

Електронний журнал «Ефективна економіка» включено до переліку наукових фахових видань України з питань економіки (Категорія «Б», Наказ Міністерства освіти і науки України № 975 від 11.07.2019). Спеціальності – 051, 071, 072, 073, 075, 076, 292. Ефективна економіка. 2025. № 7.

DOI: <http://doi.org/10.32702/2307-2105.2025.7.87>

УДК 657.631

Т. В. Фоміна,

к. е. н., доцент, доцент кафедри аудиту, обліку та оподаткування,

Центральноукраїнський національний технічний університет

ORCID ID: <https://orcid.org/0000-0002-5243-6952>

В. М. Чумак,

здобувач третього (освітньо-наукового) рівня вищої освіти,

Центральноукраїнський національний технічний університет,

приватний виконавець виконавчого округу Кіровоградської області

ORCID ID: <https://orcid.org/0009-0003-9500-1216>

ОБЛІК В СИСТЕМІ ОПОДАТКУВАННЯ ДІЯЛЬНОСТІ ПРИВАТНИХ ВИКОНАВЦІВ

T. Fomina,

PhD in Economics, Associate Professor,

Central Ukrainian National Technical University

V. Chumak,

Applicant of the third (educational and scientific) level of higher education,

Central Ukrainian National Technical University,

Private Enforcement Officer of the Executive District of Kirovohrad Region

ACCOUNTING IN THE TAXATION SYSTEM OF PRIVATE ENFORCEMENT OFFICERS' ACTIVITIES

У статті запропоновано авторський підхід до відображення на рахунках бухгалтерського обліку результатів діяльності приватних виконавців, що впливають на порядок формування чистого оподаткованого доходу. Окреслено особливості діяльності приватних виконавців, як суб'єктів незалежної професійної діяльності, що впливають на формування їх облікової політики у частині оподаткування. Наголошено на тому, що специфіка діяльності приватного виконавця передбачає формування доходу за фактом надходження коштів на рахунок, призначений для винагороди, неможливості перенесення збитків на наступні звітні періоди та неприпустимості включення витрат виконавчого провадження до податкових. Обґрунтовано доцільність ведення обліку доходів і витрат приватним виконавцем за запропонованою методикою. Розроблено та запропоновано систему аналітичних субрахунків обліку, що враховують специфіку діяльності приватного виконавця, та відповідні бухгалтерські записи на основні цифрового прикладу.

The article proposes the author's approach to reflecting the results of activities of private enforcement officers in the accounts of accounting, which affect the procedure for the formation of net taxable income. It is emphasised that the activity of a private enforcement officer is a specific type of legal practice and combines both elements of the State function and features of entrepreneurial activity subject to tax control. The author traces the infographics of the efficiency of private enforcement officers in Ukraine and finds out that their productivity is significantly higher than that of public enforcement officers. The article outlines the peculiarities of activity of private enforcement officers as subjects of independent professional activity, which affect the formation of their accounting policy in terms of taxation. The author emphasises that the specifics of a private enforcement officer's activities provide for the formation of income upon transfer of funds to an account intended for remuneration ('cash method'), the impossibility of carrying losses forward to subsequent reporting periods and the inadmissibility

of including the costs of enforcement proceedings in taxation. The author substantiates the expediency of keeping records of income and expenses by a private enforcement officer according to the proposed methodology, which will ensure legality, transparency of activities, as well as control and optimisation of tax liabilities. The author develops and proposes the system of analytical subaccounts of accounting which take into consideration the specifics of private enforcement officers' activities. It is emphasised that in order to generate data on income and expenses, private enforcement officers may limit themselves to maintaining the Standard Form for accounting for income and expenses by individual entrepreneurs and individuals engaged in independent professional activities, or they may establish accounting according to the proposed methodology. The article provides a digital example of using the analytical subaccounts proposed by us to form the net taxable income of a private enforcement officer – from the opening of enforcement proceedings to their completion. The article presents the procedure for accounting for settlements with debtors and debt collectors; settlements with the budget on taxes and fees depending on the objects of taxation; expenses of enforcement proceedings reimbursed from the debtor and financed by the private enforcement officer due to the impossibility of recovery.

Ключові слова: облік в системі оподаткування, приватні виконавці, виконавче провадження, доходи приватних виконавців, витрати приватних виконавців, суб'єкти незалежної професійної діяльності, особливості діяльності приватних виконавців, винагорода приватного виконавця, витрати виконавчого провадження, чистий оподатковуваний дохід, авансові внески, субрахунки обліку.

Keywords: accounting in the taxation system, private enforcement officers, enforcement proceedings, income of private enforcement officers, expenses of private enforcement officers, subjects of independent professional activity, peculiarities of private enforcement officers' activities, remuneration of private

enforcement officers, expenses of enforcement proceedings, net taxable income, advance payments, subaccounts.

