

МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
ТЕРНОПІЛЬСЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ ЕКОНОМІЧНИЙ УНІВЕРСИТЕТ
ЧОРТКІВСЬКИЙ ІНСТИТУТ ПІДПРИЄМНИЦТВА І БІЗНЕСУ

Кафедра обліку і аудиту

Пояснювальна записка

до дипломної роботи

Освітньо-кваліфікаційний рівень „магістр”

на тему

**ОБЛІК І АУДИТ РОЗРАХУНКІВ З БЮДЖЕТОМ:
МЕТОДИКА ТА ОРГАНІЗАЦІЯ**

Виконала студентка групи ОПвм – 51

Спеціальність: 8.03050901 – Облік і аудит

Магістерська програма – Облік і аудит у
промисловості”

ДУБИК Ірина Євгенівна

Керівник:

к.е.н., доцент Довбуш А.В.

Рецензент:

(прізвище та ініціали)

ЧОРТКІВ – 2013

ЗМІСТ

	стор.
ВСТУП	3
РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ ОБЛІКУ РОЗРАХУНКІВ З БЮДЖЕТОМ	7
1.1. Розрахунки з бюджетом як об'єкт облікового процесу.....	7
1.2. Платежі та відрахування до бюджету в системі облікової інформації..	13
1.3. Облік розрахунків з бюджетом в умовах застосування національних стандартів бухгалтерського обліку.....	22
Висновки до розділу 1.....	30
РОЗДІЛ 2. ОРГАНІЗАЦІЙНО-МЕТОДОЛОГІЧНІ АСПЕКТИ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ РОЗРАХУНКІВ З БЮДЖЕТОМ	32
2.1. Концептуальні основи побудови розрахунків з бюджетом.....	32
2.2. Бухгалтерський облік розрахунків з бюджетом відповідно до вимог міжнародних стандартів.....	39
2.3. Напрями удосконалення обліку розрахунків з бюджетом.....	48
Висновки до розділу 2.....	59
РОЗДІЛ 3. АНАЛІЗ І АУДИТ РОЗРАХУНКІВ З БЮДЖЕТОМ ТА НАПРЯМИ ЙОГО УДОСКОНАЛЕННЯ	60
3.1. Аналіз розрахунків з бюджетом	60
3.2. Організація і методи внутрішньогосподарського контролю розрахунків з бюджетом.....	70
3.3. Аудит розрахунків з бюджетом та шляхи його удосконалення.....	79
Висновки до розділу 3.....	87
ВИСНОВКИ	90
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ	92
ДОДАТКИ	100

ВСТУП

Актуальність обраної теми. Бухгалтерський облік і аудит розрахунків з бюджетом є важливим інструментом управління економікою. В сучасних умовах здійснюється адаптація існуючої системи обліку та аудиту до міжнародних стандартів, впроваджуються у практику нові підходи і методики організації обліку ресурсів суб'єктів господарювання й контролю за їхнім використанням, підвищується роль обліку в управлінні виробництвом. Зростання ролі бухгалтерського обліку у розв'язанні економічних проблем на сучасному етапі розвитку економіки України зумовлює необхідність удосконалення обліку і аудиту взаєморозрахунків з бюджетом держави в процесі формування й використання фінансових ресурсів підприємницьких структур. Чітка і прозора побудова обліку підвищує його роль як основного засобу контролю за ефективним використанням матеріальних, трудових і фінансових ресурсів підприємства.

Облік і аудит розрахунків з бюджетами різних рівнів останнім часом піддаються критиці як з боку керівників господарських структур, так і з боку податкової адміністрації. У наукових і практичних публікаціях по-різному трактуються існуючі методи обліку розрахунків із фінансовими органами держави, визначення кінцевих фінансових результатів і податкових зобов'язань.

В Україні зроблено вже багато щодо наближення бухгалтерського обліку та аудиту до міжнародних норм права. Тому дослідження з питань удосконалення бухгалтерського обліку і аудиту розрахунків з бюджетом слід орієнтувати не тільки на міжнародні стандарти і досвід, а й на конкретні умови та специфіку діяльності підприємства відповідної галузі економіки.

Розвитку теорії і практики обліку, аналізу та аудиту розрахунків з бюджетом сприяли роботи вітчизняних економістів П. М.Т. Білухи, Ф.Ф. Бутинця, В.П. Завгороднього, М.В. Кужельного, А.М. Кузминського, М.С. Пушкаря, В.В. Сопка, М.Г. Чумаченка, В.Г.Швеця, В.О. Шевчука та інших.

Одночасно, виникає необхідність подальшого поглибленого вивчення вказаних питань.

Вищевикладене зумовило вибір теми дипломного дослідження та його основних напрямів.

Мета і завдання дослідження. Основною метою дипломної роботи є обґрунтування теоретичних положень, а також розробка методичних і практичних рекомендацій з питань удосконалення обліку та аудиту розрахунків підприємницьких структур з бюджетом.

Для досягнення зазначеної мети були визначені такі завдання:

- розкрити суть платежів до бюджету та їх економічну природу;
- дослідити процес гармонізації чинної системи бухгалтерського обліку з Міжнародними стандартами бухгалтерського обліку;
- оцінити методику чинної системи обліку розрахунків з бюджетом;
- виявити організаційно-технічні особливості обліку платежів та їх нормативно-правове забезпечення в сучасній діючій практиці;
- узагальнити порядок розрахунків із бюджетом та іншими фінансовими інститутами з позицій повноти, достовірності й своєчасності розрахунків;
- розробити пропозиції щодо удосконалення методів аналізу розрахунків з бюджетом;
- вивчити чинну систему внутрішньогосподарського аудиту з метою його удосконалення.

Предметом дослідження є сукупність теоретичних і практичних питань обліку та аудиту розрахунків з бюджетом підприємницьких структур.

Об'єктом дослідження є чинна система обліку і аудиту на підприємствах.

Методами дослідження є діалектичний підхід до вивчення сучасного стану обліку розрахунків з бюджетом та його оцінка. На підставі діалектичного методу наукового пізнання у роботі проведено аналіз і синтез загальних понять, поєднання історичного і логічного в еволюції обліку розрахунків з бюджетом. У процесі дослідження застосовувалися прийоми групування, статистичних

порівнянь, а також методи аналізу, синтезу, спостереження, узагальнення та графічного зображення даних.

При дослідженні використовувалися законодавчі акти України, нормативні документи, роботи провідних учених-економістів, матеріали науково-практичних конференцій, семінарів.

Наукова новизна одержаних результатів проведеного дослідження полягає у розроблених рекомендаціях і пропозиціях щодо вдосконалення методики обліку та аудиту розрахунків з бюджетом на підприємствах.

Основні результати проведеного дослідження, які становлять наукову новизну, характеризуються такими теоретичними і практичними положеннями:

- уточнено економічну сутність платежів до бюджету та інших фінансових інститутів, обґрунтовано положення, відповідно до якого вказані платежі до бюджету є об'єктивним явищем економічного життя, зумовленого наявністю держави і товарно-грошових відносин;

- визначено закономірності формування розміру платежів до бюджету в умовах чинного законодавства, зокрема Закону України „Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні” та його адаптації до Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку;

- досліджено діючу систему розрахунків з бюджетом, та доведено неузгодженість окремих нормативних актів щодо бухгалтерського обліку і податкової звітності;

- обґрунтовано пропозиції щодо уніфікації окремих бухгалтерських реєстрів, що буде сприяти створенню єдиної інформаційної бази для бухгалтерського, управлінського обліків і податкової звітності;

- запропоновано методи і форми обліку вихідних даних для визначення розрахунків з бюджетом, які дозволяють точніше визначати податкові зобов'язання;

- обґрунтовано нові підходи до аналізу розрахунків з бюджетом, які дають змогу приймати керівництву підприємств відповідні управлінські

рішення, спрямовані на поліпшення фінансового стану підприємницьких структур;

– внесено пропозиції щодо удосконалення аудиту розрахунків з бюджетом, на базі нової класифікації аудиторських дій із метою точнішого визначення податкових зобов'язань у процесі господарської діяльності.

Обсяг і структура роботи. Дипломна робота складається із вступу, трьох розділів, висновків, списку використаних джерел та додатків.

Теоретичні основи обліку розрахунків з бюджетом досліджено у першому розділі.

Другий розділ присвячено вивченню питання організаційно-методичних аспектів бухгалтерського обліку розрахунків з бюджетом.

У третьому розділі дипломної роботи наведено методику аналізу і аудиту розрахунків з бюджетом та шляхи їх удосконалення.

Загальний обсяг дипломної роботи становить 106 сторінок комп'ютерного тексту, у т.ч. на 18 сторінках розміщені 4 таблиці, 7 рисунків, список використаних джерел із 92 найменувань і 6 додатків.

РОЗДІЛ 1

ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ ОБЛІКУ РОЗРАХУНКІВ З БЮДЖЕТОМ

1.1. Розрахунки з бюджетом як об'єкт облікового процесу

Економічна система не може успішно функціонувати, якщо не здійснюватиметься перерозподіл ресурсів між окремими підприємницькими структурами, різними категоріями населення і територіями. В цьому зв'язку важливе значення має насамперед постановка обліку результатів господарської діяльності, а в подальшому визначення об'єкта оподаткування – правильний розрахунок величини податку, її відображення в реєстрах бухгалтерського обліку і своєчасне перерахування до бюджету.

Становлення системи платежів і відрахувань, які здійснюють підприємницькі структури, має свою історію. Наука і практика оподаткування довгий час розвивалися у складі науки про фінансову діяльність держави, тобто вони визначалися як об'єктивна необхідність економічного і соціального розвитку, як його важливий фактор. Якраз на цьому етапі формується розуміння податків як усвідомленої необхідності.

Слід зауважити, що якщо розглядати податки в історичному аспекті, то можна дійти висновку, що податки – це найпізніша форма вилучення частини доходів юридичних і фізичних осіб на користь держави. Спочатку податки існували у формі допомоги і носили тимчасовий характер. В цьому зв'язку показовим є приклад Англії, де в першій половині XVII століття англійський парламент не визнавав постійних податків на загальнодержавні потреби.

Разом з тим розвиток людського суспільства, а особливо під час війн, потребував великої кількості ресурсів, що і перетворило податки із тимчасових добровільних внесків у постійне джерело державних доходів. Податок стає настільки звичним джерелом державних ресурсів, що відомий політичний діяч Північної Америки Б. Франклін висловився свого часу, що „платити податки і вмирати повинен кожний” [67].

Особливе місце в розвитку теорії податків, їх відображенні в господарських операціях належить представникам класичної школи в особі А. Сміта і Д.Рікардо та їх послідовників, які найглибше розробили питання економічної природи податків. А. Сміт стверджує, що податок – це справедлива ціна за послуги держави. Він писав: „Витрати уряду щодо своїх підданих – те саме, що витрати управління відносно господарів великого помістя, зобов’язаних брати участь у цих витратах у розмірі доходів, отримуваних кожним із цього помістя” [74, с.78].

Найвагоміший внесок А. Сміта в науку про податки полягає в тому, що він чітко сформулював основні принципи оподаткування. Їх глибина, обґрунтованість і чіткість до сьогодення ніким не заперечувалася, хоч робились непоодинокі спроби їх доповнити або уточнити. А. Сміт сформулював такі принципи оподаткування:

- громадяни кожної держави повинні брати участь у підтримці своєї держави за можливістю й відповідно до доходів, які вони одержують під охороною держави;
- податок, що сплачується громадянами, має бути точно визначеним. Час його сплати і розмір податку мають бути відомі платникові й усім, хто захоче знати;
- всякий податок слід вилучати в такий час і таким способом, який зручний для платника;
- будь-який податок має бути побудований так, щоб затрати на його вилучення були мінімальні.

Ці чотири постулати стали класичними. Проте уже в другій половині XVIII століття француз О. Мірабо, німець Ф. Юст, італієць П. Веррі стали активно доповнювати зазначені принципи вимогами, що податки не повинні надмірно зменшувати доходи платників і стримувати розвиток промисловості, торгівлі, збільшення населення тощо.

Послідовники А. Сміта і в першу чергу швейцарський економіст Ж. Сімонді розвивали точку зору А. Сміта про непродуктивний характер

витрат держави, заперечували оподаткування капіталу, бо, на їхню думку, це може призвести до скорочення доходів держави в майбутньому, а І.Х. Озеров писав з цього приводу: „Оподатковувати капітал, значить, його знищувати – це вбивати курей, що несуть золоті яйця” [46, с.230].

Темпи і масштаби економічного розвитку в ХІХ столітті потребували нових підходів до проблем оподаткування, а також до проблем обліку сплачуваних податків, визначення їх величини. Стало очевидним, що погляд на податки, як на суспільне зло або гальмо розвитку, заважає здійсненню планів і мети цілого ряду політичних партій і угруповань, в основному правого спрямування. Умови життя в цей період потребують докорінного перегляду економічних постулатів щодо податків, і тому з’являються нові напрями розвитку науки про податки, де найяскравішим представником можна вважати Ж.Сімонді, який є творцем теорії податків як насолоди. Він пише: „Доходи розподіляються між всіма класами нації, жоден із видів доходу не повинен уникнути обкладення. Громадяни мають дивитися на податки, як на винагороду за наданий урядом захист їх особистості й власності. Податки, що сплачують громадяни, повинні по справедливості відповідати тим вимогам, які суспільство їм пропонує, і тим витратам, які воно робить заради них. За допомогою податків покриваються щорічні витрати держави, і кожний платник податків таким чином бере участь у загальних витратах, що робляться заради нього і заради його співгромадян. Мета багатства завжди полягає в насолоді. За допомогою податків кожний платник купує не що інше, як насолоду. Насолоду він отримує із суспільного порядку, правосуддя, забезпеченості особистості й власності. Насолоду дають також суспільні роботи, завдяки яким можна користуватися гарними дорогами, широкими бульварами, здоровою водою. Народна освіта, завдяки якій діти отримують виховання, а дорослі – розвиток релігійних почуттів, знов-таки дає насолоду. Доповненням до всіх інших насолод є національний захист, який забезпечує кожному участь у вигоді, що дає суспільний порядок” [73, с.117].

Звичайно, ці погляди Ж.Сімонді були сформульовані на догоду певним верствам суспільства, які на той час в Європі переживали період свого становлення і зміцнення. Проте ці погляди одержали своє визнання і подальший розвиток, включаючи наукову думку першої половини ХХ століття.

Визначення податків як примусового стягнення збереглося і до цього часу. Разом із тим сучасна фінансова наука, на нашу думку, справедливо вказує, що податки – це примусова виплата державі частини власного доходу, але між сумою сплачених податків і вигодою, яку отримує громадянин від держави, не існує тісного зв'язку.

Наука про податки сьогодні має досить значну теоретичну і методологічну основу, її принципи одержали глибоку і всебічну аргументацію, витримали практичну перевірку часом, міцно вписалися в загальні положення фінансової науки. У значній частині країн світу, як зазначалося раніше, існують спеціальні системи податкового обліку. Найфундаментальніші положення сформульовані таким чином: справедливість оподаткування означає, що розмір податку визначається величиною доходу, а ставка податку однакова для юридичних і фізичних осіб з однаковими доходами; ефективність податкових систем у державі визначається наявністю в ній інструментів, які стимулюють економічне зростання й підприємницьку активність; простота податкової системи знаходить своє відображення у доступності розуміння техніки обчислення податків і заповнення форм звітності.

Об'єктом оподаткування є розмір одержаного доходу або величина майна. Джерелом податку є одержаний прибуток або інші форми вигоди чи доходу. Вони потребують точного обліку, постійного аналізу впливу на хід господарської діяльності юридичних осіб.

Найбільшого розквіту податки досягають в умовах розвиненої ринкової економіки. Вони стають об'єктивним елементом фінансових відносин між державою та юридичними і фізичними особами. Формується завершена модель податкової системи кожної держави. Вона включає методи і об'єкти оподаткування, ставки податків, строки їх сплати, контроль за витрачанням.

Кожен вид податків має свої специфічні риси та функціональне призначення і посідає певне місце в податковій системі. Роль того чи іншого податку характеризується його віднесення до певної групи відповідно до існуючої класифікації податків. Класифікація дає можливість повніше висвітлити сутність та функції податків, покращити їх роль у податковій політиці держави, напрям і характер впливу на соціальний і економічний розвиток суспільства. Так в Україні класифікація податків згідно Податкового кодексу України від 02.12.2010 р. №2755-VI. матиме вигляд зазначений в додатку А.

Розвиток податкових систем ставить нові завдання щодо удосконалення обліку і звітності. Змінюються не лише види і форми стягнення до бюджетів певних сум коштів, а й саме ставлення до податків. Вони стають ефективним знаряддям реалізації державної політики з питань економіки і соціального розвитку. За допомогою податків здійснюється перерозподіл валового внутрішнього продукту в територіальному, галузевому аспектах, а також між різними соціальними групами. Цей перерозподіл згладжує недоліки ринкового саморегулювання, створює додаткові стимули для ділової та інвестиційної активності, мотивації до праці, підтримання рівня зайнятості.

Ефективність оподаткування значною мірою залежить від наявності в бухгалтерському обліку достатньої інформації для обчислення розміру платежів, мається на увазі, наскільки законодавчо визначена система обліку придатна для розрахунків із бюджетом. Мова йде про необхідність наближення бухгалтерського обліку і податкової звітності. Це найскладніше завдання на даному етапі розвитку економічної системи в Україні [90].

У цьому зв'язку важливе значення має захист прав платників податків. Так, у США в 1988 році був прийнятий спеціальний „Білль про права платника податків”, який спрямований у першу чергу на захист інтересів тих платників податків, які у зв'язку з непомірними вимогами з боку податкових органів стоять перед необхідністю продажу свого житла чи сімейного бізнесу.

У Франції прийнято Хартію прав та обов'язків платника податку, де також істотно розширений перелік гарантій, як і надаються законодавчими та

нормативними актами при їх перевірці. Цікаво відзначити: якщо у більшості країн є лише одна можливість оскаржити пред'явлену для сплати податкову суму – через суд, то у Франції передбачена і додаткова. Це попередня рекламація податковим органам у разі необґрунтованого, на думку платника, визначення розміру платежу, яку він може подати до податкових органів вищого рівня до початку терміну сплати платежу. Відзначаються дві переваги такого порядку. В разі дійсної необґрунтованості дії податкових органів є можливість оперативного вирішення питання без звернення до суду, з іншого боку, в разі об'єктивних дій прискорюється можливість кваліфікованого розгляду справи в суді. Саме цим порядком пояснюється незначна кількість касаційних скарг у судові органи у Франції. Звертають на себе увагу й інші заходи щодо суттєвого скорочення формальностей у регулюванні суперечок та прискорення їх вирішення. Це стосується відміни обмежень стосовно рангу особи, яка має право підпису позову, спрощення порядку повернення неправильно стягнутої суми платежу за прямими податками, а також подачі рекламації [92].

Наведені приклади чітко ілюструють те значення, яке надається в зарубіжних країнах проблемам взаємовідносин платника податку з податковими органами, точне і своєчасне відображення в бухгалтерському обліку всіх операцій, пов'язаних із визначенням розміру платежів, що в кінцевому підсумку є ключовим фактором ефективності всієї системи оподаткування.

Для країни з перехідною економікою, якою є Україна, реалізація фундаментальних принципів при побудові податкової системи – надзвичайно складне завдання. Проблематично реалізувати навіть ті завдання, які ставилися на початкових етапах переходу до ринкових умов господарювання: ліквідація фіскального ухилу, надання цільової функції кожному з податків та пов'язаної з цим форми контролю платника за використанням сплаченого ним податку. І на сьогодні практичні дії в сфері оподаткування – це в основному оперативне реагування на ускладнення ситуації. В цих умовах організація бухгалтерського

обліку на системній основі надто ускладнена. Теоретична концепція свідомого регулювання економічних процесів, важливим інструментом якого є податки, – значною мірою робота майбутнього.

1.2. Платежі та відрахування до бюджету в системі облікової інформації

Прийнята Конституція України закріпила положення про те, що система оподаткування встановлюється тільки законами України і що податкове законодавство слід привести у відповідність із Конституцією України [32]. Це дасть можливість удосконалити систему оподаткування, підвищити якість бухгалтерської інформації із визначення об'єктів оподаткування, своєчасної сплати податкових зобов'язань.

Чинна податкова система виявилася надто громіздкою щодо визначення показників податкових декларацій, правильного обчислення сум податкових зобов'язань, що призвело до невиправданого вилучення обігових коштів підприємств, виникнення додаткової потреби у кредитних ресурсах. Надмірна кількість податкових пільг зумовила необґрунтований перерозподіл валового внутрішнього продукту, створила неоднакові економічні умови для господарювання. Все це призвело до утворення значного неофіційного сектору економіки, ухилень від оподаткування, затримки податкових надходжень.

З позицій підприємницьких структур як основних платників податків найважливішим є надання податкам стимулюючої функції розвитку виробництва і спрощення системи обліку розрахунків із бюджетом.

На практиці у країнах із розвинутою ринковою економікою майже не буває податків, які б цих функцій не виконували. Все залежить від того, який закладено механізм їхньої реалізації. Надмірне перевантаження податків пільговим оподаткуванням із метою стимулювання тих чи інших видів виробництв або споживання товарів, виконання робіт, надання послуг часто-густо замість стимулювання призводить до протилежного – до зростання

тінізації економіки.

Надання податкам стимулюючих функцій – досить складне та в економічному сенсі відповідальне завдання. Воно потребує глибоких наукових досліджень і всебічного обґрунтування. Суть питання в тому, що стимулюючі функції можуть бути закладені завдяки заміні чи диференціації ставок податків або ж повному звільненню від їх сплати. У цьому разі здійснюється перерозподіл валового внутрішнього продукту через фінансову систему від одних суб'єктів господарювання на користь інших.

Тому цей перерозподіл має не лише суто економічний, а й соціальний характер. Він може призвести до порушень важливих економічних пропорцій при розподілі благ і наданні послуг. Усе це пов'язано з правами і свободами людини, її економічним і соціальним становищем. Як переконує світовий досвід, надання податкам стимулюючих і регулювальних функцій потребує тривалого шліфування порядку їх обчислення, сплати, надання пільг [41].

Сучасна податкова система України характеризується поділом усіх податків і зборів у відповідності з рівнем органу влади, який розподіляє податки, збори та інші податкові платежі на загальнодержавні й місцеві [52]. Відповідно до діючої бюджетної класифікації податкові надходження від юридичних осіб мають такий вигляд (рис. 1.1).

До місцевих входять податок із реклами, комунальний податок та інші збори, які на сьогодні не є основним джерелом фінансових ресурсів місцевих органів самоврядування і становлять лише близько 3% доходів місцевих бюджетів.

