**Світлана Левицька, професор кафедри обліку і аудиту НУВГП, аудитор ТОВ «Українська регіональна аудиторська компанія»**

**Розрахунки з працівниками**

**Мінекономіки роз’яснило зміни у Порядку № 100:**  Зміни стосуються *лише днів невикористаних відпусток, які працівник накопичив за всі роки включно по 31 грудня 2023 року*. За накопиченими днями невикористаних днів відпусток у 2023 році необхідно вести облік невикористаних днів відпусток, право на які набуто по 31 грудня. Необхідно зробити облік з розмежуванням по роках до 31 грудня і з початку 2024 року. В довільній формі зафіксувати. В розрахунку нічого не змінилося. Компенсацію за невикористані дні відпусток накопичених до 31.12.2023 р. обчислюємо з виплат НАРАХОВАНИХ у 2023 році. Обчислення середньої заробітної плати для оплати часу відпусток, надання матеріальної (грошової) допомоги або виплати компенсації за невикористані відпустки проводиться виходячи з виплат за останні 12 календарних місяців роботи, що передують місяцю надання відпустки, надання матеріальної (грошової) допомоги або виплати компенсації за невикористані відпустки.

***Мобільний зв'язок на підприємстві***: ДПС наголошує: якщо з мобільних телефонів, які обліковуються на балансі юрособи (працедавця), працівник здійснює виробничі розмови, то вартість цих розмов не розглядається як додаткове благо працівника. Про перелік підтверджуючих необхідних документів податківці не говорять.

Критерієм розмежування додаткового блага, наданого працівникові, від витрат платника у межах його виробничої діяльності є те, хто саме *є вигодонабувачем набутого блага*.

ВС дійшов висновку, що вартість послуг мобільного зв’язку, що сплачуються юрособою за здійснення її працівниками виробничих телефонних розмов, не буде додатковим благом за наявності документів, які підтверджують використання мобільного зв’язку виключно з виробничою метою.

Документи потрібні наступні:

угода про надання послуг мобільного зв’язку; список працівників, які забезпечуються мобільними телефонами у зв’язку з виробничою необхідністю, наказ про прийняття на роботу відповідних працівників;

*розрахункові документи, що надаються оператором мобільного зв’язку абоненту, в яких відображаються час переговорів і номер адресата, а також вартість розмов тощо*.

Правильно документально оформити слід *не лише вартість мобільного звʼязку, а й мобільні телефони.*

***Закордонне відрядження***. Податківці у підкатегорії 109.19 ЗІР зазначають, що з 1 квітня 2023 року авансовий звіт подається підзвітною особою разом із документи (в оригіналі), що підтверджують вартість оплачених витрат, із зазначенням форми їх оплати (готівкою, чеком, платіжною карткою, безготівковим перерахунком).

Документальне підтвердження витрат на відрядження або виконання інших дій згідно з пп. 170.9.1 ПКУ, здійснюється платником податку *до закінчення місяця, наступного за місяцем, у якому платник податку: завершує таке відрядження; завершує виконання окремої цивільно-правової дії за дорученням та за рахунок особи, яка видала* кошти/електронні гроші під звіт.

Звіт про використання коштів/електронних грошей, виданих на відрядження або під звіт, складається та подається *лише у разі*:

наявності оподатковуваного доходу,визначеного відповідно до пп. 170.9.1 п. 170.9 ст. 170 ПКУ, з метою розрахунку суми податку; використання платником податку готівки понад суму добових витрат (включаючи отриману із застосуванням платіжних інструментів).

Пунктом 19 розділу III Інструкції №59 передбачено, що під час складання Звіту перерахунок відрядних витрат здійснюється відповідно до фактичного обмінного курсу, застосованого банком. У *разі відсутності підтвердних документів про обмін валюти – зважаючи на крос-курс, розрахований за офіційним обмінним валютним курсом, встановленим НБУ на день затвердження Звіту*.