Постановка проблеми у загальному вигляді та її зв'язок із важливими науковими чи практичними завданнями. Приватні виконавці є суб'єктами незалежної професійної діяльності, перебувають на обліку в органах Державної податкової служби, сплачують визначені законодавством податки та збори, складають та подають звітність, виступають податковими агентами щодо найманих працівників, здійснюють розрахунки з постачальниками, працівниками та бюджетом, можуть нараховувати знос основних засобів, вести облік товарно-матеріальних цінностей тощо – тобто ведуть повноцінну фінансово-господарську діяльність. «Оскільки приватні виконавці згідно із пп. 14.1.226 п. 14.1 статті 14 ПКУ мають статус самозайнятих осіб, на них поширюються вимоги, що висуваються до фізичних осіб-підприємців, що перебувають на загальній системі оподаткування» [15]. Законодавство України не вимагає від приватних виконавців ведення бухгалтерського обліку. При цьому, Податковим кодексом України визначено, що «фізичні особи, які провадять незалежну професійну діяльність, зобов'язані вести облік доходів і витрат від такої діяльності. Облік доходів і витрат може вестися в паперовому та/або електронному вигляді, у тому числі через електронний кабінет» [4]. Тому приватному виконавцю, як суб'єкту незалежної професійної діяльності можна обмежитись веденням Типової форми, за якою здійснюється облік доходів і витрат, фізичними особами - підприємцями і фізичними особами, які провадять незалежну професійну діяльність [6], але вона не забезпечить повний, систематизований збір, реєстрацію та аналіз інформації про діяльність приватного виконавця, у тому числі з метою формування об'єктів оподаткування. На наше переконання, налагоджена система бухгалтерського обліку забезпечить чіткий контроль результатів діяльності приватного виконавця та усіх видів розрахунків. Вона сприятиме формуванню якісного

та достатнього інформаційного забезпечення для планування роботи, контролю за дотриманням вимог податкового законодавства, оцінці ефективності діяльності та узагальненню доказової бази під час податкових перевірок.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Облікові аспекти діяльності фізичних осіб-підприємців та їх оподаткування в умовах змінених законодавчих вимог розкрито у роботі Воськало Н.М. [1]. Співвідношення спільних та відмінних рис поняття «незалежна професійна діяльність» та «підприємницька діяльність» охарактеризовано у роботі Сазонової А.О. [11]. Податковому навантаженню приватних виконавців та проблемам оподаткування їх діяльності присвячена публікація А. Телявського на порталі Prostopravo.ua [13]. Проблеми формування доходів і витрат приватних виконавців висвітлені у роботі М. Томаш та М. Жимолостнової [14]. Питанням же обліку діяльності саме приватних виконавців, як суб'єктів незалежної професійної діяльності, присвячена незначна кількість робіт наукового та практичного характеру. Визначення проблемних аспектів оподаткування діяльності приватних виконавців в Україні та пошук шляхів його удосконалення висвітлено співавтором даної статті у роботі [15]. Цим же автором охарактеризовано на теоретичному рівні основні вимоги щодо обліку показників, порядку та правил оподаткування результатів діяльності приватних виконавців, як суб'єктів незалежної професійної діяльності [16]. Практичні аспекти формування оподаткованого доходу суб'єктів незалежної професійної діяльності у цілому, та приватних виконавців зокрема, окреслені у публікації В. Онищенко [3].

Отже, більшість публікацій науковців та практиків, що присвячені діяльності приватних виконавців, в основному, мають юридичне спрямування, охоплюють організаційно-правові засади здійснення даного виду діяльності, розкривають проблеми примусового стягнення та не торкаються прикладних аспектів ведення обліку їх діяльності для цілей визначення об'єктів оподаткування, як самозайнятих осіб. Налагодження

адаптованої до специфіки діяльності обліку в системі оподаткування приватних виконавців сприятиме підвищенню контролю з точки зору виконання зобов'язань перед бюджетом, прозорості роботи, формування інформаційного забезпечення під час проведення перевірок державними контролюючими органами, здійснення захисту прав і репутації, що сприятиме створенню комфортного середовища для розвитку інституту приватного виконання в Україні у цілому.

Формулювання цілей статті (постановка завдання). Мета статті полягає у представленні власного підходу до побудови обліку в системі оподаткування діяльності приватного виконавця, як суб'єкта незалежної професійної діяльності з урахуванням вимог податкового законодавства, профільних нормативних актів, що регулюють його діяльність.

Виклад основного матеріалу дослідження. Запровадження у 2017 році інституту приватних виконавців стало важливим напрямком у реформуванні правової системи України. Наразі приватні виконавці виконують важливу функцію у правовій системі, забезпечуючи ефективне та своєчасне виконання судових рішень та рішень інших органів. Їх діяльність здійснюється на підставі посвідчення, що видається Міністерством юстиції України та регламентується чітко визначеними нормативними документами. Не дивлячись на обмеження, спричинені введенням в Україні правового режиму воєнного стану приватні виконавці ефективно провадять свою діяльність, а їх кількість збільшується. Так, за даними інфографіки, розміщеної на офіційному веб-сайті Асоціації приватних виконавців України їх кількість зросла з 79 осіб у 2017 році до 331 – станом на 01 січня 2024 року. За даними тієї ж інфографіки органами Державної виконавчої служби у 2023 році стягнуто 18,87 млрд.грн., а приватними виконавцями 6,34 млрд.грн. При цьому, середній показник стягнених суми одного державного виконавця становить 5,3 млн.грн., а приватного – 23,3 млн.грн. Отже, «1 приватний виконавець повернув кредитором у середньому більше ніж у 4 рази коштів, ніж його колега з ДВС» [5]. Крім того, «приватні

виконавці займають майже 1/3 ринку проблемної заборгованості, хоча їхня кількість у 13 разів менша, ніж кількість державних виконавців» [5]. Ефективність діяльності приватних виконавців також підкреслюється й тим, що «приватними виконавцями на земельних торгах ДП «Прозорро.Продажі» продано у 6 разів більше лотів на більшу суму ніж органами ДВС» [5].

Зазначені цифри вказують на те, що приватні виконавці працюють ефективніше за державних. З нашої точки зору, це обумовлено тим, що по-перше, приватний виконавець отримує дохід від фактично стягнутих сум; по-друге, він самостійно організовує свою роботу, визначаючи пріоритети у веденні проваджень та у обсязі робіт; по-третє, умови праці у висококонкурентному середовищі спонукають приватних виконавців до підтримки своєї репутації; по-четверте, приватні виконавці більш гнучкі у виборі інструментів роботи.

