та виплати коштів, що, в свою чергу, впливає на фінансові показники підприємства.

На рис. 1.1 представлені основні форми розрахунків, які можуть використовувати підприємства.

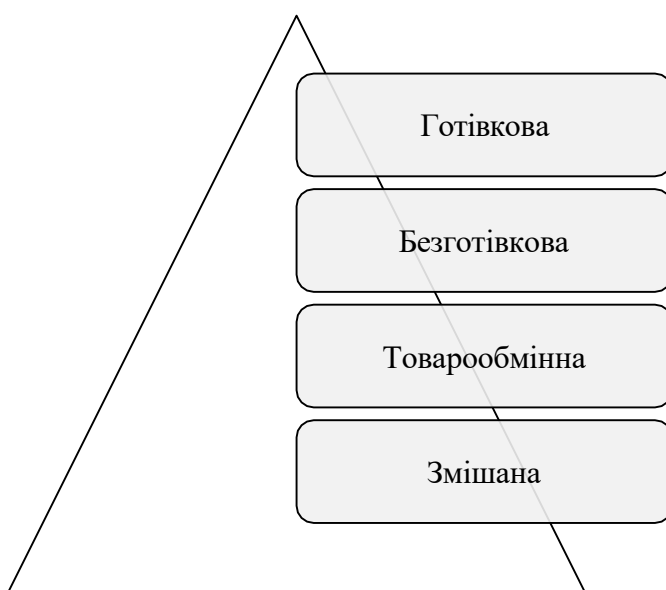


Рисунок 1.1 – Форми розрахунків між підприємствами

(систематизовано автором за джерелами [4; 5; 7; 8; 19; 21; 55; 56])

Положення №637 [47] чітко окреслює правила роботи з готівкою для підприємств. Ці правила охоплюють як організацію готівкових розрахунків, так і встановлення обмежень щодо їх використання. Детально ці правила наведено на рис. 1.2.

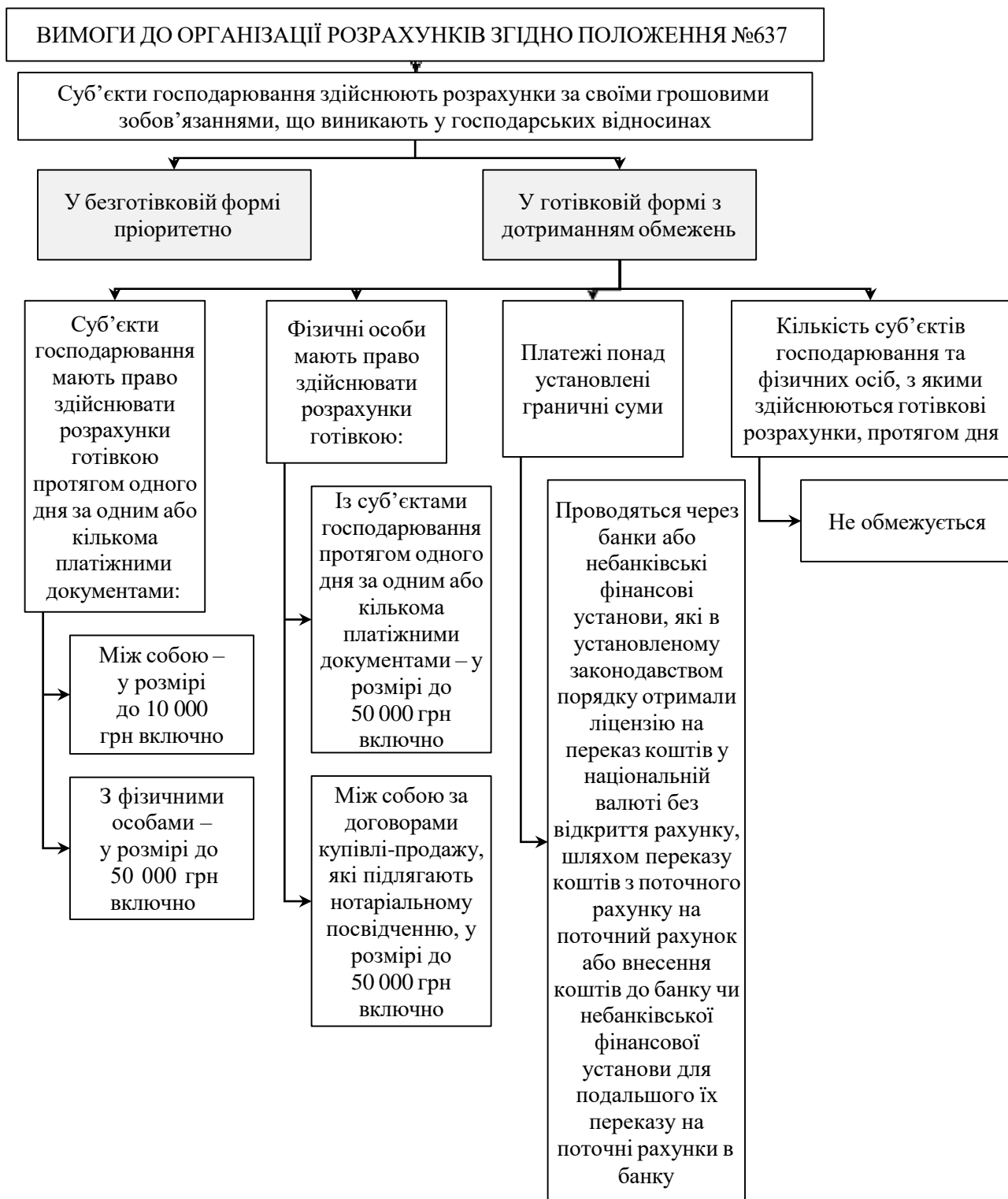


Рисунок 1.2 – Готівкові та безготівкові розрахунки: правила їх організації та обмеження згідно Положення №637 (структуровано за джерелом [47])

На рис. 1.3 наведемо інтерпретацію, що таке готівкові та безготівкові розрахунки згідно з чинними нормативно-правовими документами [27; 47].



Рисунок 1.3 – Характеристика готівкових та безготівкових розрахунків
(складено за джерелами [27; 47])

Хоча готівкові та безготівкові розрахунки (рис. 1.3) тісно пов'язані, на практиці під час РзПП частіше використовується безготівкова форма. Її пріоритетність підтримують як держава, так і банки, адже вона пришвидшує грошовий обіг, полегшує регулювання та контроль.

Іноді виникають ситуації з взаємними зобов'язаннями сторін. У таких випадках можливе припинення господарського зобов'язання шляхом взаємного прийняття вимог (ст. 202 ГКУ [16] та ст. 601 ЦКУ [59]). Ця форма розрахунків відома як «залік взаємних заборгованостей» [49]. Проте, перед її застосуванням, слід ретельно вивчити умови проведення такого взаємозаліку, представлені на рис. 1.4.

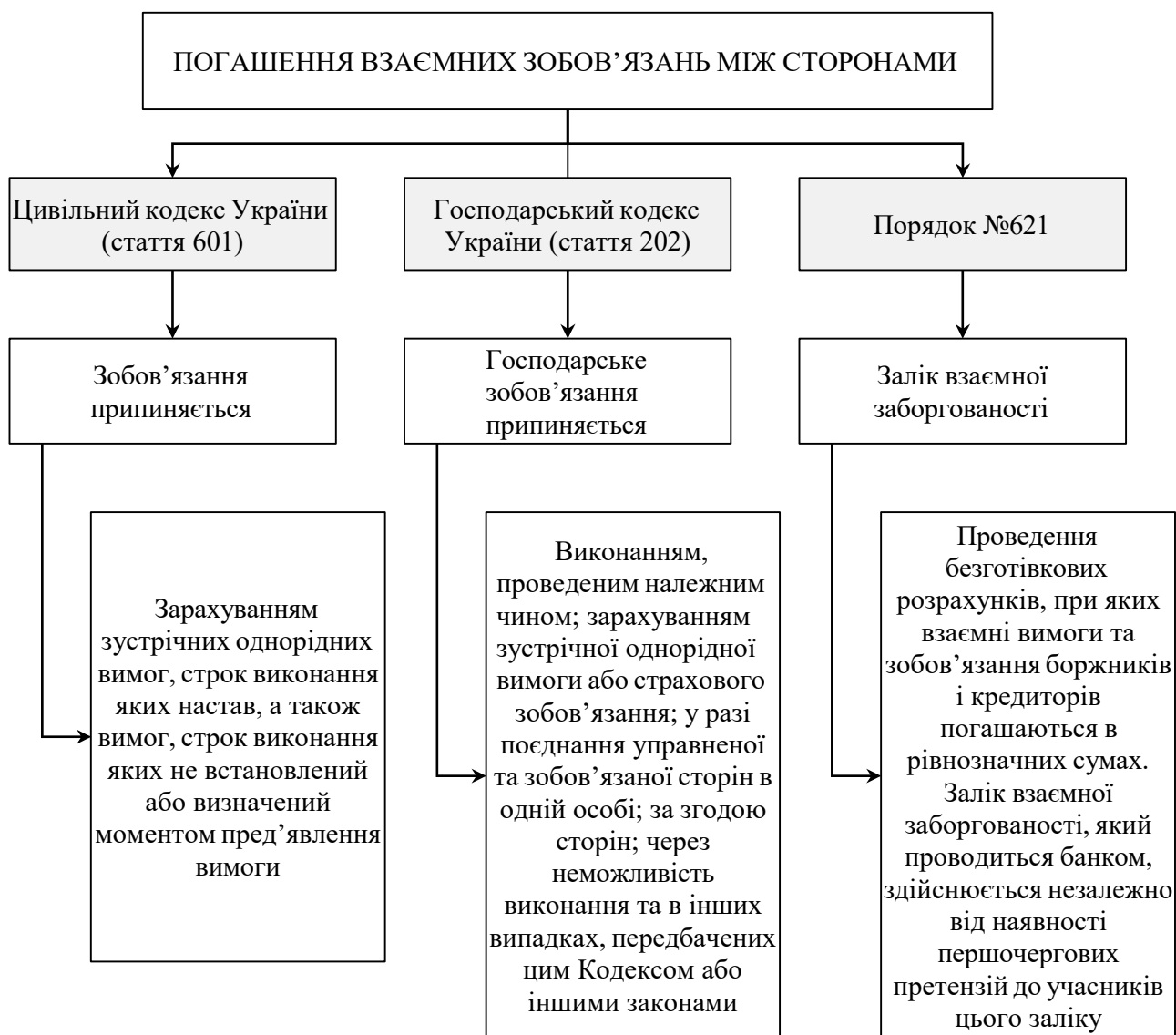


Рисунок 1.4 – Залік взаємозаборгованостей: правила та умови

(складено за джерелами [16; 49; 59])

Окрім готівкових та безготівкових розрахунків, існує ще один цікавий інструмент для погашення заборгованостей перед постачальниками та підрядниками – переведення боргу. Це коли сторона-боржник, за згодою контрагента, може перевести свій борг перед ним на іншу особу – третю сторону.

У сучасному динамічному світі бізнесу РзПП набувають не лише формального характеру, а трансформуються у фундаментальні зв'язки, що забезпечують безперебійну роботу та стійкість підприємства. Ці зобов'язання належать до категорії поточних та виникають внаслідок постачання товарів або надання послуг за укладеними договорами купівлі-продажу.

Постачальники та підрядники – це дві групи контрагентів, з якими співпрацює підприємство у ході своєї господарської діяльності. Однак між ними існують певні відмінності, що окреслено на рис. 1.5.



Рисунок 1.5 – Відмінності між категоріями «постачальники» та «підрядники»
(складено автором за джерелами [4; 5; 7; 8; 19; 21; 55; 56])

Унаслідок проведеного аналізу виокремлено ключові відмінності між категоріями «постачальники» та «підрядники», що узагальнено у табл. 1.1.

Таблиця 1.1– Відмінності між категоріями «постачальники» та «підрядники»

Характеристика	Постачальник	Підрядник
Предмет співпраці	Товари, послуги	Роботи
Мета співпраці	Задоволення потреб у матеріальних ресурсах	Створення або зміна активів
Договірні відносини	Договір купівлі-продажу	Договір підряду
Результат співпраці	Перехід права власності на товари або отримання послуг	Створений або змінений актив

Зауважимо, що у разі відстрочки оплати РзПП трансформуються у поточні зобов'язання підприємства. Це означає, що виникає борг, який має бути погашений протягом операційного циклу (тобто протягом року).

На рис. 1.6 представлено тлумачення категорії «зобов'язання» згідно з чинними нормативно-правовими документами.

Цивільний кодекс України
•Правовідносини, в яких одна сторона (боржник) зобов'язана здійснити на користь іншої сторони (кредитора) певну дію або утриматись від певних дій, а кредитор має право вимагати від боржника виконання його зобов'язання. Тобто зобов'язання є обов'язком боржника діяти певним чином.
Закон України №996, НПСБО 1
•Заборгованість підприємства, яка виникла внаслідок минулих подій і погашення якої в майбутньому, як очікується, призведе до зменшення ресурсів підприємства, що втілюють у собі економічні вигоди.
МСБО 37 «Забезпечення, умовні зобов'язання та умовні активи»
•Існуюче зобов'язання суб'єкта господарювання, яке виникає в результаті минулих подій і погашення якого, за очікуванням, призведе до вибуття ресурсів суб'єкта господарювання, котрі втілюють у собі економічні вигоди.
Концептуальна основа фінансової звітності
•Це обов'язок чи відповідальність діяти або робити певним чином. Виникає тільки тоді, коли актив отримано або коли суб'єкт господарювання укладає невідмовну угоду придбати актив.

Рисунок 1.6 – Поняття терміну «зобов'язання» згідно законодавства

(складено на підставі [59; 23; 37; 36; 31])

Отже, зобов'язання є важливою категорією в українському правовому полі, яка регулює відносини між фізичними та юридичними особами. Різні нормативно-правові акти встановлюють правила виникнення, зміни та припинення зобов'язань, а також відповідальність за їх невиконання.

На основі всебічного вивчення наукових праць, присвячених різним підходам до розуміння зобов'язань, автор роботи [51] виділив ключові ознаки цього поняття, які акцентуються різними дослідниками. Ці ознаки структуровано та унаочнено на рис. 1.7.

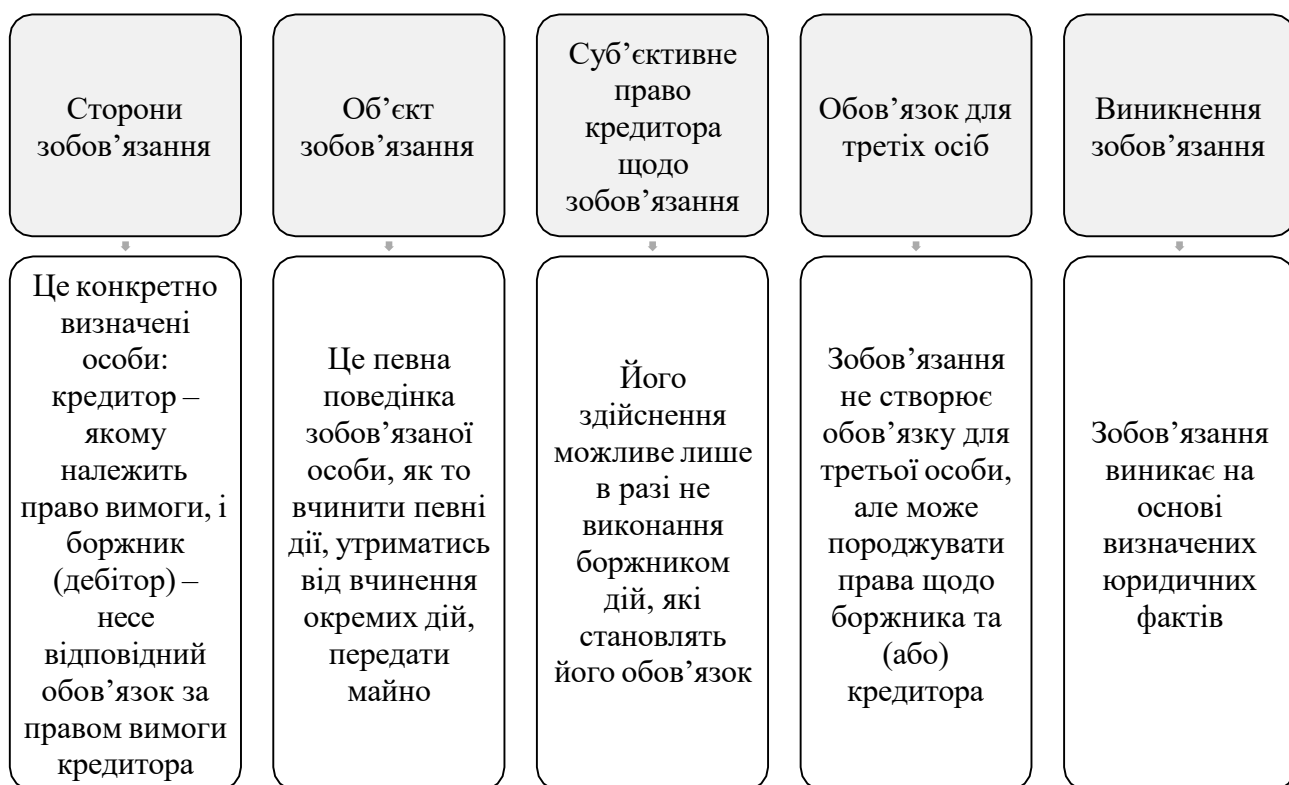


Рисунок 1.7 – Ключові аспекти зобов'язань (складено за джерелом [51])

У рамках вітчизняної системи обліку зобов'язання групують згідно норм НП(С)БО 11 [38], які систематизовано та показано на рис. 1.8.