***Роз’яснення держорганів про індексацію***: ( лист Мінекономіки від 21.02.2023р. № 4707-05/7400-07, лист Мінсоцполітики від 02.05.2023 р.)/ Індексація у 2023 році не проводиться . В той же час, станом на грудень 2022 року різні категорії працівників отримували певні суми індексації, зокрема, заробітної плати та грошового забезпечення, які склалися внаслідок рівня інфляції за 2022 рік та попередні роки. Враховуючи зазначене, вважаємо, що протягом 2023 року за працівником *має зберігатися сума індексації заробітної плати та грошового забезпечення, яка виникла за період до січня 2023 року* (до зупинення дії Закону).

***8 вересня 2023 року були внесені зміни до***[***Порядку обчислення середньої зарплати № 100***](https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/100-95-%D0%BF#Text)***.*** Ці зміни були внесені постановою 957, які почали діяти з 12 вересня 2023 року. На одному з минулих випусків ми проговорили про зміни, які стосуються компенсації за невикористану відпустку. Іншою зміною було запроваджене нове правило щодо розрахунку матеріальної допомоги в розмірі середньомісячної зарплати.

**Розрахунковий період**

Передусім, потрібно визначити розрахунковий період. Так, відповідно до оновленого п. 2 Порядку № 100 обчислення середньої заробітної плати, зокрема, для виплати матеріальної (грошової) допомоги проводиться виходячи з виплат *за останні 12 календарних місяців роботи, що передують місяцю надання матеріальної (грошової) допомоги*.

Як визначити розрахунковий період, якщо працівник працював менше ніж рік? На це питання знаходимо відповідь в абзаці 3 п. 2 Порядку № 100. Зокрема працівникові, який пропрацював на підприємстві менше ніж рік, середня заробітна плата обчислюється виходячи з виплат за фактичний час роботи, тобто з першого числа місяця після оформлення на роботу до першого числа місяця, в якому виплачується матеріальна (грошова) допомога.

Я*ким чином визначити суму матдопомоги в розмірі середньомісячної зарплати?* Для матдопомоги в п. 7 Порядку № 100 додали декілька нових абзаців. А саме, у разі коли середня місячна заробітна плата визначена законодавством як розрахункова величина для нарахування матеріальної (грошової) допомоги, вона обчислюється шляхом *множення середньоденної заробітної плати на середньомісячне число робочих днів у розрахунковому періоді*.

Тобто потрібно знайти 2 показники – середню зарплату та середньомісячне число робочий днів. Як визначити середню зарплату?

Середньоденна заробітна плата визначається шляхом ділення заробітної плати за фактично відпрацьовані протягом 12 місяців робочі дні на число відпрацьованих робочих днів.

Своєю чергою в п. 4 Порядку № 100 визначено, щопри обчисленні середньої заробітної плати для нарахування матеріальної (грошової) допомоги, *не враховуються виплати за час, протягом якого зберігається середній заробіток працівника* (за час виконання державних і громадських обов'язків, щорічної та додаткової відпусток, відрядження, вимушеного прогулу тощо) та допомога у зв'язку з тимчасовою непрацездатністю.

Тобто *виходячи з цих норм Порядку № 100, для матеріальної допомоги середню зарплату визначаємо за 1 робочий день, а саме нараховану зарплату за відпрацьований час слід поділити на фактично відпрацьовані дні.* При чому якщо в розрахунковому періоді була відпустка, тимчасова працездатність інший невідпрацьований час, то такі невідпрацьовані дні та оплату праці, нараховані за середнім заробітком НЕ включають до розрахунку.

Середньомісячне число робочих днів відповідно до нового абзацу п. 7 Порядку № 100 визначається шляхом ділення на 12 сумарного числа робочих днів за останні 12 календарних місяців згідно з графіком роботи підприємства, установи, організації, встановленим з дотриманням вимог законодавства.