«Під обліком у системі оподаткування слід розуміти підсистему бухгалтерського обліку, яка забезпечує відповідно до чинного податкового законодавства документування, групування облікової інформації для визначення за встановленими правилами об'єктів і бази оподаткування податків і зборів, їх алгоритмів нарахування, розрахунків і сплати до бюджетів на підприємстві та складання податкової звітності» [12].

Згідно вимог статті 44 Закону України «Про виконавче провадження» кошти, стягнуті з боржників та кошти виконавчого провадження не є доходами приватного виконавця [8]. Доходом приватного виконавця є лише сума винагороди. Механізм виплати основної винагороди приватного виконавця регулюється п. 19 Порядку виплати винагород державним виконавцям та їх розміри і розмір основної винагороди приватного виконавця [7]. При цьому, основна винагорода приватного виконавця залежно від виконавчих дій, що підлягають вчиненню у виконавчому провадженні, встановлюється у вигляді: фіксованої суми – у разі виконання рішення немайнового характеру; відсотка суми, що підлягає стягненню, або вартості майна, що підлягає передачі за виконавчим документом [10].

Отже, приватний виконавець, який забезпечив повне або часткове виконання виконавчого документа майнового характеру, одержує основну винагороду у розмірі 10 відсотків стягнутої ним суми або вартості майна, що підлягає передачі за виконавчим документом.

«До складу витрат, що зменшують дохід приватного виконавця для цілей оподаткування, витрат на: сплату членських внесків до Асоціації приватних виконавців; сплату абонентської плати за користування автоматизованою системою виконавчого провадження; оплату праці найманих працівників та сплату єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування за них; розрахунково-касове обслуговування; оренду офісу, охорону, телефон, інтернет і т.д.» [16].

У таблиці 1 нами згруповано основні чинники, що характеризують діяльність приватного виконавця, як суб'єкта незалежної професійної діяльності, та впливають на формування його облікової політики.

Таблиця 1. Основні чинники, що характеризують діяльність приватного виконавця, як суб'єкта незалежної професійної діяльності, та впливають на формування його облікової політики

Чинник	Зміст
Правовий статус	Самозайнята особа, що здійснює незалежну професійну діяльність відповідно до Закону України «Про виконавче провадження» [8] та Закону України «Про органи та осіб, які здійснюють примусове виконання судових рішень і рішень інших органів» [10]
Дохід	Основна та додаткова винагорода приватного виконавця
Витрати	Документально підтверджені витрати, необхідні для провадження незалежної професійної діяльності (не включаються витрати виконавчого провадження)
Система оподаткування	Тільки загальна система оподаткування
База оподаткування	Чистий оподатковуваний дохід, що визначається як різниця між доходами і витратами
Обов'язок щодо ведення обліку	Типова форми, за якою здійснюється облік доходів і витрат, фізичними особами - підприємцями і фізичними особами, які провадять незалежну професійну діяльність [6]
Перенесення збитків на наступні звітні (податкові періоди)	Не переноситься

Чинник	Зміст
Рахунки у банку	Відкриваються рахунки для: «1) обліку депозитних сум і зарахування стягнутих з боржників коштів у національній та іноземній валютах та їх виплати стягувачам; 2) зарахування коштів виконавчого провадження; 3) зарахування винагороди» [8]
Сплата єдиного соціального внеску	Нараховується і сплачується щоквартально до 20 числа місяця, наступного за звітним (мінімум – 22% від суми мінімальної бази нарахування ЄСВ)
Податок на доходи фізичних осіб	Нараховується та сплачується за результатами річного декларування до 1 серпня року, наступного за звітним
Військовий збір	
Податкова звітність	Податкова декларація про майновий стан і доходи подається до органів ДПС до 01 травня року, що настає за звітним

Джерело: розроблено авторами на основі [4, 6, 8, 10]

Для побудови системи обліку, розробки робочого плану рахунків та Наказу про облікову політику у приватних виконавців слід керуватись основним нормативним документом, що визначає порядок ведення рахунків бухгалтерського обліку для узагальнення методом подвійного запису – Інструкцією про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій [2]. Враховуючи специфіку провадження означеного виду самозайнятості, у таблиці 2 нами розроблено та представлено фрагмент робочого плану рахунків приватного виконавця, де наведено основні рахунки та субрахунки бухгалтерського обліку, що прямо чи опосередковано впливають на формування чистого оподаткованого доходу.

Специфіка діяльності приватного виконавця зумовлює той факт, що при відкритті виконавчого провадження він фактично стає дебітором – для боржника та кредитором – для стягувача одночасно. Саме тому, виправданим, з нашої точки зору, буде введення до робочого плану рахунків аналітичних субрахунків до субрахунку 377 «Розрахунки з іншими дебіторами» та 685 «Розрахунки з іншими кредиторами».