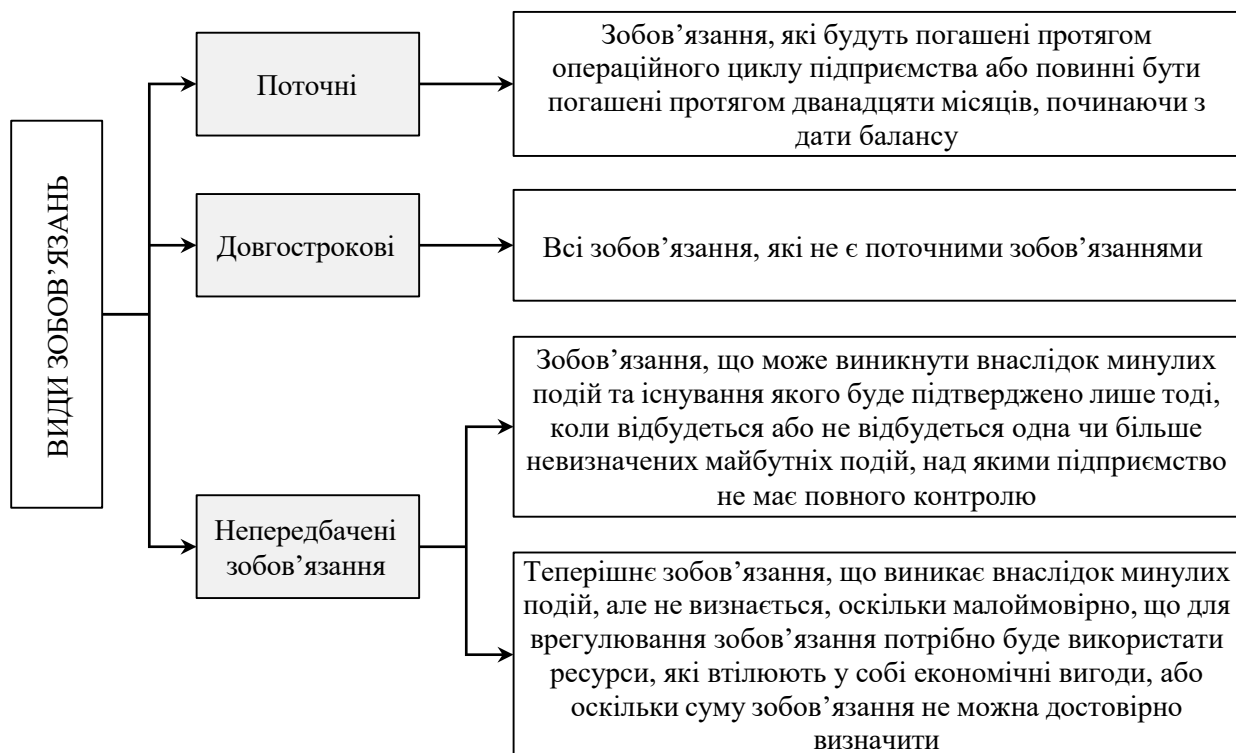


Рисунок 1.8 – Класифікація зобов'язань згідно НП(С)БО 11 [38]

Таким чином, зобов'язання відіграють важливу роль у фінансовій структурі будь-якого підприємства, формуючи його запозичений капітал. Серед різних видів зобов'язань найбільшу питому вагу зазвичай мають поточні (далі – ПЗ). Ключовим компонентом ПЗ є кредиторська заборгованість (далі – КЗ), яка виникає внаслідок співпраці з постачальниками та підрядниками. Це пов'язано з необхідністю залучати ресурси (такі як матеріали, послуги та роботи) для забезпечення виробничого процесу.

Для більш глибокого розуміння суті КЗ важливо розглянути її з різних аспектів, таких як юридична природа, правова категорія та економічна сутність. Ці аспекти представлено на рис. 1.9.

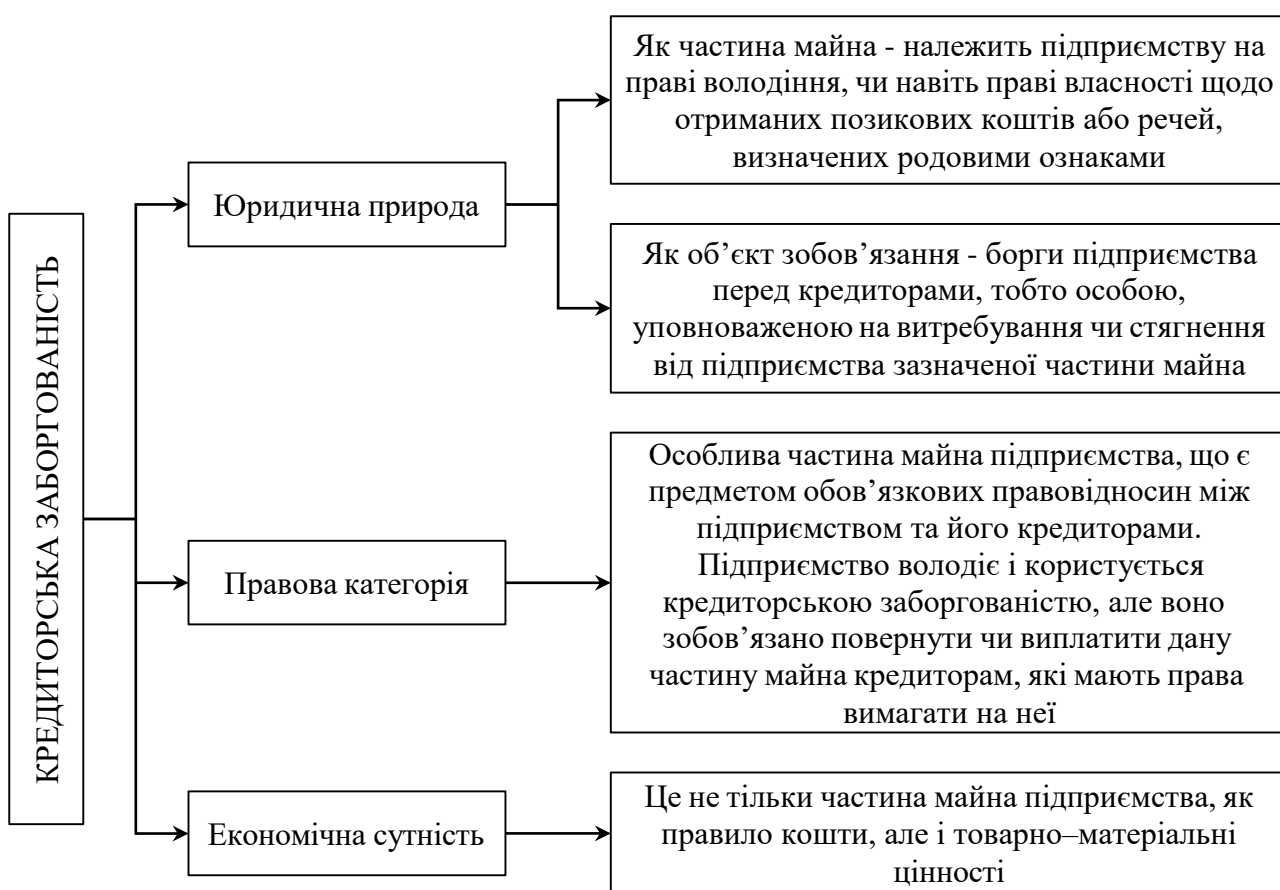


Рисунок 1.9 – Інтерпретація КЗ крізь призму різні підходів
(систематизовано на підставі джерела [11])

Виникнення КЗ є природним наслідком господарської діяльності підприємства. Коли воно придбаває товари, роботи чи послуги, але не здійснює негайну оплату, виникає заборгованість перед контрагентами. Ця заборгованість

класифікується як ПЗ, адже очікується її погашення протягом операційного циклу підприємства.

Крім того, класифікують КЗ за термінами її погашення, як це показано на рис. 1.10.

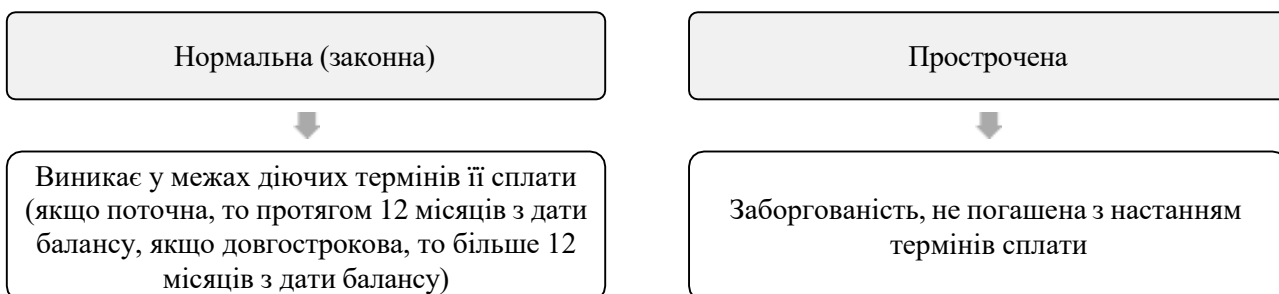


Рисунок 1.10 – КЗ у розрізі термінів погашення

Згідно з правилами бухгалтерського обліку КЗ поділяється на категорії, представлені на рисунку 1.11:

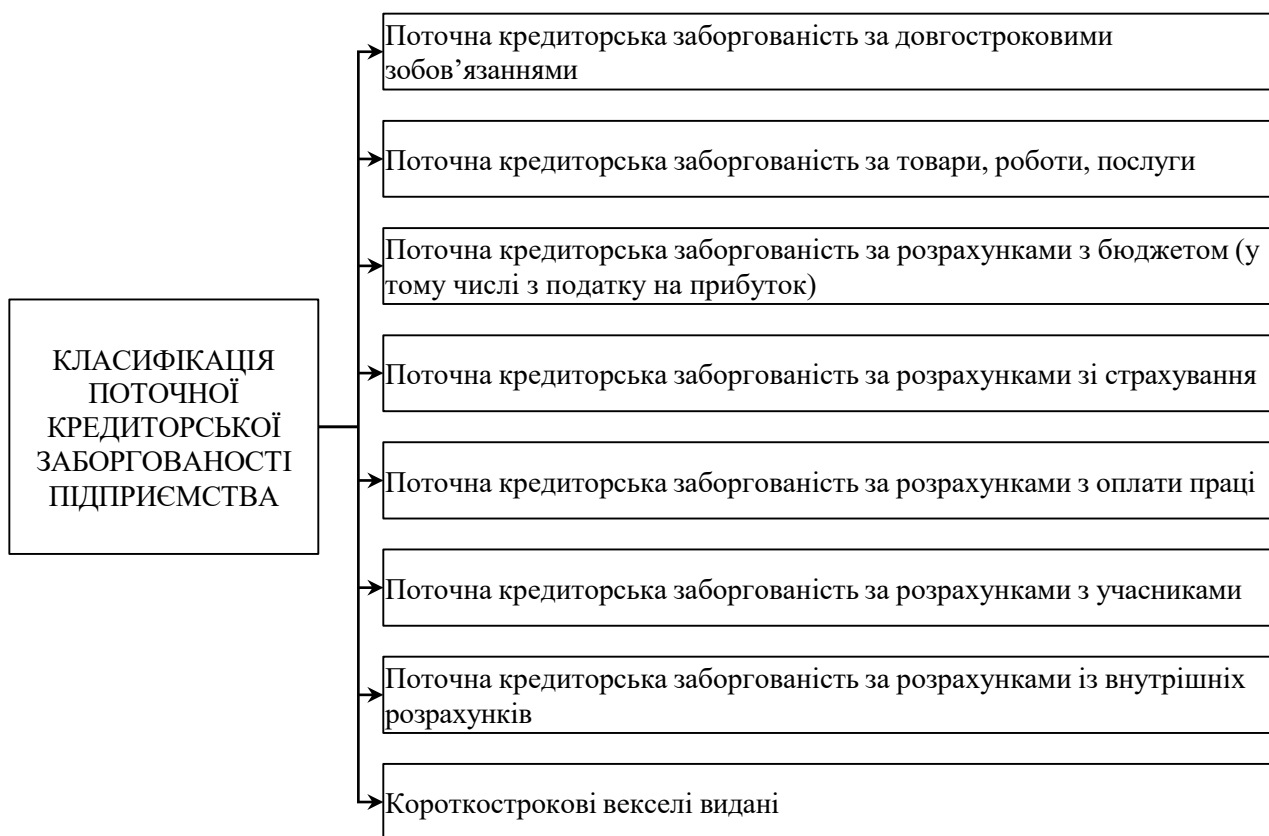


Рисунок 1.11 – Види КЗ згідно НП(С)БО 11 [38]

Важливо зазначити, що КЗ може мати як позитивні, так і негативні наслідки для підприємства. З одного боку, вона дозволяє йому отримувати

ресурси, не маючи для цього вільних коштів. З іншого боку, надмірна КЗ може ускладнити фінансову діяльність підприємства та збільшити ризики.

Тому суб'єктам господарювання важливо оптимізувати свою кредиторську політику, знаходячи баланс між використанням цього джерела фінансування та збереженням фінансової стійкості.

Таким чином, за результатами проведеного дослідження варто наголосити, що економічна природа КЗ тісно пов'язана з такими категоріями, як зобов'язання та заборгованість.

У цілому, коли підприємство відтерміновує оплату за придбані ТРП перед постачальниками та підрядниками, то виникає КЗ. Це означає, що підприємство має зобов'язання перед контрагентами погасити заборгованість за отримані ТРП. При цьому оплата готівкою – найпростіший і найшвидший спосіб погашення заборгованості, однак він має законодавчо встановлені сумарні обмеження щодо розрахунків. Найбільш розповсюджений спосіб – це безготівкова оплата (перерахування коштів з банківського рахунку підприємства на рахунок контрагента). Крім того, зустрічні зобов'язання між сторонами можуть бути погашені шляхом взаємозаліку. Однак це можливо за певних умов, наприклад, якщо обидві сторони мають борги одна перед одною.

Важливо зазначити, що несвоєчасне погашення КЗ може мати негативні наслідки для підприємства, такі як штрафи, втрата ділової репутації, позови до суду з боку кредиторів тощо.

1.2 Критерії визнання та оцінювання розрахунків з постачальниками та підрядниками згідно з нормативно-правовими документами, що регламентують порядок їх обліку та оподаткування

Наразі в українській обліковій системі немає єдиного нормативного документа, який би на зразок Концептуальної основи [31] визначав загальні принципи оцінки зобов'язань.

Водночас, у міжнародній практиці також не існує стандарту, який би зосереджувався виключно на методичних аспектах формування в бухгалтерському обліку інформації про зобов'язання та її відображення у фінансовій звітності.

Це зумовлено тим, що:

1. Оцінка зобов'язань є складним процесом, який залежить від багатьох факторів, таких як характер зобов'язання, доступність інформації, невизначеність тощо.

2. Не існує універсального підходу, який би був придатний для всіх видів зобов'язань та всіх ситуацій.

3. Методичні засади оцінки зобов'язань тісно пов'язані з іншими аспектами бухгалтерського обліку, такими як визнання активів, доходи та витрати.

Тому в українській та міжнародній бухгалтерській практиці питання оцінки зобов'язань регулюються комплексно, за допомогою:

– загальних принципів бухгалтерського обліку, таких як обережність, відповідність, достовірність;

– стандартів бухгалтерського обліку, які стосуються окремих видів зобов'язань (наприклад, МСБО 37, НП(С)БО 11).

– професійного судження бухгалтерів тощо.

Концептуальна основа [31] визначає, що зобов'язання повинні оцінюватися за однією з наступних видів вартості, які представлені на рис. 1.12.

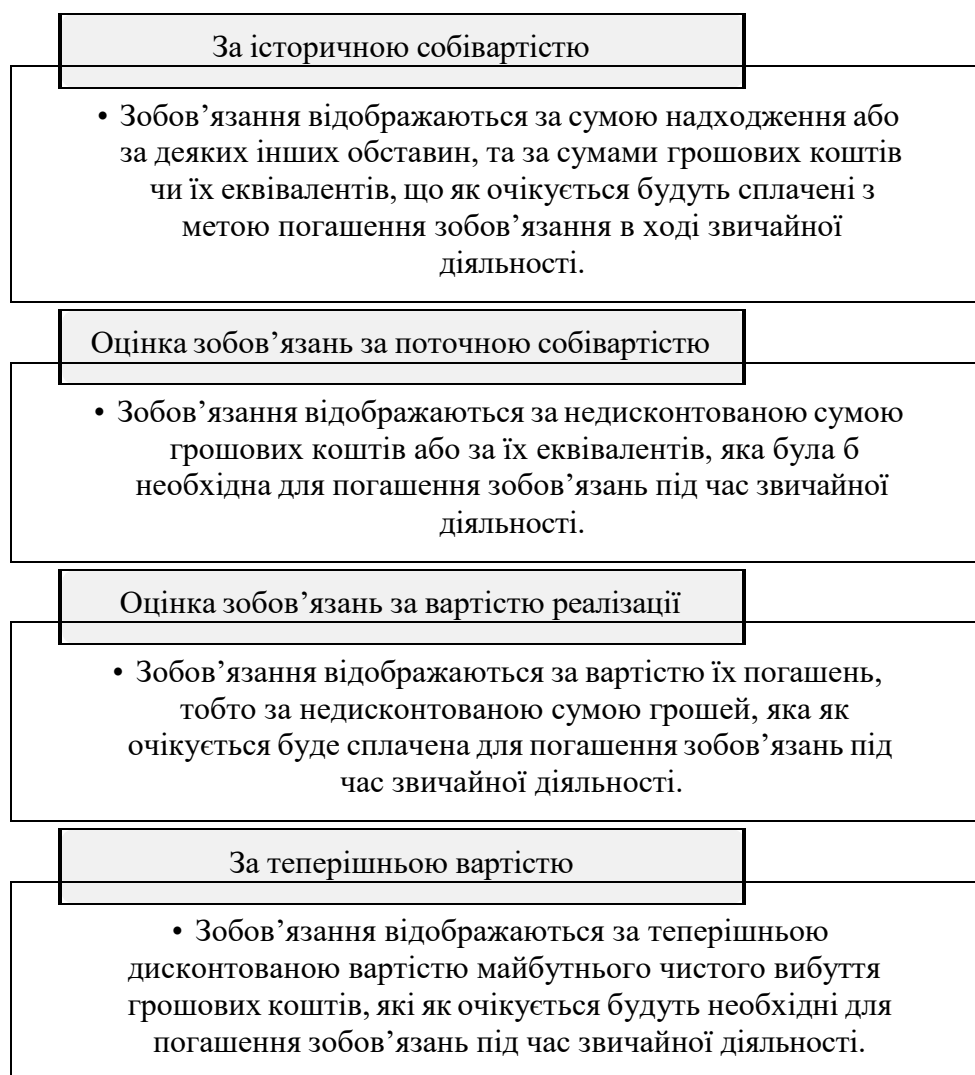


Рисунок 1.12 – Методи оцінки зобов'язань за Концептуальною основою [31]

НП(С)БО у цілому відповідають чинним МСФЗ та МСБО. Проте вони не є їхніми точними копіями.

Деякі вітчизняні стандарти об'єднують вимоги кількох міжнародних. Це робиться для спрощення та адаптації до специфіки української бухгалтерської практики. В окремих випадках застосовуються національні стандарти, які не мають міжнародного аналога. Це може бути обумовлено особливостями ведення бізнесу в Україні або ж невідповідністю міжнародних стандартів вітчизняним реаліям. Структура та обсяг НП(С)БО у цілому визначаються кількістю та складністю питань, які вони регулюють.

Методичні засади обліку зобов'язань в міжнародній практиці встановлені нормами МСБО 37 [36], а у вітчизняній – НП(С)БО 11 [38].

Характеристику зобов'язань за нормами МСБО 37 [36] систематизовано на рис. 1.13.



Рисунок 1.13 – Характеристика зобов'язань за МСБО 37 [36]

Характеристику зобов'язань згідно норм НП(С)БО 11 [38] представлено на рис. 1.14.



Рисунок 1.14 – Характеристика зобов'язань за НП(С)БО 11 [38]

Оскільки вітчизняні стандарти обліку (НП(С)БО) ґрунтуються на міжнародних (МСФЗ/МСБО), то їхні вимоги мають багато спільних рис.

Однак, в деяких аспектах НП(С)БО та МСФЗ/МСБО можуть суттєво відрізнитися.

Тому наступним кроком даного дослідження буде порівняльний аналіз визнання, оцінки та класифікації зобов'язань згідно МСБО 37 [36] та НП(С)БО 11 [38]. Ці аспекти представлено на рис. 1.15.



Рисунок 1.15 – Відмінності між вимогами МСБО 37 [36] та НП(С)БО 11 [38]

На рисунку 1.16 представлено узагальнення ключових відмінностей між НП(С)БО 11 та МСБО 37.