В Порядку 100 п. 4 визначено, що *якщо в розрахунковому періоді у працівника не було заробітної плати, розрахунки проводяться з установлених йому в трудовому договорі тарифної ставки, посадового (місячного) окладу.* При чому якщо розрахунок середньої заробітної плати обчислюється виходячи з посадового окладу чи мінімальної заробітної плати, то її нарахування здійснюється шляхом множення посадового окладу чи мінімальної заробітної плати на кількість місяців розрахункового періоду.

Своєю чергою для матдопомога в розмірі середньомісячної зарплати змінами до п. 7 Порядку № 100 встановлено порядок обчислення середньої заробітної плати за 12 місяців виходячи з посадового окладу чи мінімальної заробітної плати, згідно з яким середньоденна заробітна плата визначається шляхом ділення суми, розрахованої відповідно до абзацу 23 п. 4 цього Порядку, на число робочих днів за останні 12 календарних місяців, що передують місяцю, в якому відбувається подія, з якою пов’язана відповідна виплата, згідно з графіком роботи підприємства, установи, організації.

***Поворотна фінансова допомога.*** *Сторони можуть внести зміни до первісного договору надання поворотної фіндопомоги,* якими визнати прощення частини боргу, а для іншої частини пролонгувати строк ще на три роки.

Чинне законодавство не містить заборони щодо укладення таких угод. Якщо строк пролонгації більший за рік, то пролонгована частина поворотної фіндопомоги також підлягає дисконтуванню.

**Податкова звітність**

***На державних і комунальних підприємствах повинні подавати декларації за новим Законом.*** Закон про відновлення декларування, який набрав чинності 12 жовтня 2023 року, *суттєво зменшив (приблизно на 50 тисяч) кількість декларантів у державних та комунальних* підприємствах, закладах, установах, організаціях - юридичних особах публічного права

Відтак до декларантів із числа посадових осіб належать:

* голови та члени наглядової ради, ради директорів, виконавчого органу, комісії з припинення (комісії з реорганізації, ліквідаційної комісії);
* ліквідатор;
* керівник, заступник керівника;
* головний бухгалтер;
* корпоративний секретар;
* особа, яка здійснює повноваження одноосібного виконавчого органу та її заступники;
* члени іншого органу управління (крім консультативного).

**Коли вперше звітувати за оновленою декларацією з акцизного податку**

Податківці Головного управління ДПС у Закарпатській області [акцентують](https://zak.tax.gov.ua/media-ark/news-ark/719918.html) увагу на тому, що 5 жовтня набрав чинності наказ Мінфіну «Про внесення змін до деяких нормативно-правових актів Міністерства фінансів України» № 414 від 28.07.2023 р. Відтак оновлено форму податкової декларації з акцизного податку.

Керуючись п. 46.6 ПКУ нові форми декларацій і розрахунків платникам варто застосовувати складаючи звітність за податковий період, що настає за податковим періодом, у якому відбулося їх оприлюднення. Тож платники повинні *подавати декларацію з акцизного податку у новому вигляді з 01 грудня 2023 року за звітний період - листопад 2023 ро*ку.

**Податок на додану вартість**.

***Нарахування податкових зобов’язань при списанні ТМЦ***, в тому числі зіпсованих.

Не пізніше останнього дня звітного періоду, в якому відбувається таке списання, нараховуються податкові зобов’язання з ПДВ виходячи з вартості їх придбання. Коли особливості обліку та/або специфіка діяльності платника не дають можливості визначити вартість складових собівартості списаної продукції, податкові зобов'язання донараховують за п. 198.5 ПКУ, *виходячи зі звичайної ціни власної виробленої продукції*, у зв'язку зі списанням якої здійснюється таке донарахування.

***Повернення коштів після анулювання реєстрації платника податку на додану вартість***. Після анулювання реєстрації платника ПДВ, залишок коштів на його рахунку в СЕА ПДВ *перераховується до бюджету*, а такий рахунок закривається (п. 200-1.8 ПКУ).

Отже краще попередньо подбати, щоб на рахунку в СЕА ПДВ *не було зайвих коштів, що перевищують суму ПЗ платника ПДВ, яку він має сплатити за даними останньої декларації*.