Як вже зазначалося, основну частину доходів зведеного бюджету України складають кілька найбільших податків, у першу чергу податок на додану вартість і податок на прибуток підприємств, а також податок на доходи громадян, акцизний збір і мито. Про співвідношення окремих видів доходів зведеного бюджету свідчать дані наведені в додатках Б, В.



Рис.1.1. Схема системи оподаткування юридичних осіб

Одна із головних проблем української податкової системи полягає в тому, що поряд із законами діють численні підзаконні акти: інструкції, доповнення, зміни до них, роз'яснення, нормативні листи та ін. Це, звісно, заважає у роботі. Нарікання з приводу дуже частих змін податкового законодавства теж справедливі. Але без цих поправок не можна обійтися. Високий динамізм процесів, які проходять у господарському житті країни, необхідність швидкого реагування з боку держави – усі ці причини потребують, звісно, постійного реформування податкової системи [47].

З точки зору створення сприятливих умов для розвитку підприємництва перевага податку на прибуток полягає в тому, що він є нейтральним стосовно фонду оплати праці, тоді як податок на доходи для низькорентабельних

підприємств був механізмом вилучення до бюджету частини їх фонду оплати праці.

Черговий етап розвитку оподаткування прибутку з юридичних осіб розпочався із запровадженням нового Податкового кодексу України (рис.1.2.).

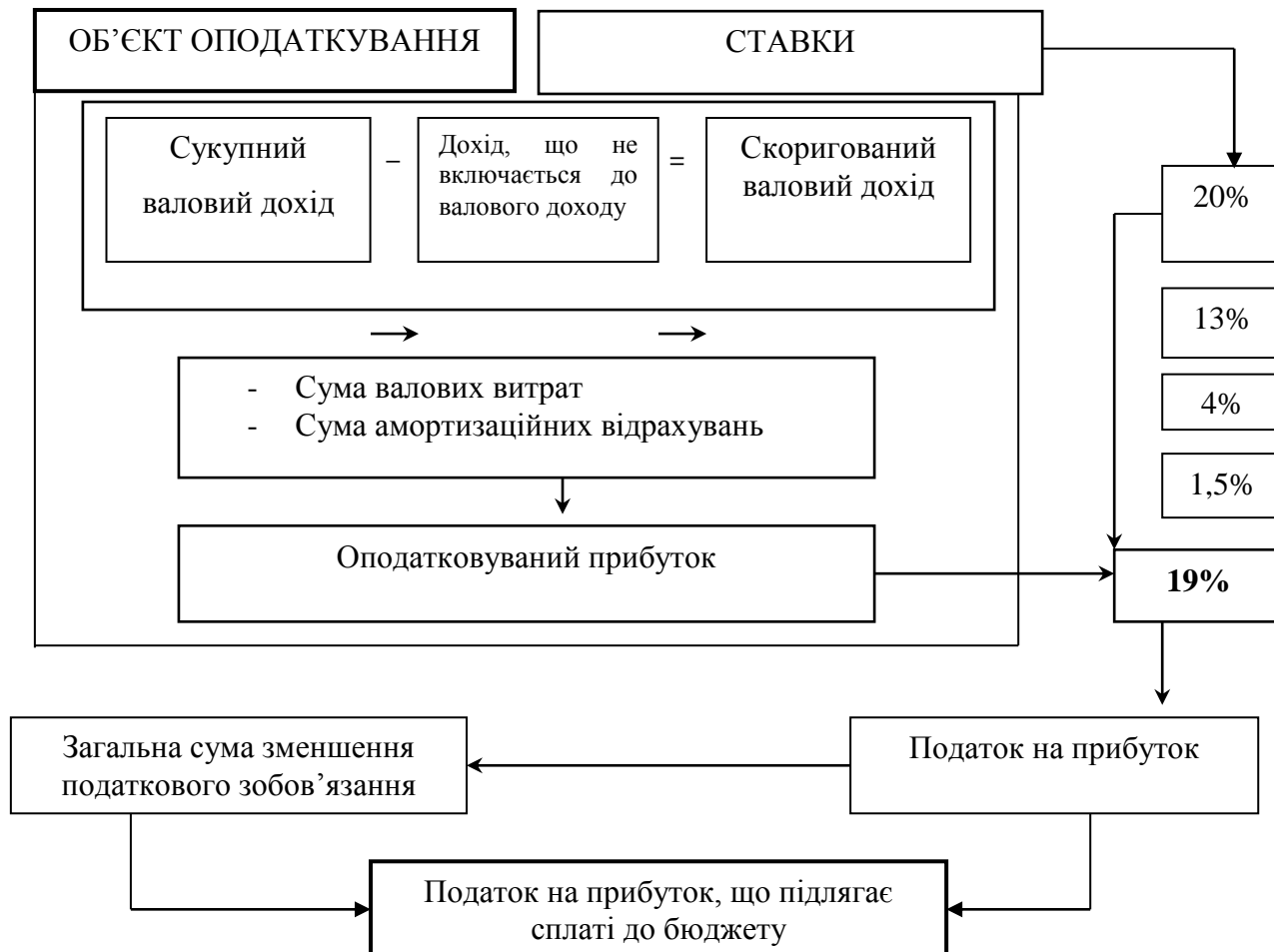


Рис.1.2. Структурно-логічна схема визначення податку на прибуток підприємств

Головною ознакою цього Закону є визначення нового об'єкта оподаткування, який не передбачає розрахунку, на відміну від раніше діючого порядку.

Механізм розрахунку прибутку до оподаткування можна визначити за формулою:

$$П = СВД - ВВ - А - Д \pm ДМЗ, \quad (1.1.)$$

де, П – оподатковуваний прибуток; СВД – скоригований валовий дохід;

ВВ – валові витрати; А – збитки минулих років; Д – амортизаційні відрахування; ДМЗ – доходи, збитки від операцій особливого виду.

Враховуючи те, що валові витрати завжди включають суму витрат у залишках незавершеного виробництва та готової невідвантаженої продукції, а собівартість реалізованої продукції – тільки суму витрат на продукцію, що реалізована, валові витрати за новим законодавством можна вважати завжди більшими за собівартість реалізованої продукції за старим законодавством. А це, в свою чергу, при інших однакових умовах зменшує податкове навантаження на прибутки підприємств.

Але необхідно зауважити, що такий спосіб розрахунку податкових зобов'язань призвів до невідповідності прибутку, обчисленого відповідно до існуючого бухгалтерського обліку підприємницьких структур, і прибутку, розрахованого з метою оподаткування.

Враховуючи умови економічної кризи в Україні, механізм дії податку на прибуток підприємств необхідно налагоджувати таким чином, щоб він сприяв розвитку виробництва, накопичення капіталу та повернення економіки в бік науко- та капіталоємних виробництв. У свою чергу, це можливо при постійному вдосконаленні загальних правил визначення зобов'язань із податку та розвитку вбудованих у механізм дії податку спеціальних методів стимулювання науково-технічного та виробничого розвитку.

Податок на додану вартість – головний непрямий податок в Україні. Додану вартість, яка є об'єктом оподаткування, визначають по-різному. Відповідно виділяють і різноманітні форми податку на додану вартість: продуктова, дохідна, споживча.

У відповідності з продуктовою формою додана вартість на кожній стадії виробництва та обігу товарів визначається шляхом зменшення ціни реалізації на вартість використаних для цього матеріальних ресурсів. Витрати, що пов'язані з купівлею та експлуатацією основних фондів, не обчислюються і, таким чином, підпадають під оподаткування разом з іншими елементами вартості.

Визначення зобов'язань з податку на додану вартість також може проводитися різними способами. Якщо використовувати метод віднімання, то спочатку розраховується розмір доданої вартості як різниця між сумами продажу та купівлі, а потім вже до неї застосовується встановлена законом ставка оподаткування. Додану вартість, що належить оподатковувати, і відповідно суму податку визначають також шляхом додавання її окремих елементів. Такий метод називається методом додавання. Але найдосконалішим технічно, на нашу думку, є кредитний метод, коли попередньо сума доданої вартості не розраховується, а зобов'язання щодо податку на додану вартість визначаються шляхом віднімання з податку на продаж податку, який вказано у накладній на купівлю.

Кредитний метод має дві важливі переваги. Перша полягає у тому, що він сприяє скороченню адміністративних витрат, пов'язаних з обслуговуванням механізму дії податку. Покупець товару завжди зацікавлений у тому, щоб продавець правильно обчислював та вказував податок на додану вартість у накладній на товар, оскільки від цього залежить, на яку суму будуть зменшені зобов'язання із сплати податку на додану вартість. Тим самим забезпечується самоконтроль платників за правильністю розрахунку податку. Друга полягає в тому, що кредитний метод зручний, якщо законодавство передбачає можливість застосування декількох ставок податку на додану вартість. Справа в тому, що для стимулювання зовнішньоекономічної діяльності експорт товарів, як правило, звільняється від податку на додану вартість тому, що продукція на зовнішньому ринку з урахуванням податку на додану вартість може бути неконкурентоспроможною. При цьому експорт повинен отримувати з бюджету відшкодування у розмірі суми податку, який було сплачено постачальникам у вартості товару. У випадку ж використання в країні декількох ставок податку на додану вартість визначити розмір цих сум можливо тільки тоді, коли вони вказані у накладних.

В Україні податок на додану вартість застосовується починаючи з 1992 року, коли він прийшов на зміну введеному у 1991 році податку з продажу та

податку з обороту. На даний час, діє новий Податковий кодекс. Порядок визначення платежів з податку на додану вартість такий (рис.1.3.).

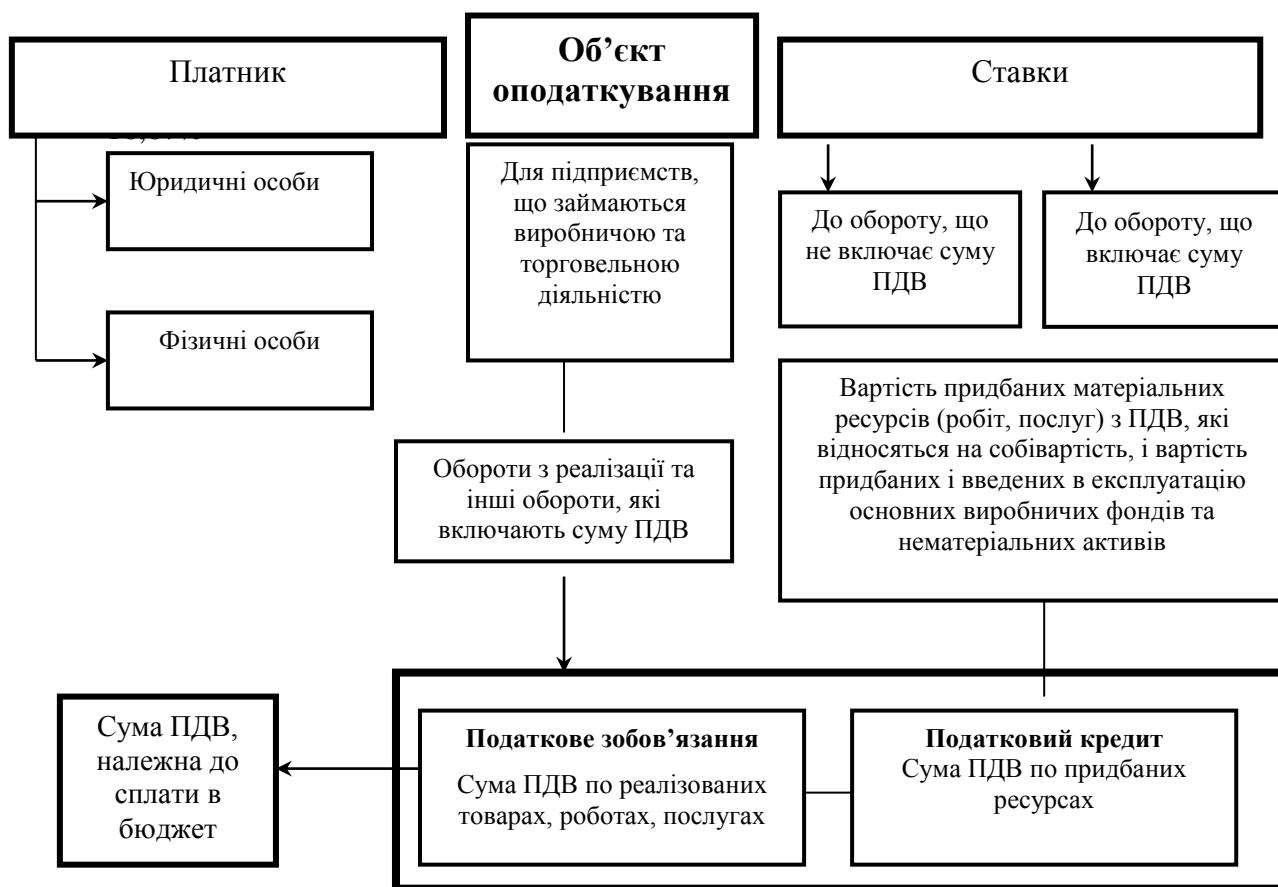


Рис. 1.3. Структурно-логічна схема сплати податку на додану вартість

Сьогодні щодо оподаткування немає різниці, якою діяльністю займається та чи інша особа, тобто при визначенні об'єкта оподаткування відсутній поділ на виробництво й торгівлю. Схема обчислення певною мірою спрощена. Запроваджено нові терміни – податкове зобов'язання та податковий кредит. Саме різниця між останніми незалежно від виду діяльності і визначає суму до сплати. У цьому випадку всі суб'єкти підприємницької діяльності складають типовий податковий звіт єдиного зразка, що значно спрощує і скорочує таку працю.

У процесі господарської діяльності нерідко виникає така ситуація, коли платники податку на додану вартість мають дебетове сальдо, що, в свою чергу, вилучає зайві кошти з господарського обігу. Таке сальдо можливе, коли

застосовуються нульові ставки податку до експортних операцій і коли закупівель більше, ніж продажу.

На нашу думку, прогресивним моментом у новому законі є можливість відшкодування коштів платнику податку з бюджету у зв'язку з надмірною сплатою податку. Як раніше зазначалося, суми податку, що належить сплатити до бюджету або відшкодувати з бюджету, визначаються як різниця між загальною сумою податкових зобов'язань, що виникли у зв'язку з реалізацією товару протягом звітного періоду, та сумою податкового кредиту за звітний період, що виник у зв'язку із закупівлею товару.

Протягом останніх років у податковій системі відбувалися певні позитивні зміни, що стосувалися, зокрема, запровадження спрощеного оподаткування малого і середнього бізнесу, врегулювання питань щодо відносин платників і бюджету, зменшення податкового тягаря за рахунок скасування відрахувань до Фонду ліквідації наслідків Чорнобильської катастрофи та соціального захисту населення. Зазначений збір, ставка якого дорівнювала 10%, нараховували на фонд фактичних витрат на оплату праці й відносили до валових витрат при визначенні податку на прибуток. Анулювання збору, за даними проекту „Дослідження ділової активності” Міжнародного центру перспективних досліджень, позитивно вплинуло на спрощення процедури обліку. Прийняття Указу Президента „Про деякі зміни в оподаткуванні” дало змогу списувати заборгованість із податку на додану вартість, або сплачувати його авансом у рахунок суми майбутніх платежів. Разом із тим є можливість зарахування суми бюджетного відшкодування як сплату інших податкових зобов'язань, що дозволяє платникам податків раціональніше використовувати грошові потоки і поліпшувати взаємовідносини з бюджетом.

Важливим етапом в оподаткуванні малого і середнього бізнесу було прийняття Податкового кодексу України від 02.12.2010 року, за яким коло платників на фізичних осіб-підприємців, обсяг виручки яких від реалізації не більше ніж 500 тисяч гривень на рік. Такі особи мають можливість сплачувати

фіксований податок у розмірі від 20 до 200 гривень. Для юридичних осіб ставка єдиного податку становить 6% від суми виручки у разі сплати податку на додану вартість і 10% – за умови, якщо податок на додану вартість є складовою єдиного податку.

Єдиний податок стягується замість 11 податків і відрахувань, що значно спрощує систему обліку малих підприємств, скорочує витрати на виконання податкового законодавства, витрати часу і зусиль, які виникають у процесі нарахування і сплати податків, відтак стимулює створення малих підприємств, що поліпшуватиме конкурентне середовище в Україні.

Таким чином, розглянувши податкову систему в Україні у розрізі часу, можна зробити висновки стосовно функціонування системи оподаткування підприємницької діяльності та механізму дії основних податків. Звісно, є ще чимало недоліків, але основа податкової системи, яка вже довела свою життєздатність, загалом побудована. З іншого боку, постійний процес удосконалення механізму оподаткування свідчить про поліпшення податкових умов у діяльності підприємницьких структур, про створення сприятливіших податкових умов процесу розширеного відтворення.

Удосконалення системи оподаткування має відбуватися шляхом поступового зниження податкового тягаря у процесі довгострокової поетапної податкової реформи.

Організаційна основа податкової системи будь-якої держави, тобто правильне обчислення податків, своєчасна їх сплата, неможливість ухилення від оподаткування забезпечуються добре продуманою системою обліку й звітності. Звідси нагальна необхідність у вдосконаленні обліку й звітності в Україні.

Таким чином, здійснення управління можливе лише на підставі інформації про об'єкт управління, що відповідає переліченим вище вимогам. Зазначене призводить до необхідності спостереження, виміру та реєстрації інформації, тобто до необхідності ведення обліку господарської діяльності.

Оскільки бухгалтерський облік, у тому числі й розрахунки з бюджетом,

системно відображають виробничо-фінансову діяльність підприємства, усі факти господарського життя повинні розглядатися у взаємозв'язку й розвитку. У даному разі бухгалтерський облік спирається на свою методологічну основу – матеріалістичну діалектику, що вивчає найзагальніші закони розвитку.

1.3. Облік розрахунків з бюджетом в умовах застосування національних стандартів бухгалтерського обліку

Наявність розрахунків із бюджетом як відповідної галузі знань, прийомів і методів – об'єктивне явище в економіці будь-якого суспільства. Воно є складовою управління, сприяє збереженню та примноженню власності, перерозподілу результатів господарської діяльності й зумовлює наявність інформації про процеси, які здійснюються при виробництві та реалізації продукції. Цю інформацію одержують не довільно, а тільки шляхом використання тих прийомів, які закладені в апараті й методах рахункового віддзеркалення й систематизації господарських факторів, що виконуються бухгалтерським обліком.

За період після набуття незалежності в Україні було прийнято значну кількість нормативних документів, які спрямовувалися на вдосконалення бухгалтерського обліку в Україні. Але вони не могли вирішити всі питання і суттєво наблизити систему обліку в Україні до тих вимог, які мають місце в країнах із ринковою економікою. Виникла необхідність також узгодження бухгалтерського обліку із системою національних рахунків.

Система національних рахунків є системою економічної інформації для описання та аналізу економічних процесів на макрорівні. Ця інформація широко використовується при формуванні макроекономічної політики держави; все більш залучається керівниками акціонерних товариств, об'єднань і підприємств для аналізу макроекономічного клімату та економічної кон'юнктури; широко використовується у наукових дослідженнях проблем відтворення, макроекономічного прогнозування, планування та програмування.

Вище було сказано, що після проголошення незалежності України і переходу до формування ринкових відносин в умовах існування різних форм власності на засоби виробництва було затверджено План рахунків бухгалтерського обліку. В цьому плані відображено суттєві зміни, які забезпечують ведення бухгалтерського обліку в перехідних умовах.

Але План рахунків бухгалтерського обліку й вказівки до нього зберегли значною мірою попередні принципи обліку і багато в чому не відповідають так званим загальноприйнятим принципам бухгалтерського обліку GAAP (Generally Accepted Accounting Principles) і міжнародним стандартам у цій сфері IAS (International Accounting Standards). Суттєвим недоліком чинної системи бухгалтерського обліку є підпорядкування її вимогам податкового законодавства, а не забезпечення інформацією для прийняття управлінських рішень.

Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку передбачають можливість відстрочених податків як податкового кредиту. Ці зобов'язання, або відстрочений кредит за рахунок часових різниць, що впродовж трьох наступних років створюватиме податкову заборгованість, визначаються в балансі.

Сума заборгованості базується на поточних ставках оподаткування – за методом „відстрочки” або на передбачених майбутніх ставках оподаткування – за методом „зобов'язання”.

В Україні 16 липня 1999 року був прийнятий Закон „Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні” [24]. Цей закон визначив правові засади регулювання, організації ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності.

Закон поширюється на всіх юридичних осіб, створених відповідно до законодавства України, незалежно від їх організаційно-правових форм і форм власності, а також на представництва іноземних суб'єктів господарської діяльності, які зобов'язані вести бухгалтерський облік і подавати фінансову звітність згідно із законодавством.

Основною метою ведення бухгалтерського обліку і складання фінансової звітності відповідно до закону є надання користувачам для прийняття рішень повної, правдивої та неупередженої інформації про фінансовий стан, результати діяльності та рух грошових коштів підприємства. Важливим є і те, що в законі чітко визначено, що бухгалтерський облік є обов'язковим видом обліку, який ведеться підприємством. Фінансова, податкова, статистична та інші види звітності, що використовують грошовий вимірник, ґрунтуються на даних бухгалтерського обліку [24].

Держава залишає за собою регулятивні функції, основною метою яких є: створення єдиних правил ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності, які є обов'язковими для всіх видів підприємств і гарантують та захищають інтереси користувачів; удосконалення бухгалтерського обліку і фінансової звітності.

Відповідно до ринкових умов у законі зазначається, що питання організації бухгалтерського обліку на підприємстві належить до компетенції його власника [24]. Власник самостійно визначає:

- облікову політику;
- форму бухгалтерського обліку як певну систему реєстрів обліку, порядку і способу реєстрації та узагальнення інформації в них із додержанням єдиних засад, встановлених цим законом, і з урахуванням особливостей своєї діяльності й технології обробки облікових даних;
- розробляє систему і форми управлінського обліку, звітності й контролю за господарськими операціями, визначає права працівників на підписання бухгалтерських документів;
- затверджує правила документообороту й технологію обробки облікової інформації, додаткову систему рахунків і реєстрів аналітичного обліку;
- може виділяти на окремий баланс філії, представництва, відділення та інші відокремлені підрозділи, які зобов'язані вести бухгалтерський облік із наступним включенням їх показників до фінансової звітності підприємства.

У національну теорію і практику бухгалтерського обліку законом вводиться нове поняття – „фінансова звітність” і визначається відповідно до вимог міжнародних стандартів бухгалтерського обліку зміст цього поняття [24]. Відповідно до закону, фінансова звітність – це бухгалтерська звітність, що містить інформацію про фінансовий стан, результати діяльності та рух грошових коштів підприємства за звітний період. Склад фінансової звітності відповідає міжнародним стандартам бухгалтерського обліку і включає: баланс, звіт про фінансові результати, звіт про рух грошових коштів, звіт про власний капітал і примітки до звітів.