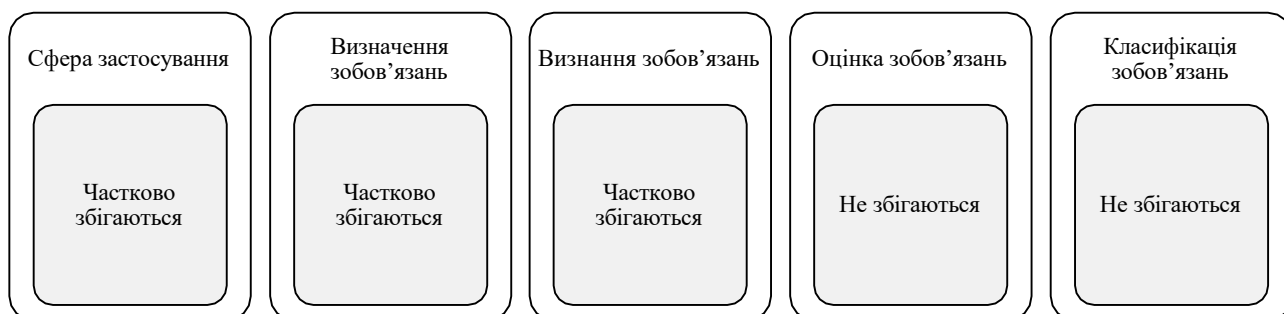


Рисунок 1.16 – Порівняння вимог МСБО 37 [36] та НП(С)БО 11 [38]

Таким чином, оцінка зобов'язань в українській та міжнародній бухгалтерській практиці ґрунтується на загальних принципах обліку та стандартах, але мають певні особливості.

При цьому існуючі відмінності між МСБО 37 [36] та НП(С)БО 11 [38] можуть суттєво впливати на фінансову звітність підприємств. Знання цих відмінностей є необхідним для бухгалтерів, користувачів фінансової звітності та аудиторів.

Тому надзвичайно важливо використовувати правильні методи оцінки зобов'язань відповідно до застосованих стандартів обліку. Це дозволить отримати достовірну та неупереджену інформацію про фінансовий стан підприємства та результати його діяльності.

Опис основних нормативно-правових актів, які регулюють облік, оподаткування та відображення інформації про РзПП у фінансовій звітності в Україні представлено в дод. А.

2 АНАЛІТИЧНІ АСПЕКТИ ОБЛІКУ ТА ОПОДАТКУВАННЯ РОЗРАХУНКІВ З ПОСТАЧАЛЬНИКАМИ ТА ПІДРЯДНИКАМИ ТОВ «НАДЕЖДА Л»

2.1 Аналіз діяльності та облікової політики ТОВ «Наdejда Л»

Розпочало свою діяльність ТОВ «Наdejда Л» у 2003 році на базі «Криворізького дріжджового заводу». Нині ТОВ «НАДЕЖДА Л» – це виробниче підприємство Групи LESAFFRE, яке випускає пресовані хлібопекарські та спиртові дріжджі для хлібопекарської галузі та домашнього використання.

На рис. 2.1 згідно Статуту (дод. Б) ТОВ «Наdejда Л» наведено данні щодо видів його діяльності за КВЕД та юридичного статусу.

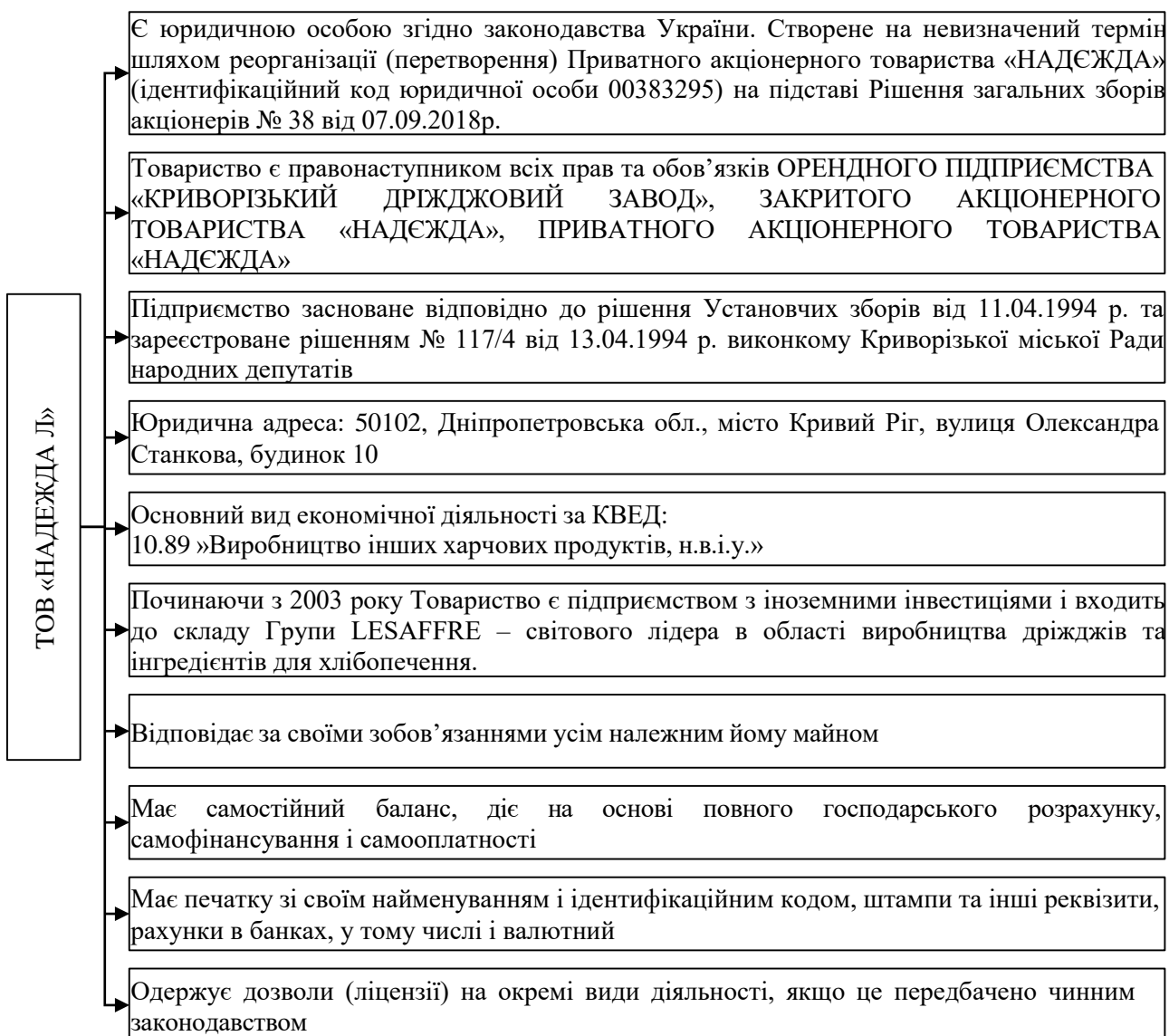


Рисунок 2.1 – Юридичний статус ТОВ «Наdejда Л»

ТОВ «Наdejда Л» утворено відповідно до положень Конституції [30], ГКУ [16], ЦКУ [59], та працює згідно з затвердженим Статутом (дод. Б), який деталізує специфіку його діяльності. На рис. 2.2 представлено інформацію про назву даного Товариства.

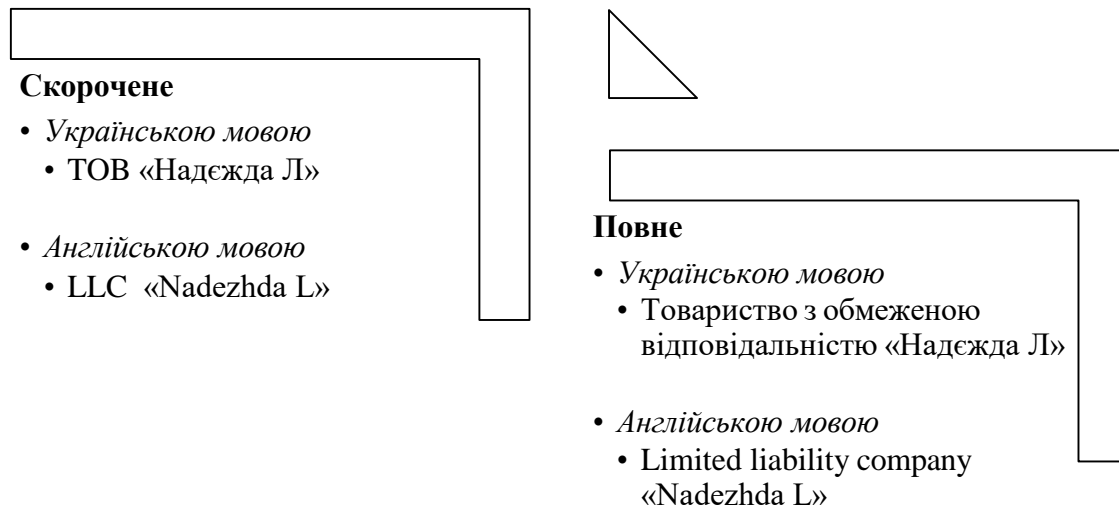


Рисунок 2.2 – Найменування ТОВ «Наdejда Л» відповідно до Статуту

Для досягнення поставлених цілей та завдань ТОВ «Наdejда Л» використовує майно, склад якого визначено його Статутом (дод. Б) та структурована на рис. 2.3.

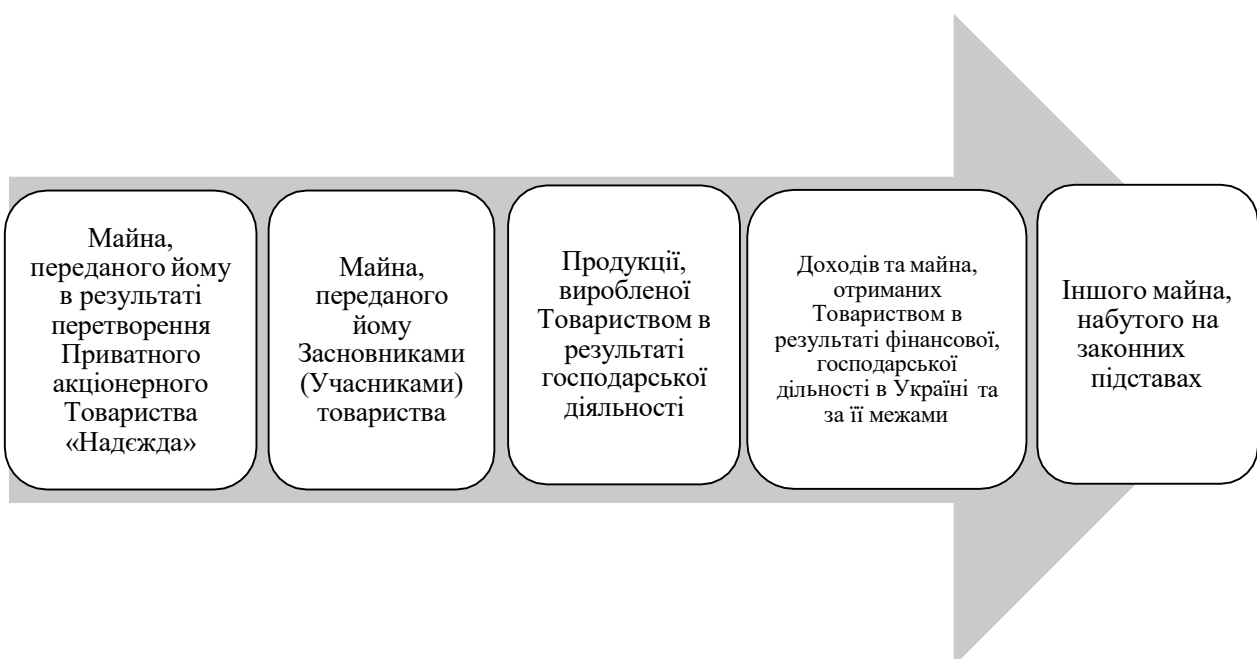


Рисунок 2.3 – Структура майна ТОВ «Наdejда Л»

Рис. 2.4 відображає склад засновників ТОВ «Наdejда Л» та їхні сфери відповідальності, окреслені Статутом (дод. Б).

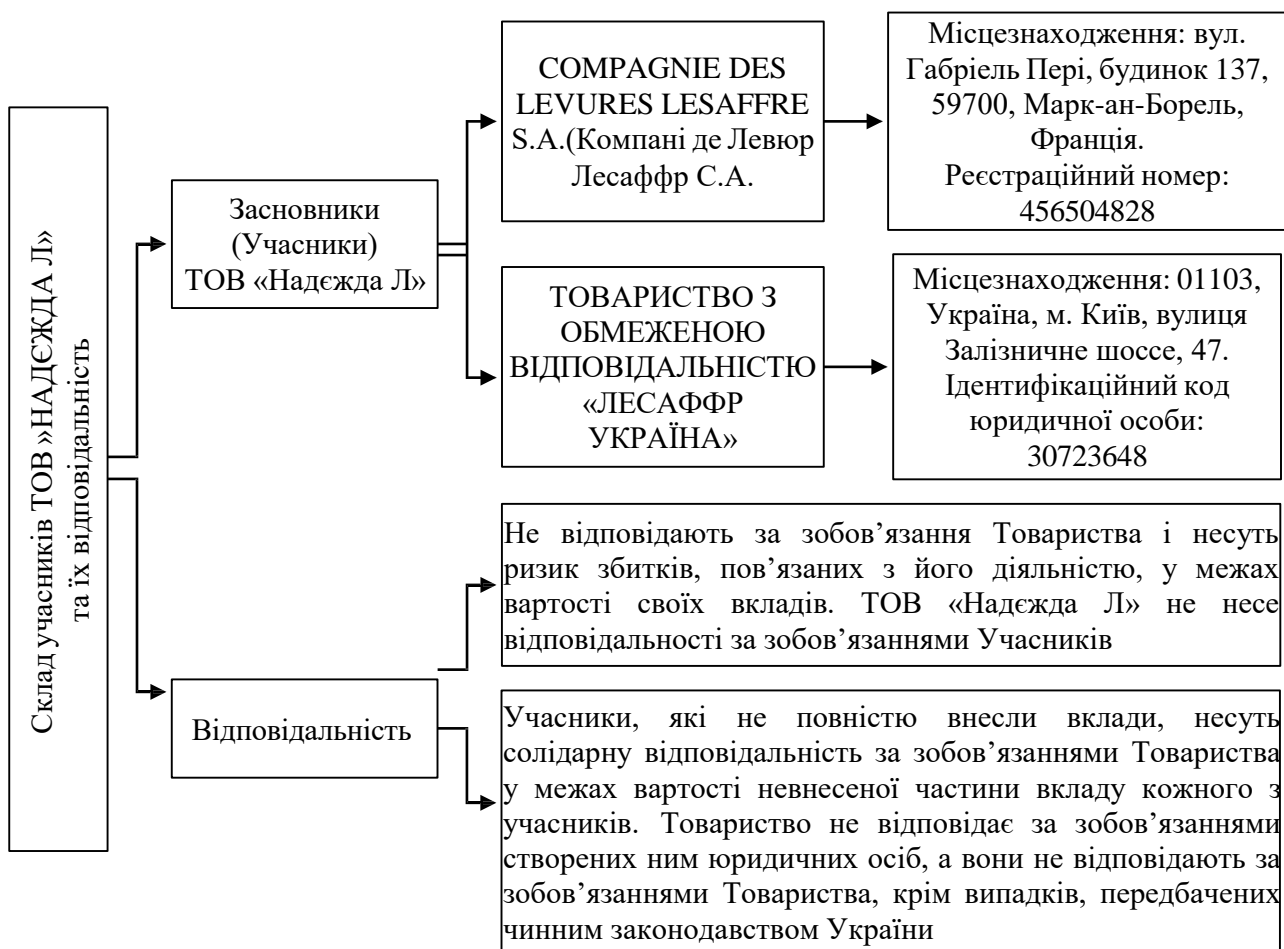


Рисунок 2.4 – Учасники ТОВ «Наdejда Л» та їх відповідальність

Статутний капітал ТОВ «Наdejда Л», який складає 101 325 000,00 грн, було сформовано за рахунок внесків його засновників (дод. Б). Розподіл часток учасників представлено на рис. 2.5.

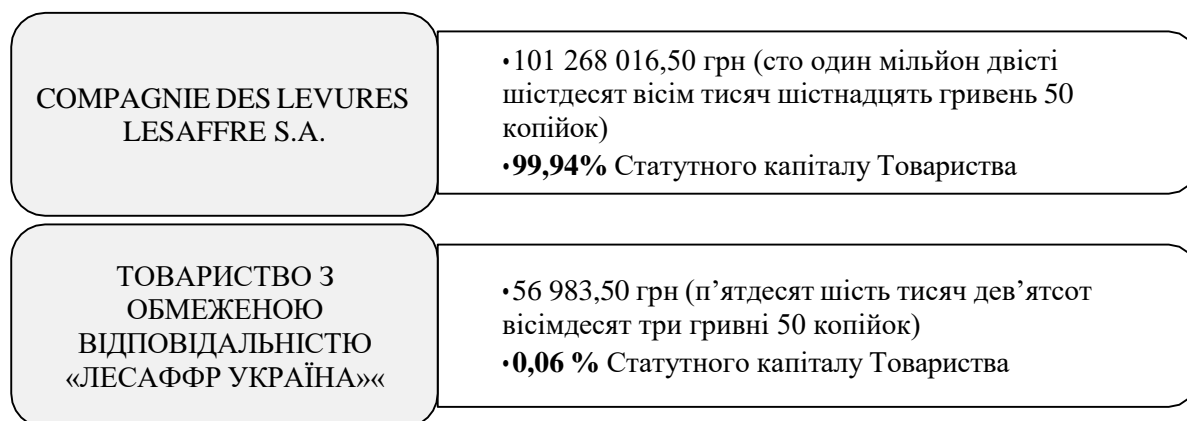


Рисунок 2.5 – Розподіл Статутного капіталу між Учасниками ТОВ «Наdejда Л»

На рис. 2.6 проілюстровано права Учасників ТОВ «Наdejда Л», визначені його Статутом (дод. Б).