Але якщо так не вийшло і на дату подання декларації з ПДВ (у тому числі останньої декларації) сума коштів на рахунку платника в СЕА ПДВ перевищує суму ПДВ, що підлягає перерахуванню до бюджету, то *платник ПДВ має право подати у складі декларації заяву за формою додатка 4* . Відповідно до нього такі кошти перераховуються на поточний рахунок платника ПДВ.

Якщо додаток 4 не подавали, то надміру сплачені грошові зобов’язання можна повернути за заявою, складеною у довільній формі (ст. 43 ПКУ). Подання заяви є обов’язковою умовою для повернення сум грошового зобов’язання (п. 43.3 ПКУ).

Напрями повернення зайво сплачених коштів : 1) виключно на рахунок платника ПДВ у СЕА ПДВ; 2) за відсутності рахунку в СЕА ПДВ (зокрема, коли він уже закритий після анулювання реєстрації) – шляхом перерахування на поточний рахунок платника податків в установі банку.

Переспрямування цих сум у рахунок погашення зобов’язань з інших податків нормами ПКУ не передбачено. Якщо платник податків має податковий борг, повернення таких кощтів здійснюється лише після повного погашення такого податкового боргу (п. 43.2 ПКУ).

***Списання податкового кредиту за незареєстрованою ПН*:** податковий кредит за незареєстрованою податковою накладною списується на витрати коли однозначно втрачено право на відображення податкового кредиту:

• або коли закінчаться граничні строки, протягом яких можна показати ПК (з урахуванням «воєнного» призупинення строку);

• або коли сплине строк, протягом якого постачальник може зареєструвати ПН (1095 днів з дати складання ПН).

*Розрахунки коригування на зменшення податкових зобов’язань* – у *разі своєчасної реєстрації по даті складання; незареєстрована своєчасно – по даті реєстрації.*

*Податкові накладні в податковому кредиті*: у разі своєчасної реєстрації – по даті *складання; при несвоєчасній реєстрації – по даті реєстрації*.

*Розрахунки коригування на збільшення в податковому кредиті* : зареєстровано своєчасно – по даті складання; не зареєстровано своєчасно – по даті реєстрації. Заблоковано – після розблокування.

*Розрахунки коригування на зменшення: зареєстровано своєчасно – по даті складання; не зареєстровано своєчасно - по даті складання* на підставі бухгалтерської довідки незалежно від реєстрації РК

**Відновлення статусу платника ПДВ**: До операцій з повернення ТМЦ, придбаних під час перебування на 2 % , якщо такі операції з повернення здійснені не пізніше 31 жовтня 2023 року, норми пункту 192.2 ПКУ (постачальник має право зменшити податкові зобов'язання при поверненні раніше поставлених неплатнику товарів з наданням отримувачу їх повної грошової компенсації) не застосовуються.

Не вимагається підтвердження товарно-транспортними накладними операцій з перевезення ТМЦ, придбаних покупцем під час використання особливостей оподаткування, у зв’язку з їх поверненням, а також у зв’язку з подальшим їх постачанням на користь того самого покупця, якщо такі операції з перевезення здійснені у період з 1 серпня 2023 по 31 жовтня 2023 року включно.

**Реєстрація податкових накладних**. Якщо платник податку не включив у звітному періоді до податкового кредиту суму податку на додану вартість на підставі отриманих ПН/РК зареєстрованих в ЄРПН *таке право зберігається за ним протягом 365 календарних днів з дати складення податкової накладної/розрахунку коригування*.

У період з 24.02.2022 по 01.08.2023 перебіг строку 365 днів для відновлення реєстрації ПН/РК було призупинено (п.п. 69.9 підрозд. 10 розд. XX ПКУ) З 01.08.2023 перебіг строку відновлено.

**Податок на прибуток, курсові різниці, інвентаризація**

***Курсові різниці.***Через тимчасову заборону на час воєнного стану на придбання валюти для погашення кредиту платник податку на прибуток із різницями, який звітує щокварталу, має заборгованість перед нерезидентом. Від’ємну курсову різницю відображає у витратах. Чи є обмеження на витрати?