Для суб'єктів малого підприємництва і представництв іноземних суб'єктів господарської діяльності національними положеннями (стандартами) встановлюється скорочена за показниками фінансова звітність у складі балансу і звіту про фінансові результати.

Досить суттєвими є положення щодо подання та оприлюднення фінансової звітності. Юридичні особи зобов'язані подавати квартальну та річну фінансову звітність органам, до сфери управління яких вони належать, трудовим колективам на їх вимогу, власникам (засновникам) – відповідно до установчих документів, якщо інше не передбачено цим законом. Органам виконавчої влади та іншим користувачам фінансова звітність подається відповідно до законодавства [24]. Термін подання фінансової звітності встановлюється Кабінетом Міністрів України.

Фінансова звітність підприємств не становить комерційної таємниці, крім випадків, передбачених законодавством. Важливим є також і те, що відкриті акціонерні товариства, а також цілий ряд фінансових інститутів, до яких належать банки, довірчі товариства, валютні та фондові біржі, інвестиційні фонди, інвестиційні компанії, кредитні спілки, недержавні пенсійні фонди, страхові компанії та інші фінансові установи, зобов'язані не пізніше 1 червня наступного за звітним року оприлюднювати річну фінансову звітність і консолідовану звітність шляхом публікації у періодичних виданнях або розповсюдження її у вигляді окремих друкованих видань.

Перехід системи бухгалтерського обліку на міжнародні стандарти дасть змогу в першу чергу налагодити тіснішу взаємодію між бухгалтерським обліком та оподаткуванням, створить умови для надання більш аналітичної та доступної облікової інформації з боку користувачів. На нашу думку, йдеться не про деякі незначні зміни та уточнення до існуючої системи бухгалтерського обліку, а про перехід на зовсім іншу методологію бухгалтерського обліку. В цьому зв'язку необхідне глибоке теоретичне обґрунтування головних аспектів бухгалтерського обліку й належна практична підготовка працівників бухгалтерської служби України до переходу на нову систему бухгалтерського обліку, включаючи впровадження реєстрів синтетичного та аналітичного обліку, принципово змінених в умовах їх застосування.

Відповідно до Закону „Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні” [24] підприємствам надано право самостійно вибирати форму бухгалтерського обліку залежно від специфіки господарської фінансової діяльності, але має бути забезпечено виконання встановлених нормативними документами вимог до ведення бухгалтерського.

Слід врахувати, що реєстри синтетичного та аналітичного обліку, які застосовувались на підприємстві, за своєю структурою не відповідали потребам і вимогам нової системи бухгалтерського обліку. Тому їх необхідно було або пристосувати, або замінити. Самостійно можуть це зробити тільки добре підготовлені теоретично й практично головні бухгалтери. Тому, було затверджено Методичні рекомендації щодо застосування реєстрів бухгалтерського обліку [39].

Ці методичні рекомендації спрямовані на узагальнення у реєстрах бухгалтерського обліку методом подвійного запису інформації про наявність і рух активів, капіталу, зобов'язань і факти фінансово-господарської діяльності підприємств і організацій та інших юридичних осіб, їх філій, відділень, представництв незалежно від форм власності, організаційно-правових форм і видів діяльності, на накопичення аналітичних даних про склад і рух активів, капіталу і зобов'язань, доходів, витрат, фінансових результатів.

Окремо виділені регістри для обліку розрахунків за податками і платежами, які здійснюються в Журналі 3 та Відомості аналітичного обліку 3.6, яка призначена для узагальнення інформації про розрахунки підприємства за всіма видами платежів до бюджету, включаючи прибутковий податок із працівників підприємства, фінансові санкції, що справляються в дохід бюджету.

Розроблені й поетапно впроваджуються в дію більше 30 Положень (стандартів) бухгалтерського обліку (П(С)БО), крім того вдосконалюються чинні Положення (стандарти) бухгалтерського обліку, що гармоніювали б з основними принципами і вимогами міжнародних стандартів, створюється модель взаємодії систем бухгалтерського обліку та оподаткування.

Вагоме місце в системі розрахунків підприємств із бюджетом посідає податок на прибуток. У цьому зв'язку було прийнято Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 17 „Податок на прибуток” [59]. Цей стандарт визначає методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про витрати, доходи, активи і зобов'язання з податку на прибуток та їх розкриття у фінансовій звітності. Його мають застосовувати підприємства, організації та інші юридичні особи незалежно від форм власності, які згідно з чинним законодавством є платниками податку на прибуток. В стандарті дано визначення термінів, що використовуються у положеннях бухгалтерського обліку.

Прийняття спеціального стандарту з податку на прибуток [59] зумовлено тим, що цей податок значно впливає на кінцевий результат фінансово-господарської діяльності підприємства, тому його достовірне відображення в бухгалтерському обліку дає можливість зацікавленим особам приймати оптимальні управлінські рішення. Однак необхідність розробки окремих правил обліку податку на прибуток найімовірніше пов'язана з тим, що прибуток, який зазначається у фінансовій звітності, та прибуток, що підлягає оподаткуванню, здебільшого будуть різними.

Введення Положень (стандартів) бухгалтерського обліку остаточно внесло ясність у відображення в бухгалтерському обліку податкових зобов'язань, або відбулося створення нового податково-бухгалтерського обліку, як його назвали деякі автори.

Як відомо, основним протиріччям між показниками бухгалтерського обліку і податкової звітності є різниця, і в деяких випадках досить значна, між величиною прибутку, що відображається у фінансовій звітності, і величиною прибутку, що оподатковується. На цю різницю впливають різні фактори, які умовно можна поділити на дві групи. Першу групу становлять постійні фактори, вони пов'язані з тим, як у податковому законодавстві визначається об'єкт оподаткування, тобто прибуток. Так, наприклад, в Україні податковим законодавством витрати на утримання об'єктів соціальної сфери, утримання легкових автомобілів, витрати на благодійні цілі, сплата штрафів не враховуються у витратах при визначенні оподаткованого прибутку. І відповідно буде різниця між обліковим прибутком і прибутком оподаткованим, як і різна величина податку на прибуток.

До другої групи належать фактори тимчасового характеру, вони виникають внаслідок різниці в часі відображення сум доходів або витрат на рахунках бухгалтерського обліку і при оподаткуванні. Тимчасовими вони вважаються тому, що згодом сторнуються.

Усе це створює значні труднощі при веденні обліку і податкової звітності. Факти розбіжностей і неточностей мають місце з цілого ряду операцій. Це стосується операцій при визначенні первісної вартості запасів, приросту товарно-матеріальних цінностей, відображенні операцій оренди, нарахуванні амортизації, відображенні операцій з нематеріальними активами. Все це дуже ускладнює облік. Зроблені нами підрахунки свідчать, що такі великі затрати на бухгалтерські операції не мають достатнього обґрунтування, бо не приводять до значного збільшення податку на прибуток, а приріст податку на прибуток не перекидає затрат на облік.

Приведення у відповідність фінансової і податкової звітностей можна проілюструвати на рис.1.4.

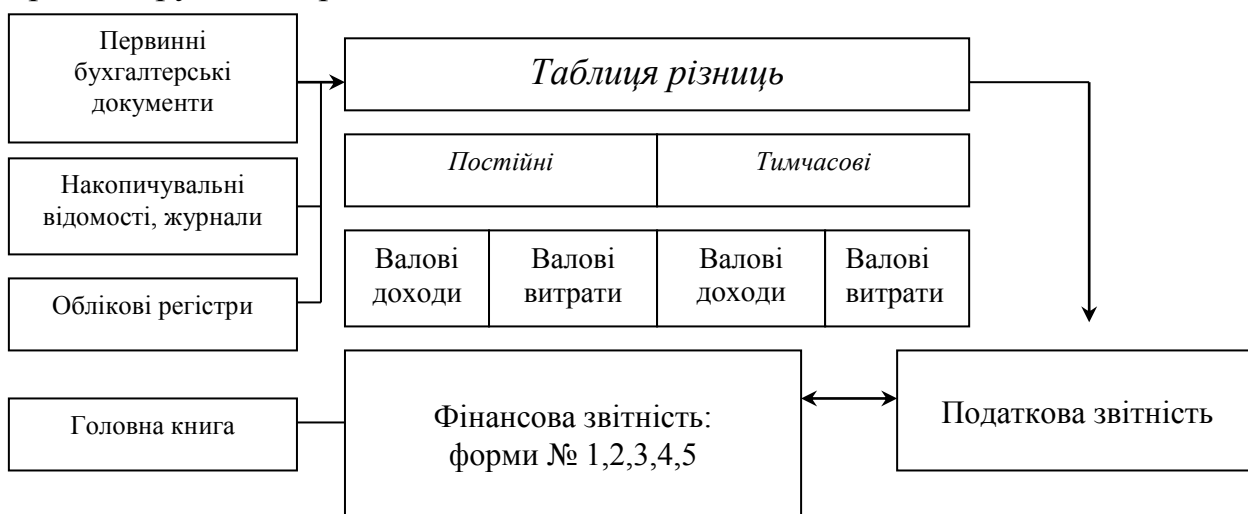


Рис.1.4. Структурна схема погодження фінансової та податкової звітностей

Реформування бухгалтерського обліку стало об'єктивно необхідним, водночас ще очевиднішими стають розбіжності між бухгалтерською і податковою звітностями [86].

Отже, при прийнятті законодавства з оподаткування прибутку слід було брати за основу чинну систему бухгалтерського обліку.

Вельми важливим є питання про виявлення і класифікацію постійних і тимчасових різниць. Це питання досить складне, і підтверджується тим, що в Положенні (стандарті) бухгалтерського обліку 17 „Податок на прибуток” немає чіткого визначення даних різниць. Так, для визначення різниць при нарахуванні амортизації необоротних активів за тимчасову різницю прийнято різницю між оцінками балансової вартості активів у бухгалтерському обліку і податковій звітності. Насправді у витратах звітного періоду та при обчисленні податкового прибутку враховується не сама балансова вартість активів, а амортизація їх вартості. Тому тимчасові різниці повинні визначатися як різниця сум амортизації необоротних активів, нарахованих у бухгалтерському обліку з метою оподаткування.

Усе це потребує взаємодії податкового законодавства з чинною системою бухгалтерського обліку, що спростить розрахунки з бюджетом і забезпечить їх більшу прозорість.

Висновки до розділу 1

Дослідження теоретичних засад процесу становлення та розвитку системи розрахунків підприємницьких структур із бюджетом дає підстави зробити такі висновки.

Облік розрахунків із бюджетом є об'єктивним явищем у системі облікової діяльності всіх без винятку господарських структур, тому що об'єктивною є необхідність перерозподілу фінансових ресурсів і в першу чергу здійснення відрахувань певної частини прибутку на користь держави, яка виконує загальні функції з надання безплатних благ і послуг юридичним і фізичним особам в інтересах гармонійного та ефективного розвитку економіки.

Розвиток обліку розрахунків з бюджетом пройшов довгий і складний шлях. Він змінювався і вдосконалювався у контексті загального розвитку економічної діяльності суспільства і одержав свою остаточну форму в умовах ринкової моделі економіки.

Платежі й відрахування до бюджету посідають сьогодні важливе місце в системі облікової інформації. Це набуло ще більшої актуальності у зв'язку з прийняттям Податкового кодексу у кінці 2010 року. По суті, в цей період в економіці України склалася ситуація, коли для формування звітності щодо платежів до бюджету необхідно здійснювати цілий ряд додаткових розрахунків, що зумовило становище, коли більшість практиків і науковців веде мову про наявність податкового обліку.

На нашу думку, немає підстав стверджувати, що сьогодні існує як самостійний вид обліку податковий облік. Правомірнішим є висновок, що неузгодженість прийнятих положень у податкових законах із системою бухгалтерського обліку і фінансової звітності призводить до необхідності

здійснення цілого ряду розрахунків і облікових процедур для визначення об'єкта оподаткування і податкових зобов'язань.

Затвердження Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 17 „Податок на прибуток”, тільки збільшило розрив між показниками бухгалтерського обліку і показниками, які потрібні для складання податкової звітності. Більше того, показники податкової звітності лише частково визначаються за допомогою бухгалтерського обліку і в багатьох випадках потребують додаткових розрахунків, які мають бути оформлені й зафіксовані в окремих регістрах. Це свідчить про те, що прийняття законодавчих актів із питань оподаткування в першу чергу повинно орієнтуватися на чинну систему бухгалтерського обліку, що, власне, і передбачено ст.3 Закону України „Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні”.

РОЗДІЛ 2

ОРГАНІЗАЦІЙНО-МЕТОДОЛОГІЧНІ АСПЕКТИ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ РОЗРАХУНКІВ З БЮДЖЕТОМ

2.1. Концептуальні основи побудови розрахунків з бюджетом

В умовах ринкової економіки важливе значення в системі обліку має точний і повний облік величини платежів до бюджету відповідно до Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій [24] та Інструкції Про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку, активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій Міністерства фінансів [26]. Інструкцією передбачено, що План рахунків бухгалтерського обліку є переліком рахунків і схем реєстрації та групування на них фактів фінансово-господарської діяльності у бухгалтерському обліку. У ньому за десятковою системою наведені коди та найменування синтетичних рахунків і субрахунків. Першою цифрою коду визначено клас рахунків, другою – номер синтетичного рахунка, третьою – номер субрахунку. Контитування документів первинного обліку, ведення реєстрів бухгалтерського обліку здійснюється із застосуванням щонайменше коду класу й коду синтетичного рахунка.

Облік податкових зобов'язань ведеться на рахунку 64 „Розрахунки за податками й платежами”. Цей рахунок призначено для узагальнення відображення всіх видів розрахунків підприємства з бюджетом.

За кредитом цього рахунка відображаються нараховані платежі до бюджету, за дебетом – належні до відшкодування з бюджету податки, їх сплата, списання тощо.

Варто зазначити, що рахунок 64 „Розрахунки за податками та платежами” є активно-пасивним, тому обороти за кредитом і дебетом повинні розумітися виходячи з початкового сальдо на відповідних субрахунках.

Рахунок 64 „Розрахунки за податками та платежами” має такі субрахунки:

- на субрахунку 641 „Розрахунки за податками” ведеться облік податків, які нараховуються і сплачуються відповідно до чинного законодавства;
- на субрахунку 642 „Розрахунки за обов’язковими платежами” ведеться облік розрахунків щодо зборів (обов’язкових платежів), які стягуються відповідно до чинного законодавства і облік яких не ведеться на рахунку 65 „Розрахунки за страхуванням”;
- субрахунки 643 „Податкові зобов’язання” і 644 „Податковий кредит” призначені лише для обліку розрахунків щодо податку на додану вартість.

Аналітичний облік розрахунків за податками і платежами ведеться за видами податків і зборів.

Облік найхарактерніших господарських операцій з розрахунків за податками і платежами можна показати на рис.2.1.



Рис.2.1. Схема основних бухгалтерських проведення по рахунку 64 „Розрахунки за податками та платежами”

Для аналітичного обліку розрахунків з бюджетом використовується розділ II Журналу 3 „Облік розрахунків з бюджетом, облік довгострокових та поточних зобов'язань”, де відображаються відстрочені податкові зобов'язання, зобов'язання за податками і платежами за кредитом рахунків 17 „Відстрочені податкові активи”, 54 „Відстрочені податкові зобов'язання”, 64 „Розрахунки за податками і платежами”, записи в цьому Журналі здійснюються на підставі даних відомостей 3.1–3.6 та первинних документів [39].

Для узагальнення інформації про розрахунки підприємства за усіма видами платежів до бюджету, включаючи прибутковий податок з працівників підприємств, фінансові санкції, що стягуються в дохід бюджету, призначена „Відомість аналітичного обліку розрахунків з бюджетом” за номером 3.6. У відомості за кожним видом податків і платежів щомісяця відображаються нараховані та належні до відшкодування з бюджету суми податків і платежів, їх сплата, списання тощо. Сальдо на кінець місяця визначається окремо за кожним видом податків і платежів [22].

Окремо здійснюється облік податку на прибуток підприємств. Для цього в бухгалтерському обліку передбачено спеціальний рахунок 98 „Податки на прибуток” [26]. На цьому рахунку ведеться облік належної за даними бухгалтерського обліку суми податку на прибуток від звичайної діяльності та надзвичайних подій. Порядок обліку нарахованої суми податку на прибуток показано на рис.2.2. За дебетом рахунка відображається нарахована сума податку на прибуток, за кредитом – включення до фінансових результатів на рахунку 79 „Фінансові результати”.

Рахунок 98 „Податки на прибуток” має такі субрахунки:

- на субрахунку 981 „Податки на прибуток від звичайної діяльності” ведеться облік нарахованої суми податку на прибуток від звичайної діяльності, що визначається від прибутку, відображеного в бухгалтерському обліку;
- на субрахунку 982 „Податки на прибуток від надзвичайних подій” ведеться облік нарахованої суми податку на прибуток від надзвичайних подій.

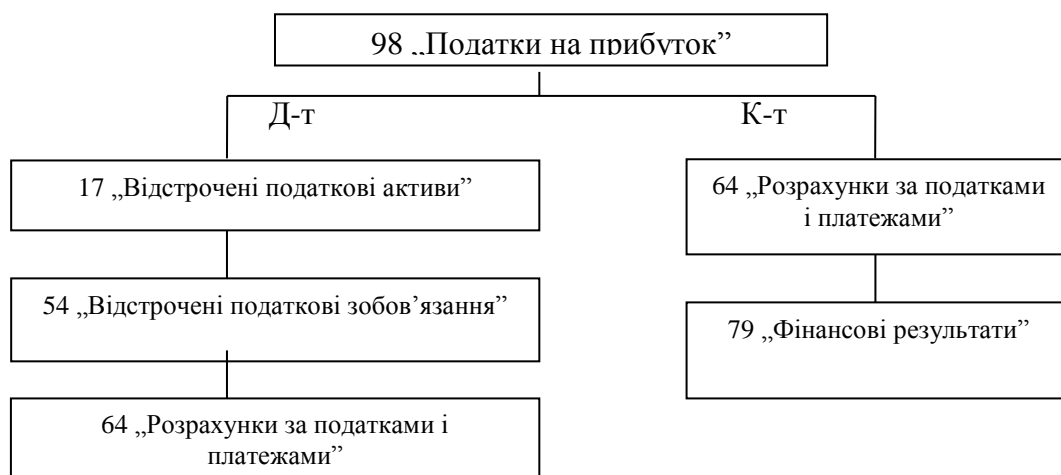


Рис.2.2. Схема бухгалтерських проведення по рахунку
98 „Податки на прибуток”

В цілому рахунок 98 „Податки на прибуток” призначений для відображення витрат на сплату податків на прибуток.

Оскільки в Звіті про фінансові результати податки на прибуток від звичайної діяльності та надзвичайних подій показують окремими статтями, до цього рахунка передбачено два субрахунки: „Податки на прибуток від звичайної діяльності” та „Податки на прибуток від надзвичайних подій.” При цьому слід мати на увазі, що втрати від надзвичайних подій відображаються у Звіті про фінансові результати за вирахуванням суми, на яку зменшується податок на прибуток від звичайної діяльності внаслідок цих втрат. Так, наприклад, якщо підприємство отримало прибуток від звичайної діяльності 1500 тис.грн. і одночасно має втрати від надзвичайної події 300 тис.грн., тоді загальний прибуток становить 1200 тис.грн.

Виходячи із ставки податку на прибуток (19%) в бухгалтерському обліку слід зробити такі записи, тис.грн.:

Д-т субрахунка 981 „Податки на прибуток від звичайної діяльності” 228

К-т субрахунка 641 „Розрахунки за податками” 228

одночасно:

Д-т субрахунка 981 „Податки на прибуток від звичайної діяльності” 90

К-т рахунка 99 „Надзвичайні витрати” 90

У разі отримання прибутку від надзвичайних подій податок на цей прибуток буде відображений записом:

Д-т субрахунка 982 „Податки на прибуток від надзвичайних подій”

К-т субрахунка 641 „Розрахунки за податками”.

Проте такий запис робиться лише за наявності прибутку від звичайної діяльності або якщо сума прибутку від звичайної діяльності менше від суми збитку від надзвичайних подій.

У кінці року сальдо рахунка 98 „Податки на прибуток” списується в дебет рахунка 79 „Фінансові результати”. Після цього за даними рахунка 79 „Фінансові результати” визначається чистий фінансовий результат звітного періоду, який списується на рахунок 44 „Нерозподілені прибутки (непокріті збитки)”.

Важливість точних і своєчасних розрахунків з податку на прибуток посилюється ще й тим, що Міністерством фінансів було затверджено окремий стандарт 17 „Податок на прибуток” [59]. В стандарті визначаються методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про витрати, доходи, активи і зобов’язання з податку на прибуток та її розкриття у фінансовій звітності. Стандарт застосовується підприємствами, організаціями та іншими юридичними особами незалежно від форм власності, які згідно з чинним законодавством є платниками податку на прибуток, крім бюджетних установ.

Дуже важливим є те, що в цьому стандарті [59] даються визначення окремих термінів, які використовуються при нарахуванні і сплаті податку на прибуток. До їх числа слід віднести: витрати (дохід) з податку на прибуток, відстрочений податковий актив, відстрочене податкове зобов’язання, відстрочений податок на прибуток, обліковий прибуток (збиток), податковий прибуток (збиток), податкова база активу і зобов’язання, постійна різниця, поточний податок на прибуток, тимчасова різниця, що підлягає вирахуванню, тимчасова різниця, що підлягає оподаткуванню.

В цьому зв'язку важливе значення має визначення доходів, активів і зобов'язань, пов'язаних з податком на прибуток, оцінка активів та зобов'язань, їх відображення у фінансовій звітності.

При визначенні податку на прибуток важливе значення має інформація, що міститься у примітках до фінансової звітності, визначена Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 17 „Податок на прибуток” [59], а саме: складові елементи витрат (доходу) з податку на прибуток, сума поточного та відстроченого податку на прибуток, пояснення різниці між витратами (доходом), ставка податку на прибуток. Крім того, міститься розшифровка таких величин, як суми тимчасових різниць, що підлягають вирахуванню, суми, пов'язані з фінансовими інвестиціями, суми визнаних відстрочених податкових активів, відстроченого податку на прибуток, витрат (доходу) з податку на прибуток.

Прийняття нового Плану рахунків, а також методичних рекомендацій із застосування реєстрів бухгалтерського обліку, а також прийняття Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 17 „Податок на прибуток” створили сприятливі передумови для точнішого і повнішого визначення податкових зобов'язань перед бюджетом.