**Таблиця 2. Фрагмент робочого плану рахунків,
що впливають на формування суми чистого оподаткованого доходу
приватного виконавця**

Назва субрахунку	Аналітичний субрахунок	Призначення субрахунку
31 «Рахунки в банках»	311/1 «Поточний (винагородний) рахунок»	Відображається рух коштів за винагородним рахунком
	311/2 «Депозитний рахунок»	Відображається рух коштів за рахунком, призначеним для обліку депозитних сум і зарахування стягнутих з боржників коштів у національній та іноземній валютах та їх виплати стягувачам згідно зі ст. 44 Закону України «Про виконавче провадження» [8]
	311/3 «Кошти виконавчого провадження»	Відображається рух коштів за рахунком, призначеним для зарахування коштів виконавчого провадження згідно зі ст. 44 Закону України «Про виконавче провадження» [8]
36 «Розрахунки з покупцями та замовниками»	361/1 «Розрахунки із замовниками за сумою винагороди»	Відображаються розрахунки зі стягувачами у частині основної винагороди приватного виконавця
372 «Розрахунки з підзвітними особами»		Призначений для обліку розрахунків з підзвітними особами
377 «Розрахунки з іншими дебіторами»	377/1 «Розрахунки за основною сумою боргу»	Відображається дебіторська заборгованість за сумою основного боргу, визначена у виконавчому документі, що підлягає стягненню з боржника
	377/2 «Розрахунки за витратами виконавчого провадження»	Відображається дебіторська заборгованість за сумою витрат виконавчого провадження, передбачена ст. 45 Закону України «Про виконавче провадження» [8], що підлягає стягненню з боржника
	377/3 «Розрахунки за винагородою»	Відображається дебіторська заборгованість за сумою винагороди приватного виконавця
44 «Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)»	441 «Прибуток нерозподілений»	Відображається нерозподілений прибуток
	442 «Непокриті збитки»	Відображаються непокриті збитки
	443 «Прибуток, використаний у звітному періоді»	Відображається розподіл (використання) прибутку у звітному періоді

Назва субрахунку	Аналітичний субрахунок	Призначення субрахунку
631 «Розрахунки з вітчизняними постачальниками»		Призначений для відображення «розрахунків з постачальниками та підрядниками за одержані товарно-матеріальні цінності, виконанні роботи і надані послуги» [2]
64 «Розрахунки за податками й платежами»	641/1 «Розрахунки з бюджетом за податком на доходи фізичних осіб за найманими працівниками»	Призначений для відображення розрахунків за ПДФО, утриманого із заробітної плати помічників приватного виконавця
	641/2 «Розрахунки з бюджетом за податком на доходи фізичних осіб за результатами річного декларування»	Призначений для відображення розрахунків за ПДФО, визначеного за результатами річного декларування шляхом подання Податкової декларації про майновий стан і доходи приватного виконавця
	642/1 «Розрахунки з бюджетом за військовим збором за найманими працівниками»	Призначений для відображення розрахунків за військовим збором, утриманим із заробітної плати помічників приватного виконавця
	642/2 «Розрахунки з бюджетом за військовим збором за результатами річного декларування»	Призначений для відображення розрахунків за військовим збором, визначеним за результатами річного декларування шляхом подання Податкової декларації про майновий стан і доходи приватного виконавця
651 «Розрахунки із загальнообов'язкового державного соціального страхування»:	651/1 «Розрахунки за єдиним соціальним внеском за найманими працівниками»	Призначений для відображення розрахунків за єдиним соціальним внеском, нарахованим на заробітну плату помічників приватного виконавця
	651/2 «Розрахунки за єдиним соціальним внеском за СНПД»	Призначений для відображення розрахунків за єдиним соціальним внеском, визначеним за результатами річного декларування шляхом подання Додатку ЄСВ 1 Податкової декларації про майновий стан і доходи приватного виконавця

Назва субрахунку	Аналітичний субрахунок	Призначення субрахунку
685 «Розрахунки з іншими кредиторами»	685/1 «Розрахунки за основною сумою боргу»	Відображається кредиторська заборгованість приватного виконавця перед стягувачем за основною сумою боргу
	685/2 «Розрахунки за витратами виконавчого провадження»	Відображається кредиторська заборгованість за витратами виконавчого провадження
703 «Дохід від реалізації робіт та послуг»		Відображатиметься сума винагороди приватного виконавця, порядок формування якої передбачений Законом України «Про органи та осіб, які здійснюють примусове виконання судових рішень і рішень інших органів» [10]
791 «Результат операційної діяльності»		Відображається прибуток (збиток) від провадження незалежної професійної діяльності приватним виконавцем
92 «Адміністративні витрати»		Акумулюються «витрати на утримання адміністративно-управлінського персоналу, витрати на їх службові відрядження, витрати на утримання основних засобів, інших матеріальних необоротних активів загальногосподарського призначення (оренда, амортизація, ремонт, комунальні послуги), охорона, юридичні, аудиторські, транспортні послуги, поштово-телеграфні, канцелярські витрати, сума податків, зборів (обов'язкових платежів)» [2]

Джерело: розроблено авторами на основі [2, 8, 10]

Правильним буде введення до Робочого плану рахунків рахунку 36 «Розрахунки з покупцями та замовниками» з виділенням субрахунку четвертого порядку 361/1 «Розрахунки за сумою винагороди». Це пов'язано з тим, що при відкритті виконавчого провадження приватний виконавець не може одразу сформувавши дохід бухгалтерським записом Дт 377 «Розрахунки з іншими дебіторами» Кт 703 «Дохід від реалізації робіт та послуг», оскільки сам факт відкриття виконавчого провадження не передбачає отримання

доходу. Дохід буде сформовано лише після погашення заборгованості боржником – тобто за «касовим методом».

Закриття субрахунку 703 «Дохід від реалізації робіт та послуг» відбувається у кінці звітної періоду шляхом списання сум за ним на субрахунок 791 «Результат операційної діяльності». В дебет цього ж субрахунку відбувається списання обороту за рахунком 92 «Адміністративні витрати». Кінцеве сальдо за субрахунком 791 «Результат операційної діяльності» списується на рахунок 44 «Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)».