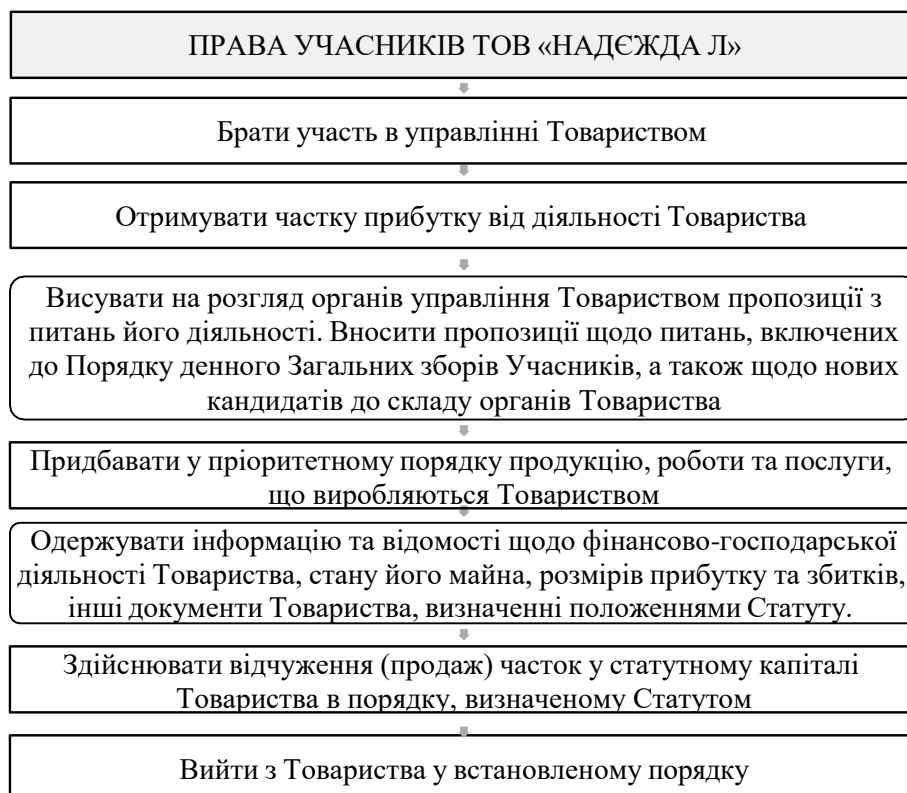


Рисунок 2.6 – Права Учасників ТОВ «Наdejда Л»

Інформацію про зобов'язання учасників ТОВ «Наdejда Л», окреслені Статутом (дод. Б), наведено на рис. 2.7.

УЧАСНИКИ ТОВ «НАДЕЖДА Л» ЗОБОВ'ЯЗАНІ					
Додержуватись вимог Статуту та виконувати рішення Загальних зборів Учасників Товариства	Виконувати свої зобов'язання перед Товариством, у тому числі пов'язані з майновою участю: оплатою додаткових внесків в порядку і відповідно до умов, що передбачені Статутом, відповідними договорами купівлі-продажу та/або рішеннями про збільшення статутного капіталу	Не розголошувати комерційну таємницю та конфіденційну інформацію про діяльність Товариства	Сприяти Товариству в його діяльності, досягненні мети його створення	Утримуватись від дій, які можуть заподіяти майнової чи немайнової шкоди Товариству	Нести інші обов'язки, що передбачені чинним законодавством України

Рисунок 2.7 – Зобов'язання Учасників ТОВ «Наdejда Л»

Структуру органів управління ТОВ «Наdejда Л» та процедуру їх обрання згідно зі Статутом (дод. Б) візуалізує рис. 2.8.

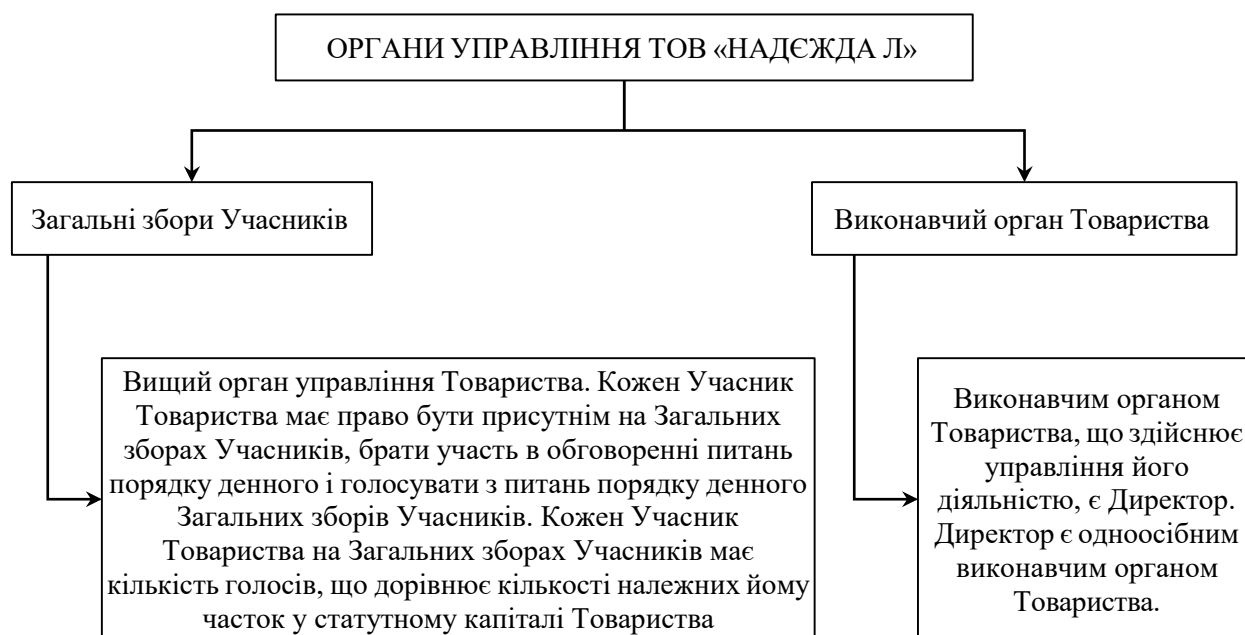


Рисунок 2.8 – Органи управління та контролю на ТОВ «Наdejда Л»

Ключові показники господарської діяльності ТОВ «Наdejда Л» за 2020-2022 рр. представлено у табл. 2.1. Їх наведено за даними фінансової звітності Товариства (дод. В–В1, Г–Г1).

За результатами проаналізованих показників діяльності ТОВ «Наdejда Л» зроблено висновки:

1. Заборгованість дебіторів перед Товариством за його продукцію суттєво знизилася у оцінюваному періоді, а саме:

- у 2021 р. її величина склала 7065,0 тис. грн, що відносно 2020 р. менше на 763,0 тис. грн або на 9,7%
- у 2022 р. її сума становила 731,0 тис. грн, що відносно 2021 р. менше на 6334,0 тис. грн або на 89,7%.

Коефіцієнт оборотності ДЗ ТОВ «Наdejда Л» стрімко зріс у 2022 р. проти 2021 р. – на 921,5% унаслідок суттєвого скорочення величини ДЗ та збільшення доходів Товариства. Це призвело до стрімкого скорочення періоду обороту ДЗ ТОВ «Наdejда Л»: на 1,4 дні або 11,3% у 2021 р. відносно 2020 р., на 10,2 дні або 90,2% у 2022 р. проти 2021 р.

Таблиця 2.1 – Показники діяльності ТОВ «НАДЄЖДА Л» за 2020–2022 рр.

Показники	Роки			Абсолютне відхилення (+; -),		Відносне відхилення, %	
	2020 р.	2021 р.	2022 р.	2021 р. від 2020 р.	2022 р. від 2021 р.	2021 р. від 2020 р.	2022 р. від 2021 р.
1	3	4	5	7	8	10	11
Дебіторська заборгованість за продукцію, товари, роботи, послуги, тис. грн.	7828,0	7065,0	731,0	-763,0	-6334,0	-9,7	-89,7
Кредиторська заборгованість за продукцію, товари, роботи, послуги, тис. грн.	5666,0	11325,0	14234,0	5659,0	2909,0	99,9	25,7
Первісна вартість основних засобів, тис. грн.	187967,0	202138,0	212500,0	14171,0	10362,0	7,5	5,1
Знос основних засобів, тис. грн.	73738,0	82482,0	92695,0	8744,0	10213,0	11,9	12,4
Залишкова вартість основних засобів, тис. грн.	114229,0	119656,0	119805,0	5427,0	149,0	4,8	0,1
Ступінь зносу основних засобів, %	39,2	40,8	43,6	1,6	2,8	4,0	6,9
Ступінь придатності основних засобів, %	60,8	59,2	56,4	-1,6	-2,8	-2,6	-4,8
Фондовіддача основних засобів, грн./грн.	1,9	1,9	2,0	-0,1	0,1	-2,9	5,6
Коефіцієнт оборотності дебіторської заборгованості, %	28,2	31,8	324,5	3,6	292,7	12,7	921,5
Період обороту дебіторської заборгованості, днів	12,8	11,3	1,1	-1,4	-10,2	-11,3	-90,2
Коефіцієнт оборотності кредиторської заборгованості, %	29,1	16,9	13,5	-12,1	-3,5	-41,8	-20,5
Період обороту кредиторської заборгованості, днів	12,4	21,3	26,8	8,9	5,5	71,8	25,8
Чисельність працівників, осіб	174,0	166,0	149,0	-8,0	-17,0	-4,6	-10,2
Чистий дохід від реалізації продукції, тис. грн.	220592,0	224395,0	237177,0	3803,0	12782,0	1,7	5,7
Собівартість реалізованої продукції, тис. грн.	164658,0	191573,0	191460,0	26915,0	-113,0	16,3	-0,1
Валовий прибуток, тис. грн.	55934,0	32822,0	45717,0	-23112,0	12895,0	-41,3	39,3
Інші операційні доходи, тис. грн.	10627,0	1220,0	3797,0	-9407,0	2577,0	-88,5	211,2
Адміністративні витрати, тис. грн.	18277,0	19571,0	18942,0	1294,0	-629,0	7,1	-3,2
Витрати на збут, тис. грн.	19743,0	18802,0	10775,0	-941,0	-8027,0	-4,8	-42,7
Інші операційні витрати, тис. грн.	4713,0	6463,0	10143,0	1750,0	3680,0	37,1	56,9
Фінансовий результат від операційної діяльності, тис. грн.	23828,0	-10794,0	9654,0	-34622,0	20448,0	-145,3	-189,4
Чистий фінансовий результат, тис. грн.	20030,0	-8268,0	7952,0	-28298,0	16220,0	-141,3	+196,2

2. КЗ Товариства мала тенденцію до стрімкого зростання у досліджуваному періоді:

– у 2021 р. її розмір склав 11325,0 тис. грн, що відносно 2020 р. більше на 5659,0 тис. грн або на 99,9%

– у 2022 р. її величина складала 14234,0 тис. грн, що відносно 2021 р. більше на 2909,0 тис. грн або на 25,7%.

Коефіцієнт оборотності КЗ ТОВ «Наdejда Л» протягом оцінюваного періоду має тенденцію до зниження, що вказує на уповільнення темпів її погашення.

Зазначене призвело до зростання періоду обороту КЗ Товариства у 2021 р. відносно 2020 р. на 8,9 днів або на 71,8%, у 2022 р. проти 2021 р. на 5,5 днів або на 25,8%. Це вказує на уповільнення погашення заборгованості перед постачальниками Товариства.

3. Первісна вартість ОЗ Товариства зростала повільними темпами:

– у 2021 р. їх величина становила 202138,0 тис. грн, що відносно 2020 р. більше на 14171,0 тис. грн (або на 7,5%);

– у 2022 р. їх величина становила 212500,0 тис. грн, що відносно 2021 р. більше на 10362,0 тис. грн (або на 5,1%);

Це вказує на те, що інвестування в оновлення складу ОЗ даного Товариства відбувається, але повільно.

Підраховано, що продовж 2021-2022 рр. відбувалась тенденція до зростання ступеню зносу ОЗ ТОВ «Наdejда Л», а саме: на кінець 2020 р. – 39,2%, 2021 р. – 40,8%, 2022 р. – 43,6%

Як наслідок, ступінь придатності ОЗ даного Товариства становив у 2020 р. – 60,8%, 2021 р. – 59,2%, 2022 р. – 56,4%.

4. Фондовіддача ОЗ ТОВ «Наdejда Л» була стабільною продовж 2020-2021 років і дещо зросла у 2020 році, що свідчить про підвищення ефективності їх використання.

Обчислено, що на 1 гривню, вкладену в ОЗ Товариства, припадало виготовлення продукції у сумі: 1,9 грн протягом 2020-2021 рр., 2,0 грн у 2023 р.

5. Облікова чисельність працівників ТОВ «Наdejда Л» скорочувалась у досліджуваному періоді. Їх кількість становила:

- у 2020 р. – 174 особи;
- у 2021 р. – 166 осіб (відносно 2020 р. менше на 8 осіб або 4,6%);
- у 2022 р. – 149 осіб (проти 2021 р. менше на 17 осіб або 10,2%).

Це можна пояснити або спрямованістю кадрової програми ТОВ «Наdejда Л», на скорочення штату Товариства або підвищенням рівня автоматизації його робочих процесів.

6. Чистий дохід від реалізації продукції (ТРП) ТОВ «Наdejда Л» продовж оцінюваного періоду мав тенденцію до зростання та становив:

- у 2020 р. – 220592,0 тис. грн;
- у 2021 р. – 224395,0 тис. грн (відносно 2020 р. зріс на 3803,0 тис. грн або 1,7%);
- у 2022 р. – 237177,0 тис. грн (проти 2021 р. більше на 12782,0 тис. грн або 5,7%).

Збільшення цього показника відбулось здебільшого внаслідок зростання цін на реалізацію продукції ТОВ «Наdejда Л».

7. Переходячи до аналізу витрат на виробництво ТОВ «Наdejда Л» варто зауважити, що їх виробничий процес є матеріало- та енергомістким. Тому на величину фінансового результату даного Товариства суттєвий вплив справляє збільшення цін на сировину та енергоносії.

Визначено, що собівартість продукції Товариства значно зросла у 2021 р. проти 2020 р. – на 26915,0 тис. грн (або на 16,3%), але залишилася практично незмінною у 2022 р. порівняно з 2021 р. – зменшилась на 113,0 тис. грн або на 0,1%.

8. Дослідимо динаміку валового прибутку ТОВ «Наdejда Л»:

- у 2020 р. його сума становила 55934,0 тис. грн;
- у 2021 р. – 32822,0 тис. грн (відносно 2020 р. суттєво скоротився – на 23112,0 тис. грн або 41,3%);

– у 2022 р. – 45717,0 тис. грн (порівняно з 2021 р. збільшився на 12895,0 тис. грн або 39,3%).

9. Проаналізуємо динаміку операційних витрат ТОВ «Наdejда Л».

Величина адміністративних витрат Товариства у 2021 р. сягнула суми 19571,0 тис. грн, що проти 2020 р. більше на 1294,0 тис. грн або на 7,1%. Проте на кінець 2022 р. їх величина склала 18942,0 тис. грн, що відносно 2021 р. менше на 629,0 тис. грн або на 3,2%. Це свідчить про оптимізацію цих витрат на Товаристві.

Витрати на збут Товариства продовж оцінюваного періоду зменшувалися, а саме:

– на завершення 2020 р. їх сума склала 19743,0 тис. грн, а на кінець 2021 р. – 18802,0 тис. грн. Тобто, зменшилися на 941,0 тис. грн або на 4,8%;

– на 31.12.2022 р. їх сума зменшилася до 10775,0 тис. грн, що порівняно з 2021 р. менше на 8027,0 тис. грн або на 42,7%.

Наведена динаміка може свідчити про оптимізацію маркетингових, рекламних або транспортних витрат на збут Товариством продукції.

Інші операційні витрати ТОВ «Наdejда Л» протягом оцінюваного періоду мали тенденцію до збільшення:

– на 37,1% у 2021 р. проти 2020 р., що склало 6463,0 тис. грн;

– на 56,9% у 2022 р. проти 2021 р. та становили 10143,0 тис. грн.

10. Проаналізуємо динаміку чистого фінансового результату ТОВ «Наdejда Л».

У 2020 р. Товариство мало прибуток та його сума становила 20030,0 тис. грн;

Однак на кінець 2021 р. Товариство одержало збиток в сумі 8268,0 тис. грн, що є негативним.

Позитивною характеристикою є те, що на завершення 2022 р. Товариство знов одержало чистий прибуток в сумі 7952,0 тис. грн, тобто його величина порівняно з 2021 р. збільшилась майже вдвічі.

Динаміку ЧФРД ТОВ «Наdejда Л» унаочнено на рис. 2.9.

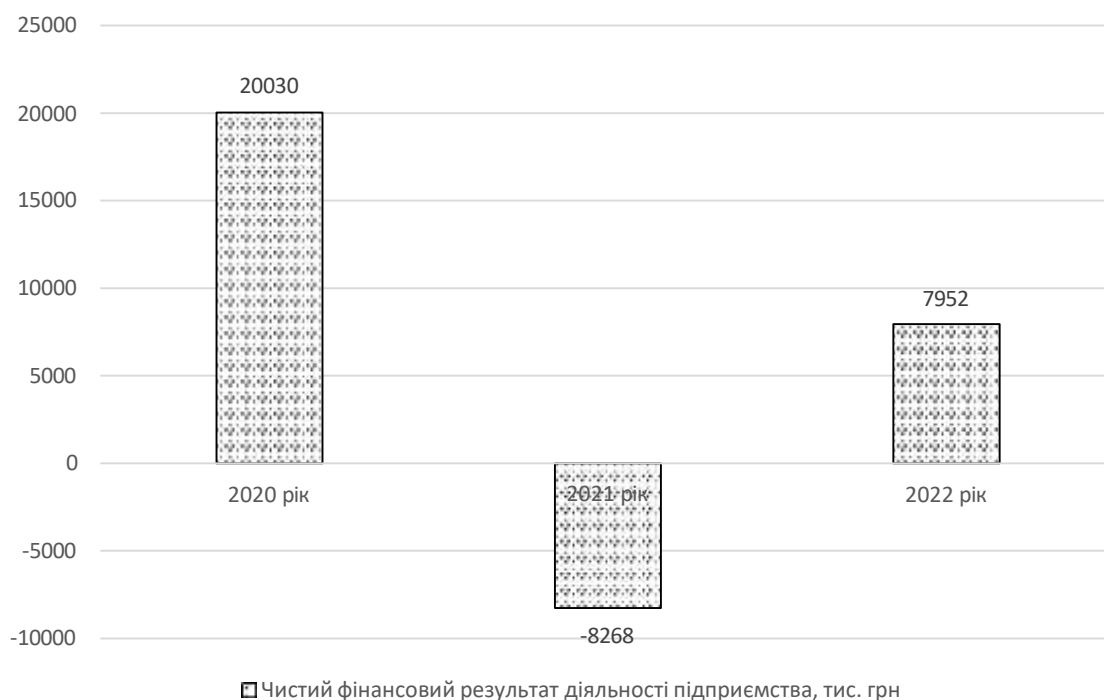


Рисунок 2.9 – Динаміка ЧФРД ТОВ «Наdejда Л» за 2020-2022 рр.

Предметом дослідження обрано РзПП, які за своєю суттю є КЗ та однією зі складових короткострокових зобов'язань. Аналіз їх структури за 2020-2022 рр. за даними фінансової звітності ТОВ «Наdejда Л» (дод. В–В1) наведено у табл. 2.2.

Таблиця 2.2 – Структура поточних зобов'язань ТОВ «Наdejда Л»

Показники	Станом на 31.12.2021 р.		Станом на 31.12.2022 р.		Відхилення		
	сума, тис. грн	частка, %	сума, тис. грн	частка, %	Абсолютне (+; -)	Відносне, %	Частки, %
Поточна кредиторська заборгованість:							
За товари, роботи, послуги	11325	53,83	14234	18,44	2909,0	25,7	0,1
За розрахунками з бюджетом	380	1,81	430	0,56	50,0	13,2	0,0
За розрахунками зі страхування	325	1,54	331	0,43	6,0	1,8	0,0
За розрахунками з оплати праці	1237	5,88	1465	1,90	228,0	18,4	0,0
Поточні забезпечення	6136	29,16	6084	7,88	-52,0	-0,8	0,0
Інші поточні зобов'язання	1636	7,78	54650	70,80	53014,0	3240,5	1,5
Всього	21039	100	77194	100	56155,0	266,9	x

За наведеними у табл. 2.2 даними узагальнимо, що сума поточних зобов'язань ТОВ «Наdejда Л» станом на 31.12.2021 р. співставно з 2022 р. суттєво збільшилась – на 56155,0 тис. грн, або на 266,9%.