Концептуальною засадою розвитку системи обліку є постійне удосконалення і спрощення розрахунків з бюджетом за фінансовими зобов'язаннями юридичних осіб. Громіздка, малозрозуміла система обліку призводить до того, що держава недоодержує певної кількості платежів. Неповне надходження платежів до бюджету звужує фінансові можливості держави і, звичайно, може сприяти росту соціальної напруги. Непоодинокі випадки, коли неточне тлумачення окремих податкових норм є причиною появи в бухгалтерській роботі помилок і відповідно зменшення надходжень до бюджету. Так, ведення додаткових облікових реєстрів для складання податкової звітності із значними відмінностями від бухгалтерського обліку в існуючих умовах фактично санкціонувало створення паралельної системи обліку, яка не контролюється подвійним записом, а правильність її показників

може бути встановлена тільки методом перевірок. Вже зараз можна стверджувати, що це має негативні наслідки для податкової системи. Облік об'єктів оподаткування і розміру податку став складнішим і заплутанішим. Все це можна розглянути на прикладі податку на прибуток. Так, оподатковуваний прибуток, що показується в податкових деклараціях, – це не сума балансового прибутку, а довільна величина, слабо пов'язана з результатами господарської діяльності. Непоодинокі випадки, коли підприємство, що має збиток, фактично є платником податку на прибуток. Крім цього, з'являються можливості маніпулювати податковими зобов'язаннями, оскільки платник може на свій розсуд збільшувати суму витрат у звітному періоді.

Склалася ситуація, яка фактично призвела до формування паралельної системи обліку і значно підвищила витрати на ведення обліку. На підприємствах, особливо де значні обсяги господарської діяльності, стало необхідним створювати спеціальні групи працівників, які зайняті окремим, раніше не баченим і надзвичайно заплутаним податковим обліком, об'єктивно не потрібним нікому, окрім перевіряючих із податкової служби. Вже сьогодні можна сказати, що в системі накопичення даних для податкової звітності зайнята значна кількість кваліфікованих працівників і кошти на їх утримання чималі. В реальному житті це зумовлює зростання податкового тягара.

В цілому можна зробити висновок про те, що проведений в Україні перехід до нової податкової звітності значно ускладнив всю систему обліку й що він знаходиться в протиріччі з міжнародними правилами. І якщо сьогодні стоїть завдання спрощення системи оподаткування і забезпечення її прозорості, то цього можна досягти не за рахунок формування додаткових систем обліку, побудованих на сумнівних принципах, і проведення непередбачуваних експериментів із правилами визначення об'єктів оподаткування. Для зміни існуючого становища, тобто для удосконалення оподаткування підприємств і бухгалтерського обліку фінансових результатів господарської діяльності, тобто визначення податкових зобов'язань підприємств, необхідно визначати податкові зобов'язання на загальних методологічних принципах

бухгалтерського обліку. На нашу думку, об'єктом оподаткування має бути прибуток визначений за даними бухгалтерського обліку. Декларація з податку на прибуток повинна заповнюватись починаючи з облікового прибутку. Значні зміни мають бути внесені і в обчислення податку на додану вартість. Тут перш за все необхідно відмовитись від принципу визначення першої події і скасувати дискримінаційне оподаткування бартерних операцій.

2.2. Бухгалтерський облік розрахунків з бюджетом відповідно до вимог міжнародних стандартів

В Україні розроблено національні стандарти бухгалтерського обліку і фінансової звітності на основі міжнародних стандартів, затверджено новий План рахунків бухгалтерського обліку для суб'єктів господарювання, розроблено і затверджено форми фінансової звітності відповідно до міжнародної практики. Всі ці заходи сприяють уніфікації інформації про фінансовий стан суб'єктів та їх розрахунки з бюджетом, які застосовуються в країнах із розвинутою ринковою економікою і різними формами власності, а також розвитку міжнародних економічних відносин України.

Детальніше порівняльний аналіз міжнародних і національних стандартів можна розглянути на прикладі міжнародного стандарту бухгалтерського обліку 12 „Облік податків на доходи” [40] і Положення (стандарту) національного бухгалтерського обліку 17 „Податок на прибуток” [59]. Це важливо тому, що прийняття Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 17 „Податок на прибуток” по суті стало елементом стикування бухгалтерського обліку і податкової звітності. Як вже підкреслювалося раніше, ведення бухгалтерського обліку регламентується Законом „Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні” [73]. Порядок ведення бухгалтерського обліку визначений Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку. Існує так званий „податковий облік”, ведення якого впливає з податкових законів і відповідних роз'яснень Державної податкової адміністрації України. Суть питання в тому,

що за даними бухгалтерського обліку фінансовий результат за звітний період визначається як сума одержаного прибутку від звичайної діяльності, який в Положенні (стандарті) бухгалтерського обліку 17 „Податок на прибуток” визначається як обліковий прибуток (збиток). Для оподаткування визначається прибуток шляхом зменшення скоригованих валових доходів на суму валових витрат і суму амортизаційних відрахувань.

Цей прибуток є об’єктом оподаткування і відображається в декларації про прибуток підприємств. Він називається податковим прибутком.

В подальшому можна зробити висновок про те, що податкове законодавство взаємодіє з бухгалтерським обліком, тобто особливості реального оподаткування впливають на порядок відображення сум, пов’язаних з податком на прибуток у бухгалтерському обліку та фінансовій звітності. Мається на увазі, що податок, який підлягає сплаті до бюджету, обчислюється не за бухгалтерськими правилами, які реально визначають кінцевий фінансовий результат, а за окремими правилами, виходячи з податкового законодавства. Ця сума податку на прибуток, яка розраховується за декларацією про прибуток підприємства, реально відображається в бухгалтерському обліку як поточне зобов’язання щодо його сплати до бюджету і реально сплачується, називається в Положенні (стандарті) бухгалтерського обліку 17 „Податок на прибуток” [59] поточним податком на прибуток.

Очевидно, що говорити про фінансові результати – означає говорити про Звіт про фінансові результати. І абсолютно ясно, що аж до згаданих статей, код рядка 170 або 175 „Фінансові результати від звичайної діяльності до оподаткування: прибуток або збиток” Звіту про фінансові результати (ф. № 2) ніякі правила податкового законодавства не можуть вплинути на його показники, що визначаються згідно з нормами чинних Положень (стандартів) бухгалтерського обліку, і передусім згідно з Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 15 „Дохід” [57] і Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 16 „Витрати” [58]. Це основна відмінність між міжнародним стандартом бухгалтерського обліку 12 „Облік податків на

доходи” [40] і Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 17 „Податок на прибуток”. Така відмінність на сьогодні є реальністю, і тому необхідно шукати шляхи найефективнішого вирішення цього питання з найменшими трудовими затратами. По суті, відмінності правил складання податкової звітності та ведення бухгалтерського обліку, визначених Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 17 „Податок на прибуток”, можна умовно звести до двох моментів. Перший полягає в тому, що певні суми, пов’язані з певними операціями, в бухгалтерському обліку визнаються витратами і зменшують таким чином обліковий прибуток, а в податковій звітності не включаються до складу валових витрат і не можуть таким чином зменшити податковий прибуток або в бухгалтерському обліку не визнаються доходом і не збільшують таким чином обліковий прибуток, а в податковій звітності включаються до складу валових доходів і збільшують таким чином податковий прибуток. І це, так би мовити, назавжди. Отже, якщо ми умовно візьмемо взагалі весь період діяльності підприємства – платника податку на прибуток, то на момент закінчення цього періоду виникне постійна різниця між загальною сумою податкового прибутку і загальною сумою облікового прибутку. Ці відмінності являють собою суму накопичених різниць між податковим і обліковим прибутком окремих звітних періодів.

Слід зауважити що, до числа інших відмінностей треба віднести те, що окремі витрати, а також доходи співпадають як в бухгалтерському так і в податковому обліку. Проте моменти такого визначення доходів і витрат не співпадають, що зумовлює виникнення тимчасових різниць. Головна проблема Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 17 „Податок на прибуток” [59] полягає у поділі різниць між бухгалтерським і податковим обліком на тимчасові та постійні різниці.

Враховуючи той факт, що згідно п.19.1 Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 17 „Податок на прибуток” у примітках до фінансової звітності наводиться інформація про складові елементи витрат (доходів) з податку на прибуток за звітний рік, важливо накопичувати інформацію про

відхилення облікового прибутку від податкового протягом усього звітного періоду. Організувати такий облік можна, використовуючи таблиці наведені в додатках Д, Е.

Щодо тимчасових різниць в окремих звітних періодах, то вони в кінцевому підсумку компенсуються, складніше питання щодо постійних різниць. У бухгалтерському обліку всі ці суми входять до складу витрат і відображаються за Дт 79 „Фінансові результати” і у Звіті про фінансові результати [62]. На нашу думку, щоб не порушувати відповідність звітних форм, доцільно вести у бухгалтерському обліку субрахунок 983 „Податок на прибуток від постійних різниць між бухгалтерським і податковим прибутком”. Тоді сума податку на прибуток від бухгалтерського прибутку без постійних різниць відобразатиметься як:

Дт 981 „Податки на прибуток від звичайної діяльності”

Кт 6411 „Розрахунки за податку на прибуток”,

а від постійних різниць:

Дт 983 „Податок на прибуток від постійних різниць між обліковим і податковим прибутком”

Кт 6411 „Розрахунки за податку на прибуток”

(вищезазначене схематично зображене в додатку Ж).

Відповідно до п.15 Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 17 „Податок на прибуток” [15] у проміжній фінансовій звітності відстрочені податкові активи та податкові зобов’язання можуть не наводитися, а отже на цю дату не обчислюватися. У таких випадках у статті „Податок на прибуток від звичайної діяльності” (код рядка 180) проміжного Звіту про фінансові результати [62] наводиться тільки сума поточного податку на прибуток, а на дату річного балансу у бухгалтерському обліку та фінансовій звітності відповідним чином коригується сума витрат з податку на прибуток виходячи з бухгалтерського прибутку (збитку) за звітній рік. Тому, на нашу думку, економічно недоцільно застосовувати величину „податковий прибуток”, а за

основу приймати при визначенні податкових зобов'язань бухгалтерський прибуток.

Аналогічно це стосується амортизаційних відрахувань. Тут мова йде про те, що на один і той самий об'єкт основних фондів по-різному нараховується „податкова амортизація” і „бухгалтерська амортизація”.

У кінцевому підсумку експлуатації такого об'єкта і валові доходи в податковій звітності, і доходи від звичайної діяльності в бухгалтерському будуть зменшені на однакову суму. Але моменти і, так би мовити, „швидкість” такого зменшення будуть відрізнятися, створюючи тимчасові різниці та спричинюючи описану вище невідповідність сум облікового прибутку і сум податкового прибутку. Отже, має місце зміщення моментів визнання витрат щодо податку на прибуток і виникнення поточних зобов'язань щодо сплати податку на прибуток, яке не можна вважати економічно виправданим.

Заслуговує на особливу увагу відображення в бухгалтерському обліку відстрочених податкових активів і відстрочених податкових зобов'язань.

Відстрочений податковий актив – це сума податку на прибуток, що підлягає відшкодуванню у наступних періодах внаслідок: тимчасової різниці, що підлягає вирахуванню; перенесення податкового збитку, не включеного до розрахунку зменшення податку на прибуток у звітному періоді і перенесення на майбутні періоди податкових пільг, якими скористатися у звітному періоді неможливо.

Мова йде про те, що якщо сума поточного податку на прибуток даного звітного періоду менше суми „бухгалтерського податку на прибуток”, то суму поточного податку на прибуток також потрібно визначити як поточне зобов'язання перед бюджетом, а виходячи з принципу відповідності, суму „бухгалтерського податку на прибуток” – як витрати з податку на прибуток також цього звітного періоду і нарешті суму перевищення „бухгалтерського податку на прибуток” над поточним податком на прибуток – як свого роду відкладене на майбутні періоди зобов'язання.

Відповідно до вимог міжнародного стандарту бухгалтерського обліку 12 „Облік податків на доходи” [40], таке зобов’язання забороняється вважати поточним. В національному Положенні (стандарті) бухгалтерського обліку 17 „Податок на прибуток” [59] воно називається відстроченим податковим зобов’язанням і його сума підлягає відображенню в рядку 460 „Відстрочені податкові зобов’язання” Балансу [60].

Якщо взяти до уваги, що Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 17 „Податок на прибуток” – документ суто бухгалтерський, то мова може йти про відшкодування суми з бюджету, але йдеться про те, що вона може бути зарахована в платежі в майбутніх періодах.

Впровадження в практику бухгалтерського обліку Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 17 „Податок на прибуток” [59] свідчить, що недостатньо висвітлені такі важливі поняття, як „податкова база активів” і „податкова база зобов’язань”. Тут потрібно враховувати й те, що в міжнародному стандарті бухгалтерського обліку 12 „Облік податків на доходи” [40] цим поняттям приділено основну увагу.

В літературних джерелах „податкову базу активів” визначають як суму, що буде зменшувати валові доходи або буде підлягати включенню до валових витрат, отримуваних при відшкодуванні вартості активу. Тут мова йде про необоротні матеріальні і нематеріальні активи. Якщо в звітному періоді вартість активу буде відшкодована, то сума податкових зобов’язань збільшиться [85].

Щодо податкових активів, то слід зауважити, що тут певний вплив має відображення кредиторської заборгованості. Кредиторська заборгованість може утворитися внаслідок отримання авансу від покупця. Це не позначиться на величині облікового прибутку, однак збільшить податковий прибуток такого звітного періоду і спричинить виникнення особливої тимчасової різниці, яка не стосується величини витрат з податку на прибуток.

Все сказане вище стосується тільки найхарактерніших відмінностей між Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 17 „Податок на прибуток” і

міжнародним стандартом бухгалтерського обліку 12 „Облік податків на доходи”. Це підтверджує те, що із впровадження Положень (стандартів) бухгалтерського обліку будуть певні труднощі, зумовлені неточностями і неповними визначеннями. На нашу думку, ще потрібно багато зробити в методичному і організаційному плані, щоб Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 17 „Податок на прибуток” відображав реальну ситуацію з визначенням розрахунків з бюджетом.

У цьому зв'язку вимагає детальнішого розгляду сама структура Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 17 „Податок на прибуток” [5] та окремі визначення цього стандарту, які мають особливе значення при проведенні розрахунків з бюджетом.

Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 17 „Податок на прибуток” складається з п'яти розділів, які розкривають його зміст і призначення. У першому розділі „Загальні положення” даються визначення основних термінів, що використовуються при визначенні податку на прибуток і здійсненні розрахунків з бюджетом.

У другому розділі „Визнання витрат (доходів) активів та зобов'язань, пов'язаних з податком на прибуток” дається визначення поточного податку на прибуток і відстроченого податку на прибуток, які зумовлені змінами власного капіталу. Сума зміни власного капіталу відображається у кореспонденції з рахунками обліку необоротних активів і одночасно з рахунками обліку відстрочених податкових зобов'язань або відстрочених податкових активів.

Згідно з Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 17 „Податок на прибуток” здійснюється розподіл податку на прибуток між різними звітними періодами. Частина суми поточного податку, що виникла внаслідок постійних різниць, включається до складу витрат з податку на прибуток в період їх утворення. Вплив тимчасових різниць між податковим і обліковим прибутком на витрати з податку на прибуток відображається на рахунках відстрочених податкових активів, якщо податковий прибуток більший за обліковий

прибуток, або на рахунках відстрочених податкових зобов'язань, у разі коли податковий прибуток менший за обліковий прибуток.

Слід зауважити, що для розрахунків з бюджетом нараховується сума поточного податку на прибуток, тобто сума податку, обчисленого виходячи з податкового прибутку, і відображається за кредитом відповідного субрахунку рахунка 641 „Розрахунки за податками” [26]. Сплата податку на прибуток до бюджету в обліку показується кореспонденцією:

Д-т 641 „Розрахунки за податками”

К-т 311 „Поточні рахунки в національній валюті”.

Проте в Положенні (стандарті) бухгалтерського обліку 17 „Податок на прибуток” [59] уточнено, що перевищення сплаченої суми податку на прибуток над сумою, яка підлягає сплаті, визнається дебіторською заборгованістю.

Дебіторська заборгованість та зобов'язання з поточного податку на прибуток згортаються, якщо погашення зобов'язань відбудеться заліком цієї дебіторської заборгованості.

У третьому розділі „Оцінка активів та зобов'язань з податку на прибуток” визначається порядок оцінки зобов'язань з податку на прибуток за поточний та попередній звітні періоди.

Сума відстроченого податкового активу на дату балансу зменшується за умови недостатності податкового прибутку для списання цього активу. У разі очікування податкового прибутку, достатнього для списання відстроченого податкового активу, сума його попереднього зменшення, але не більше суми очікуваного податкового прибутку, відображається способом сторно.

Відповідно до вимог Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 17 „Податок на прибуток” дебіторська заборгованість і зобов'язання з поточного податку на прибуток відображалися у балансі як оборотні активи й поточні зобов'язання. Поряд з цим відстрочені податкові активи і зобов'язання відображаються у балансі як необоротні активи та довгострокові зобов'язання. Це значить, що усі відстрочені податкові активи чи зобов'язання визнаються довгостроковими. Відстрочені податкові активи та відстрочені податкові

зобов'язання відображаються в балансі окремими статтями необоротних активів і довгострокових зобов'язань.

Необхідно враховувати, що відстрочений податковий актив при збитках визнається лише у тому випадку, коли у майбутньому очікується прибуток у такому розмірі, який буде достатнім для відшкодування збитків.

Відповідно до вимог Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 17 „Податок на прибуток” [59] у проміжній фінансовій звітності відстрочені податкові активи та відстрочені податкові зобов'язання можуть не наводитися і відповідно на цю дату не обчислюватися. В таких випадках у статті „Податок на прибуток від звичайної діяльності” (рядок 180) проміжного Звіту про фінансові результати наводиться лише сума поточного податку на прибуток, а на дату річного Балансу в бухгалтерському обліку і фінансовій звітності здійснюється відповідне коригування суми витрат з податку на прибуток, виходячи з облікового прибутку (збитку) за звітній рік.

Необхідно мати на увазі, що прийнятий Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 17 „Податок на прибуток” стосується тільки бухгалтерського обліку та фінансової звітності і не відноситься до податкової статистичної звітності та управлінського обліку. Виходячи з цього формування податкової звітності вимагає здійснення певних методичних і розрахункових дій з пристосування розрахунків для податкової звітності до прийнятого Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 17 „Податок на прибуток”. На нашу думку, в сучасних умовах однією з основних проблем є інтеграція різних видів обліку в єдину інформаційну систему на основі новітніх інформаційних технологій.

Фундаментом інтеграції інформаційних систем управління економікою є бухгалтерський облік, який формує базу даних для складання статистичної і податкової звітності, обчислення і справляння податків, оперативного управління господарською і виробничою діяльністю підприємств та задоволення потреб користувачів інформації різних рангів управління у реальному масштабі часу.

Сьогодні вже можна зробити висновок, що прийняття Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 17 „Податок на прибуток” [59] відповідає вимогам міжнародних стандартів бухгалтерського обліку. В систему бухгалтерської і фінансової звітності покладені певні вимоги.

2.3. Напрями удосконалення обліку розрахунків з бюджетом

В існуючій практиці регулювання податкових зобов'язань призвело до цілого ряду невідповідностей, перш за все їх можна розглянути на прикладі розрахунків з податку на додану вартість.

Сьогодні в бухгалтерському обліку податку на додану вартість, включаючи податкові розрахунки на субрахунках 641 „Розрахунки за податками”, 643 „Податкове зобов'язання”, 644 „Податковий кредит”, надто багато нерационального і незрозумілого. Тому необхідний пошук шляхів удосконалення обліку на державному рівні. Достатньо лише підкреслити, що тепер для бухгалтерського обліку податку на додану вартість застосовується кілька субрахунків, кореспонденція яких Інструкцією в принципі не визначена.

Є підстави зробити висновок про те, що, поки не буде чіткого визначення показників бухгалтерського обліку для розрахунку податкових зобов'язань по податку на додану вартість, плутанини не уникнути. Податковий кодекс вимагає додаткового ведення субрахунку 643 „Податкове зобов'язання”, це суттєво ускладнило бухгалтерський облік реалізації цінностей і розрахунки з бюджетом з податку на додану вартість. На сьогодні при нарахуванні податку на додану вартість застосовується правило „першої події”, робить неможливим поєднання бухгалтерського обліку з обліком податкових зобов'язань, бо реалізація при цьому враховується по-різному: відповідно за відвантаженням цінностей і за подією, що відбулася раніше. Звичайно, на нашу думку, рано чи пізно відбудеться об'єднання так званого податкового та бухгалтерського обліків у єдиний, що значно спростить всю систему обліку на підприємстві. Проте цей процес досить тривалий, і сьогодні потрібний пошук спрощених

форм розрахунків з податкових зобов'язань. Цей порядок міг би мати такий вигляд: податкові зобов'язання на цьому субрахунку відображаються лише сумами нарахованих податкових зобов'язань з податку на додану вартість від сум передоплат цінностей, які станом на кінець місяця не були відвантажені. При цьому слід виключити з обліку на субрахунку 643 „Податкове зобов'язання” найбільш масові записи, пов'язані з передоплатою і подальшим відвантаженням або відпуском цінностей покупцям і замовникам у звітному місяці в рахунок отриманих передоплат.

У цьому разі відпаде потреба за кожною із операцій з оплати і відвантаження цінностей в кожному окремому випадку з'ясовувати, яка із операцій відбулася раніше, не кажучи вже про значне скорочення кількості записів у синтетичному обліку на субрахунку 643 „Податкове зобов'язання”, а головне, в аналітичному обліку до нього. Зрозуміло, наскільки це важливо. Правильне і раціональне відображення в бухгалтерському обліку реалізації цінностей і пов'язаних з нею податкових зобов'язань з податку на додану вартість має велике значення для забезпечення повних і своєчасних розрахунків з бюджетом з податку на додану вартість, для недопущення сплати штрафних санкцій та пені, пов'язаних з помилками в бухгалтерському обліку реалізації цінностей та розрахунків з бюджетом з податку на додану вартість.

Національні положення, як і міжнародні стандарти бухгалтерського обліку, не визначають методів здійснення бухгалтерського обліку непрямих податків, зокрема податку на додану вартість, оскільки цей вид обліку регламентується податковим законодавством.

Так, у податковому обліку суми податку на додану вартість у складі отриманих передоплат і авансів включаються до податкових зобов'язань на момент їх отримання, однак згідно з Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 15 „Дохід” [13] п.п. 6.3, 6.4 у бухгалтерському обліку отримані аванси і передоплати не визнаються доходами, а тільки становлять поточні зобов'язання згідно з Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 11 „Зобов'язання” [12].

У чинних умовах при заповненні декларації дані податкового обліку платника вносяться окремо за кожний звітний період без наростаючого підсумку. Ці дані, наведені в декларації, мають відповідати даним бухгалтерського обліку платника податків і даним книг податкового обліку.