Використовуючи умовний приклад, прослідкуємо порядок відображення в бухгалтерському обліку факту відкриття виконавчого провадження аж до його закінчення через погашення боржником заборгованості (таблиця 3). Так, виконавче провадження відкрите у травні 2024 р. на суму 110300,0 грн., з якої: сума боргу – 100000,0 грн.; витрати виконавчого провадження – 300,0 грн., винагорода приватного виконавця – 10000,0 грн. Документальним підтвердженням відкриття виконавчого провадження слугує Постанова про відкриття виконавчого провадження, а закінчення – Постановою про закінчення виконавчого провадження. У лютому 2025 р. з боржника було стягнуто усю суму боргу (форма стягнення – погашення грошовими коштами (фактичне виконання)).

Оскільки дохід приватного виконавця у вигляді винагороди буде сформовано тільки тоді, коли кошти фактично надійдуть на його винагородний рахунок, відображення доходу на субрахунку 703 «Дохід від реалізації робіт та послуг» відбуватиметься у лютому 2025 р. на суму 10000,0 грн.

Таблиця 3. Порядок відображення в обліку відкриття виконавчого провадження та його завершення

Зміст господарської операції	Бухгалтерський запис		Сума, грн.
	Дебет	Кредит	
Травень 2024 р.			
Відкрито виконавче провадженням на суму боргу	377/1 «Розрахунки за основною сумою боргу»	685/1 «Розрахунки за основною сумою боргу»	100000,00
Відкрито виконавче провадженням на суму витрат виконавчого провадженням	377/2 «Розрахунки за витратами виконавчого провадження»	685/2 «Розрахунки за витратами виконавчого провадження»	300,00
Відкрито виконавче провадженням на суму винагороди приватного виконавця (10%)	377/3 «Розрахунки за винагородою»	361/1 «Розрахунки за сумою винагороди»	10000,00
Лютий 2025 р.			
Погашено боржником суму боргу	311/2 «Депозитний рахунок»	377/1 «Розрахунки за основною сумою боргу»	100000,00
Погашено боржником суму витрат виконавчого провадження	311/2 «Депозитний рахунок»	377/2 «Розрахунки за витратами виконавчого провадження»	300,00
Погашено боржником суму винагороди приватного виконавця	311/2 «Депозитний рахунок»	377/3 «Розрахунки за винагородою	10000,00
Розподіл коштів з депозитного рахунку (перераховано кошти стягувачу)	685/1 «Розрахунки за основною сумою боргу»	311/2 «Депозитний рахунок»	100000,00
Розподіл коштів з депозитного рахунку (зараховано заборгованість за витратами виконавчого провадження)	685/2 «Розрахунки за витратами виконавчого провадження»	311/2 «Депозитний рахунок»	300,00
Розподіл коштів з депозитного рахунку (зараховано на винагородний рахунок витрати виконавчого провадження)	311/1 «Поточний (винагородний) рахунок»	311/2 «Депозитний рахунок»	300,00
Розподіл коштів з депозитного рахунку (зараховано на винагородний рахунок винагороду (10%))	311/1 «Поточний (винагородний) рахунок»	311/2 «Депозитний рахунок»	10000,00
Сформовано дохід у вигляді винагороди приватного виконавця	361/1 «Розрахунки за сумою винагороди»	703 «Дохід від реалізації робіт та послуг»	10000,00
Списано винагороду приватного виконавця на результат операційної діяльності	703 «Дохід від реалізації робіт та послуг»	791 «Результат операційної діяльності»	10000,00

Джерело: складено авторами на основі [2]

Наведений механізм відображення в обліку відкриття виконавчого провадження, стягнення коштів з боржника, розподіл стягнутих сум та формування доходу приватного виконавця, на нашу думку, є коректним та логічним, оскільки дозволяє здійснювати:

- по-перше, контроль за погашенням боржником усієї суми виконавчого провадження, адже інколи боржник погашає не всю суму заборгованості, або погашає її частково, про що свідчитиме дебетове сальдо за субрахунком 377° «Розрахунки з іншими дебіторами» та кредитове – за субрахунком 685 «Розрахунки з іншими кредиторами» у розрізі запропонованих субрахунків;
- по-друге, виокремлення на субрахунку 703 «Дохід від реалізації робіт та послуг» доходу у вигляді винагороди приватного виконавця, що приймає участь у формуванні об'єкту оподаткування;
- по-третє, контроль повноти та своєчасності розподілу стягнутих коштів у порядку черговості, визначеної ст. 45 Закону України «Про виконавче провадження» [8];
- по-четверте, узагальнення на рахунках обліку даних для складання податкової звітності приватного виконавця;
- по-п'яте, формування даних про дебіторську заборгованість за субрахунком 377 «Розрахунки з іншими дебіторам» у підтвердження того, що приватний виконавець виступає від імені стягувача та претендує на стягнення цих коштів з боржника і, одночасно, формування кредиторської заборгованості за субрахунком 685 «Розрахунки з іншими кредиторами» у підтвердження того, що стягнуті кошти – це кошти стягувача, а не приватного виконавця, які необхідно відшкодувати.

Ще однією особливістю діяльності приватного виконавця є те, що він може (але не обов'язково) отримувати авансові внески від стягувачів для оплати витрат виконавчого провадження. Так, наприклад, інколи виникає необхідність в оцінці майна боржника, отриманні нотаріальних або

правничих послуг тощо, які не покривають мінімальні витрати виконавчого провадження. Тоді приватний виконавець може за угодою зі стягувачем отримати такі кошти, що будуть повернені останньому після стягнення з боржника суми зобов'язання за виконавчим провадженням. Такі додаткові витрати оформлюються Постановою про стягнення додаткових витрат. Авансові внески зараховуються на спеціальний рахунок в установі банку та відображаються на субрахунку 311/3 «Рахунок для авансових внесків».