Підсумовано, що на кінець 2022 р. найбільшу питому вагу у складі ПЗ становили:

- 1) поточна КЗ за ТРП – 18,44%, що складає 14234,0 тис. грн;
- 2) поточні забезпечення – 7,88%, що становить 6084,0 тис. грн;
- 3) інші ПЗ – 70,8%, що еквівалентно 54650,0 тис. грн.

Розглянемо як співвідносяться між собою дебіторська та кредиторська заборгованості ТОВ «Наdejда Л». Ці данні наведено в табл. 2.3 за даними Балансу (дод. В–В1) досліджуваного Товариства, а їх динаміку унаочнено на рис. 2.10.

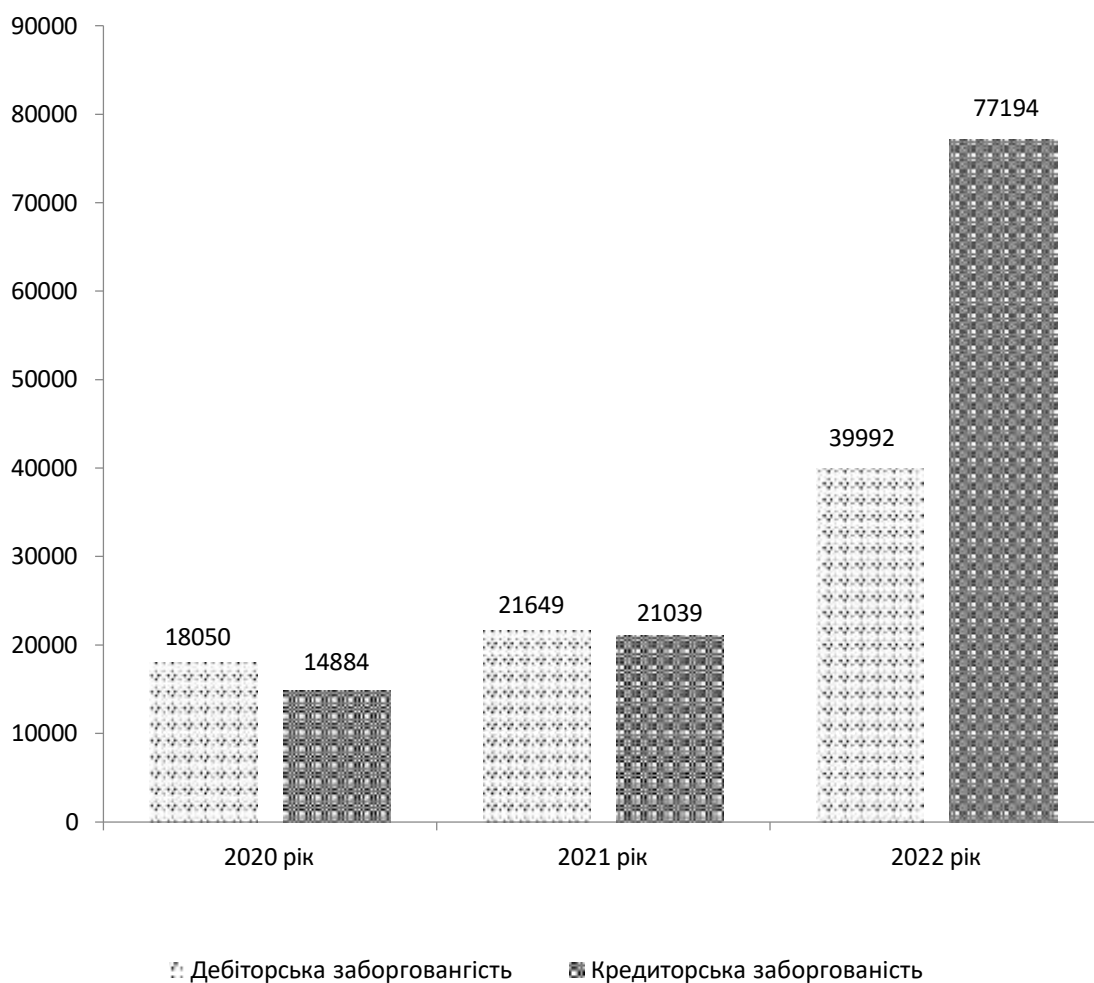


Рисунок 2.10 – Динаміка короткострокових дебіторської та кредиторської заборгованостей ТОВ «Наdejда Л», тис. грн

Таблиця 2.3 – Аналіз взаємовідношення ДЗ і КЗ (короткострокових) ТОВ «Наdejда Л», тис. грн

Актив	Станом на 31.12.2021 р.	Станом на 31.12.2022 р.	Відхилення (+; –)	Пасив	Станом на 31.12.2021 р.	Станом на 31.12.2022 р.	Відхилення (+; –)
Дебіторська заборгованість за продукцію, товари, роботи, послуги	7065,0	731,0	-6334,0	Поточна кредиторська заборгованість за продукцію, товари, роботи, послуги	11325,0	14234,0	2909,0
Дебіторська заборгованість за розрахунками:				Поточна кредиторська заборгованість:			
- за виданими авансами	9644,0	27457,0	17813,0	- за розрахунками з бюджетом	380,0	430,0	50,0
- бюджетом	4650,0	11242,0	6592,0	- за розрахунками зі страхування	325,0	331,0	6,0
				- за розрахунками з оплати праці	1237,0	1465,0	228,0
				Поточні забезпечення	6136,0	6084,0	-52,0
Інша поточна дебіторська заборгованість	290,0	562,0	272,0	Інші поточні зобов'язання	1636,0	54650,0	53014,0
Разом	21649,0	39992,0	18343,0	Разом	21039,0	77194,0	56155,0
Перевищення дебіторської заборгованості над кредиторською	610,0	–	x	Перевищення кредиторської заборгованості над дебіторською	–	37202,0	x
Кредиторська заборгованість, що припадає на 1 грн дебіторської					0,97	1,93	x

За даними, наведеними у табл. 2.3 та рис. 2.10 простежується, що продовж 2020-2021 років суми ДЗ та КЗ досліджуваного Товариства були майже однакові, що є позитивним. Однак станом на 31.12.2022 р. співвідношення цих величин було не на користь ТОВ «Наdejда Л». Ця теза пояснюється тим, що сума залучених в обіг Товариством коштів у кредиторів (77194,0 тис. грн) була меншою, ніж сума коштів, що були вилучені з обігу унаслідок боргів дебіторів (39992,0 тис. грн). У цьому періоді сума КЗ Товариства перевищила суму його ДЗ на 37202,0 тис. грн або в 1,93 рази.

Підраховано, що на 1 грн поточної дебіторки ТОВ «Наdejда Л» на кінець 2021 р. припадало 0,97 грн, а 2022 р. – 1,93 грн його кредиторки.

Загалом на кінець 2022 р. відносно з 2021 р. можна констатувати факт суттєвого збільшення КЗ досліджуваного Товариства – на 56155,0 тис. грн або в 3,7 рази.

Дотримуючись норм ЗУ №996 [23] ТОВ «Наdejда Л» веде бухгалтерський облік протягом усього періоду своєї діяльності, починаючи з дня реєстрації Товариства в ЄДРПОУ.

Вибір форми ведення бухгалтерського обліку для підприємств регламентовано ЗУ №996 [23] та візуалізовано на рис. 2.11.

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 підприємством, суб'єктом підприємницької діяльності, самозайнятою особою, що провадять діяльність у сфері бухгалтерського обліку та/або аудиторської діяльності
	Самостійне ведення бухгалтерського обліку та складання звітності безпосередньо власником або керівником підприємства. Ця форма не може застосовуватися на підприємствах, звітність яких повинна оприлюднюватися, та в бюджетних установах

Рисунок 2.11 – Форми організації бухгалтерського обліку [23]

ТОВ «Наdejда Л» визначено, що даним Товариством ведення обліку (бухгалтерського, податкового та управлінського) забезпечується бухгалтерською службою, яку очолює головний бухгалтер.

Склад бухгалтерії урегульовано штатним розкладом Товариства, а для кожного його працівника відповідними затвердженими посадовими інструкціями окреслено їх права, обов'язки та відповідальність. Усі розпорядження по бухгалтерії Товариства віддаються з урахуванням підлеглості працівників.

Оскільки бухгалтерський облік є джерелом значної частини інформації про економічну діяльність ТОВ «Наdejда Л», його організація потребує належної уваги.

ЗУ №996 [23] визначає основні принципи ведення бухгалтерського обліку. На їх основі ТОВ «Наdejда Л» розробляє та затверджує свою облікову політику із описом правил і стандартів та з урахуванням аспектів, наведених на рис. 2.12.

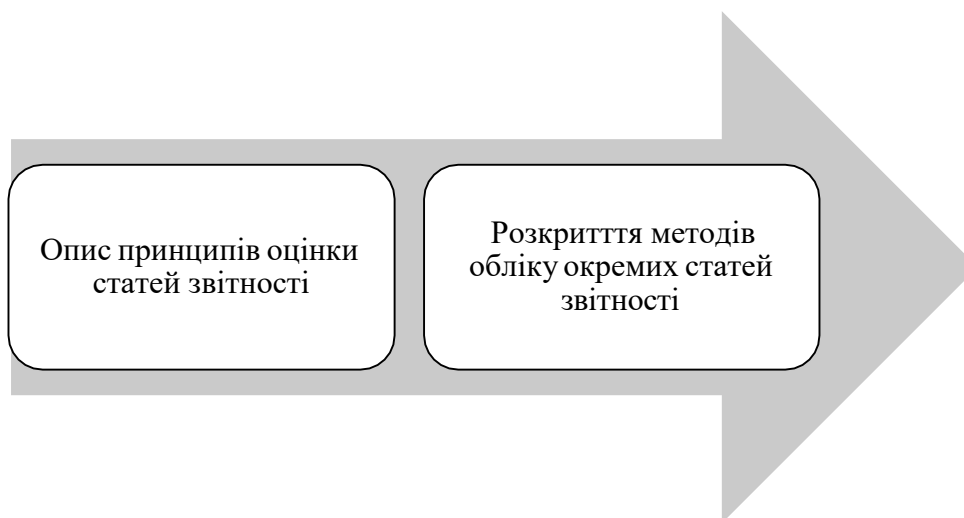


Рисунок 2.12 – Підходи до розробки облікової політики ТОВ «Наdejда Л»

Положення облікової політики ТОВ «Наdejда Л» (дод. Д) містять детальну інформацію про методи ведення бухгалтерського обліку з таких питань, як облік ОЗ, товарних запасів, дебіторської та кредиторської заборгованості, доходів та витрат тощо.

Найважливіші аспекти щодо організації обліку на ТОВ «Наdejда Л» систематизовано згідно Наказу (дод. Д) та представлено на рис. 2.13.

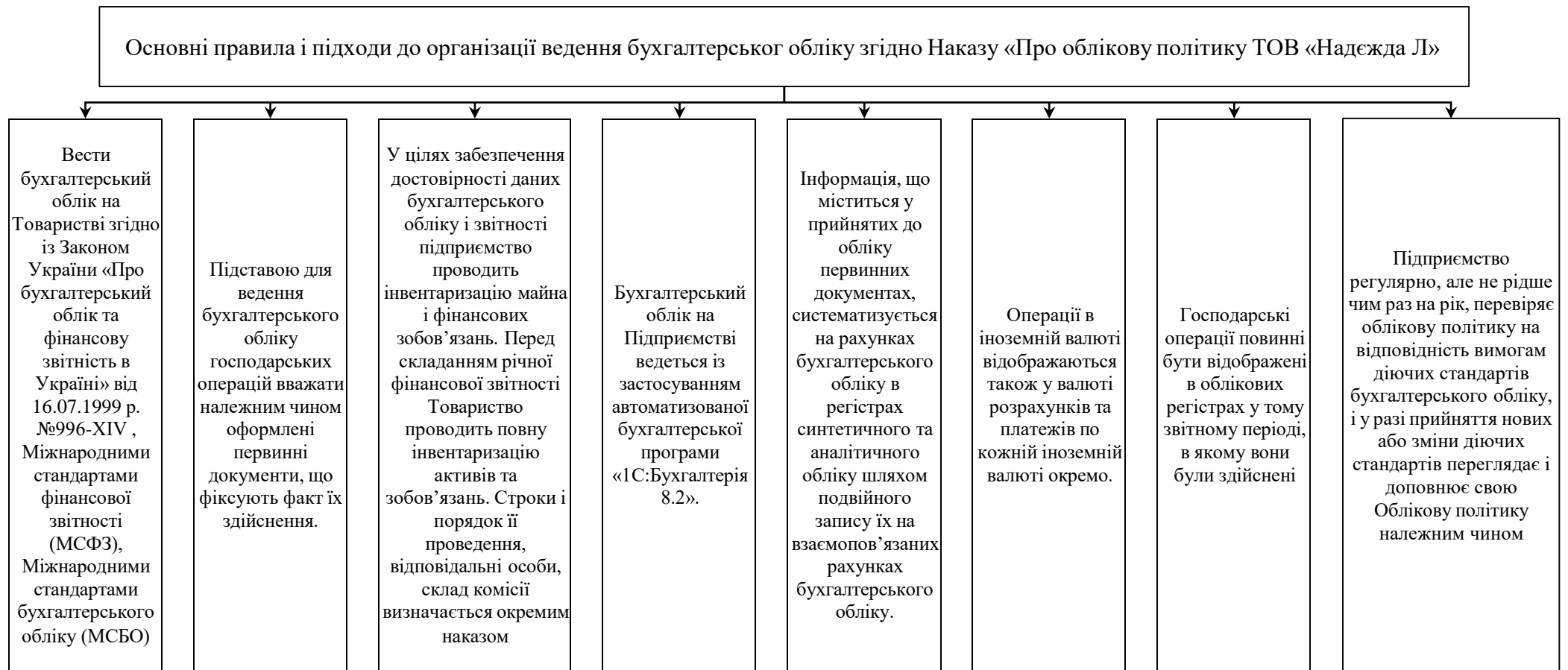


Рисунок 2.13 – Вимоги Положення «Про облікову політику» ТОВ «Наdejда Л»

Опис політики ТОВ «Наdejда Л» щодо обліку його дебіторської та кредиторської заборгованостей структуровано на рис. 2.14.



Рисунок 2.14 – Опис облікової політики ТОВ «Наdejда Л» в розрізі організації обліку його дебіторської та кредиторської заборгованостей

ТОВ «Наdejда Л» дотримується принципу послідовного застосування обраної облікової політики протягом року. Однак, законодавством передбачені певні випадки, коли зміна облікової політики є допустимою. Ці випадки чітко регламентовані та враховані Товариством. Детальний перелік таких випадків представлений у Наказі «Про облікову політику» (дод. Д) та наведений на рис. 2.15.

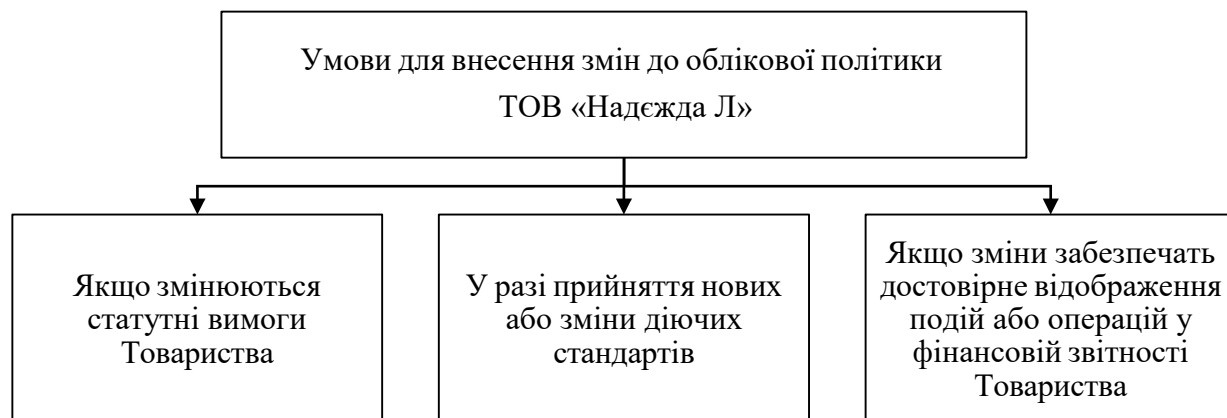


Рисунок 2.15 – Випадки можливих змін облікової політики ТОВ «Наdejда Л»

Дотримання вимог Наказу «Про облікову політику» (дод. Д) знаходиться під контролем керівника ТОВ «Наdejда Л».

2.2 Бухгалтерський облік розрахунків з постачальниками та підрядниками ТОВ «Наdejда Л»

Договір (контракт) є фундаментом, на якому будуються взаємовідносини між постачальниками (підрядниками) та їх покупцями. Цей документ чітко визначає права та обов'язки сторін, незалежно від того, чи йдеться про вітчизняних чи іноземних партнерів.

Різноманіття видів договорів ґрунтується на предметі угоди та умовах співпраці. На рис. 2.16 представлено основні з них.

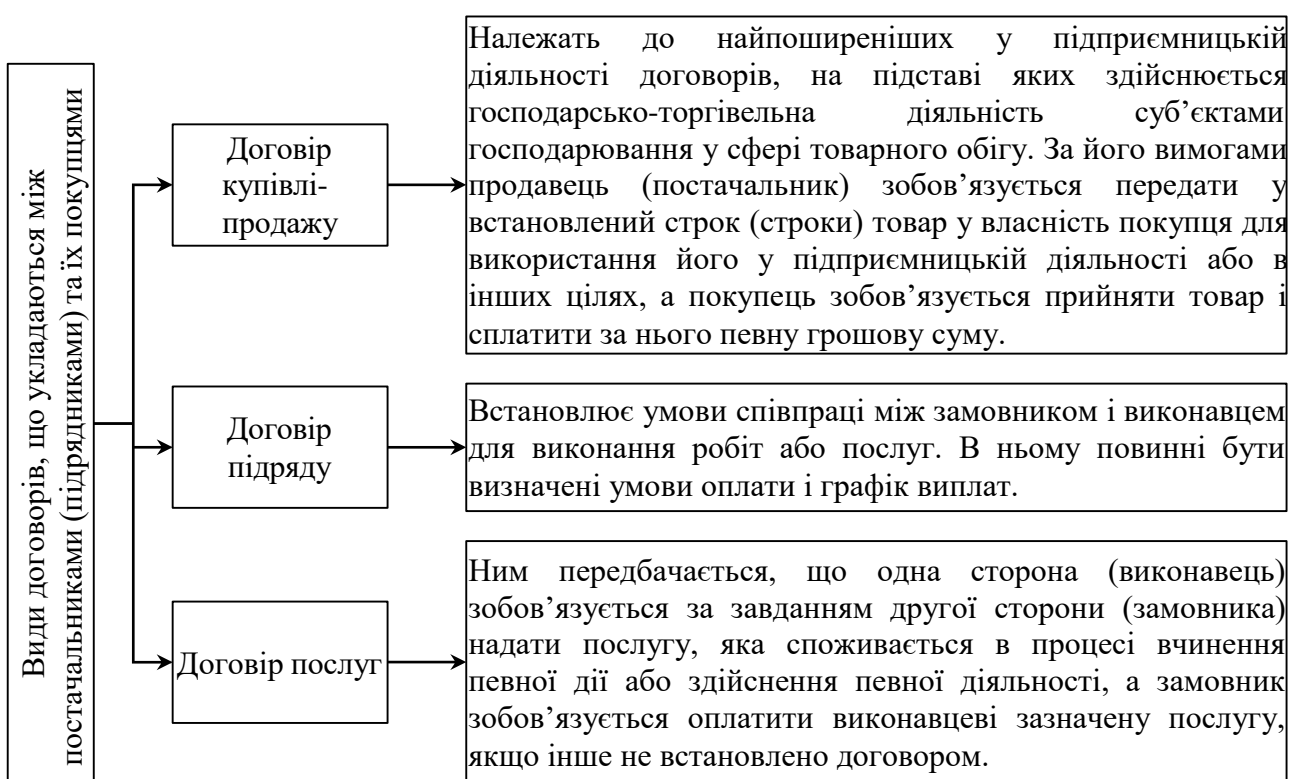


Рисунок 2.16 – Види договорів щодо РзПП

Види договорів, наведені на рис. 2.16, можуть містити різноманітні умови оплати: передоплата, оплата за фактом, відстрочена оплата, розстрочені платежі тощо. Умови розрахунків повинні бути докладно визначені в тексті кожного договору залежно від конкретних умов та угод сторін.