Відповідно до вимог діючого податкового законодавства платники податків повинні вести окремий облік із продажу та придбання щодо:

- операцій, які підлягають оподаткуванню за ставкою 20%, і звільнених від оподаткування;
- операцій, вартість яких не включається до складу валових витрат виробництва (обігу) або не підлягає амортизації, ввізних (імпортних) і вивізних (експортних) операцій.

Зазначений облік ведеться платниками податку на додану вартість у спеціальних книгах, форму і порядок заповнення яких установлено наказом „Про затвердження форм податкової накладної, Книги обліку придбання і Книги обліку продажу товарів (робіт, послуг) та порядку їх заповнення” від № 165, зі змінами та доповненнями. Дані цих книг використовуються платником податків при заповненні декларації з податку на додану вартість.

Діючий План рахунків зручний для формування звітності. Але різні нюанси законодавства стосовно податку на додану вартість, такі, як бартер, касовий метод за окремими операціями, податок на додану вартість на імпорт, а також різний підхід до визначення моменту виникнення валових доходів у податковому та бухгалтерському обліках, ускладнюють використання у чистому вигляді даних за рахунками доходів класу 7 „Доходи і результати діяльності” Плану рахунків за аналітичними рахунками 6412 „Розрахунки з податку на додану вартість”, 643 „Податкові зобов’язання” для заповнення рядка 015 „Податок на додану вартість” Звіту про фінансові результати згідно із Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 3 „Звіт про фінансові результати” [62].

Відповідно до п. 14 Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 3 „Звіт про фінансові результати” у статті „Податок на додану вартість” код

рядка 015 Звіту про фінансові результати відображається сума податку на додану вартість, яка включена до складу доходу, отриманого від основної діяльності – реалізації продукції, товарів, робіт і послуг, для цього використовуються щомісячні обороти тільки за такими рахунками:

Д-т 701 „Дохід від реалізації готової продукції”	К-т 6412 „Розрахунки з податку на додану вартість”, К-т 643 „Податкові зобов’язання” – для продукції;
Д-т 702 „Дохід від реалізації товарів”	К-т 6412 „Розрахунки з податку на додану вартість”, К-т 643 „Податкові зобов’язання” – для товарів;
Д-т 703 „Дохід від реалізації робіт і послуг”	К-т 6412 „Розрахунки з податку на додану вартість”, К-т 643 „Податкові зобов’язання” – для робіт і послуг;

Тут слід звернути увагу на те, що не входять до розрахунку суми податку на додану вартість для статті „Податок на додану вартість” код рядка 015 Звіту про фінансові результати обороти за дебетом інших рахунків класу 7 „Доходи і результати діяльності” у складі проведень за кредитом 6412 „Розрахунки з податку на додану вартість”. Під час реалізації інших оборотних активів використовуються: щомісячні обороти:

Д-т 712 „Дохід від реалізації інших оборотних активів”	К-т 6412 „Розрахунки з податку на додану вартість” – при реалізації інших оборотних активів
Д-т 713 „Дохід від операційної оренди активів”	К-т 6412 „Розрахунки з податку на додану вартість” – при реалізації операційної оренди активів
Д-т 742 „Дохід від реалізації необоротних активів”	К-т 6412 „Розрахунки з податку на додану вартість” – при реалізації необоротних активів

Такі суми податку на додану вартість вираховуються із суми відповідних доходів, що відображаються у Звіті про фінансові результати:

- стаття „Інші операційні доходи” код рядка 060;
- стаття „Інші доходи” код рядка 130.

Отже, і ті й інші суми податку на додану вартість акумулюються на кредиті рахунка 6412 „Розрахунки з податку на додану вартість”.

Для заповнення статті „Податок на додану вартість” код рядка 015 Звіту про фінансові результати із загального обороту за кредитом рахунка 6412 „Розрахунки з податку на додану вартість” треба вибирати ті суми податку на додану вартість, які стосуються основної діяльності, та суми податку на додану вартість, враховані у складі передоплат і авансів за вже реалізовані продукцію, товари, роботи, послуги.

Для того щоб спростити визначення суми податку на додану вартість для Звіту про фінансові результати, на нашу думку, під час обліку реалізації можна відображати податок на додану вартість спочатку за кредитом рахунка 643 „Податкові зобов’язання”, списуючи потім з кредиту рахунка 6412 „Розрахунки з податку на додану вартість” суми, що включаються в податкові зобов’язання звітного періоду:

Д-т 701 „Дохід від реалізації готової продукції”	К-т 643 „Податкові зобов’язання” – для продукції;	Д-т 643 „Податкові зобов’язання” – для продукції;	К-т 6412 „Розрахунки з податку на додану вартість”
Д-т 702 „Дохід від реалізації товарів”	К-т 643 „Податкові зобов’язання” – для товарів;	Д-т 643 „Податкові зобов’язання” – для товарів;	К-т 6412 „Розрахунки з податку на додану вартість”
Д-т 703 „Дохід від реалізації робіт і послуг”	К-т 643 „Податкові зобов’язання” – для робіт і послуг;	Д-т 643 „Податкові зобов’язання” – для робіт і послуг;	К-т 6412 „Розрахунки з податку на додану вартість”

При цьому підвищується ймовірність того, що не будуть „втрачені” суми податку на додану вартість, включені до складу податкових зобов’язань попередніх звітних періодів й отримані за передоплатами і авансами та відображені в обліку:

Д-т 311 „Поточні рахунки в національній валюті”	К-т 681 „Розрахунки за авансами одержаними”	Д-т 643 „Податкові зобов’язання”	К-т 6412 „Розрахунки з податку на додану вартість”
---	---	----------------------------------	--

Однак після відвантаження продукції, товарів, виконання робіт (послуг) визнається дохід від реалізації, а відповідні суми податку на додану вартість,

які вже враховано для цілей податкового обліку, відображаються і включаються у статтю „Податок на додану вартість” код рядка 015 Звіту про фінансові результати.

Д-т 701 „Дохід від реалізації готової продукції”	К-т 643 „Податкові зобов’язання” – для продукції;
Д-т 702 „Дохід від реалізації товарів”	К-т 643 „Податкові зобов’язання” – для товарів;
Д-т 703 „Дохід від реалізації робіт і послуг”	К-т 643 „Податкові зобов’язання” – для робіт і послуг;

У цьому разі річний оборот Д-т 701 „Дохід від реалізації готової продукції”, Д-т 702 „Дохід від реалізації товарів”, Д-т 703 „Дохід від реалізації робіт і послуг”, К-т 643 „Податкові зобов’язання” даватиме суму податку на додану вартість, яка відобразиться у статті „Податок на додану вартість” код рядка 015 Звіту про фінансові результати.

Значні розбіжності між бухгалтерським обліком і визначенням податкових зобов’язань є і при проведенні розрахунків з податку на прибуток. Якщо навіть певним чином здійснити пристосування бухгалтерського обліку до потреб оподаткування, то і в цьому разі знадобляться дані для обчислення показників про валові доходи та валові витрати і складання звітних документів з оподаткування. Для формування низки показників необхідно виконати спеціальні розрахунки, в яких дані, відображені у бухгалтерському обліку, використовуються як вихідні. Так, неможливо обійтися без відповідних розрахунків за операціями, віднесеними податковим законодавством до так званих операцій особливого виду, зокрема за товарообмінними (бартерними) операціями, особливо у зовнішньоекономічній діяльності, операціями з розрахунків у іноземній валюті, не кажучи вже про операції з основними засобами.

Для одержання окремих показників, необхідних для заповнення декларації про прибуток підприємства та додатків до неї, у системі рахунків бухгалтерського обліку, на нашу думку, слід розмежувати операції з розрахунками грошовими коштами та товарообмінні (бартерні) операції, а всередині них – операції з розрахунками в іноземній валюті та впровадження

додаткових субрахунків. Причому такі субрахунки необхідні не тільки до рахунків дебіторської заборгованості та зобов'язань, а й до рахунків обліку доходів та витрат діяльності підприємства. Крім того, необхідно також ввести субрахунки, що мають відокремити ті господарські операції, за якими податкових подій не виникає взагалі.

На наш погляд, основною причиною розбіжностей у формуванні податкової звітності та бухгалтерському обліку щодо валових доходів та витрат, як і щодо податку на додану вартість є момент їх виникнення. Так, у бухгалтерському обліку доходи та витрати відображаються на основі принципу нарахування за відвантажену продукцію, виконання робіт, надання послуг, а для потреб податкової звітності діє правило „першої події”. Отже, на відміну від правил визначення податкових зобов'язань, у бухгалтерському обліку отримані аванси (передоплати) не визнаються доходом, а відображаються у складі зобов'язань. Слід звернути увагу на те, що до складу валового доходу, отриманого у зв'язку з продажем товарів (робіт, послуг), оплата за які передбачена грошовими коштами і які, відображаються в додатку до декларації про прибуток підприємства, також включаються:

- вартість (без урахування сум податку на додану вартість) відвантажених товарів, а для робіт (послуг) – вартість фактичного надання результатів робіт (послуг) платником податку;

- суми коштів (готівки) (без урахування сум податку на додану вартість), що надійшли на банківський рахунок від покупця (замовника) в оплату товарів (робіт, послуг), що підлягають продажу, чи до каси платника податку. А за відсутності каси – не лише суми готівки, інкасованої до банківської установи, а й вартість безоплатно переданих товарів, наданих результатів робіт, послуг (без урахування сум податку на додану вартість).

Зараз вже очевидно, що реформування бухгалтерського обліку стало об'єктивно необхідним, водночас ще очевиднішими стають розбіжності між бухгалтерським обліком і формуванням даних для податкової звітності. Обидва процеси ґрунтуються на тих самих первинних документах, фіксують ті ж самі

факти господарського життя підприємства. Однак мета їх різна, і в них використовуються неоднакові методи оцінки активів, зобов'язань, доходів та витрат для цілей оподаткування та у бухгалтерському обліку, що обумовлює відмінності між обліковим (бухгалтерським) та оподатковуваним прибутком.

Можна ще раз підкреслити, що бухгалтерський облік слугує нагромадженню та систематизації даних первинних документів у розрізі показників, необхідних для складання фінансової звітності, покликаний показувати реальний фінансовий та майновий стан підприємства і, як наслідок, відображати реальні доходи, витрати та фінансові результати діяльності такого підприємства, незалежно від правил та вимог податкового законодавства.

В свою чергу, податкова звітність повинна забезпечувати визначення сум валового доходу, валових витрат та амортизаційних відрахувань і в остаточному підсумку податкових зобов'язань підприємства з метою встановлення прибутку, що підлягає оподаткуванню. В умовах що склалися, пристосування процесу складання податкової звітності по даним бухгалтерського обліку є першочерговим завданням.

Значна неузгодженість між бухгалтерським обліком і податковою звітністю виникає при здійсненні товарообмінних (бартерних) операцій. Так, при здійсненні товарообмінних (бартерних) операцій датою виникнення валових доходів вважається яка-небудь із подій, що відбулась раніше: дата відвантаження товарів, дата оприбуткування товарів, дата фактичного одержання результатів робіт, послуг платником податку [73].

Для обчислення показника, необхідного для заповнення рядка 1.2 „Здійснення товарообмінних (бартерних) операцій” додатка 1 до Декларації про прибуток підприємства, суму доходу щодо відвантаженої продукції в рахунок використання бартерних контрактів потрібно скоригувати на зміну залишків за отриманими товарами, але не закритими зустрічними відвантаженнями у межах бартерних контрактів.

Необхідно також зазначити, що у разі здійснення підприємством бартерних операцій подібними активами дані бухгалтерського обліку та

податкової звітності порівняти неможливо внаслідок застосування різних методів оцінки запасів. Так, згідно з п. 13 Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 9 „Запаси” [65] оцінка запасів під час їхнього оприбуткування у разі обміну подібними здійснюється за найменшою вартістю (балансовою чи справедливою) переданих запасів. А в податковому обліку оцінка придбаних запасів має здійснюватися виходячи із звичайних цін, на рівні яких встановлюється справедлива, а отже, і договірна вартість. Крім того, коригування валових витрат слід здійснювати саме за договірною вартістю таких запасів. Іншими словами, у перерахунку повинна брати участь та вартість запасів, що первісно була віднесена до складу валових витрат.

Аналогічно вимагає вирішення питання обліку курсових різниць від перерахунку заборгованості в іноземній валюті. Віднесення курсу різниць до валових доходів чи валових витрат не може бути здійснено на основі даних бухгалтерського обліку. За діючим порядком будь-яка іноземна валюта чи заборгованість у іноземній валюті, що перебуває на обліку платника податку на кінець звітного періоду, з метою оподаткування перераховується в гривнях за офіційним валютним курсом національного банку, що діяв на останній робочий день звітного періоду, тобто один раз на квартал. У той же час перерахунок такої заборгованості або залишків валюти у бухгалтерському обліку здійснюється щомісячно на кінець звітного місяця. Протягом кварталу можливе коливання курсу валют як у бік зменшення, так і у бік збільшення, що знайде відповідне відображення на рахунках.

Класична система бухгалтерського обліку передбачає однакове відображення результатів фінансово-господарської діяльності, тобто одержаного прибутку. Розмір прибутку, як основного об'єкта оподаткування, не повинен залежати від того, хто його розраховує і яким методом. Тут повинні бути єдині правила інтерпретації подій. Так, наприклад, при оцінці вартості майна підприємства мають бути єдині правила його оцінки, тобто має бути чітко сказано, чи повинна застосовуватись ціна придбання, чи ціна можливої реалізації у разі розпродажу, або якийсь інший варіант. Аналогічно при

реалізації товару виникає питання, в який момент вважати дохід отриманим: коли право на володіння товаром передане покупцю і він визнав свою заборгованість перед постачальником, коли товар фактично відвантажений або ж тільки в момент надходження грошей на банківський рахунок.

Для розв'язання цього питання необхідно, щоб в законодавчому порядку були закладені єдині принципи бухгалтерського обліку. Як свідчить зарубіжний досвід, ці принципи відрізняються в окремих країнах або групах країн тими чи іншими аспектами залежно від таких факторів, як загальна економічна ситуація в країні, податкова політика, національні особливості, юридичне середовище тощо [37]. Відповідно можна виділити такі різні зони впливу систем бухгалтерського обліку і звітності, як британська, франко-іспано-португальська, німецько-голландська, американська та інші.

На нашу думку, з якою б метою не велася підготовка фінансової звітності показники доходів і витрат повинні визначатися в межах фінансового року незалежно від дати надходження або виплати грошей. Тут за основу може бути прийнятий метод, який застосовується у британському стандарті бухгалтерського обліку SSAP-2: „Доходи й видатки нагромаджуються, зіставляються одні з одними, наскільки можна точно встановити або правдоподібно припустити їхній взаємозв'язок, і розглядаються у звітах про прибуток і збитки за відповідний період часу” [28].

Цей метод відображення господарських подій має юридичну основу, він дає змогу уникати плутанини, а саме: запобігає виникненню ситуації, коли в оцінку вартості майна підприємства включається те, що йому не належить, або, навпаки, не включається те, власником чого воно фактично є.

Нині діюча система обліку, що базується на правилі „першої події”, має негативні наслідки для податкової системи. Вона негативно впливає на фінансовий стан товаровиробника, а для бухгалтерського обліку є складною і заплутаною. Проте найнегативнішим явищем є те, що оподатковуваний прибуток у податкових деклараціях – це не прибуток узагалі, а певна довільна величина, що може збігатися з величиною приросту капіталу в даному звітному

періоді тільки випадково. Це прямий результат заміни методу нарахування за правилом „першої події”. Тепер не дивно, що підприємство, яке має збиток за балансом, платить податок на „прибуток”. У цьому разі держава вилучає не приріст капіталу, як у випадку з нормальним податком на прибуток, а самий капітал. Крім того, з’явилися додаткові можливості маніпулювання податковими зобов’язаннями шляхом руху грошей, не опосередкованого фактичним рухом товарно-матеріальних цінностей. Так, платник податку, у якого є гроші, може завжди „нагнати” будь-яку суму витрат і відшкодування податку на додану вартість – треба лише заплатити наприкінці звітного періоду фактичному або фіктивному постачальнику (а потім повернути свої гроші тим чи іншим чином). Зрозуміло, для цього треба знайти збиткових контрагентів, які до того ж мають досить велике кредитне сальдо з податку на додану вартість. Однак у нинішніх умовах це не дуже складно.

Все сказане вище свідчить про те, що існування фінансової і податкової звітності вимагає пошуку шляхів наближення бухгалтерських реєстрів і суттєвого зменшення додаткових затрат на ведення обліку. Цього, на нашу думку, можна досягти якщо:

- використовувати єдині правила обчислення фінансових результатів для потреб оподаткування;
- ліквідувати виписку податкових накладних, а використовувати дані бухгалтерського обліку, які накопичуються у вигляді оборотів за рахунками відповідного класу протягом звітного періоду;
- оподатковуваний прибуток визначати як різницю між виручкою від реалізації продукції (послуг), розрахованою за методом нарахування та її собівартістю;
- при заповненні податкової декларації необхідно скласти спеціальну таблицю, в якій повинен відобразитись перехід від бухгалтерських податків до оподатковуваних оборотів.

Висновки до розділу 2

В результаті проведеного дослідження побудови бухгалтерського обліку взаєморозрахунків з бюджетом можна виокремити такі висновки.

Ведення бухгалтерського обліку і складання фінансова звітність господарських структур, служить основою визначення й відображення даних про стан розрахунків з бюджетом.

Платежі до бюджету як об'єктивна умова здійснюваного в державі розподілу і перерозподілу валового внутрішнього продукту між державою і підприємством для забезпечення сталого економічного розвитку в державі і на цій основі підвищення матеріального добробуту її громадян.

Облік розрахунків з бюджетом як складова частина бухгалтерської інформаційної системи підприємства, в сучасних умовах вимагає постійного удосконалення як в організаційному, так і в методичному плані. Докорінне поліпшення системи обліку взаєморозрахунків з бюджетом, які повинні базуватися на єдиній системі показників бухгалтерського обліку, скорочувати додаткові бухгалтерські операції, обумовлені чинним податковим законодавством, особливо ті, що не мають достатнього економічного обґрунтування.

Впровадження Податкового кодексу в кінцевому підсумку дало змогу спростити всю систему обліку взаєморозрахунків з бюджетом, а саме нарахування амортизації, формування собівартості продукції та взаєморозрахунків з бюджетом й іншими фінансовими інститутами.

РОЗДІЛ 3

АНАЛІЗ І АУДИТ РОЗРАХУНКІВ З БЮДЖЕТОМ ТА НАПРЯМИ ЙОГО УДОСКОНАЛЕННЯ

3.1. Аналіз розрахунків з бюджетом

Аналіз розрахунків з бюджетом є важливим інструментом управління діяльністю підприємства в ринкових умовах. Величина платежів до бюджету має найбільшу питому вагу в розрахунках з фінансовою системою, вона в першу чергу залежить від величини одержуваного підприємством прибутку та операцій з продажу товарів. Для забезпечення росту прибутку необхідно провести аналітичні розрахунки, які б дали змогу виявити резерви його зростання.

Вирішення цих питань неможливе без здійснення фінансового аналізу, який, на нашу думку, складається з ретроспективного, оперативного і стратегічного аналізу стану розрахунків з бюджетом.

Складність аналізу розрахунків з бюджетом полягає в тому, що це не активи, не капітал, а зобов'язання, тобто похідні від рівня ефективності використання активів і капіталу. Зазначений процес постійно знаходиться в динаміці, крім того, на нього впливає багато чинників.

Одним із методів формалізації аналізу розрахунків з бюджетом є розробка організаційно-інформаційної моделі, що передбачає вибір об'єктів, суб'єктів аналізу, обґрунтування методологічного апарату, окреслення системи показників, визначення джерел інформації, максимізацію їх повноти та достовірності.

В даний час, підвищення уваги до стратегічного аналізу дало б змогу значно поліпшити ефективність здійснення фінансово-господарської діяльності підприємства.

Слід зауважити, що в країнах з розвинутою ринковою економікою методика аналізу одержання прибутку і платежів до бюджету досить детально

розроблена і зводиться до аналізу руху коштів протягом звітного періоду за трьома основними напрямками діяльності: операційним, інвестиційним і фінансовим. Аналіз формування прибутку і платежів до бюджету є досить динамічним видом аналізу. Це пов'язано в першу чергу не з появою нових методів і прийомів аналізу, з постійними змінами законодавчої та нормативної бази, яка визначає напрями аналізу [20].

Сьогодні відповідно до прийнятих Положень (стандартів) бухгалтерського обліку є можливість визначити фінансовий результат як від основної, так і від інших видів діяльності підприємства і визначити величину прибутку до оподаткування. Окремо виділяються надзвичайні доходи та витрати. Таким чином прибуток до оподаткування розраховується як сума чистого прибутку від звичайної діяльності і надзвичайних доходів. Це впливає на методику факторного аналізу прибутку підприємства і платежів до бюджету. При аналізі взаєморозрахунків з бюджетом доцільно використовувати дані Звіту про фінансові результати (ф. № 2), оскільки всі складові цього звіту є факторами, які впливають на кінцевий розмір самого прибутку і платежів до бюджету. На підтвердження вищесказаного, а також щоб визначити сукупність факторів, які впливають на кінцевий розмір прибутку господарської структури, можна розглянути звіт про фінансові результати, наприклад, ДП „Чортківське лісове господарство” (див.табл.3.1.).

Показники, що наведені в табл.3.1, дають змогу проаналізувати, які фактори вплинули на прибуток і на платежі до бюджету, тобто на фінансовий результат і розрахунки за видами діяльності.

На нашу думку, сьогодні склалася ситуація, коли за даними бухгалтерського обліку можна проаналізувати тільки величину прибутку. Проте необхідно враховувати, що на практиці існує такий показник, як оподатковуваний прибуток, тому основна увага при аналізі повинна зосереджуватися, якщо виходити з інтересів держави, на аналізі факторів, що вплинули на оподатковуваний прибуток. Це необхідно зробити тому, що величина оподаткованого прибутку сьогодні визначає імідж підприємства і

служить його візитною карткою не лише для податкових органів, а й для потенційних кредиторів та інвесторів, яких цікавить, як почувається підприємство в умовах чинної системи оподаткування. А також тому, що при нарахуванні дивідендів перехрещуються бухгалтерський та оподатковуваний прибуток, оскільки саме величина нарахованого податку на прибуток впливає на розмір прибутку, що залишиться після сплати податку в розпорядженні підприємства.

Таблиця 3.1.