Суми авансових внесків не включаються ані до оподаткованого доходу приватного виконавця, ані до витрат, що формують об'єкт оподаткування.

Також у діяльності приватних виконавців трапляються випадки, коли після відкриття виконавчого провадження боржник напрямку сплачує борг стягувачу без сплати витрат виконавчого провадження та винагороди приватного виконавця. У такому випадку за субрахунком 361/1 «Розрахунки за сумою винагороди» залишається кредитове сальдо, а кредиторська заборгованість може бути стягнута з боржника або за його власною згодою для закриття виконавчого провадження, або шляхом передачі державним або іншим приватним виконавцям (Постанова про стягнення основної винагороди як окремого виконавчого документа).

Під час провадження своєї діяльності у приватних виконавців, доволі часто виникають випадки, коли виконавче провадження закривається без його погашення.

«При відкритті виконавчого провадження витрати виконавчого провадження фінансуються за рахунок власних коштів приватного виконавця (канцтовари, оплата за користування автоматизованою системою виконавчого провадження, поштові марки тощо). Фактично, якщо з причин, передбачених ст. 37-39 Закону України «Про виконавче провадження» (стягувач подав письмову заяву про повернення виконавчого документа, у боржника відсутнє майно, на яке може бути звернено стягнення, смерть боржника тощо), кошти не будуть стягнені з боржника у якості витрат

виконавчого провадження, то вони так і залишаються невідшкодованими приватному виконавцю» [15]. При цьому, такі витрати виконавчого провадження не списуються на витратні рахунки обліку та не зменшують об'єкт оподаткування приватного виконавця.

Отже, у випадку, коли погашення витрат виконавчого провадження не відбувається із наведених вище причин, а приватним виконавцем вони вже фактично понесені, то на суму таких витрат в обліку здійснюється бухгалтерський запис: Дебет 443 «Прибуток, використаний у звітному році» Кредит 685 «Розрахунки з іншими кредиторами». У цьому випадку рахунок 92 «Адміністративні витрати» не варто використовувати, оскільки на ньому збираються тільки витрати, що приймають участь у формуванні чистого оподаткованого доходу приватного виконавця.

Витрати приватного виконавця, що впливають на формування об'єкту оподаткування акумулюються на рахунку 92 «Адміністративні витрати».

Таким чином, дотримуючись запропонованого нами підходу, на рахунку 703 «Дохід від реалізації робіт та послуг» потрапить сума одержаного доходу приватного виконавця, що відображатиметься у стовпчику 5 «Сума одержаного доходу», а на рахунку 92 «Адміністративні витрати» - витрати, що наводяться у стовпчиках 6, 7, 8 «Вартість документально підтверджених витрат, необхідних для провадження незалежної професійної діяльності» Розділу IV «Доходи від провадження незалежної професійної діяльності» Додатку Ф2 до Податкової декларації про майновий стан і доходи [9].

Ведення обліку діяльності приватного виконавця за допомогою бухгалтерських рахунків не звільняє його від обов'язку ведення Типової форми, за якою здійснюється облік доходів і витрат, фізичними особами - підприємцями і фізичними особами, які провадять незалежну професійну діяльність [6]. Тоді оборот за рахунком 703 «Дохід від реалізації робіт та послуг» має відповідати даним рядка 4 Типової форми, а оборот за рахунком

92 «Адміністративні витрати» - даним суми рядків 6, 7, 8, 9, 10 за відповідною кореспонденцією рахунків.

Запропонована нами методика формування обліку в системі оподаткування діяльності приватного виконавця має забезпечувати відповідність (рівність) даних між такими регістрами обліку та звітності (таблиця 4).

Таблиця 4. Відповідність (рівність) даних між різними регістрами обліку та звітності приватного виконавця з урахуванням запропонованої методики

Субрахунки бухгалтерського обліку	Типова форма, за якою здійснюється облік доходів і витрат, фізичними особами - підприємцями і фізичними особами, які провадять незалежну професійну діяльність	Додаток Ф2 до Податкової декларації про майновий стан і доходи
703 «Дохід від реалізації робіт та послуг»	Стовпчик 4 «Загальна сума отриманого доходу, яка підлягає декларуванню»	Стовпчик 5 «Сума одержаного доходу»
92 «Адміністративні витрати»	Сума значень стовпчиків 5, 6, 7, 8, 9, 10 «Витрати, пов'язані з господарською діяльністю або провадженням незалежної професійної діяльності, які документально підтверджені»	Сума значень стовпчиків 6, 7, 8 «Вартість документально підтверджених витрат, необхідних для провадження НПД»
441 «Прибуток нерозподілений»	Стовпчик 11 «Сума чистого оподаткованого доходу»	Стовпчик 9 «сума чистого оподаткованого доходу»

Джерело: розроблено авторами на основі [2, 6, 9]

Обороти та залишки за іншими рахунками відображають лише розрахунки у ході здійснення виконавчих дій та не впливають на визначення об'єкту оподаткування приватного виконавця.

Усі представлені нами бухгалтерські записи мають відповідати даним автоматизованої системи виконавчого провадження, до якого приватні виконавці мають персоніфікований обмежений доступ.

Оскільки податки та збори, що утримуються (нараховуються) на заробітну плату найманих працівників і ті, що сплачуються приватним

виконавцем «за себе», мають різні об'єкти оподаткування цілком виправданим буде відкриття до відповідних субрахунків щодо розрахунків з бюджетом аналітичних субрахунків четвертого порядку (таблиця 1).