Визначення курсових різниць за монетарними статтями в іноземній валюті проводять на дату балансу, а також на дату здійснення господарської операції в її межах або за всією статтею (відповідно до облікової політики) (п. 8 НП(С)БО 21).

Дата балансу — дата, на яку складено баланс підприємства (п. 3 НП(С)БО 6). Звичайно датою балансу є кінець останнього дня звітного періоду. Звітним періодом для складання фінансової звітності є календарний рік (ч. 1 ст. 13 Закону про бухоблік). Проміжну фінансову звітність складають за результатами першого кварталу, першого півріччя, дев’яти місяців. Крім того, відповідно до облікової політики підприємства фінансова звітність може складатися за інші періоди.

Якщо підприємство подає звітність поквартально, то для нього датою балансу буде останній день закінчення кожного кварталу. Тож за загальним правилом і курсові різниці потрібно розраховувати наприкінці кожного кварталу.

Розрахунок курсових різниць наприкінці кожного місяця в такому разі є порушенням. Тому помилка має бути виправлена. Для виправлення потрібно зробити перерахунок курсових різниць виходячи з квартальної періодичності. Потім звірити з результатами перерахунку за наслідками місячного періоду. Різниці між квартальними і місячними даними відображають у бухгалтерському обліку в загальному порядку. Якщо ж таких розбіжностей не буде, то це означає, що періодичність переоцінки не вплинула на фінрезультат і виправляти нічого не потрібно.

Але, якщо в *обліковій політиці підприємства сказано про складання балансу щомісяця, тоді щомісячний розрахунок курсових різниць не буде помилкою*.

Відповідно до стандарту 21 «Вплив змін валютних курсів» курсові різниці від перерахунку заборгованості за кредитом в іноземній валюті визнаються (на дату здійснення розрахунків та на дату балансу) іншими операційними доходами (витратами) або іншими доходами (витратами) *залежно від цільового характеру (на операційну чи інвестиційну діяльність) використання кредиту*.

Згідно з Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 16 «Витрати» витрати на відсотки за користування кредитами визнаються фінансовими витратами і заборгованістю за нарахованими відсотками.

Курсові різниці відображають у складі інших операційних витрат (доходів) (субрах. 945 чи 714), якщо позику використовують в операційній діяльності. І в складі інших витрат (доходів) (субрах. 974 чи 744), якщо позику використовують в неопераційній діяльності.

Курсові різниці, які виникають щодо дебіторської заборгованості або зобов’язань за розрахунками із господарською одиницею за межами України, погашення яких не плануються і не є ймовірними в найближчій перспективі, відображають у складі іншого додаткового капіталу та в іншому сукупному доході (п. 9 НП(С)БО 21).

*Податкові різниці для курсових різниць ПКУ не встановлює*. Тому, якщо курсові різниці віднесені до складу витрат, фінрезультат до оподаткування зменшується. А отже, зменшується й об’єкт оподаткування податком на прибуток. Але якщо згідно з нормами бухгалтерського законодавства такі різниці слід відображати у складі додаткового капіталу (субрах. 423), то вони не зменшуватимуть фінрезультат до оподаткування, а отже, не впливатимуть на формування об’єкта оподаткування податком на прибуток.

**Деякі нюанси інвентаризації забезпечень і резерву** (див. п. 10 розд. І Положення №879).

Перш за все забезпечення не створюють (див. пп. 2 п. 2, п. 7 розд. І НП(С)БО 25):

мікропідприємства; непідприємницькі товариства. Це ті підприємства, які складають фінзвітність мікропідприємства у складі балансу форми №1-мс і звіту про фінрезультати форми №2-мс. Це необхідно визначити в наказі на облікову політику.

До акту *інвентаризації включають: визначену за результатами суму забезпечення (за видами) і резерву сумнівних боргів* разом із відповідними розрахунками, а також відповідні суми за даними бухгалтерського обліку (п. 8.6 розд. ІІІ).