Дані про фінансові результати ДП „Чортківське лісове господарство” за
2010-2012 роки

Показник	2010		2011		2012	
	Прибутки	Збитки	Прибутки	Збитки	Прибутки	Збитки
Дохід (виручка) від реалізації товарів	16789		23221		21010	
ПДВ		1863		202		148
Інші вирахування з доходу						
Чистий дохід (виручка) від реалізації	14926		23019		20862	
Собівартість реалізованих товарів		10508		16247		13483
Валовий прибуток	4418		6772		7379	
Інші операційні доходи	7343		13281		12021	
Адміністративні витрати		1932		2461		2500
Витрати на збут		1903		3750		4154
Інші операційні витрати		7736		13682		12328
Фінансовий результат від операційної діяльності	190		160		418	
Інші фінансові доходи	2		5		8	
Інші фінансові витрати		9		65		153
Фінансовий результат від звичайної діяльності до оподаткування	183		165		273	
Податок на прибуток від звичайної діяльності		85		65		168
Фінансовий результат від звичайної діяльності	98		100		105	
Чистий прибуток	98		100		105	

тис.грн.

На сучасному етапі вдосконалення методів аналізу платежів до бюджету передбачає розвиток факторного аналізу прибутку, аналізу показників дохідності та прибутковості бізнесу, аналізу оподаткування прибутку. Також значну увагу приділяти напрямам аналізу розподілу прибутку підприємства.

Для визначення максимальної величини платежів до бюджету можна проводити аналітичні розрахунки, які б дали змогу виявити резерви їх зростання за рахунок факторів, що впливають на величину. Тут може застосовуватися методика використання показника маржинального доходу. Суть цієї методики полягає в тому, що вона має можливість визначити вплив на розмір прибутку величини собівартості продукції, робіт і послуг. В свою чергу, собівартість продукції, робіт і послуг поділяється на види витрат, які є постійними і змінними. Постійні витрати не залежать від величини реалізованої продукції.

Тому маржинальний дохід розраховується як показник питомої ваги прибутку у виручці від реалізації продукції. На його основі можна в подальшому визначити вплив на прибуток і платежі до бюджету таких факторів: кількість реалізованої продукції; структура реалізації; ціна реалізації; величина змінних витрат; величина постійних витрат.

Оцінка факторів впливу на прибуток і платежів до бюджету проводиться з використанням методу ланцюгових підстановок.

В тих випадках, коли потрібно проаналізувати вплив факторів на прибуток від реалізації одного виду продукції, методика аналізу формується виходячи з таких показників:

- кількість реалізованої продукції в натуральних одиницях – q ;
- ставка маржинального доходу (МД) у ціні одиниці продукції – p .

Тоді:

$$\text{МД} = q \cdot p \quad (3.1.)$$

Ставка маржинального доходу в ціні одиниці продукції розраховується за формулою:

$$P = Ц - b_3 \quad (3.2.)$$

де Π – ціна за одиницю продукції; b_3 – змінні витрати на одиницю продукції.

Тоді величина прибутку (Π) може бути визначена за формулою:

$$\Pi = (\Pi - b_3) \cdot q - V_{\text{пост.}} \cdot \text{СБ}, \quad (3.3.)$$

де $V_{\text{пост}}$ – постійні витрати; СБ – ставка платежів до бюджету.

Використання методу аналізу впливу факторів на прибуток і платежі до бюджету, що базується на категорії маржинального доходу, має свої обмеження. Більшість підприємств мають багатомноменклатурне виробництво, і тому, окрім указаних вище факторів, треба враховувати фактор структури реалізації, бо структурні зміни можуть приводити до значної зміни прибутку. У разі зростання питомої ваги прибуткової продукції прибуток збільшується, і навпаки, коли зменшується частка рентабельної продукції, прибуток зменшується. Тому для використання цього методу необхідно розрахувати значення середньої питомої ваги маржинального доходу у виручці від продажу (D_y), яке знаходиться за методом середніх величин. Якщо відомі питомі ваги маржинального доходу у виручці від реалізації (D_{yi}) та питомі ваги виручки від продажу у загальній сумі виручки (d_{yi}) по кожному виду продукції, тоді D_y доцільно визначити за формулою:

$$D_y = \frac{\sum D_{yi} \cdot d_{yi}}{100}, \quad (3.4.)$$

а прибуток обчислюється таким чином:

$$\Pi = V_p \cdot D_y - V_{\text{пост.}}, \quad (3.5.)$$

де V_p – обсяг реалізації продукції.

Платежі до бюджету (ПБ) будуть визначені за такою формулою:

$$\text{ПБ} = \Pi \cdot \text{СБ}. \quad (3.6.)$$

Тут необхідно враховувати, що розрахована величина прибутку є показником бухгалтерського обліку, яку потрібно скоригувати відповідно до умов оподаткування прибутку.

В даному випадку розрахована величина прибутку в деяких видах господарської діяльності і перш за все в торгівлі, розміри прибутку за бухгалтерським обліком і за податковим обліком можуть збігатися. Разом з тим у торгівлі розмір оподатковуваного прибутку може збільшуватися на величину приросту капіталу. Відповідно повинні бути внесені зміни в алгоритми розрахунку платежів:

$$\text{ПБ} = \text{П} + (-) \Delta\text{К} \cdot \text{СБ}, \quad (3.7.)$$

де $\Delta\text{К}$ – приріст капіталу.

Для аналізу факторів, які вплинули на величину одержуваного прибутку і платежів до бюджету, може використовуватись один з найефективніших і водночас найпростіших методів фінансового аналізу, який використовується для планування прибутку і платежів до бюджету, – операційний аналіз „витрати – обсяг – прибуток”.

Завдання цього виду аналізу – встановити, як впливають на фінансові результати обсяг випуску (реалізації) продукції і витрати на її виробництво (реалізацію). До числа переваг цієї методики можна віднести те, що аналіз можна зробити і за квартал, і за півріччя, і за результатами діяльності за рік.

Методика здійснення аналізу може бути проілюстрована на показниках підприємства „Чортківське лісове господарство”. Тут потрібно обумовити цілий ряд припущень і обмежень, які мають такий зміст:

- номенклатура продукції, що реалізується, є величина постійна;
- сукупні витрати і сукупні доходи є функціями обсягу реалізації;
- витрати поділяються на постійні і змінні;
- у розрахунках не враховується податок на додану вартість;
- прибуток розраховується за змінними витратами, оскільки під час аналізу передбачається, що постійні витрати, які мали місце в певному періоді, враховуються як витрати цього періоду;
- усі інші величини залишаються постійними.

Необхідно врахувати і те, що для надання інформації щодо витрат, виручки, прибутку і платежів може використовуватись метод математичних залежностей.

Так, якщо, виручка від реалізації за 2010 рік у ДП „Чортківське лісове господарство” склала 24132 тис.грн. при змінних витратах 13443 тис.грн. і постійних – 10508 тис.грн. загальна сума витрат – 23951 тис.грн., прибуток – 183 тис.грн., податок на прибуток – 85 тис.грн. У 2011 році виручка від реалізації склала 36502 тис.грн. при змінних витратах 20150 тис.грн. і постійних – 116247 тис.грн. загальна сума витрат – 36397 тис.грн., прибуток – 165 тис.грн., податок на прибуток – 65 тис.грн. Тоді як 2012 року виручка від реалізації – 33031 тис.грн. при змінних витратах 19283 тис.грн. і постійних – 13483 тис.грн. загальна сума витрат – 32766 тис.грн., прибуток – 168 тис.грн., податок на прибуток – 168 тис.грн.

Якщо зробити прогноз зростання відрахувань до бюджету, для розрахунків візьмемо тільки результати діяльності за 2012 рік. Отже, підприємство планує, що виручка від реалізації у майбутньому зросте до 34021,93 тис.грн. (+3%). На ці ж 3% збільшаться і змінні витрати, їх сума становитиме 19861,49 тис.грн. Сума постійних витрат не зміниться, загальна сума витрат – 33344,49 тис.грн. Відповідно прибуток досягне 677,44 тис.грн., що на 2,48% більше від прибутку за 2011 рік, податок на прибуток складе 18,8 тис.грн., що на 1,69% більше попереднього.

В нашому дослідженні кожний відсоток зростання виручки дає дедалі більший відсоток зростання прибутку. Слід зауважити, що важливим елементом цього виду аналізу є так званий операційний важіль або його по-іншому можна назвати величина рентабельності. У нашому випадку сила впливу операційного важеля дорівнює $(33031 - 19283) : 418 = 32,88$. Це означає що при збільшенні виручки на 3% прибуток зросте на $39,06 \cdot 3\% = 98,64$ тис.грн.

За збільшення виручки від реалізації, якщо поріг рентабельності вже пройдений, сила впливу операційного важеля зменшується: кожен процент

приросту виручки дає дедалі менший процент приросту прибутку, при цьому частка постійних витрат у загальній їх сумі знижується.

Ці положення можуть використовуватись підприємством для планування платежів з податку на прибуток, зокрема авансових, вироблення лінії комерційної політики підприємства. Зокрема, за песимістичних прогнозів динаміки виручки від реалізації не можна збільшувати постійних затрат, тому що втрата прибутку від кожного відсотка втрати виручки може бути в багато разів більшою через надто великий вплив операційного важеля.

Невід'ємною складовою частиною методики аналізу впливу витрат на процес максималізації маси прибутку є визначення запасу фінансової міцності підприємства [72].

У сучасній практиці аналізу прибутковості підприємства і платежів до бюджету зустрічаються і деякі різновиди методу „витрати – обсяг – прибуток”.

Взаємозв'язок витрат, обсягу виробництва і прибутку дає змогу дати відповідь на питання, при якому обсязі виробництва витрати будуть перекирватися виручкою від реалізації.

В основі цього методу лежить облік витрат, який досить широко використовується в країнах з ринковою економікою і передбачає групування витрат на постійні і змінні.

Постійні витрати виключають ті, які пов'язані з обслуговуванням виробництва, їх розмір не залежить від зміни обсягу випуску продукції і вони мають бути оплачені, навіть якщо підприємство нічого не виробляє. До їх числа відносяться амортизація, земельні платежі, оплата комунальних послуг, орендна плата, заробітна плата адміністративного складу та інші.

Розмір змінних витрат перебуває в прямій залежності від рівня виробничої діяльності. Це витрати на сировину й основні матеріали, енергію для технологічних потреб, заробітну плату виробничого персоналу, інші витрати суто виробничого призначення.

Збільшення прибутку досягається тільки тоді, коли збільшується випуск продукції, а збільшення прибутку забезпечує ріст платежів до бюджету.

Алгоритм визначення точки беззбитковості має такий вигляд:

$$R = 3B + ПВ + П, \quad (3.8.)$$

де R – обсяг реалізації, $3B$ – змінні витрати, $ПВ$ – постійні витрати, $П$ – прибуток.

Якщо прибуток у точці беззбитковості дорівнює нулю, то алгоритм матиме такий вигляд:

$$R_k = 3B + ПВ, \quad (3.9.)$$

де R_k – критичний обсяг реалізації.

Використовуючи наведені алгоритми, можна визначити рівень обсягу реалізації, який забезпечить одержання прибутку і здійснення платежів до бюджету.

Аналіз – це процес дослідження умов і результатів формування і використання прибутку і податкових зобов'язань з метою виявлення резервів подальшого підвищення ефективності роботи підприємства і збільшення внесків до загальнодержавних фондів фінансових ресурсів.

Конкретні формули розрахунку прибутковості і податкових зобов'язань наведені в табл.3.2.

Після аналізу виконання плану прибутків проводиться аналіз розрахунків з бюджетом. Як методи проведення цього аналізу доцільно застосовувати методи аналізу за відхиленнями в поєднанні з традиційними методами [5].

Застосування аналітичних процедур, що базуються на відхиленнях, є дуже зручним в умовах використання сучасних комп'ютерних технологій. Ефективність оперативного аналізу розрахунків з бюджетом значно підвищується при застосуванні на підприємстві системи „клієнт – банк”, що дозволяє отримувати інформацію в реальному часовому масштабі.

Із метою втілення результатів оперативного аналізу розрахунків з бюджетом у господарський процес одним із користувачів даних аналізу повинна бути особа, що може приймати рішення, від яких залежить здійснення тих чи інших операцій на підприємстві та подальший розвиток його господарської діяльності.

Показники для побудови алгоритму розрахунків чистого прибутку

Найменування показника	Позначення	Формула для обчислення
Валовий дохід	ВД	
Прибуток	П	
Обов'язкові бюджетні платежі	ОБП	
Результативність процесу розподілу чистого прибутку	P_i	$P_i = K_{li} \times E_{li}$
Чистий прибуток	ЧП	$\text{ЧП} = \text{П} - \text{ОБП}$
Індекс результативності процесу розподілу чистого прибутку	J_{Pi}	$J_{Pi} = P_i / P_{i-1}$
Стимулювання результативності розподілу чистого прибутку		
Якість процесу розподілу чистого прибутку	$E_{ЯЧ_i}$	$E_{ЯЧ_i} = \text{П} / \text{ЧП}$
Індекс процесу розподілу чистого прибутку	$J_{E_{ЯЧ_i}}$	$J_{E_{ЯЧ_i}} = E_{ЯЧ_i} / E_{ЯЧ_{i-1}}$
Розподілений чистий прибуток	РЧП_i	
Нерозподілений чистий прибуток	НЧП_i	$\text{НЧП}_i = \text{ЧП}_i - \text{РЧП}_i$
Кінцева продукція процесу розподілу чистого прибутку	K_{li}	$K_{li} = \text{ЧП}_i - \text{РЧП}_i \times \text{РЧП}_i / \text{ЧП}_i$
Індекс кінцевої продукції процесу розподілу чистого прибутку	$J_{K_{li}}$	$J_{K_{li}} = K_{li} / K_{li-1}$
Ефективність процесу розподілу чистого прибутку	E_{li}	$E_{li} = \text{ЧП}_i / \text{РЧП}_i$
Частка розподіленого чистого прибутку у чистому прибутку	ЧРЧ_i	$\text{ЧРЧ}_i = 1 / E_{li}$
Частка нерозподіленого чистого прибутку у чистому прибутку	ЧНЧ_i	$\text{ЧНЧ}_i = 1 - \text{ЧРЧ}_i$
Кількісна складова ефективності процесу розподілу чистого прибутку	$E_{1K_{li}}$	$E_{1K_{li}} = E_{li} - 1$
Індекс ефективності процесу розподілу чистого прибутку	$J_{E_{li}}$	$J_{E_{li}} = E_{li} / E_{li-1}$
Результативність процесу розподілу чистого прибутку	P_{li}	$P_{li} = K_{li} \times E_{li}$
Індекс результативності процесу розподілу чистого прибутку	$J_{P_{li}}$	$J_{P_{li}} = P_{li} / P_{li-1}$

В умовах ринку відбувається зміна умов функціонування підприємства, розширення самостійності суб'єктів господарювання, їхньої повної відповідальності за результати господарювання. Це вимагає зміни аналітичної роботи, тобто введення в практику управління підприємством стратегічного аналізу, що складає аналітичну основу стратегічного планування і прогнозування [4]. Оскільки стратегічний аналіз відіграє важливу роль при визначенні перспектив розвитку підприємства, то існує необхідність детальнішого його розгляду як інструмента стратегічного управління.

На підставі розгляду стратегічного аналізу в теоретичному і методологічному аспектах можна дійти висновку, що даний вид аналітичної роботи є окремим елементом системи стратегічного управління, який використовується як основа прогнозування позиції підприємства на привабливих ринках.

3.2. Організація і методи внутрішньогосподарського контролю розрахунків з бюджетом

Внутрішньогосподарський фінансовий контроль має конкретніші і цілеспрямованіші дії, він повинен давати відповідь на питання: з якими фінансовими результатами закінчено господарську діяльність за певний період і в тому числі який стан розрахунків з бюджетом.

Для визначення достовірності величини податку на прибуток, який повинен сплачуватись до бюджету, необхідно чітко визначити розмір валових витрат і валових доходів, виходячи з конкретних видів діяльності підприємства, оскільки отриманий прибуток розшифровується підприємством і в декларації про прибуток підприємства за видами діяльності і оподатковується за відповідною ставкою податку незалежно від підсумків діяльності підприємства в цілому. Така структура фінансових результатів врахована у Звіті про фінансові результати і в Декларації про прибуток підприємства.

Щодо окремих статей звіту, то в статті „Дохід (виручка) від реалізації продукції” код рядка 010 Звіту про фінансові результати необхідно враховувати, що величина загального доходу від реалізації продукції відображається без врахування наданих знижок, повернення проданих товарів. До складу валового доходу включається також величина податку на додану вартість та акцизного збору. Показник валових доходів повинен відповідати сумі кредитових оборотів за субрахунками [26]:

701 „Дохід від реалізації готової продукції”;

702 „Дохід від реалізації товарів”;

703 „Дохід від реалізації робіт і послуг”.

Щодо відображення в звітності величин податку на додану вартість і акцизного збору, то платники податків відображають суми, які були включені до складу доходу від реалізації продукції, товарів, робіт, послуг. Величини включених податків повинні відповідати сумі, відображеній за дебетом субрахунків 701, 702, 703, у кореспонденції з кредитом відповідних субрахунків з обліку зобов'язань з податку на додану вартість і акцизного збору рахунка 64 „Розрахунки з податків і платежів”.

Окремо по вільному рядку відображаються нараховані підприємством інші податки та збори, які підлягають виключенню з доходу. Цей показник заповнюється на підставі інформації, відображеної в обліку за дебетом субрахунків 701, 702, 703 у кореспонденції з кредитом субрахунків 642 „Розрахунки з обов'язкових платежів”, 651 „Розрахунки з пенсійного забезпечення”.

Із доходу від реалізації продукції, робіт, послуг мають вираховуватися: суми знижок, наданих покупцям після дати реалізації продукції; вартість товарів або продукції, повернених покупцями, та інші суми, які підлягають вирахуванню з доходу від реалізації. Величина цих вирахувань повинна відповідати сумам, відображеним у бухгалтерському обліку за дебетом субрахунку 704 „Вирахування з доходу” у кореспонденції з кредитом рахунка 36 „Розрахунки з покупцями та замовниками” і відкоригованої на суму непрямих податків, включених до вартості повернених продукції або товарів. Коригування здійснюється за дебетом субрахунку 704 „Вирахування з доходу” і кредитом відповідних субрахунків рахунка 64 „Розрахунки з податків і платежів” і рахунка 65 „Розрахунки із страхування”.

Чистий дохід або виручка від реалізації продукції вираховується шляхом зменшення загальної величини суми доходу на суму податків, зборів, знижок та інших сум, які підлягають вирахуванню. Для вирахування величини валового прибутку або збитку сума чистого доходу зменшується на величину собівартості реалізованої продукції, товарів, робіт, послуг. Ці витрати

відповідно П(с) БО16 „Витрати” [58] включають: прямі матеріальні витрати; прямі витрати на оплату праці; інші прямі витрати; загальновиробничі витрати.

До собівартості реалізованих товарів включається вартість витрат у межах норм природних втрат і вираховується собівартість поверненої продукції або товарів. Показник собівартості реалізованої продукції залежить від сфери діяльності підприємства і заповнюється на підставі інформації, відображеної в обліку за дебетом субрахунків 901 „Собівартість реалізованої готової продукції”, 902 „Собівартість реалізованих товарів”, 903 „Собівартість реалізованих робіт і послуг”, у кореспонденції з кредитом відповідних рахунків 23 „Виробництво”, 26 „Готова продукція”, 28 „Товари”, 91 „Загальновиробничі витрати” [26].

Показники чистого доходу від реалізації продукції і собівартості реалізованої продукції дають можливість розрахувати валовий прибуток або збиток. Після розрахунку валового прибутку або збитку вираховуються фінансові результати від операційної діяльності.

Ці показники визначаються на підставі інформації, відображеної в обліку за дебетом субрахунків 711–719 рахунка 71 „Інший операційний дохід” у кореспонденції з кредитом субрахунку 791 „Результат основної діяльності”.

Інші операційні доходи збільшують валовий прибуток, разом з тим із валового прибутку необхідно вирахувати адміністративні витрати, витрати на збут та інші операційні витрати.

Величину загального прибутку від операційної діяльності необхідно скоригувати на суму доходів від участі в капіталі. Цей дохід являє собою кошти, одержані від інвестицій в асоційовані, дочірні або спільні підприємства, облік яких ведеться за методом участі в капіталі, що передбачає збільшення або зменшення балансової вартості фінансових інвестицій на суму збільшення або зменшення частки інвестора у власному капіталі об'єкта інвестування. Показник доходів від участі в капіталі визначається на основі даних, які в обліку віднесені в дебет рахунка 79 „Фінансові результати” з кредиту таких

субрахунків: 721 „Дохід від інвестицій в асоційовані підприємства”, 722 „Дохід від спільної діяльності”, 723 „Дохід від інвестицій у дочірні підприємства”.

Аналогічно фінансові результати потрібно збільшити на суму інших фінансових доходів, до складу яких входять: отримані дивіденди від інших підприємств; отримані відсотки за облігаціями та іншими цінними паперами; інші доходи від фінансової діяльності, які визначаються на підставі даних, що в обліку віднесені до кредиту субрахунку 792 „Результат фінансових операцій” з дебету субрахунків 731 „Дивіденди отримані”, 732 „Відсотки отримані”, 733 „Інші доходи від фінансових операцій” [26].

Фінансові результати мають бути зменшені на суму затрат, пов'язаних із: нарахуванням або сплатою відсотків за користування кредитами банків; випуском, утриманням і обігом власних цінних паперів; нарахуванням відсотків за договорами кредитування, крім банківських кредитів, фінансового лізингу, величина яких визначається на підставі інформації, відображеної в обліку за дебетом субрахунку 792 „Результат фінансових операцій” у кореспонденції з кредитом субрахунків 951 „Відсотки за кредит” і 952 „Інші фінансові витрати”. Вираховуються також витрати від участі в капіталі, які виникають у процесі інвестиційної діяльності підприємства і відображені в обліку за дебетом субрахунку 792 „Результат фінансових операцій” у кореспонденції з кредитом відповідних субрахунків рахунка 96 „Витрати від участі в капіталі”. Аналогічно вираховуються й інші витрати, тобто ті витрати, що не пов'язані з виробництвом або реалізацією основної продукції. Тут маються на увазі витрати від уцінки необоротних активів і їх списання. Величина інших витрат обліковується за дебетом субрахунку 793 „Результати іншої звичайної діяльності” у кореспонденції з кредитом відповідних субрахунків рахунка 97 „Інші витрати”.

Наявність всіх наведених вище показників дає змогу визначити фінансові результати від звичайної діяльності до оподаткування – прибуток або збиток.