Для суб'єктів незалежної професійної діяльності прибутки та збитки минулих років не переносяться на наступні звітні періоди у податковій звітності, проте інформація, сформована на рахунку 44 «Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)» забезпечує приватного виконавця інформацією про ефективність, прибутковість (збитковість) його діяльності, що є основною для прийняття відповідних управлінських рішень.

Для ведення бухгалтерського обліку варто обрати із пропонованих на українському ринку програмних продуктів з адаптацією їх до специфіки діяльності приватного виконавця.

Висновки та перспективи подальших розвідок у даному напрямі. Специфіка діяльності приватних виконавців потребує особливого підходу до побудови системи обліку як важливого елементу інформаційного забезпечення для формування об'єктів оподаткування. При цьому, мають враховуватись як норми профільного законодавства про виконавче провадження, так і податкового законодавства України.

Приватні виконавці є суб'єктами незалежної професійної діяльності, зобов'язані вести облік доходів та витрат, сплачувати податки та збори згідно з вимогами Податкового кодексу України. Наразі приватні виконавці є платниками податку на доходи фізичних осіб, військового збору та єдиного соціального внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування, базою для нарахування яких є чистий оподатковуваний дохід. Чистий оподатковуваний дохід приватного виконавця визначається як різниця між сумою одержуваного доходу та вартістю документально підтверджених витрат, необхідних для провадження незалежної професійної діяльності. Для формування даних про доходи та витрати приватні виконавці можуть обмежитись веденням Типової форми, за якою здійснюється облік доходів і витрат, фізичними особами - підприємцями і фізичними особами, які

провадять незалежну професійну діяльність, а можуть налагодити бухгалтерський облік з використанням запропонованої нами методики з використання відповідних субрахунків обліку та типових бухгалтерських записів. Впровадження запропонованого нами підходу дозволить приватному виконавцю формувати повну, достовірну та оперативну інформацію про доходи і витрати для формування об'єкту оподаткування і складання податкової звітності та контролювати стан розрахунків з бюджетом, уникати податкових порушень. Це дозволить не лише дотримуватися чинного законодавства, а й забезпечити стабільність функціонування системи примусового виконання загалом.

Перспективами наших подальших досліджень є розробка системи аналітичних субрахунків для формування інформації про інші об'єкти обліку приватного виконавця. Також нами буде приділено увагу налагодженню обліку у системи оподаткування інших суб'єктів незалежної професійної діяльності (нотаріусів, адвокатів, арбітражних керуючих тощо).

Література

1. Воськало Н.М. Податково-облікові аспекти діяльності фізичних осіб-підприємців. *Причорноморські економічні студії. Бухгалтерський облік, аналіз та аудит*. 2022. Вип. 77. URL: bses.in.ua/journals/2022/77_2022/30.pdf
2. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій : Наказ Мін-ва фінансів України від 30 лист. 1999 р. № 291. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0893-99#Text> (дата звернення: 06.06.2025)
3. Онищенко В. Кого вважають смозайнятою особою, або що таке незалежна профдіяльність. *Головбух. Експертус. Цифрове видавництво*. 29 травня 2025 р. URL: <https://buhplatforma.com.ua/article/8128-nezalejna-profesyna-dyalnst-2020>

4. Податковий кодекс України : Закон України від 02 груд. 2010 р. № 2755-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#n8035> (дата звернення: 13.06.2025)

5. Показники ефективності системи примусового виконання судових рішень та рішень інших органів (посадових осіб) у 2023 році. *Офіційний сайт Асоціації приватних виконавців України*. URL: <https://apvu.com.ua/info-effect-2024> (дата звернення 06.06.2025)

6. Порядок ведення типової форми, за якою здійснюється облік доходів і витрат, фізичними особами - підприємцями і фізичними особами, які провадять незалежну професійну діяльність : Наказ Мін-ва фінансів України від 13 трав. 2021 р. № 261. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0865-21#Text> (дата звернення: 06.06.2025)

7. Порядок виплати винагород державним виконавцям та їх розміри і розмір основної винагороди приватного виконавця : Постанова КМУ від 08 вер. 2016 р. №643: URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/643-2016-%D0%BF> (дата звернення: 13.06.2025)

8. Про виконавче провадження : Закон України від 02 черв. 2016 р. № 1404-VIII. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1404-19#n435> (дата звернення: 06.06.2025)

9. Про затвердження форми податкової декларації про майновий стан і доходи та Інструкції щодо заповнення податкової декларації про майновий стан і доходи : Наказ Мін-ва фінансів України від 02 жовт. 2015 р. № 859. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1298-15#Text> (дата звернення: 10.06.2025)

10. Про органи та осіб, які здійснюють примусове виконання судових рішень і рішень інших органів : Закон України від 02.06.2016 № 1403-VIII. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1403-19#Text> (дата звернення: 06.06.2025)

11. Сазонова А.О. Незалежна професійна діяльність та її співвідношення з підприємницькою діяльністю фізичних осіб. Вчені записки

ТНУ імені В.І. Вернадського. Серія: юридичні науки. 2021. Т. 32 (71) № 1.
URL: https://juris.vernadskyjournals.in.ua/journals/2021/1_2021/15.pdf

12. Теловата М.Т., Пантелеєв В.П., Безверхий К.В., Григоревська О.О., Ковач С.І., Юрченко О.А. Облік і звітність в оподаткуванні: навчальний посібник для студентів закладів вищої освіти спеціальності 071 «Облік і оподаткування». К. НАСОН. 2019. 506 с.
URL: https://er.knutd.edu.ua/bitstream/123456789/17482/1/OZO_NP.pdf

13. Телявський А. Інститут приватних виконавців опинився під загрозою : *Prostopravo.ua*. URL : <https://lnk.ua/gq46aWzNJ>

14. Томаш М. Жимолостнова М. Приватні виконавці: що з доходами?: *Юридична газета online*, 2018. № 17 (619). URL : <https://lnk.ua/Lb4AXEkNQ>

15. Фоміна Т. В. Оподаткування доходів приватних виконавців в Україні. *Ефективна економіка*. 2022. № 4. URL: <http://www.economy.nayka.com.ua/?op=1&z=10163>.