У додатках Е–Ж представлено приклади договорів, що регулюють взаємовідносини між ТОВ «Наdejда Л» та його постачальниками й підрядниками.

Під час продажу продукції бухгалтерія підприємства-постачальника зобов'язана виписувати відповідний первинний документ. Це впливає з ч. 1 ст. 9 Закону України №996 [23], де первинні документи визначені як підстава для відображення в обліку господарських операцій.

На рис. 2.17 представлено перелік первинних документів, які необхідно використовувати при РзПП.

ОТРИМАННЯ ВІД ПОСТАЧАЛЬНИКА ТОВАРНО-МАТЕРІАЛЬНИХ ЦІННОСТЕЙ
•Рахунок, рахунок-фактура, накладна, товарно-транспортна накладна, довіреність, акт приймання передачі ТМЦ, прибутковий ордер, вантажно-митна декларація, інвойси
ОТРИМАННЯ РОБІТ ЧИ ПОСЛУГ ВІД ПІДРЯДНИКА
•Акт приймання-передачі робіт (послуг)
ОПЛАТА ЗАБОРГОВАНОСТІ ГРОШОВИМИ КОШТАМИ
•Платіжне доручення, виписка банку, видатковий касовий ордер, реєстр документів за акредитивом
ВЕКСЕЛЬНА ФОРМА РОЗРАХУНКІВ
•Акт про вексельний платіж, вексель
ПЕРЕВЕДЕННЯ ПОТОЧНОЇ КРЕДИТОРСЬКОЇ ЗАБОРГОВАНОСТІ ДО ДОВГОСТРОКОВОЇ
•Угода, додаткова угода з постачальником
ЗАЛІК ЗУСТРІЧНИХ ЗАБОРГОВАНОСТЕЙ
•Акт взаємозаліку заборгованості
ПЕРЕДАЧА ЗОБОВ'ЯЗАНЬ ТРЕТІМ ОСОБАМ
•Договір цесії
СПИСАННЯ БЕЗНАДІЙНОЇ КРЕДИТОРСЬКОЇ ЗАБОРГОВАНОСТІ
•Бухгалтерська довідка, якщо термін позовної давності минув або рішення суду, акт інвентаризації заборгованості

Рисунок 2.17 – Документування операцій з обліку РзПП

У додатках И–С представлено приклади деяких з первинних документів, складених постачальниками (підрядниками) для виконання ТОВ «Наdejда Л» договірних відносин.

На рис. 2.18 деталізовано призначення первинних документів, що застосовуються під час РзПП.



Рисунок 2.18 – Характеристика первинних документів для оформлення РзПП

Система обліку РзПП повинна бути спрямована на забезпечення правильності документального оформлення операцій та точне відображення цих операцій на бухгалтерських рахунках.

Це обумовлено тим, що невчасне виявлення помилок у розрахункових документах може призвести до:

- виникнення спірної заборгованості, яка може негативно вплинути на фінансовий стан підприємства, судових позовів тощо;
- пропуску термінів пред'явлення претензій за такою заборгованістю.

Тому, належне ведення обліку РзПП є важливою складовою фінансового контролю на підприємстві.

Згідно норм Інструкції №291 [28] «на рахунку 63 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками» ведеться облік розрахунків з постачальниками та підрядниками за одержані товарно-матеріальні цінності, виконанні роботи і надані послуги» [28]. На рис. 2.19 охарактеризовано призначення цього рахунку згідно Плану рахунків [44] та Інструкції №291 [28].



Рисунок 2.19 – Характеристика рахунку 63 [28; 44]

Призначення та специфіку застосування субрахунків до рахунку 63 за Інструкцією №291 [28] представлено на рис. 2.20.

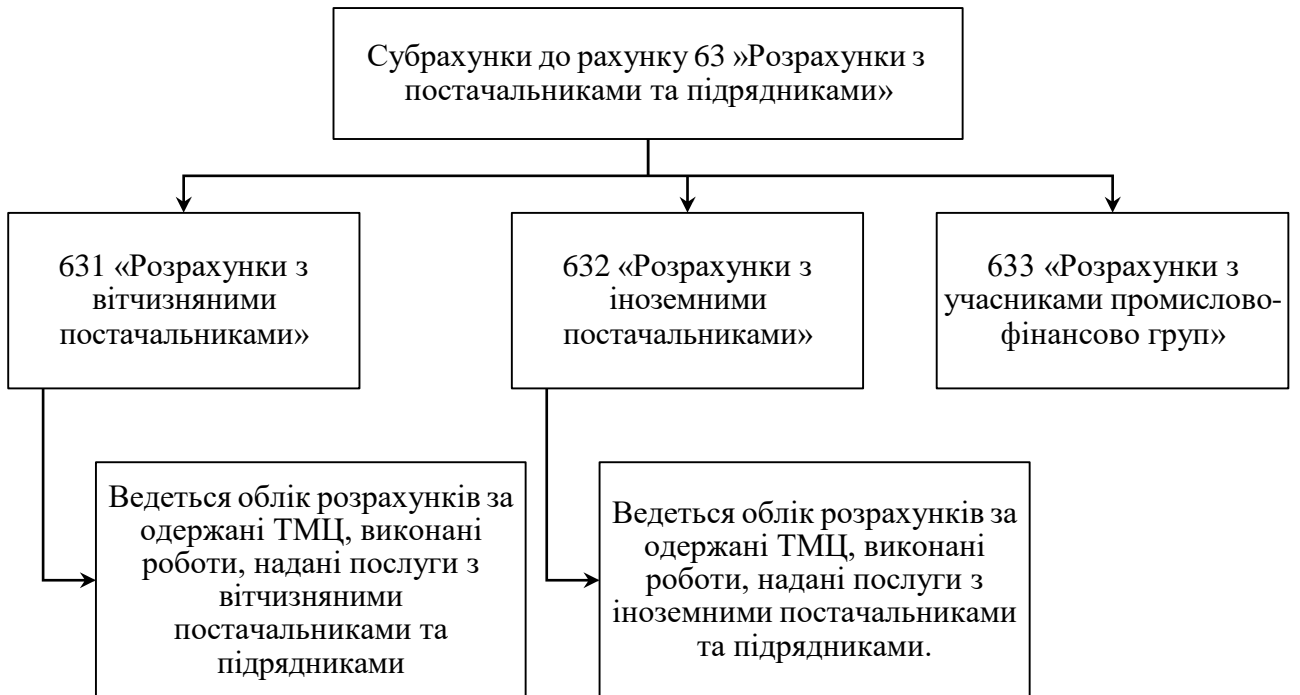


Рисунок 2.20 – Характеристика субрахунків рахунку 63 [28; 44]

Відповідно до Інструкції №291 [28] аналітичний облік РзПП рекомендовано здійснювати окремо за контрагентами та документами, підтверджуючими їх сплату.

У той же час аналітику щодо РзПП варто вести також у розрізі угод (контрактів), за термінами погашення заборгованості, а відносно простроченої – із відображенням строків її непогашення. Аналітику щодо РзПП іноземними доцільно вести за країнами їх походження, у розрізі застосовуваних для розрахунків валют тощо.

Типова кореспонденція рахунків щодо обліку РзПП вітчизняними представлена в дод. Ф.

Дослідимо облік РзПП вітчизняними на прикладі ТОВ «Наdejда Л» урахувавши, що першою подією була передплата одержаних послуг.

ТОВ «Наdejда Л» було отримано послугу від ТОВ «Миколаївське АТП» – транспортно-експедиційне обслуговування по маршруту Кривий Ріг – Тячів згідно

договору №2-ТП/20 від 02.12.2019 р. Загальна сума одержаної послуги склала 35950,00 грн (у т. ч. ПДВ – 5991,67) (дод. Н, П-П8). На рахунках обліку зазначена операція була відображена кореспонденцією рахунків, представлений у табл. 2.4.

Таблиця 2.4 – Відображення на рахунках обліку операції з одержаної ТОВ «Наdejда Л» послуги щодо транспортно-експедиційного обслуговування від ТОВ «Миколаївське АТП» (перша подія – оплата)

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція бухгалтерських рахунків		Сума, грн.
		Дебет	Кредит	
1.	Здійснено передплату за транспортно-експедиційне обслуговування	371 «Розрахунки за виданими авансами»	311 «Поточні рахунки в національній валюті»	35950,00
2.	Відображено право податкового кредиту з ПДВ	641 «Розрахунки за податками»	644 «Податковий кредит»	5991,67
3.	Здійснено взаємозалік заборгованості	631 «Розрахунки з вітчизняними постачальниками та підрядниками»	371 «Розрахунки за виданими авансами»	35950,00
4.	Віднесено послуги з транспортно-експедиційного обслуговування на витрати підприємства	93 «Витрати на збут»	631 «Розрахунки з вітчизняними постачальниками та підрядниками»	29958,33
5.	Нараховано податковий кредит з ПДВ згідно із зареєстрованою в ЄРПН податковою накладною	644 «Податковий кредит»	631 «Розрахунки з вітчизняними постачальниками та підрядниками»	5991,67
6.	Витрати за одержане транспортно-експедиційне обслуговування віднесено на фінансовий результат	791 «Результат операційної діяльності»	93 «Витрати на збут»	29958,33

Розглянемо операцію щодо обліку одержаних від постачальника ТОВ «Наdejда Л» необоротних активів.

Згідно договору поставки №13-11/2019Х (дод. Е) ТОВ «Наdejда Л» було придбано у ТОВ «Хімлаборреактив» лабораторні меблі, а також комплектуючі та запасні частини до них на загальну суму 195 971,67 грн.

Придбане обладнання (дод. Е) складається з об'єктів ОЗ та ІНМА. У їх числі – стіл-мийка одинарна СМЛ-01.2 (дод. Е, специфікація №2) вартістю 21502,33 грн (крім того, ПДВ у сумі – 4300,47 грн).

Договірними умовами (дод. Е) сторонами визначено, що перша подія – передплата у розмірі 50% від суми об'єкту згідно специфікації.

Сторонньому перевізнику за транспортування об'єкту сплачено 1500,00 грн. (у т. ч. ПДВ – 250,00 грн).

На рахунках обліку зазначена операція була відображена записами, наведеними у табл. 2.5.

Таблиця 2.5 – Відображення на рахунках обліку операції з придбання ТОВ «Наdejда Л» лабораторних меблів від ТОВ «Хімлаборреактив» (перша подія – передплата)

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція бухгалтерських рахунків		Сума, грн.
		Дебет	Кредит	
1	2	3	4	5
1.	Здійснено передплату у розмірі 50% за стіл-мийку одинарну СМЛ-01.2	371 «Розрахунки за виданими авансами»	311 «Поточні рахунки в національній валюті»	12901,40
2.	Відображено право податкового кредиту з ПДВ	641 «Розрахунки за податками»	644 «Податковий кредит»	2150,24
3.	Нараховано податковий кредит з ПДВ згідно із зареєстрованою в ЄРПН податковою накладною	644 «Податковий кредит»	631 «Розрахунки з вітчизняними постачальниками та підрядниками»	2150,24
4.	Оприбутковано стіл-мийку одинарну СМЛ-01.2	152 «Придбання (виготовлення) основних засобів»	631 «Розрахунки з вітчизняними постачальниками та підрядниками»	25802,80
5.	Здійснено остаточний розрахунок у розмірі 50% за одержаний стіл-мийку одинарну СМЛ-01.2	371 «Розрахунки за виданими авансами»	311 «Поточні рахунки в національній валюті»	12901,40
6.	Відображено право податкового кредиту з ПДВ	641 «Розрахунки за податками»	644 «Податковий кредит»	2150,23

Продовження таблиці 2.5

1	2	3	4	5
7.	Нараховано податковий кредит з ПДВ згідно із зареєстрованою в ЄРПН податковою накладною	644 «Податковий кредит»	631 «Розрахунки з вітчизняними постачальниками та підрядниками»	2150,23
8.	Здійснено взаємозалік заборгованості	631 «Розрахунки з вітчизняними постачальниками та підрядниками»	371 «Розрахунки за виданими авансами»	25802,80
9.	Отримано транспортні послуги	152 «Придбання (виготовлення) основних засобів»	631 «Розрахунки з вітчизняними постачальниками»	1250,00
10.	Відображено право податкового кредиту з ПДВ	641 «Розрахунки за податками»	644 «Податковий кредит»	250,00
11.	Нараховано податковий кредит з ПДВ згідно із зареєстрованою в ЄРПН податковою накладною	644 «Податковий кредит»	631 «Розрахунки з вітчизняними постачальниками»	250,00
12.	Сплачено постачальнику вартість послуг з транспортування	631 «Розрахунки з вітчизняними постачальниками»	311 «Поточні рахунки в національній валюті»	1500,00
13.	Відображено суму нарахованої заробітної плати працівникам, зайнятих установкою стола-мийки СМЛ-01.2	152 «Придбання (виготовлення) основних засобів»	661 «Розрахунки за заробітною платою»	800,00
14.	Відображено суму нарахованого ЄСВ на заробітну плату працівників, зайнятих установкою і монтажем стола-мийки СМЛ-01.2	152 «Придбання (виготовлення) основних засобів»	65 «За розрахунками із загальнообов'язкового державного соціального страхування»	176,00
15.	Введено стіл-мийку одинарну СМЛ-01.2 в експлуатацію	106 «Інструменти, прилади та інвентар»	152 «Придбання (виготовлення) основних засобів»	28028,80

Розглянемо облік РзПП вітчизняними ТОВ «Наdejда Л» ураховуючи, що першою подією було одержання продукції.

ТОВ «Наdejда Л» було придбано мелясу бурякову в обсязі 10 тон у ТОВ «Радехівський цукор». Вартість 1 тони – 4900,00 грн (у т.ч. ПДВ – 816,67 грн). На рахунках обліку зазначена операція була відображена кореспонденцією рахунків, представлений у табл. 2.6.

Таблиця 2.6 – Відображення на рахунках обліку операції з придбання ТОВ «Наdejда Л» меляси бурякової у ТОВ «Радехівський цукор» (перша подія – одержання продукції)

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків		Сума, грн.
		Дебет	Кредит	
1.	Отримано мелясу бурякову від постачальника	201 «Сировина і матеріали»	631 «Розрахунки з вітчизняними постачальниками»	40833,33
2.	Відображено право податкового кредиту з ПДВ	641 «Розрахунки за податками»	644 «Податковий кредит»	8166,67
3.	Нараховано податковий кредит з ПДВ згідно із зареєстрованою в ЄРПН податковою накладною	644 «Податковий кредит»	631 «Розрахунки з вітчизняними постачальниками та підрядниками»	8166,67
4.	Сплачено вартість меляси бурякової за рахунком	631 «Розрахунки з вітчизняними постачальниками»	311 «Поточні рахунки в національній валюті»	49000,00

ТОВ «Наdejда Л» – учасник ЗЕД, отже здійснює РзПП іноземними, що супроводжується заключенням міжнародних договорів. При цьому операції з експорту генерують доходи підприємств, а з імпорту призводять до витрат. Ці операції мають специфіку щодо їх обліку та оподаткування. Крім того, експортно-імпортні операції можуть супроводжуватися виникненням курсових різниць, які також мають особливості обліку.

При укладенні ЗЕД-контрактів вагомості для сторін набувають питання щодо порядку поставки товарів. Базисні умови поставок структуровано на рис. 2.21.



Рисунок 2.21 – Базисні умови поставок

У міжнародній торгівлі для впорядкування та спрощення процесу поставки товарів використовується система ІНКОТЕРМС [26]. Вона охоплює 11 правил, кожне з яких має відповідну 3-літерну аббревіатуру для зручного позначення. Ці правила чітко регламентують: «розподіл відповідальності між учасниками угоди» [26]; «витрати, пов'язані з доставкою товарів» [26]; «момент переходу ризиків від продавця до покупця» [26].

Нормами ЗУ №1955–IV [25] деталізовано види товаро-транспортних документів для міжнародної торгівлі. Їх представлено на рис. 2.22.



Рисунок 2.22 – Міжнародні перевезення:
основні товарно-транспортні документи [25]

Для обліку РзПП іноземними Планом №291 [4544] призначено субрахунок 632. Особливості обліку цих операцій представлено на рис. 2.23.

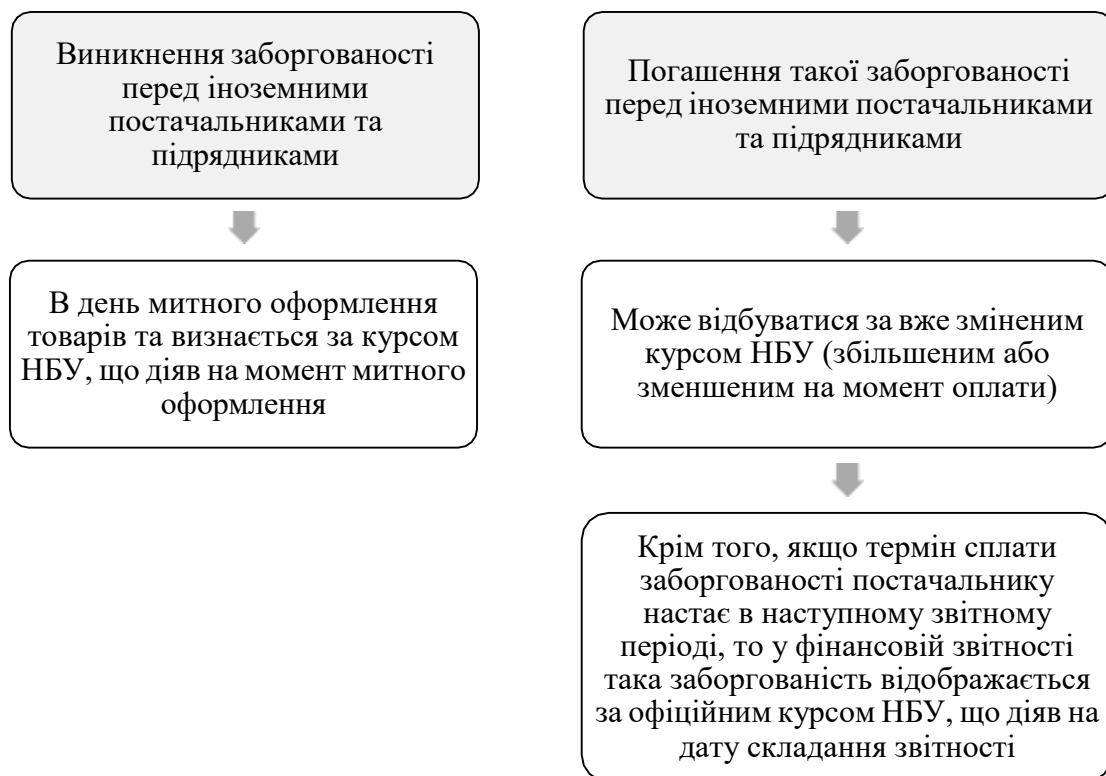


Рисунок 2.23 – Специфіка обліку РзПП іноземними на субрахунку 632 [2844; 44]

РзПП іноземними відбуваються у валюті, що встановлена умовами ЗЕД-договорів. Як попередньо зазначалося при цьому можуть виникати курсові різниці.