На основі показників про фінансові результати від звичайної діяльності розраховується величина податку на прибуток від цієї діяльності. Сума податку

на прибуток, обчислена за діючою ставкою податкового законодавства, буде відображена за дебетом рахунка 79 „Фінансові результати” у кореспонденції з субрахунком 981 „Податки на прибуток від звичайної діяльності”. Після вирахування податку на прибуток від звичайної діяльності визначають фінансовий результат від звичайної діяльності – прибуток або збиток, тобто із раніше показаної суми прибутку вираховується сума податку на прибуток. Слід враховувати, що в існуючих умовах при вирахуванні податку на основі даних податкової звітності, сума податку може перевищити фінансовий результат від звичайної діяльності (стаття „Фінансові результати від звичайної діяльності: збиток” код рядка 195 Звіту про фінансові результати), який визначається шляхом підсумовування отриманого збитку від звичайної діяльності до оподаткування (стаття „Фінансові результати від звичайної діяльності: збиток” код рядка 175 Звіту про фінансові результати) і податків на прибуток (стаття „Податок на прибуток від звичайної діяльності: прибуток” код рядка 180 Звіту про фінансові результати) [62].

Якщо відповідно до податкового законодавства підприємство не є платником податку на прибуток, то показник фінансового результату від звичайної діяльності (стаття „Фінансові результати від звичайної діяльності: прибуток або збиток” код рядка 190 або 195 Звіту про фінансові результати) заповнюється на підставі даних, відображених у статті „Фінансові результати від звичайної діяльності: прибуток або збиток” код рядка 170 або 175 Звіту про фінансові результати.

Якщо підприємство протягом звітного періоду працювало зі збитком, тобто податок на прибуток не нараховувався, то показник збитку, показаний у статті „Фінансові результати від звичайної діяльності: збиток” код рядка 175 Звіту про фінансові результати, переноситься у статтю „Фінансові результати від звичайної діяльності: збиток” код рядка 195 Звіту про фінансові результати.

Підприємницькі структури сплачують податок також із сум прибутку, який отримано від надзвичайної діяльності. В цьому зв'язку визначаються надзвичайні доходи або надзвичайні витрати. Особливістю є те, що результати

від надзвичайних подій показуються згорнутим сальдо, тобто показується або сума надзвичайних доходів, або сума надзвичайних втрат. Ці дані заповнюються на підставі показників обліку, показаних за дебетом субрахунку 75 „Надзвичайні доходи” у кореспонденції з кредитом рахунка 794 „Результат надзвичайних подій” [26].

Якщо в звіті показано прибуток від надзвичайних подій, то розраховується величина податку, який в бухгалтерському обліку відображається за дебетом рахунка 794 „Результат надзвичайних подій” у кореспонденції з кредитом субрахунку 982 „Податки на прибуток від надзвичайних подій”.

Визначення величини податків, що підлягають сплаті підприємством за кожний конкретний період, має важливе значення з позицій впливу на фінансовий стан підприємства, платіжну дисципліну, систему розрахунків із постачальниками, а в кінцевому підсумку на інвестиційні можливості підприємства. Отже, в роботі фінансових служб підприємства чільне місце повинен займати контроль за правильністю обчислення і сплатою податків. Внутрішньогосподарський податковий контроль – це діяльність відповідних посадових осіб з апарату управління підприємством і перш за все його бухгалтерської служби щодо точності обліку об’єктів оподаткування, відповідності методики обчислення та сплати податків прийнятим законодавчим актам з питань оподаткування, щодо виявлення відхилень, допущених у ході виконання податкових правил, та визначення впливу наслідків порушень на податкові зобов’язання.

Якість внутрішньогосподарського податкового контролю, що включає рівень, повноту, достатність, порядок виконання бухгалтерами, як суб’єктами контролю, роботи із забезпечення досягнення його цілей, реалізації окремих процедур, є досить важливою умовою ефективності діяльності економічних служб підприємства [18].

Податковий контроль базується на таких джерелах інформації:

– документальні, коли бухгалтери, вивчаючи первинні облікові та податкові документи, реєстри обліку, фінансову та податкову звітність, перевіряють достовірність господарських операцій, податкових розрахунків та відповідність їх чинному законодавству;

– фактичні, коли бухгалтери з'ясовують кількісний та якісний склад майна і зобов'язань підприємства, що пов'язані з формуванням об'єктів оподаткування.

Обидва джерела інформації взаємопов'язані й лише у поєднанні дають змогу визначити реальний розмір об'єктів оподаткування.

Якщо під час вибіркового внутрішньогосподарського податкового контролю виявлені порушення, то бухгалтер зобов'язаний здійснити суцільну перевірку всіх господарських операцій за об'єктами оподаткування.

Наступний контроль починається після формування на підприємстві об'єктів оподаткування і здійснення розрахунків податків у відповідних податкових деклараціях та інших документах, пов'язаних з обчисленням і сплатою податків.

Особливу увагу необхідно приділяти з'ясуванню, чи всі операції, пов'язані з доходом підприємства, включені в декларацію. Для цього використовуються дані, відображені в Журналі № 6 „Облік доходів і результатів діяльності”, призначеного для узагальнення інформації про доходи від операційної, інвестиційної та фінансової діяльності підприємства, а також у Відомості 6.1. де накопичуються данні про окремі складові доходів підприємства [39].

Другим важливим показником, який підлягає контролю, є формування валових витрат і їх відображення в податковій декларації.

На досліджуваному підприємстві нарахування оподаткованого прибутку проведене правильно, однак для повноти дослідження змодельємо помилку і попробуємо її визначити.

Внутрішньогосподарський контроль за правильністю визначення оподаткованого прибутку і факторів, що впливають на нього, в порівнянні з балансовим прибутком можна здійснювати за допомогою табл.3.3.

Таблиця 3.3.

Порівняльна характеристика визначення оподаткованого прибутку ДП „Чортківлігосп”

№ №	Показники	Відхилення валових доходів від доходів у бухгалтерському обліку		Відхилення валових витрат від витрат у бухгалтерському обліку		Відхилення амортизації у податковій звітності від бухгалтерського обліку		Оцінка впливу на відхилення оподаткованого прибутку від балансового (3-4-5+6-7+8)
		Збільшення ВД(+) БД(-)	Зменшення ВД(-) БД(+)	Збільшення ВВ (+) ВВ(-)	Зменшення ВВ(-) ВВ(+)	Збільшення	Зменшення	
1	2	3	4	5	6	7	8	9
1	Нараховано податок на прибуток	-	-	-	38,9	-	-	+38,9
2	Виручка від реалізації основних засобів груп 2 і 3	-	45,0	-	-	-	-	-45,0
3	Залишкова вартість реалізованих основних засобів груп 2 і 3	-	-	-	38,5	-	-	+38,5
4	Залишкова вартість ліквідованих основних засобів груп 2 і 3	-	-	-	4,2	-	-	+4,2
5	Інші витрати операційної діяльності (що не включаються до валових витрат)	-	-	-	9,5	-	-	+9,5
6	Збільшення залишків незавершеного виробництва і готової продукції у частині інших прямих і накладних витрат	-	-	74,0	-	-	-	-74,0
	Збільшення залишку авансів отриманих (без ПДВ)	60,4	-	-	-	-	-	+60,4
8	Зменшення залишку авансів сплачених (без ПДВ)	-	-	-	14,8	-	-	+14,8
9	ПММ на легковий автотранспорт	-	-	-	3,9	-	-	+3,9
10	Збільшення залишку витрат майбутніх періодів (в частині операційних витрат)	-	-	4,2	-	-	-	-4,2
11	Знос не виробничих основних засобів	-	-	-	-	-	2,4	+2,4
12	Відхилення амортизації у податковій звітності від амортизації в бухгалтерському обліку	-	-	-	-	2,7	-	-2,7
13	Разом	60,4	45,0	78,2	109,8	2,7	2,4	+46,7
14	Розрахункові відхилення прибутку та його складових у податковій звітності	15,4	-	-	31,6	0,3	-	+46,7 (15,4+31,6-0,3)

тис.грн.

Вплив показників на оподатковуваний прибуток можна продемонструвати на прикладі ДП „Чортківлігосп” (табл.3.4).

Таблиця 3.4.

Вплив зміни величини валових доходів і валових витрат на оподатковуваний прибуток ДП „Чортківлігосп”

тис.грн.						
№ №	Показники	Дані бухгалтерського обліку	Коригування на відхилення за факторами впливу	Розрахункові показники оподатковувального прибутку	Фактичні показники податкового обліку	Відхилення фактичних показників від розрахункових
1	2	3	4	5	6	7
1	Валові доходи	625,1	+15,4	640,5	640,5	-
2	Валові витрати	488,5	-31,6	456,9	490,2	+33,3
3	Амортизація	20,4	+0,3	20,7	20,7	-
4	Оподатковуваний прибуток	116,2	+46,7	162,9	129,6	-33,3

Аналіз даних графі 7 табл.3.4 показує, що в цілому оподатковуваний прибуток, відображений у рядку 36 Декларації про прибуток підприємства, менше за його розрахункову суму на 33,3 тис. грн. До того ж прибуток до оподаткування було занижено через завищення валових витрат на цю суму.

Під час аналізу факторів впливу, їх оцінки і напряму впливу на оподатковуваний прибуток, наведених у табл.3.4, помилок не виявлено.

У процесі додаткової перевірки податкового обліку прибутку встановлено, що у I кварталі підприємство придбало необоротні активи, значну частину яких (на суму 33,3 тис. грн.) в експлуатацію не передано. Під час складання відомостей вартість цих необоротні активи до залишків на кінець періоду помилково не включено. Після виправлення цієї помилки загальна сума перевищення залишків матеріальних ресурсів збільшиться на 33,3 тис. грн., відповідно значення рядка 13 Декларації про оподаткування прибутку підприємства, рядка 32 Декларації про оподаткування прибутку підприємства (загальна сума валових витрат) зменшиться на 33,3 тис. грн., а значення рядка 36 Декларації про оподаткування прибутку підприємства (оподатковуваний прибуток) збільшиться.

Перевірку Декларації про оподаткування прибутку підприємства завершено. Підприємство цілком може бути впевненим у достовірності одержаного результату.

Внутрішньогосподарський контроль за нарахуванням і сплатою платежів спрямований не тільки на визначення достовірності й точності розрахунків. На нашу думку, складовою частиною контролю має бути аналіз впливу платежів на господарську діяльність і перш за все на інвестиційну діяльність підприємства в даний час і на перспективу.

3.3. Аудит розрахунків з бюджетом та шляхи його удосконалення

У сучасних умовах аудит можна трактувати як незалежний контроль, який здійснюється відповідними організаціями, а також внутрішніми аудиторськими службами.

Основне його завдання – перевірка і підтвердження достовірності бухгалтерських документів і звітів з метою активізації економічної діяльності шляхом підвищення ефективності управління підприємством і насамперед поліпшення його внутрішнього контролю [68].

Аудиторська палата України рішенням № 73 затвердила систему національних нормативів аудиту, яка визначає діяльність аудиторів у всіх сферах і є основою розвитку аудиторської діяльності в Україні, а також враховують особливості вітчизняної системи обліку [3].

В цьому зв'язку важливе значення має точне визначення аналітичних процедур в аудиті. Суть їх полягає у виявленні, аналізі та оцінці показників і тенденцій, а також співвідношень між показниками фінансової діяльності суб'єкта господарювання, що перевіряється.

Дослідження показало, що аудиторські процедури можна здійснювати як шляхом детальної перевірки правильності відображення в бухгалтерському обліку оборотів і сальдо за рахунками, так і шляхом аналізу та оцінки одержаної аудитором інформації, дослідження важливих фінансових та інших

показників підприємницької структури, що перевіряється, особливо їх незвичайних відхилень від очікуваних значень, а також виявлення причин їх викривлень.

Ретельне виконання аудиторських процедур має значний вплив на якість аудиту, що, на наш погляд, передбачає рівень, повноту, достатність, порядок виконання аудиту і є досить важливою умовою ефективності аудиторської діяльності.

Аудиторська діяльність здійснюється за трьома напрямками:

- внутрішньогосподарський аудит;
- незалежний аудит;
- аудит державний.

Комплексну характеристику аудиту подано у вигляді рис.3.1:



Рис.3.1. Комплексна характеристика аудиту

Державний аудит є необхідною формою захисту інтересів власників підприємств і держави від навмисного викривлення в звітності показників підприємницької діяльності [87]. Обсяги державного аудиту чітко визначені в законі. Державний аудит є моральним стимулом для чесної роботи господарського об'єднання. Розуміння того, що всі записи і звіти будуть перевірені державними аудиторами, змушують службовців підприємства акуратно і чітко вести облік і складати звітність про господарську діяльність.

Здійснюється аудит після завершення звітного періоду і відображення діяльності підприємства у бухгалтерському обліку і звітності. Сутність аудиторського контролю як однієї з форм фінансово-господарського контролю полягає в експертній оцінці фінансово-господарської діяльності підприємства за даними бухгалтерського обліку, балансу і звітності, а також в аудиторських послугах з питань обліку, звітності, внутрішньогосподарського аудиту.

Державний аудит, як правило, виступає у формі податкового аудиту. Його необхідність зумовлена тим, що держава зацікавлена в точних і своєчасних розрахунках з бюджетом та іншими фінансовими інститутами. Необхідно враховувати і те, що за останні роки поширилася тенденція до зростання кількості збиткових підприємств, які в декларації про прибуток відображають від'ємне значення. Це перш за все підприємства сфери торгівлі, громадського харчування та послуг, які мають не менше 50 відсотків готівкового обороту в загальному валовому доході.

Систематизація виявлених порушень при аудиті збиткових та малоприбуткових підприємств дає підстави зробити висновок, що неточності в бухгалтерській звітності обумовлені: неправомірним віднесенням на валові витрати курсових різниць за простроченими та несплаченими угодами, витрат на оренду майна; неправильним відображенням приросту (убутку) балансової вартості товарів; неправомірним віднесенням сум до податкового кредиту без підтверджуючих документів (податкової накладної).

Ключовим питанням державного аудиту є визначення показників, що характеризують формування загальної суми прибутку. Аудитор насамперед має

оцінити вплив прогресивних факторів на його формування, мається на увазі зниження собівартості продукції, підвищення якості і поліпшення асортименту продукції. Виявляються фактори, які не є заслугою підприємства, такі, як завищення цін, тарифів, порушення встановлених стандартів та інші [87].

При перевірці правильності визначення фінансових результатів діяльності підприємства, перш за все величини одержаного прибутку і розрахунку платежів до бюджету аудитор повинен перевірити правильність і своєчасність складання Балансу [60], Звіту про фінансові результати [46], Звіту про рух коштів, Звіту про власний капітал. Однак насамперед слід встановити відповідність даних аналітичного обліку оборотам і залишкам із рахунків синтетичного обліку у головній книзі, оборотній відомості за синтетичними рахунками і балансу. Перевірка ідентичності даних синтетичного і аналітичного обліку в умовах автоматизованої системи обліку здійснюється в автоматичному режимі. При цьому кожна стаття балансу має бути проінвентаризована і підтверджена актами звірки, довідками тощо.

Аудиторська перевірка здійснюється у відповідності із загальноприйнятими аудиторськими стандартами, які передбачають планування і проведення аудиту таким чином, аби отримати надійну гарантію того, що баланс складений правильно і у відповідності із загальноприйнятими принципами обліку.

При перевірці фінансових результатів аудитор з'ясовує правильність визначення чистого доходу (виручки) від реалізації продукції, товарів, робіт, послуг. Для цього слід від доходу (виручки) відняти податок на додану вартість, акцизний збір, інші вирахування з доходу. Відтак чистий дохід порівнюють із собівартістю продукції, товарів, робіт, послуг і встановлюють валовий прибуток (збиток).

Валовий прибуток (збиток) коригується на інші операційні доходи, адміністративні витрати, витрати на збут та інші операційні витрати після визначення фінансових результатів від операційної діяльності (прибуток чи збиток), які, у свою чергу, коригуються на такі показники: дохід від участі в

капіталі, інші фінансові доходи, фінансові витрати, втрати від участі в капіталі, інші витрати.

Після визначення прибутку (збитку) від звичайної діяльності, підлягають перевірці доходи і витрати від надзвичайної діяльності. Віднявши від останніх податки з надзвичайного прибутку, визначають чистий прибуток (збиток). При цьому елементами операційних витрат є: матеріальні витрати, витрати на оплату праці, відрахування на соціальні заходи, амортизаційні відрахування, інші операційні витрати.

Сучасний стан розвитку незалежного аудиту свідчить про те, що він знаходиться на стадії свого становлення, тому підвищення якості аудиту вимагає, в першу чергу, подальшого розвитку законодавчої бази аудиту [17]. Головним питанням є створення і прийняття на державному рівні концепції розвитку аудиту, в якій повинні бути визначені принципи нормативного регулювання і саморегулювання аудиту, питання атестації та ліцензування, підготовки фахівців, розробки, впровадження та застосування аудиторських стандартів, узгодженості національних і міжнародних стандартів, контролю якості аудиту, відповідальності аудитора [68].

Необхідно зазначити, що на сьогодні відсутні серйозні методичні розробки з проведення незалежного аудиту. Невеликі та середні аудиторські фірми й аудитори, які працюють самостійно, основну увагу приділяють тільки правилам складання аудиторського висновку, прагнучи знайти компроміс між бажанням замовника одержати позитивний аудиторський висновок і бажанням аудиторської фірми захистити себе від можливих претензій.

Ведення господарської діяльності в умовах ринку зумовило виникнення внутрішньогосподарського аудиту, організованого власниками акціонерних товариств, концернів, корпорацій. Внутрішньогосподарський аудит призначений для виживання в конкурентній боротьбі за ринки збуту, тому на підприємствах створюються підрозділи, які відповідають за формування, координацію і виконання внутрішнього аудиту [68].

Внутрішньогосподарський аудит – це система контролю за активами та пасивами підприємства. Його цілі – перевіряти відповідність діючого контролю політиці підприємства, аналізувати ситуації ризику і запобігати банкрутству, використовувати ноу-хау для збільшення прибутку й ефективності нової технології та вживати інших заходів, що сприяють розвитку підприємства у фінансовому бізнесі.

Систему внутрішньогосподарського аудиту можна визначити як політику і заходи підприємства, спрямовані на попередження, виявлення і виправлення суттєвих помилок та відхилень від норм, які можуть з'явитись у фінансових звітах. При цьому основоположні концепції аудиту передбачають, що саме адміністрація, а не аудитор повинна встановити належну систему контролю і забезпечити її функціонування. Це відповідає загальному концептуальному підходу, згідно з яким адміністрація, а не аудитор несе відповідальність за підготовку фінансової звітності відповідно до прийнятих бухгалтерських норм. У зв'язку з цим адміністрація підприємства має розробити таку систему внутрішньогосподарського аудиту, яка б могла забезпечити достатню впевненість у тому, що фінансова звітність представлена об'єктивно.

Сьогодні вже немає сумніву в доцільності впровадження внутрішньогосподарського аудиту на підприємствах України. Система внутрішньогосподарського аудиту об'єктивно існує на будь-якому підприємстві. Питання лише в тому, в якому вигляді і наскільки вона ефективна. Відповідно до Закону України „Про господарські товариства” контроль за організацією систем бухгалтерського обліку і внутрішньогосподарського аудиту покладено на керівництво підприємства. Крім того, головний бухгалтер нарівні з керівником підприємства несе відповідальність за порушення правил і положень, що регламентують здійснення обліку і складання звітності, тому він також здійснює функції контролю на підприємстві особисто і через працівників бухгалтерії.

На нашу думку, внутрішньогосподарський аудит – це сукупність форм і методів контролю, здійснюваного керівництвом підприємства і

регламентованого внутрішніми документами, за дотриманням встановленого порядку здійснення бухгалтерського обліку і контролю з метою реального відображення результатів фінансової діяльності.

Внутрішньогосподарський аудит, як справедливо підкреслює цілий ряд авторів, не може підміняти внутрішньогосподарського контролю [2, 12, 8, 17, 21]. На нашу думку, внутрішньогосподарський аудит – це вища форма контролю за результатами господарської діяльності, її призначення не допустити помилок в обліку та визначенні результатів, які б з тих чи інших незалежних від підприємства причин могли викривити результати діяльності підприємства. Тому як окрему службу внутрішньогосподарський аудит слід організовувати на великих підприємствах недержавної форми власності.

На дрібних і середніх підприємствах його функції можуть виконувати окремі компетентні посадові особи, та в цьому разі для здійснення внутрішньогосподарського аудиту потрібні детально розроблені методичні матеріали. Мається на увазі, що ці посадові особи могли б у будь-який момент виявити негативні відхилення в діяльності підприємства і лише після цього здійснювати детальніші дослідження причин вказаних відхилень. Тобто питання форми організації служби внутрішньогосподарського аудиту на конкретному підприємстві має вирішуватися власником або керівником залежно від мети і завдань, поставлених перед цією службою.

Безпосередньо функції внутрішньогосподарського аудиту визначаються керівництвом підприємства, разом з тим можна виділити такі типові його функції:

- перевірка дотримання законів та інших підзаконних актів;
- перевірка системи бухгалтерського обліку та внутрішньогосподарського контролю;
- перевірка наявності, стану і забезпечення збереження майна підприємства;
- перевірка правильності визначення обсягу одержаного прибутку;

- перевірка правильності визначення і своєчасності сплати податку на прибуток, відрахувань до соціальних фондів;
- перевірка правильності розрахунку податкових зобов'язань з податку на додану вартість, акцизного збору;
- розробка рекомендацій щодо поліпшення системи бухгалтерського обліку і внутрішньогосподарського контролю.

Конкретне наповнення функцій внутрішньогосподарського аудиту зумовлене також особливостями економічного суб'єкта, вимогами його керівництва або власників. Можна виділити такі об'єкти внутрішньогосподарського аудиту: стан активів підприємства; фінансова стійкість і платоспроможність; якість ведення бухгалтерського обліку; підготовка податкової звітності; контроль достовірності фінансової звітності; дотримання платіжної і розрахункової дисципліни.

Методичні прийоми внутрішньогосподарського аудиту базуються на тих же принципах, що й інші види аудиту. До їх числа слід віднести: аналіз, синтез, дедукцію, індукцію, інвентаризацію, обстеження, порівняння. Що ж до технічних прийомів виконання аудиту, то тут можна застосовувати експертні оцінки, розрахунок коефіцієнтів, індексів, розробку математичних моделей.

При цьому основними завданнями внутрішньогосподарського аудиту доцільно вважати:

- перевірку ефективності і достовірності застосовуваних на підприємстві форм і методів обліку;
- оцінку правильності первинної реєстрації господарських фактів і їх відображення на бухгалтерських рахунках;
- формування фінансової звітності;
- контроль за станом розрахунків підприємства з бюджетом, банками, страховими компаніями;
- аналіз і діагностику фінансового стану підприємства;
- видачу рекомендацій для прийняття рішень з поліпшення системи управління підприємством.