16. Фоміна Т. Проблеми формування доходів та витрат приватних виконавців, як суб'єктів незалежної професійної діяльності. *Міжнародний науковий журнал «Економічний дискурс»*. 2019. № 4. С. 69-78. URL: http://sophus.at.ua/index/naukoviy_zhurnal_quot_ekonomichnij_diskurs_quot/0-27

References

1. Vos'kalo, N.M. (2022), "Tax and accounting aspects of the activities of individual entrepreneurs", *Prychornomors'ki ekonomichni studii. Bukhhalters'kyj oblik, analiz ta audyt*, vol. 77, Available at: bses.in.ua/journals/2022/77_2022/30.pdf (accessed 06 Juny 2025)

2. Ministry of Finance of Ukraine (1999), Order "Instructions on the application of the Chart of Accounts for accounting of assets, capital, liabilities and business operations of enterprises and organizations", Available at: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0893-99#Text> (accessed 06 Juny 2025)

3. Onyschenko, V. (2025), “Who is considered an employed person, or what is independent professional activity?”, Available at: <https://buhplatforma.com.ua/article/8128-nezalejna-profesyna-dyalnst-2020> (accessed 06 Juny 2025)
4. Verkhovna Rada of Ukraine (2010), “Tax Code of Ukraine”, available at: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#n8035> (accessed 06 June 2025)
5. Ofitsijnyj sajт Asotsiatsii pryvatnykh vykonavtsiv Ukrainy (2023), “Indicators of the effectiveness of the system of enforcement of court decisions and decisions of other bodies (officials) in 2023”, Available at: <https://apvu.com.ua/info-effect-2024> (accessed 06 June 2025)
6. Ministry of Finance of Ukraine (2021), Order “The procedure for maintaining a standard form for accounting of income and expenses by individuals - entrepreneurs and individuals engaged in independent professional activities”, Available at: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0865-21#Text> (accessed 06 June 2025)
7. Cabinet of Ministers of Ukraine (2016), Resolution “The procedure for paying remuneration to state executors and their amounts and the amount of the basic remuneration of a private executor”, Available at: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/643-2016-%D0%BF_(accessed 13 June 2025)
8. Verkhovna Rada of Ukraine (2016), The Law of Ukraine “On enforcement proceedings”, Available at: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1404-19#n435> (accessed 06 June 2025)
9. Ministry of Finance of Ukraine (2015), Order “On approval of the form of the tax declaration on property status and income and Instructions for filling out the tax declaration on property status and income”, Available at: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1298-15#Text> (accessed 06 June 2025)
10. Verkhovna Rada of Ukraine (2016), The Law of Ukraine “On bodies and persons carrying out compulsory execution of court decisions and decisions of other bodies”, Available at: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1403-19#Text> (accessed 06 June 2025)

11. Sazonova A.O. (2021), "Independent professional activity and its relationship with entrepreneurial activity of individuals", *Vcheni zapysky TNU imeni V.I. Vernads'koho. Serii: iurydychni nauky*, Vol. 32 (71), no. 1, Available at: https://juris.vernadskyjournals.in.ua/journals/2021/1_2021/15.pdf (accessed 06 Juny 2025)
12. Telovata, M.T., Panteleiev, V.P., Bezverkhyj, K.V., Hryhorevs'ka, O.O., Kovach, S.I. & Yurchenko O.A. (2019), *Oblik i zvitnist' v opodatkuvanni: navchal'nyj posibnyk dlia studentiv zakladiv vyschoi osvity spetsial'nosti 071 «Oblik i opodatkuvannia»* [Accounting and reporting in taxation: a textbook for students of higher education institutions of specialty 071 «Accounting and taxation»], NASOA, Kyiv, Ukraine, Available at: https://er.knutd.edu.ua/bitstream/123456789/17482/1/OZO_NP.pdf (accessed 06 Juny 2025)
13. Teliavs'kyj, A. (2019), "The Institute of Private Executors is Under Threat", Available at: <https://lnk.ua/gq46aWzNJ> (accessed 06 Juny 2025)
14. Tomash, M. & Zhymolostnova, M. (2018), "Private contractors: what about income?", *Yurydychna hazeta online*, vol. 17 (619), Available at: <https://lnk.ua/Lb4AXEkNQ> (accessed 06 Juny 2025)
15. Fomina, T. (2022), "Taxation of income of private executors in Ukraine", *Efektyvna ekonomika*, [Online], vol. 4, available at: <http://www.economy.nayka.com.ua/?op=1&z=10163> (accessed 06 Juny 2025)
16. Fomina, T. (2019), "Problems of income and expense formation of private performers as subjects of independent professional activity", *Mizhnarodnyj naukovyj zhurnal «Ekonomichnyj diskurs»*, vol. 4, Pp. 69-78, Available at: http://sophus.at.ua/index/naukoviy_zhurnal_quot_ekonomichnij_diskurs_quot/0-27 (accessed 06 Juny 2025)

Стаття надійшла до редакції 16.06.2025р.