Під час інвентаризації забезпечень перевіряється їх правильність і обґрунтованість (пп. 8.1 розд. ІІІ).

Забезпечення — це кредиторська заборгованість на рахунку 47, а нарахований резерв відображають за кредитом рахунку 38. При цьому нараховані забезпечення окремо показують у пасиві балансу форми 1-м і 1-мс у рядку 1595, форми 1 у рядку 1520 (довгострокові), 1660 (поточні).

А залишок на рахунку 38 окремо в балансі не фігурує. На такий залишок зменшується:

— в балансі №1 і №1-м сума дебіторської заборгованості за товари, роботи послуги (рядок 1125), інша поточна дебіторська заборгованість (рядок 1155);

— в балансі №1-мс сума поточної дебіторської заборгованості в рядку 1155.

Форма акту інвентаризації нормативними документами не затверджена. Вона розробляється самим підприємством. Хоч інвентаризацію проводять протягом двох місяців, *фактично її слід провести так, аби врахувати показники станом на 31 грудня*. Тому навіть, якщо фактично інвентаризуватимуть на початку січня, акт інвентаризації має бути датою не пізніше ніж 31 грудня.

*Забезпечення на оплату відпусток*. Під час інвентаризації цього забезпечення перевіряють залишок за субрахунком 471. Залишок забезпечення на виплату відпусток, у  тому числі відрахування на загальнообов’язкове державне соціальне страхування з цих сум, станом на кінець звітного року визначають на підставі кількості днів невикористаної щорічної відпустки та середньоденній оплаті праці працівників (пп. 8.2 розд. ІІІ Положення №879). Середньоденну оплату праці визначають відповідно до законодавства, тобто згідно з Порядком №100.

***Висновки***

По-перше, якщо на кінець року всі відпустки використано, то на субрахунку 471 не має бути залишків. Якщо вони є, їх слід списати.

По-друге, якщо є невикористані відпустки, то розрахунки слід робити щодо кожного працівника, яки й має невикористані відпустки.

Інвентаризація резерву сумнівних боргів. Інвентаризація резерву сумнівних боргів полягає у перевірці обґрунтованості визначення суми сумнівної заборгованості на підставі аналізу застосування методу розрахунку резерву сумнівних боргів, встановленого відповідно до облікової політики (пп. 8.5 розд. ІІІ Положення №879). Особливості розрахунку резерву наведені в НП(С)БО 10.

*Податок на прибуток*  Якщо платник податку на прибуток застосовує коригування фінрезультату до оподаткування на податкові різниці, то при донарахуванні забезпечень фінрезультат до оподаткування збільшується на суму донарахування згідно з пп. 139.1.1 ПКУ, а на суму зменшення (сторнування) забезпечень фінрезультат до оподаткування зменшується згідно з пп. 139.1.2 ПКУ.

Водночас не проводять коригування в разі донарахування чи зменшення забезпечення (резерву) витрат на оплату відпусток працівникам, інших виплат, пов’язаних з оплатою праці, та витрат на сплату єдиного соціального внеску, що нараховується на такі виплати.

Якщо коригують резерв сумнівних боргів, то подібно до забезпечень застосовують податкові різниці за пп. 139.2.1 та 139.2.2 ПКУ: збільшують фінрезультат до оподаткування на суму донарахованого резерву і зменшують на суму зменшення резерву.

Якщо платник не коригує фінрезультат на різниці, то, відповідно, йому не потрібно збільшувати чи зменшувати на податкові різниці, які ми навели вище.

\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_

Підпунктом 138.3.1 ПКУ встановлено, що для розрахунку *амортизації відповідно до положень п. 138.3 ПКУ визначається вартість основних засобів та нематеріальних активів без урахування їх переоцінки* (уцінки, дооцінки), проведеної відповідно до положень бухгалтерського обліку.

А отже, результати переоцінки не враховуються при нарахуванні амортизації необоротних активів згідно зі ст. 138 ПКУ та відповідно при розрахунку податку на прибуток підприємств.