Результати проведення внутрішньогосподарського аудиту слід оформляти відповідними актами або доповідними записками. Проте тут слід враховувати, що в сучасних умовах дуже важливе значення має те, що кожне підприємство може самостійно обирати сприятливу для себе облікову політику, за допомогою якої воно впливатиме на рівень витрат і фінансові результати, формуватиме необхідні резерви, оптимізуватиме податковий тиск. Облікова політика, розроблена фахівцями підприємства, має бути затверджена наказом керівника підприємства до початку фінансового року і замінюватися протягом цього року не може.

Правильний вибір облікової політики, а відповідно і ведення бухгалтерського обліку дає змогу підприємству оптимізувати як результати фінансової діяльності, так і суму сплачених податків, в першу чергу тих, для яких базою оподаткування є прибуток.

Фактори, що впливають на величину витрат і фінансові результати діяльності підприємства, є по суті елементами облікової політики. Зокрема, порядок нарахування амортизації основних засобів і нематеріальних активів, облік величини зношення малоцінних та швидкозношуваних предметів, система обліку і метод оцінки виробничих запасів, порядок обліку витрат на виробництво, калькулювання собівартості продукції, метод оцінки незавершеного виробництва, визначення вибору від реалізації продукції та багато інших.

Висновки до розділу 3

Ефективне здійснення управління діяльністю підприємства в сучасних умовах вимагає постійної уваги і вдосконалення системи аналізу і аудиту розрахунків. Проведене дослідження привело до таких результатів.

Методами аналізу розрахунків є ретроспективний, оперативний і перспективний. Складність аналізу розрахунків з бюджетом полягає в тому, що

вони не є активами і не є капіталом, а зобов'язаннями, які залежать від рівня використання активів і капіталу.

Розробка організаційно-інформаційної моделі аналізу розрахунків з бюджетом передбачає вибір об'єктів, суб'єктів аналізу, обґрунтування методологічного апарату, окреслення системи показників, визначення джерел інформації, максимізацію їх повноти та достовірності.

Об'єктами аналізу розрахунків з бюджетом є валовий дохід, валові витрати, прибуток. Особливості господарської діяльності в торгівлі полягає в тому, що розміри одержуваного прибутку як за бухгалтерським обліком, так і за податковим обліком можуть співпадати. Тому при аналізі факторів, які вплинули на величину одержуваного прибутку і платежів до бюджету, може використовуватись один з найефективніших і водночас найпростіших методів фінансового аналізу, який використовується для оперативного і стратегічного планування прибутку і платежів до бюджету. Він дає змогу відслідкувати залежність фінансових результатів від витрат і обсягів виробництва.

В сучасних умовах пріоритетне значення повинно надаватись внутрішньогосподарському контролю розрахунків з бюджетом. Складність економічних взаємозв'язків господарських структур в умовах ринку, а також зміна функцій держави в управлінні економікою сприяли перетворенню внутрішньогосподарського контролю як універсального інструменту оцінки управлінських рішень. Ефективність управління все більшою мірою залежить від врахування швидких і непередбачуваних змін зовнішнього середовища кон'юнктури і прямих споживачів, з одного боку, та раціонального використання ресурсів підприємства – з іншого.

У визначенні розміру зобов'язань за платежами до бюджету важливе значення має аудит, особливо внутрішньогосподарський аудит, сутність якого полягає, на нашу думку, у виявленні, аналізі та оцінці показників і тенденцій, а також співвідношень між показниками фінансової діяльності суб'єкта господарювання, що перевіряється. Аудиторські процедури являють собою

різновид перевірок фінансової інформації шляхом проведення досліджень і порівняння даних і тенденцій.

Проведене дослідження показало, що на сьогодні найактуальнішою проблемою є завдання оптимізації прибуткового оподаткування юридичних осіб у загальному вигляді і створення на цій основі іманентної сучасним економічним умовам методології та єдиної методики обчислення податків.

ВИСНОВКИ

Проведене дослідження обліку і аудиту розрахунків з бюджетом дало можливість здійснити теоретичне узагальнення та сформулювати обґрунтовані положення щодо удосконалення облікових та аудиторських процедур при визначенні податкових зобов'язань підприємств. За результатами проведеного дослідження сформульовано такі висновки:

Економічна сутність категорії платежів до бюджету та їх розглядається як елемент фінансової системи держави, що забезпечує створення, розподіл та споживання валового внутрішнього продукту. Платежі до бюджету є об'єктивним явищем економічного життя та важливим інструментом регулювання економічних і соціальних процесів в державі.

Облік і аудит розрахунків з бюджетом займають важливе місце в системі облікової інформації. Це набуло ще більшої актуальності у зв'язку з прийняттям нового законодавства щодо даних розрахунків, та при визначенні показників фінансової і податкової звітності, що вимагає додаткових розрахункових операцій для визначення бази оподаткування і податкових зобов'язань.

В сучасних умовах, коли існують паралельно бухгалтерська і податкова звітності, актуальним є пошук шляхів зближення податкових і бухгалтерських реєстрів, що дасть змогу значно знизити затрати на облік і суттєво поліпшити облікову інформацію. Для цього, на нашу думку, потрібно: об'єкт оподаткування визначати виключно на основі чинної бухгалтерської інформації без додаткових розрахунків; використовувати єдині правила обчислення фінансових результатів для потреб оподаткування; ліквідувати виписку податкових накладних, а використовувати дані бухгалтерського обліку, які накопичуються у вигляді оборотів за рахунками відповідного класу протягом звітного періоду.

Важливим інструментом управління фінансовою діяльністю підприємства є аналіз і аудит розрахунків з бюджетом. Об'єктами аналізу розрахунків з

бюджетом є валовий дохід, валові витрати, прибуток. Тому при аналізі факторів, які впливають на величину одержуваного прибутку і платежів до бюджету, може використовуватись метод операційного аналізу, за схемою: „Витрати – обсяг – прибуток”. Він дає змогу відслідкувати залежність фінансових результатів від витрат і обсягів виробництва.

Обґрунтовано та визначено напрямки удосконалення аналізу фінансової і податкової звітностей в Україні на сучасному етапі: перегляд об'єктів аналізу; розробка нових, пріоритетних напрямків аналізу; удосконалення системи показників аналізу фінансової і податкової звітностей, шляхом застосування певної кількості коефіцієнтів та використання загальноприйнятих в міжнародній практиці назв і умовних позначень показників.

В умовах стандартизації та гармонізації обліку і звітності необхідним є удосконалення оперативного, ретроспективного і стратегічного аналізу розрахунків з бюджетом на підприємствах з використанням організаційно-інформаційної моделі.

Удосконалення внутрішньогосподарського аудиту розрахунків з бюджетом повинно здійснюватися з використанням нової класифікації аудиторських дій, що дозволяє певним чином доповнити теоретичні засади аудиту і підвищити його ефективність.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Атамас П.Й. Управлінський облік: [навчальний посібник] / П.Й. Атамас. - К.: Центр навчальної літератури, 2006. - 440 с.
2. Аудит і аудиторська діяльність // Л.С.Шатковська, В.М.Жук, В.К.Савчук та ін.; За ред. Л.С.Шатковської. –К.: Урожай, 1996. –256 с.
3. Аудит: Практ. пособие /А.Кузьминский, Н.Кужельный, Е.Петрик, В.Савченко и др.; Под. ред. А.Кузьминского. –К.: Учетинформ, 1996. –283с.
4. Баранчеев В. Стратегический анализ: технология, инструменты, организация / В. Баранчеев // Проблемы теории и практики управления. - 1998. -№5.
5. Бернстайн Л.А. Анализ финансовой отчетности: теория, практика и интерпретация / Л.А. Бернстайн. Пер.с англ. -М.; Финансы и статистика, 1996. - 624с.
6. Білуха М.Т. Курс аудиту: підручник / М.Т. Білуха. – К.: Вища школа, 2005.– 537 с.
7. Білуха М.Т., Микитенко Т.В. Фінансовий контроль: підручник / М.Т. Білуха, Т.В. Микитенко. – К.: Українська академія оригінальних ідей, 2005. – 886 с.
8. Богомоллов А.М. Внутренний аудит. Организация и методика проведения / А.М. Богомоллов, Н.А. Голощапов. -М.: Экзамен, 1999. -192с.
9. Бутинець Ф. Ф. Бухгалтерський фінансовий облік: підручник для студентів спеціальності «Облік і аудит» вищих навчальних закладів. / За ред. проф. Ф. Ф. Бутинця. - [7-ме вид., доп. і перероб.] - Житомир : ПП "Рута". 2006. - 832с.
10. Бутинець Ф.Ф. Аудит : підручник [для студ. ВНЗ]. - Вид. 3-те, [перероб. та доп.] / Ф.Ф. Бутинець. - Житомир : ПП Рута, 2006. - 512 с.
11. Вареня В. Рекомендації щодо гармонізації бухгалтерського і податкового обліку у страховиків, що здійснюють страхування інше, ніж

страхування життя [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://forum.liga.net/Messages.asp?did=54438>. – Заголовок з екрану.

12.Василик О.О. Відображення сум ПДВ у фінансовій звітності // Фінанси України. - 2001. - № 6. - С. 103-105.

13.Воляник Н.В., Колісник М.П. Відмінності податкового, фінансового та управлінського обліку / Н.В. Воляник, М.П. Колісник // Науковий вісник Національного лісотехнічного університету. – 2005. – Вип. 15.3. – С. 197-198.

14.Гнатів О. Облікова політика щодо розрахунків підприємств і формування її елементів /О. Гнатів // Економічні науки: Серія «Облік, фінанси, кредит». - 2009. – № 5. - С. 48-56.

15.Голов С.Ф. Управленческий учет / С.Ф Голов.-Х.: Фактор,2009. - 786 с.

16.Должанський М.І. Бухгалтерський облік в Україні / М.І. Должанський, Н.М. Должанський. – Львів: ЛБІ НБУ, 2003. – 494 с.

17.Дорош Н.І. Аудит: методологія і організація / Н.І. Дорош. -К.: Т-во “Знання”, КОО, 2001. - 402с.

18.Дорош Н.І. Складові елементи системи внутрішнього контролю / Н.І. Дорош // Вісник Тернопільської академії народного господарства. - 2004. – Вип.6. - С.120-132.

19.Дудко В.П. Державний фінансовий контроль: навч. посібник / В.П. Дудко. – Чернівці: Прут, 2005. – 483 с.

20.Ефимова О.В. Финансовый анализ. -2-е изд., перераб.и доп. -М.: Бухгалтерский учет, 1998. -320с.

21.Завгородний В.П. Бухгалтерский учет, контроль и аудит в системе управления предприятием. -Ваклер: ДИ-КСИ, 1997. -976с.

22.Завгородній В.П. Автоматизація бухгалтерського обліку, контролю, аналізу та аудиту / В.П. Завгородній. – К.: А.С.К., 2008. – 768 с.

23.Задорожний З. В. Податковий облік: навчальний посібник. / Задорожний З. В. Гуцул Г. І., Лещишин Л. Г. – Тернопіль : Економічна думка, 2005, С. 6–10.

24. Закон України від 16.07.99р. №996-ХІУ "Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні"

25. Інструкція по бухгалтерському обліку податку на додану вартість, затверджена наказом Міністерства фінансів України від 01.07.97 р. № 141 (зі змінами та доповненнями)

26. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань та господарських операцій підприємств і організацій, затверджена наказом Міністерства фінансів України від 30.11.99р. №291.

27. Калюга Є.В. Фінансово-господарський контроль у системі управління: монографія / Є.В. Калюга. – К.: Ельга, Ніка-Центр, 2002. – 360 с.

28. Качалин В. В. Финансовый учет и отчетность в соответствии со стандартами. GAAP. -2-е изд. -М.: Дело.1998. -432с.

29. Керімов В. Э. Бухгалтерський облік на виробничому підприємстві: підручник / В. Э. Керімов. – [4-е вид., зм. і доп.] - М.: Видавничо-торгівельна корпорація "Дашков і Ко", 2004. - 580 с.

30. Кожин В.Я. Бухгалтерский и налоговый учет: управление прибылью / В.Я. Кожин. – М.: Издательство "Экзамен", 2005. – 416 с.

31. Кондраков Н. П. Бухгалтерський облік : [навчальний посібник] / Н. П. Кондраков - М. ИНФРА-М, 2003. - 560 с.

32. Конституція України: Прийнята на п'ятій сесії Верховної Ради України 28 червня 1996 р. -К.: Преса України, 1997. -80 с.

33. Крисоватий А.І. Податкова система : навчальний посібник / А. І. Крисоватий, О.М. Десятнюк. - Тернопіль: Карт-Бланш, 2004. - 331 с.

34. Кужельний М.В. Контроль фінансової звітності та правильності її складання: навч.-методич. посіб. / М.В. Кужельний, Є.В. Калюга, О.В. Калюга. – К.: Ельга, Ніка-Центр, 2001. – 240 с.

35. Кулаковська Л.П. Організація і методика аудиту : навч. посібн. / Л.П. Кулаковська, Ю.В. Піча. - Вид. 2-ге. - К.: Вид-во "Каравела", 2005. - 560 с.

36.Ловінська Л. Розрахунок податкових різниць за даними бухгалтерського обліку // Вісник податкової служби України, берез. 2007 р., – № 11 (438), – С. 32.

37.Лучко Н.Р. Бухгалтерський облік в управлінні бізнесом: зарубіжний досвід / Н.Р. Лучко. -К.: Облікінформ. 1997. -144с.

38.Меліхова Т. О. Оцінка якості та ефективності аудиту податків / Т. О. Мелехова, С. Я. Салига // Інвестиції: практика та досвід. – 2010. – № 1. – С. 34-38.

39.Методичні рекомендації по застосуванню реєстрів бухгалтерського обліку, затверджені наказом Міністерства фінансів України від 29.12.2000р. № 356.

40.Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку 1997. Повний текст усіх Міжнародних стандартів бухг. обліку станом на 1 січня 1997 року. Пер.з англ. За ред. С.Ф.Голова. -К.: Федерація професійних бухгалтерів і аудиторів України, 1998. -736 с.

41.Мюллер Г., Гернон Х., Миик Г. Учет: международная перспектива: Пер.с англ. -М.: Финансы и статистика, 1996. -136с.

42.Нападовська Л.В. Внутрішньогосподарський контроль в ринковій економіці: монографія / Л.В. Нападовська. – Дніпропетровськ: Наука і освіта, 2000.–224 с.

43.Нападовська Л.В. Управлінський облік: підруч. для студ. вищ. навч. закл / Л.В. Нападовська. - К.: Книга, 2004.- 544с.

44.Нашкерська В.Г., Фінансовий облік / В.Г. Нашкерська. - К: Кондор, 2005. - 387 с.

45.Немченко В. В. Практичний курс внутрішнього аудиту. підручник / В. В. Немченко, В. В. Хомутенко, А. В. Хомутенко ; [під ред. В. В. Немченко]. – К. : Центр учбової літератури, 2008. – 240 с.

46.Озеров И.Х. Основы финансовой науки. -Вып. 1. Учение об обыкновенных доходах. -М.: Типография Т-ва И.Д.Вытина, 1908. -530 с.

47.Павлюк К.В. Фактори, що впливають на доходи державного бюджету / К.В. Павлюк, О.О. Василик // Вісник Київського національного університету імені Тараса Шевченка. Економіка. - 2000. - № 45. -С. 32-34.

48.Палій В. Ф. Теорія бухгалтерського обліку / В. Ф. Палій, Я. В. Соколов. - М. : Фінанси і статистика, 2004. - 279 с

49.Панасюк В. М. Податковий облік: організація, нормативне забезпечення, податкові розрахунки, звітність : навчальний посібник. / Панасик В. М., Ковальчук Є. К. Бобрівець С. В. – Тернопіль : Астон, 2003, С. 22–26.

50.План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, затверджений наказом Міністерства фінансів України від 30.11.99р. №291

51.Плахтій Т.Ф. Розрахунки за податком на додану вартість на сільськогосподарських підприємствах - суб'єктах спеціального режиму оподаткування: організаційні та методичні засади обліку / Т.Ф. Плахтій // Облік і фінанси АПК. - 2011. - № 4. - [Електронний ресурс]. - Режим доступу: http://www.nbuv.gov.ua/portal/soc_gum/oif_apk/2011_4/13_plaht.pdf

52.Податковий кодекс України від 02.12.2010 р. №2755-VI.

53.Подуражня Ю. Організаційні аспекти податкового обліку розрахунків з бюджетом та позабюджетними фондами / Ю. Подуражня [Електронний ресурс]. – Режим доступу: www.nbuv.gov.ua/portal/Soc_Gum/Evu/2009.../Poduragnya.pdf.

54.Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 "Загальні вимоги до фінансової звітності", затверджене наказом Міністерства фінансів України від 31.03.99р. № 87.

55.Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 10 "Дебіторська заборгованість", затверджене наказом Міністерства фінансів України від 8.10.99р. №237, із змінами.

56.Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 11 "Зобов'язання", затверджене наказом Міністерства фінансів України від 31.01.2000р. №20

57. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 15 "Дохід", затверджене наказом Міністерства фінансів України від 29.11.99р. №290.

58. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 "Витрати", затверджене наказом Міністерства фінансів України від 31.12.99р. №318.

59. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 17 "Податок на прибуток", затверджене наказом Міністерства фінансів України від 25.02.2000р. №39

60. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 2 "Баланс", затверджене наказом Міністерства фінансів України від 31.03.99р. №87.

61. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 25 "Фінансовий звіт суб'єкта малого підприємництва", затверджене наказом Міністерства фінансів України від 25.02.2000р. №39.

62. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 3 "Звіт про фінансові результати", затверджене наказом Міністерства фінансів України від 31.03.99р. №87.

63. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 7 "Основні засоби", затверджене наказом Міністерства фінансів України від 27.04.2000р. №92.

64. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 8 "Нематеріальні активи", затверджене наказом Міністерства фінансів України від 18.10.99р. №242.

65. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 9 "Запаси", затверджене наказом Міністерства фінансів України від 20.10.99р. №246, із змінами.

66. Пушкар М.С. Фінансовий облік: підручник / М.С. Пушкар. - Тернопіль : Вид-во "Карт-Бланш", 2002. - 628 с.

67. Пушкарева В.М. История финансовой мысли и политика налогов. Учеб. пособие / В.М. Пушкарева. - М.: ИНФРА-М. 2006. -192 с.

68. Редько О. Аудит перед викликом третього тисячоліття / О. Редько // Бухгалтерський облік і аудит. – 2001. -№11. –С.49-54.

69. Руденко Л.В. Аналіз фінансово-господарської діяльності підприємства : навч. посібн. [для студ. ВНЗ] / Л.В. Руденко, В.О. Подольська, О.В. Яріш. - К.: НМЦ "Укоопосвіта", 2007.-422 с.

70. Рудницький В.С. Внутрішній аудит: методологія, організація / В.С. Рудницький. – Тернопіль: Економічна думка. 2000. – 104 с.
71. Савченко В.Я. Аудит: навч. посібник / В.Я. Савченко. – К.: КНЕУ, 2002. – 322 с.
72. Севрук В.Т. Анализ прибыли в системе маркетинга. / В.Т. Севрук // Бухгалтерский учет. -2003.-№3.
73. Сисмонд де-Сисмонди Новые начала политической экономии. (перевод Б.О.Эфруси) -М.: 1897. -292с.
74. Смит А. Исследование о природе и причинах богатства народов / А.Смит: Пер. с англ. - М: Соцэкгиз. 1962.
75. Соколовська-Гонтаренко І.Є. Сутність податкового рахівництва і його роль у забезпеченні ефективності оподаткування / І.Є. Соколовська-Гонтаренко // Науковий вісник Національного університету ДПС України (економіка, право). – 2010. – № 2(49) – С. 101-107.
76. Сопко В.В. Бухгалтерський облік капіталу підприємства (власності, пасивів): Навч. посібник. – К.: Центр навчальної літератури, 2006. – 312 с.
77. Сопко В.В. Організація бухгалтерського обліку, економічного контролю та аналізу / В.В. Сопко, В.П. Завгородній. -К.: КНЕУ, 2000. -258 с.
78. Сторожук О.В. Облік та розрахунки в податковій системі України: монографія / О.В. Сторожук, В.М. Мурашко, Є.Ю. Шара / за ред. П.В. Мельника. - Ірпінь: НУДПСУ, 2009. – 210 с.
79. Стуков С.А. Система производственного учёта и контроля / С.А. Стуков. – М.: Финансы и статистика, 2006.- 223 с.
80. Ткаченко Н.М. Бухгалтерський фінансовий облік, оподаткування і звітність : підручник / Н.М. Ткаченко. - К.: Вид-во "Алерта", 2006. - 1080 с.
81. Указ Президента України “Про спрощену систему оподаткування, обліку та звітності суб’єкта малого підприємництва” у редакції від 28.06.99 р. № 746/99.
82. Усач Б.Ф. Контроль і ревізія: підручник / Б.Ф. Усач. – К.: Знання-Прес, 2001.–253 с.

83. Хом'як Р. Л. Бухгалтерський облік в Україні : навчальний посібник. – 7-ме вид. доповнене і перероблене. / Хом'як Р. Л., Лемішовський В. І. – Львів : Національний університет «Львівська політехніка», «Інтелект-Захід», 2008. – С. 402–425.

84. Чернелевський Л. М. Аудит. Навчальний посібник / Л. М. Чернелевський, Н. І. Бендера. – К.: Міленіум, 2002. – 465 с.

85. Швець В. Г. Концепція стандартизації та гармонізації обліку і статистики в Україні / В. Г. Швець // Економіка і управління. – 2000. – №4(5) – С. 5-12.

86. Швець В. Г. Перехід системи національного бухгалтерського обліку і статистики на міжнародні стандарти / В. Г. Швець // Статистика України. – 2000. – №11. – С. 11-15.

87. Шевчук В. О. Становлення та розвиток системи державного фінансового контролю в Україні / Шевчук В. О. // Фінанси України. – 2007. – №11. – С. 19-29.

88. Шеремет А. Д. Методика фінансового аналізу. – [3-е изд., перераб. и доп] / А. Д. Шеремет, Р. С. Сайфулин, Е. В. Негашев. – М.: ИНФРА-М, 2001. – 208 с.

89. Шквір В. Д. Інформаційні системи і технології в обліку / В. Д. Шквір, А. Г. Завгородній. – Львів: «Львівська політехніка», 2003. – 267 с.

90. Ямборко Г. Визначення податкових зобов'язань на основі даних бухгалтерського обліку / Г. Ямборко // Бухгалтерський облік і аудит. – 2010. – №11. – С. 24-32.

91. Яругова А. Бухгалтерський облік і моделі організації: висновки досліджень, зроблені для облікової політики Польщі / А. Яругова, В. Новак // Бухгалтерський облік і аудит. – 2005. – №7 – с. 31-34; №9. – 31-34.

92. Яругова А. Управленческий учёт: опыт экономически развитых стран / А. Яругова. – М.: Финансы и статистика, 2001. – 240 с.