Згідно норм НП(С)БО 21 [39**Ошибка! Источник ссылки не найден.**]:

– «курсова різниця – різниця між оцінками однакової кількості одиниць іноземної валюти при різних валютних курсах» [39**Ошибка! Источник ссылки не найден.**];

– «для визначення курсових різниць на дату балансу застосовується валютний курс на кінець дня дати балансу» [39**Ошибка! Источник ссылки не найден.**];

– «при визначенні курсових різниць на дату здійснення господарської операції застосовується валютний курс на початок дня дати здійснення операції» [39**Ошибка! Источник ссылки не найден.**].

На рис. 2.24 представлено субрахунки, призначені для обліку курсових різниць згідно Плану рахунків [44] та Інструкції №291 [28] з урахуванням здійснюваних суб'єктами господарювання видів діяльності.

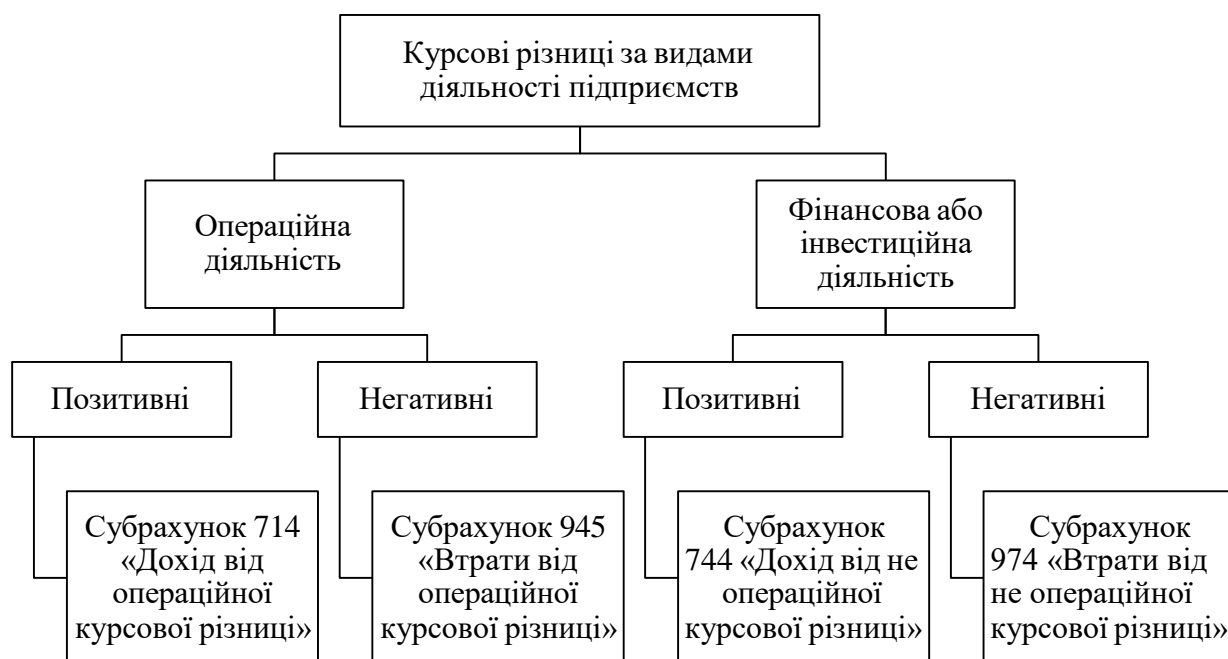


Рисунок 2.24 – Види курсових різниць

Типову кореспонденцію рахунків для відображення курсових різниць, що виникають під час РзПП іноземними представлено у табл. 2.7.

Таблиця 2.7 – Відображення в бухгалтерському обліку курсових різниць при РзПП іноземними

№ з/п	Зміст господарчої операції	Кореспонденція рахунків	
		Дебет	Кредит
1.	Виникнення заборгованості в іноземній валюті перед постачальником	15 «Капітальні інвестиції», 20 «Виробничі запаси», 21 «Поточні біологічні активи», 22 «МШП», 28 «Товари»	632 «Розрахунки з іноземними постачальниками»
2.	Нарахована від'ємна курсова різниця у разі, якщо курс валюти на дату оплати нижчий того, що діяв на дату останньої оцінки заборгованості	945 «Втрати від операційної курсової різниці», 974 «Втрати від неопераційних курсових різниць»	632 «Розрахунки з іноземними постачальниками»
3.	Нарахована позитивна курсова різниця у разі, якщо курс валюти на дату оплати вищий того, що	632 «Розрахунки з іноземними постачальниками»	714 «Дохід від операційної курсової різниці», 744 «Дохід від

	діяв на дату останньої оцінки заборгованості		неопераційної курсової різниці»
4.	Оплата кредиторської заборгованості в іноземній валюті	632 «Розрахунки з іноземними постачальниками»	312 «Поточні рахунки в національній валюті»

Однією з особливостей обліку РзПП іноземними є необхідність ведення обліку у 2-х валютах: гривні та валюті контракту.

Це пов'язано з наступним:

- розрахунки з нерезидентами здійснюються в іноземній валюті відповідно до умов договору;
- для відображення в обліку всі операції з іноземною валютою перераховуються в гривні;
- важливим аспектом при цьому є вплив курсових різниць на величину заборгованості підприємства. Згідно з НПСБО 21 [39], КЗ за іноземними зобов'язаннями є монетарною статтею. Тому при її оцінці необхідно враховувати зміну курсу валют. З урахуванням його коливання це може призводити до доходів чи витрат підприємств.

Супроводжується ведення ЗЕД складанням митної декларації (форма МД-2). За нормами ст. 4 МКУ [35] «це заява встановленої форми, в якій особою зазначено митну процедуру, що підлягає застосуванню до товарів, та передбачені законодавством відомості про товари, умови і способи їх переміщення через митний кордон України та щодо нарахування митних платежів, необхідних для застосування цієї процедури» [35].

Згідно митної декларації під час імпорту товарів засвідчується факт сплати мита, митних платежів та ПДВ. Вона також замінює складання податкової накладної та є законною підставою для визнання суми податкового кредиту з ПДВ.

У світі бізнесу прозорість та відкритість відіграють ключову роль у формуванні довіри між контрагентами. Розкриття інформації про РзПП у фінансовій звітності є одним з важливих інструментів для досягнення цієї мети.

Детальне розкриття інформації про дебіторську та кредиторську заборгованості надає змогу користувачам інформації (інвестори, кредитори,

потенційні партнери тощо) краще оцінити фінансовий стан та стійкість підприємства.

В Україні у фінансовій звітності данні відносно РзПП розкриваються з урахуванням аспектів, систематизованих на рис. 2.25

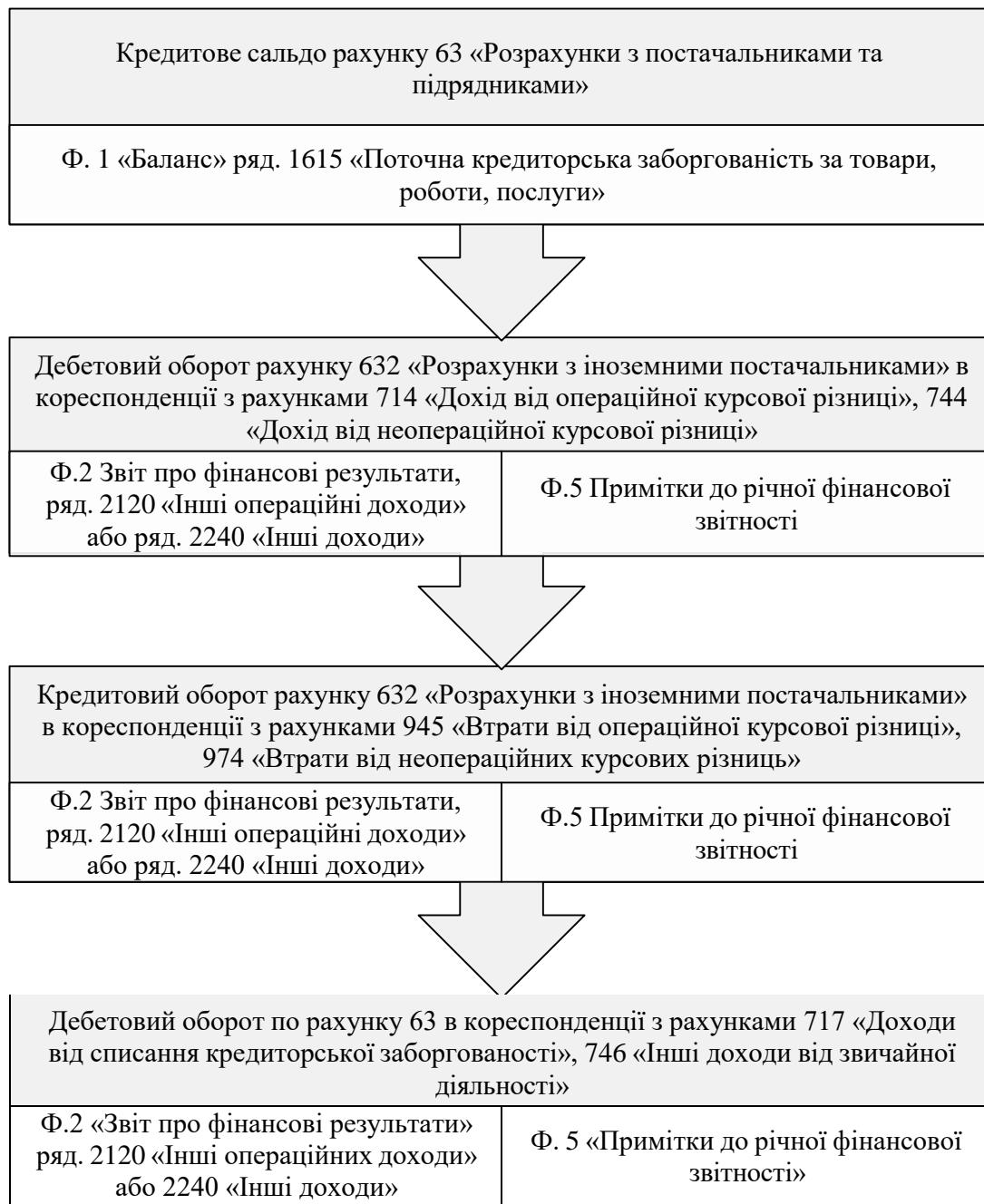


Рисунок 2.25 – Розкриття інформації щодо РзПП у фінансовій звітності

Таким чином, розглянуто особливості обліку та оподаткування РзПП (як вітчизняними, так і іноземними) у теоретичному аспекті та на прикладі ТОВ

«Надежда Л». Розкрито порядок відображення інформації щодо них у формах фінансової звітності підприємств.

2.3 Проблемні аспекти обліку і оподаткування розрахунків з постачальниками та підрядниками й можливі шляхи їх вирішення

Розглянемо питання, пов'язані з оподаткуванням РзПП. За результатами аналізу норм ПКУ [45] визначено їх проблемні аспекти, що пов'язані із формування доходів та витрат підприємств. У кінцевому підсумку це відображається на величині їх податку на прибуток. Окреслені аспекти систематизовано на рис. 2.26.

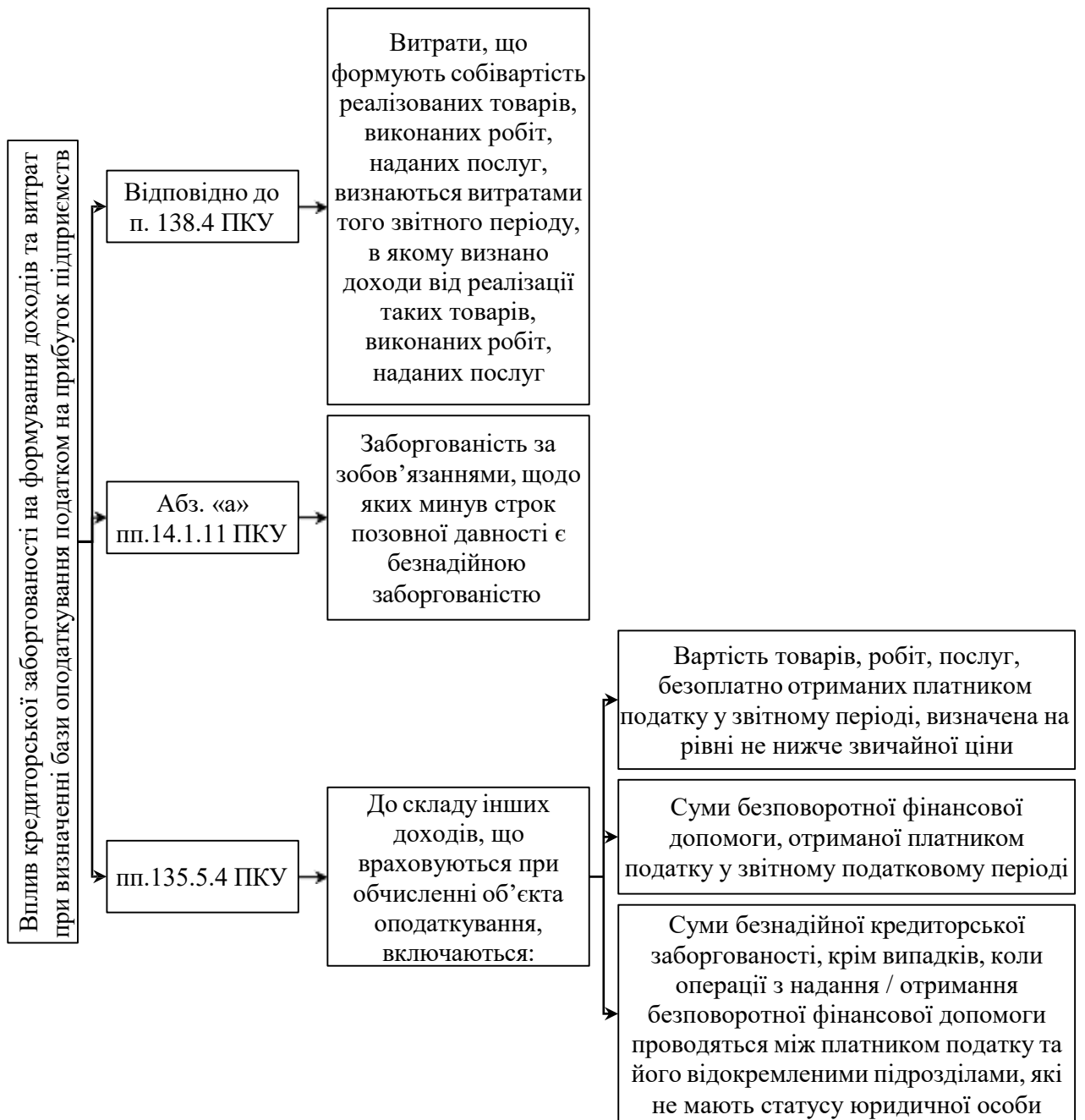


Рисунок 2.26 – РзПП та їх податкові наслідки

За результатами проведеного аналізу встановлено, що згідно норм пп. 14.1.11 ПКУ [45] «заборгованість за зобов'язаннями, щодо яких минув строк позовної давності є безнадійною заборгованістю» [45]. У цьому аспекті окреслимо наступні моменти.

1. Визначення моменту визнання безнадійної заборгованості.

Не завжди очевидно, коли саме настає момент, коли заборгованість стає безнадійною. Норми ПКУ [45] регламентують, що це відбувається, коли минув строк позовної давності (далі – СПД). Проте, на практиці можуть бути й інші обставини, які свідчать про безнадійність заборгованості. Наприклад, втрата зв'язку з боржником, неплатоспроможність боржника, відсутність майна у боржника, наявність судового рішення про стягнення заборгованості, яке не виконується.

2. Оцінка безнадійної заборгованості.

Не завжди можливо точно визначити суму безнадійної заборгованості. Зазвичай з цією метою використовується її первісна вартість. Проте, ця сума може не відповідати реальній вартості заборгованості на момент визнання її безнадійною.

3. Податкові наслідки:.

Суми списаної безнадійної КЗ зазвичай включаються до складу інших доходів (ряд. 2120 Ф. №2) платника податку на прибуток

Тобто, коли сума КЗ за неоплачену продукцію (ТРП) виявилася несплаченою після закінчення СПД, то у податковому періоді, на який приходиться його завершення, платник податку на прибуток зобов'язаний усю величину такої непогашеної КЗ (з урахуванням суми ПДВ) включити до складу доходів, що ураховуються при визначенні бази оподаткування цим податком. Це призводить до збільшення суми оподаткованого прибутку та сплати податків.

Зауважимо, що при невиконанні умови погашення зобов'язань перед постачальниками (підрядниками) у встановлені строки вони мають право подати на таких боржників позов до суду. Також вони можуть вимагати не тільки повернення боргового зобов'язання, а й цілковитого усунення завданого збитку.

У випадку невиконаних таким боржником судових рішень щодо сплати заборгованості суд може визнати його банкрутом та відкрити відносно нього процедуру банкрутства.

Варто наголосити на тому, що з моменту введення карантину у зв'язку з Covid-19 були призупинені СПД, встановлені ЦКУ [59]. До закінчення воєнного стану в Україні СПД також продовжено.

Ураховуючи вищенаведене СПД для існуючих у підприємств заборгованостей повинен здійснюватися з урахуванням наступних аспектів:

1. Якщо відлік СПД припав на період до 12.03.2020 р., то розрахунок СПД включає (1):

Період заборгованості до 12.03.2023 р. + Період карантину +
+Період воєнного стану+ дні зі «стандартного» строку позовної давності (3 роки), що
залишилися після спливу періоду до 12.03.2020 р.

2. Якщо відлік СПД припав на період після 12.03.2020 р., то розрахунок СПД включає (2):

Період карантину + Період воєнного стану + дні зі «стандартного» строку позовної
давності (3 роки), що залишилися після спливу періоду до 12.03.2020 р.

У разі, якщо відлік СПД сторонами було перервано, що підтверджено актом звірки, то з дати його підписання розпочинається наново відлік СПД. До його спливу не можна визнавати дебіторську/кредиторську заборгованості безнадійними. Ураховуючи наведене їх відповідно не можна відносити до складу витрат/доходів підприємства.

Крім того з початку вторгнення рф в Україну НБУ запровадив ряд обмежень, пов'язаних із валютними операціями, спрямованих на захист економічного суверенітету держави.

Ці обмеження стосуються:

1. Валютних операцій з рублями (російськими / білоруськими).

2. Здійснення банківських переказів (у будь-якій валюті, в т.ч. – гривні) особам, що перебувають або зареєстровані в рф або білорусі.

3. Зарахування надходжень на рахунки вищезазначених осіб в банках України.

Крім того, КМУ було заборонено виконання всіх можливих зобов'язань, відносно яких кредиторами є фізичні та/або юридичні особи – резиденти рф.

Варто зазначити, що прийняті обмеження є тимчасовими. З цього випливає, що підґрунтя для списання з балансу дебіторської/кредиторської заборгованостей у рублях (рф чи білорусі) немає. Отже, наразі законодавчі підстави для врегулювання окресленого відсутні.

Також існують ситуації, коли контрагентами були підприємства, які зараз опинилися на тимчасово окупованих територіях або цілком знищені внаслідок бойових дій. Такі підприємства не мають змоги виконувати будь-які зобов'язання перед своїми контрагентами. Передбачається, що дане питання також буде урегульовано законодавчо після закінчення війни.

ВИСНОВКИ

В основі розрахунків між підприємствами, що беруть участь у виробництві товарів (виконанні робіт або наданні послуг), лежить принцип кругообігу коштів. Це означає, що постачальник/підрядник виконує свої зобов'язання щодо виробництва певних благ, а замовник повинен оплатити їх вартість. Для проведення таких розрахунків в Україні існує декілька способів: безготівкова або готівкова оплата, обмін товарами або залік взаємного зарахування боргів між сторонами (за умови існування відповідних підстав).

За своєю природою РзПП – це зобов'язання підприємства, що виникають перед контрагентами внаслідок постачання товарів або надання послуг за договорами купівлі-продажу. Такі зобов'язання згідно МСБО та НП(С)БО поділяються на короткострокові або довгострокові (що впливає із терміну їх погашення) та непередбачувані.

Одним із складників запозиченого капіталу підприємства є його ПЗ. У їх структурі, як правило, превалює КЗ, що виникають внаслідок співпраці з постачальниками та підрядниками. Це зумовлено тим, що для ведення виробничої діяльності підприємствам постійно потрібні різні ресурси, що залучаються ззовні від інших контрагентів.

У дослідженні розглянуто категорію «кредиторська заборгованість» та її види. Визначено, що вітчизняні та міжнародні стандарти обліку не містять тлумачення даного терміну. У науковій сфері існує декілька основних підходів до вивчення природи КЗ: юридичний, правовий, економічний. Кожен з цих підходів має свої специфічні риси.

МСБО та НП(С)БО класифікують КЗ з урахуванням термінів її погашення на прострочену та нормальну (або законну). Останню поділяють на поточну та довгострокову, до яких встановлено терміни її погашення (відповідно до 12 місяців або більше).

Досліджено критерії визнання та оцінювання зобов'язань, які застосовуються відповідно до НП(С)БО 11 та МСБО 37. Здійснено порівняння

основних засад цих двох стандартів. Визначено схожість та відмінність їх норм.

Робота виконувалась на базі матеріалів ТОВ «Наdejда Л». Розглянуто загальні положення щодо створення та діяльності Товариства, структури його майна, розміру статутного капіталу тощо. Окреслено органи управління Товариством тощо.

ТОВ «НАДЕЖДА Л» – це виробниче підприємство Групи LESAFFRE, яке випускає пресовані хлібопекарські та спиртові дріжджі для хлібопекарської галузі та домашнього використання

За даними фінансової звітності Товариства за 2020-2022 роки проаналізовано основні економічні показники його діяльності.

Проаналізовано структуру ПЗ Товариства за 2020-2022 рр. Узагальнено, що сума поточних зобов'язань ТОВ «Наdejда Л» станом на 31.12.2021 р. співставно з 2022 р. суттєво збільшилась – на 56155,0 тис. грн, або на 266,9%.

Підсумовано, що на кінець 2022 р. найбільшу питому вагу у складі ПЗ становили:

- 1) поточна КЗ за ТРП – 18,44%, що складає 14234,0 тис. грн;
- 2) поточні забезпечення – 7,88%, що становить 6084,0 тис. грн;
- 3) інші ПЗ – 70,8%, що еквівалентно 54650,0 тис. грн.

Крім того, проаналізовано співвідношення кредиторської та дебіторської заборгованостей ТОВ «Наdejда Л». Визначено, що продовж 2020-2021 років суми ДЗ та КЗ досліджуваного Товариства були майже однакові, що є позитивним. Однак станом на 31.12.2022 р. співвідношення цих величин було не на користь ТОВ «Наdejда Л». Це пояснюється тим, що сума залучених в обіг Товариством коштів у кредиторів (77194,0 тис. грн) була меншою, ніж сума коштів, що були вилучені з обігу унаслідок боргів дебіторів (39992,0 тис. грн). У цьому періоді сума КЗ Товариства перевищила суму його ДЗ на 37202,0 тис. грн або в 1,93 рази.

Підраховано, що на 1 грн поточної дебіторки ТОВ «Наdejда Л» на кінець 2021 р. припадало 0,97 грн, а 2022 р. – 1,93 грн його кредиторки.

Загалом на кінець 2022 р. відносно з 2021 р. можна констатувати факт

суттєвого збільшення КЗ досліджуваного Товариства – на 56155,0 тис. грн або в 3,7 рази.

Ведення обліку ТОВ «Наdejда Л» (бухгалтерського, податкового та управлінського) забезпечується бухгалтерською службою, яку очолює головний бухгалтер. Склад бухгалтерії урегульовано штатним розкладом Товариства, а для кожного його працівника відповідними затвердженими посадовими інструкціями окреслено їх права, обов'язки та відповідальність.

Положення облікової політики ТОВ «Наdejда Л» містять детальну інформацію про методи ведення бухгалтерського обліку з таких питань, як облік ОЗ, товарних запасів, дебіторської та кредиторської заборгованості, доходів та витрат тощо. Дотримання вимог Наказу «Про облікову політику» знаходиться під контролем керівника ТОВ «Наdejда Л».

Обробка облікової інформації ТОВ «Наdejда Л» здійснюється за використанням програми «1С:Бухгалтерія 8.2», а для складання податкової звітності застосовується програма «Медок».

Договір (контракт) є фундаментом, на якому будуються взаємовідносини між постачальниками (підрядниками) та їх покупцями. Цей документ чітко визначає права та обов'язки сторін, незалежно від того, чи йдеться про вітчизняних чи іноземних партнерів.

Різновиди договорів ґрунтується на предметі угоди та умовах співпраці (договори купівлі-продажу чи підряду). Умови розрахунків повинні бути докладно визначені в тексті кожного договору залежно від конкретних умов та угод сторін.

Під час продажу продукції бухгалтерія підприємства-постачальника зобов'язана виписувати відповідний первинний документ. Це впливає з ч. 1 ст. 9 Закону України №996 [23], де первинні документи визначені як підстава для відображення в обліку господарських операцій.

Система обліку РзПП повинна бути спрямована на забезпечення правильності документального оформлення операцій та точне відображення цих операцій на бухгалтерських рахунках.

Розглянуто призначення рахунку 63 та його субрахунків, особливості їх використання.

Окреслено особливості обліку РзПП іноземними. Розглянуто порядок обліку курсових різниць, що можуть виникати при цьому. Наведено перелік та характеристику основних товарно-транспортних документів, якими оформлюються міжнародні перевезення при здійсненні підприємством ЗЕД.

На підставі даних первинних документів ТОВ «Наdejда Л» розглянуто практичні приклади щодо обліку РзПП.

Досліджено та охарактеризовано порядок відображення інформації щодо РзПП у формах фінансової звітності.

Окреслено основні моменти, пов'язані з оподаткуванням КЗ підприємства, що виникає внаслідок РзПП.

Розглянуто питання, пов'язані з оподаткуванням РзПП. За результатами аналізу норм ПКУ [45] визначено, що здебільшого вони пов'язані із формування доходів та витрат підприємств, а також впливають на величину податкового кредиту з ПДВ.

Окреслено проблемні аспекти, пов'язані з обліком безнадійної КЗ, її визнанням та відліком строку позовної давнини, що обтяжено воєнним станом та неурегульованістю законодавства.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Асмолова Т.В., Сирцева С.В. Особливості обліку зобов'язань за національними та міжнародними стандартами бухгалтерського обліку: порівняльний аспект. Економічні науки. 2015. Вип. 12(1). С. 15-22. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/ecnof_2015_12%281%29_4
2. Атамас П.Й. Фінансовий облік. К.: Центр учбової літератури, 2019. – 356 с.
3. Бабіч В.В., Сагова С.В. Фінансовий облік (облік активів). – К. : КНЕУ, Державний вищий навчальний заклад «Київський національний економічний ун-т ім. Вадима Гетьмана», 2017. – 288с.
4. Бухгалтерський облік (особливості ведення на гірничо-збагачувальних комбінатах України): навч. посіб. [за ред. В.Я. Нусінова]. Вид. 2-е, перероб. Кривий Ріг: Видавець Р.А. Козлов. 2014. 611 с.
5. Бухгалтерський облік та оподаткування: навч. посібник /за ред. Р.Л. Хом'яка, В.І. Лемішовського. Львів: Бухгалтерський центр «Ажур», 2010. 1220 с.
6. Бухгалтерський облік: особливості ведення на гірничо-збагачувальних комбінатах України [за ред. В.Я. Нусінова]. Кривий Ріг: Видавничий дім, 2011. 640 с.
7. Бухгалтерський словник / за ред. проф. Ф.Ф. Бутинця. Житомир: ПП «Рута», 2009. 224 с.
8. Бухгалтерський фінансовий облік: Підручник для студентів спеціальності «Облік і аудит» вищих навчальних закладів. / За редакцією проф. Ф.Ф. Бутинця. Житомир: ПП «Рута», 2015 726 с.
9. Верига Ю., Гладких Т., Орищенко М. Фінансовий облік: навчальний посібник. К.: Центр учбової літератури, 2019. 438 с.
10. Гавриловська Л.М., Ларіонова А.С. Фінансовий облік – 2: Навч.-метод. посіб. для самост. вивч. дисц. К.: КНЕУ, 2016. 320 с.
11. Гайдаржийська О.М., Попович О.В., Кромбет А.Ю. Теоретичні аспекти обліку розрахунків підприємства з постачальниками та підрядниками. *Економіка та суспільство*. 2018. №18. С. 874-880. URL: http://economyandsociety.in.ua/journal/18_ukr/121.pdf

12. Гарасим П.М., Журавель Г.П., Хомин П.Я. Курс фінансового обліку: Навч. посіб. К.: Знання, 2017. 566 с.
13. Гетманцев Д.О. Фінансово-правове зобов'язання як окрема категорія фінансового права: монографія. К. : Юрінком Інтер, 2011. 366 с.
14. Голов С.Ф., Костюченко В.М. Бухгалтерський облік та фінансова звітність за міжнародними стандартами: практ. посіб. Київ: Лібра, 2004. 880 с.
15. Гончарук Р.П. Сутність та класифікація кредиторської заборгованості: колізії наукових підходів. *Вісник Житомирського державного технологічного університету*. 2012. № 1(59). С. 48–51.
16. Господарський кодекс України 16 січня 2003 року № 436-IV (зі змінами та доповненнями). URL: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/436-15>
17. Гурченков О.П., Горбатюк О.М., Гусаріна Н.П., Майстренко О.М. Економічний глосарій. Миколаїв : НУК, 2010. 108 с.
18. Дячук О.В., Новодворська В.В. Місце кредиторської заборгованості в системі управління підприємством. *Економічні науки*. 2013. Вип. 10(3). С. 243-251. – URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/ecnof_2013_10%283%29 42
19. Економічний термінологічний словник-довідник: економіка, фінанси, менеджмент / за заг. ред. С. А. Корнієнка і В. Я. Олійника. Дніпропетровськ: Дніпропетровська держ. фін. акад., 2013. 460 с.
20. Завальна Ж. В. Щодо питання про юридичну природу зобов'язання. *Часопис Київського університету права*. 2012. № 2. С. 147–150.
21. Завгородній А.Г. Вознюк Г.Л., Партин Г.О. Облік і аудит: термінологічний словник. Львів: Центр Європи, 2009. 671 с.
22. Загородній А. Г., Вознюк Г.Л. Фінансово-економічний словник. Київ: Знання, 2007. 1072 с.
23. Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16.07.1999 р. №996-XV (зі змінами та доповненнями). URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/996-14>
24. Закон України «Про зовнішньоекономічну діяльність» від 16.04.91 р. № 959-хп: URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/959-12#Text>
25. Закон України «Про транспортно-експедиторську діяльність» від

- 01.07.2004 р. № 1955-IV, із змінами та доповненнями: URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1955-15#Text>
26. Інкотермс Офіційні правила тлумачення торговельних термінів Міжнародної торгової палати, введені в дію Міжнародною торгівельною палатою з 01.01.2000 р. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/988_007#Text
27. Інструкція про безготівкові розрахунки в національній валюті користувачів платіжних послуг №163 від 29.07.2022 р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/v0163500-22#Text>
28. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій № 291 від 30.11.99 року. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0893-99>
29. Кобилянська О.І. Фінансовий облік: навч. посіб. К.: Знання, 2017. 473 с.
30. Конституція України, затверджена наказом Верховної Ради України від 28.08.1996 р. №254к/96-ВР. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/card/254%D0%BA/96-%D0%B2%D1%80>
31. Концептуальна основа фінансової звітності: затверджена IASB від 01.09.2010 р.
32. Крупка Я.Д., Задорожний З.В., Гудзь Н.В. Фінансовий облік. Тернопіль: ТНЕУ, 2017. 451 с.
33. Кудлаєва Н.В., Фльора А.П. Економічний зміст та класифікація зобов'язань в господарських процесах суб'єкта господарювання. *Молодий вчений*. 2018. №10(2). С. 830-834. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/molv_2018_10%282%29_98
34. Лишиленко О.В. Бухгалтерський облік: підручник. Київ: Вид-во «Центр учбової літератури», 2011. 670 с.
35. Митний кодекс України від 13.03.12 р. № 4495-VI, із змінами та доповненнями: URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/4495-17>
36. МСБО 37 «Забезпечення, умовні зобов'язання та умовні активи». URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_051

37. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», затверджене наказом Міністерства фінансів України № 336/22868 від 28.02.2013 р. URL: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13>.
38. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 11 «Зобов'язання», затверджене наказом Міністерства фінансів України від 31.01.2000 р. №20 (із змінами та доповненнями). URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0085-00>
39. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 21 «Вплив зміни валютних курсів», затверджене наказом Міністерства фінансів України від 10.08.2000 р. № 193, із змінами і доповненнями. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0515-00>
40. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 23 «Розкриття інформації щодо пов'язаних сторін», затверджене наказом Міністерства фінансів України від 18.06.2001 р. № 303, із змінами і доповненнями. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0539-01>
41. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 6 «Виправлення помилок і зміни у фінансових звітах», затверджене наказом Міністерства фінансів України від 28.05.1999 р. №137 (із змінами та доповненнями). URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0392-99>
42. Нашкерська Г. В. Фінансовий облік. К. : Кондор, 2015. 502 с.
43. Орлов І. В. Зобов'язання та його життєвий цикл. Економіка і управління у промисловості: матеріали Всеукраїнської наук.-практ. конф., Дніпропетровськ, 28 – 29 жовтня 2010 р. Дніпропетровськ, 2010. С. 295–296.
44. План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, затверджений наказом МФУ від 30.11.99 р. № 291 (зі змінами та доповненнями). URL: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z1557-11>
45. Податковий кодекс України від 02.12.10 р. № 2755-VI (зі змінами та

- доповненнями). URL: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>
46. Положення по інвентаризації активів та зобов'язань, затверджене наказом Міністерства фінансів України від 02.09.2014 р. №879 (зі змінами та доповненнями). URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1365-14>
47. Положення про ведення касових операцій у національній валюті в Україні, затверджене Постановою Правління НБУ від 29.12.2017 р. №148 (із змінами та доповненнями). URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/v0148500-17>
48. Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку, затверджене наказом Міністерства фінансів України №88 від 24.05.95 р. (із змінами та доповненнями). URL: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0168-95>
49. Порядок проведення заліків простроченої взаємної заборгованості підприємств, установ і організацій електроенергетики, вугільної та газової промисловості, затверджений Постановою КМУ та НБУ від 19.04.99 р. №621 (із змінами та доповненнями). URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/621-99-%D0%BF#Text>
50. Самсін І. Л. До питання про розмежування податкового й цивільно-правового зобов'язання. *Вісник Державної судової адміністрації України*. 2012. №2. С. 18–22.
51. Сінянський К.П. Зобов'язання як теоретико-правова категорія. *Науковий вісник Ужгородського національного університету*. 2016. Вип. 39(2). С. 25–31. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/nvuzhpr_2016_39%282%29_7
52. Слома В.М. Поняття зобов'язання у цивільному праві. *Юридичний вісник. Повітряне і космічне право*. 2016. №1. С. 123-128. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/Npnau_2016_1_21
53. Сук Л.К., Сук П.Л. Фінансовий облік: навчальний посібник. К.: «Знання», 2016. 663 с.
54. Сурніна К.С. Удосконалення обліку дебіторської і кредиторської заборгованості про- мислових підприємств: автореф. дисертації на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук: спец. 08.06.04 – бухгалтерський облік, аналіз

- та аудит. Луганськ: Східноукраїнський нац. ун-т ім. В. Даля, 2002. 19 с.
55. Ткаченко Н. М. Бухгалтерський фінансовий облік, оподаткування і звітність: підруч. Київ: Алерта, 2013. 982 с.
 56. Ткаченко Н.М. Бухгалтерський фінансовий облік на підприємствах України: підручник. К.: А.С.К., 2017. 764с.
 57. Ткаченко Н.М. Бухгалтерський (фінансовий) облік, оподаткування і звітність: підручник. К.: «Алерта», 2016. 928 с.
 58. Травінська С.І. Сутність категорії «поточні зобов'язання» в бухгалтерському обліку молокопереробного підприємства. *Інвестиції: практика та досвід*. 2013. № 21. С. 100-105. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/ipd_2013_21_23
 59. Цивільний кодекс України від 16.01.2003р. № 435- IV, зі змінами та доповненнями. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/435-15>
 60. Чацкіс Ю.Д., Наумчук О.А., Власова І.О. Організація бухгалтерського обліку. К.: Центр учбової літератури, 2011. 564 с.
 61. Чебанова Н. В., Василенко Ю. А. Бухгалтерський фінансовий облік. Київ: Видав-ничий центр «Академія», 2002. 672 с.
 62. Чебанова Н.В., Єфіменко Т.І. Бухгалтерський фінансовий облік. К.: ВЦ «Академія», 2017. 704 с.
 63. Чорненька О.Б. Аналіз наукових підходів щодо сутності кредиторської заборгованості та її класифікації. *Наукові записки Української академії друкарства*. 2017. №2. С. 207–214.
 64. Шара Є.Ю., Соколовська-Гонтаренко І.Є. Фінансовий облік II. К.: «Видавництво «Центр учбової літератури», 2016. 308 с.
 65. Шара Є.Ю., Соколовська-Гонтаренко І.Є. Фінансовий облік-I. – К.: Центр учбової літератури, 2016. – 336 с.