МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
ТЕРНОПІЛЬСЬКА АКАДЕМІЯ НАРОДНОГО ГОСПОДАРСТВА

На правах рукопису

УДК 657.1

АДАМИК ОКСАНА ВАСИЛІВНА

ПОДАТКОВІ РОЗРАХУНКИ І ЗВІТНІСТЬ У СИСТЕМІ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ: ОРГАНІЗАЦІЯ ТА МЕТОДИКА ЗДІЙСНЕННЯ

(на прикладі торгівельних підприємств західного регіону України)

Спеціальність 08.06.04 – **Бухгалтерський облік, аналіз та аудит**

Дисертація
на здобуття наукового ступеня
кандидата економічних наук

Науковий керівник –
Лучко Михайло Романович,
к.е.н., доцент

Тернопіль - 2003

ЗМІСТ

ВСТУП 3
РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИЧНІ АСПЕКТИ ПОДАТКОВИХ РОЗРАХУНКІВ ТА ЗВІТНОСТІ У СИСТЕМІ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ 9
1.1. Бухгалтерський облік як основа інформаційного забезпечення оподаткування підприємства 9
1.2. Податкові розрахунки та звітність у системі бухгалтерського обліку 20
Висновки до розділу 1 39
РОЗДІЛ 2. ОРГАНІЗАЦІЯ ТА ОБЛІКОВЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ПОДАТКОВИХ РОЗРАХУНКІВ ТА ЗВІТНОСТІ 41
2.1. Обліковий аспект формування податкового зобов'язання та звітності з податку на прибуток 41
2.1.1. Організація податкових розрахунків з податку на прибуток у системі бухгалтерського обліку 41
2.1.2. Облікове і податкове трактування доходу та його вплив на фінансовий стан підприємства 54
2.1.3. Витрати підприємства і валові витрати: їх розбіжність і взаємозв'язок 68
2.1.4. Податок на прибуток: обліковий і податковий аспекти 92
2.2. Формування податкового зобов'язання та звітності з податку на додану вартість, організація та методологія його обліку 103
2.3. Податкові розрахунки щодо інших податків і зборів: технологія бухгалтерського обліку та звітність 123
Висновки до розділу 2 131
РОЗДІЛ 3. КОНТРОЛЬ ПОДАТКОВИХ РОЗРАХУНКІВ ТА ЗВІТНОСТІ ПІДПРИЄМСТВ В УКРАЇНІ ТА НАПРЯМИ ЙОГО ВДОСКОНАЛЕННЯ 134
3.1. Внутрішньогосподарський контроль податкових розрахунків у системі управління підприємством 134
3.2. Аудит податкової звітності: організація, методика проведення 149
Висновки до розділу 3 165
ВИСНОВКИ 168
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ 171
ДОДАТКИ 191

ВСТУП

Актуальність теми дослідження. Необхідною умовою становлення та розвитку економіки з ринковим механізмом господарювання, забезпечення стабілізації та прискорення темпів її росту є підприємництво. Активна підприємницька діяльність є не тільки одним із найважливіших факторів економічного зростання в країні, а й одночасно загальним показником соціально-економічного розвитку держави. Особливістю сучасного економічного середовища в Україні є те, що воно в недостатній мірі сприяє розвитку підприємництва, характеризується браком джерел фінансування, податковим пригніченням господарської ініціативи підприємств.

Проблема податкового тягаря на підприємства полягає не лише у високих ставках і численності податків, але й у неузгодженості правил оподаткування із методикою бухгалтерського обліку. Це проявляється у фіскальному підході розрахунку доходів і витрат, котрі формують прибуток до оподаткування, відсутності регламентованої методики їх обчислення в бухгалтерському обліку, а також неналагодженості взаємозв'язку податкових органів із платниками податків. Тому дослідження проблем облікового забезпечення податкових розрахунків, формування звітності та їх оптимізації є актуальним і своєчасним як з теоретичної, так і з практичної позиції.

Досліджуючи організаційні та методичні засади здійснення податкових розрахунків, їх облікового забезпечення і контролю автор спирався на авторитетну думку таких вчених як М.Т. Білуха, Ф.Ф. Бутинець, Б.І. Валуєв, З.В. Гуцайлюк, В.П. Завгородній, М.В. Кужельний, Я.Д. Крупка, Ю.А. Кузьмінський, В.О. Ластовецький, В.Г. Линник, Ю.Я. Литвин, М.Р. Лучко, О.І. Малишкін, Є.В. Мних, М.С. Пушкар, В.С. Рудницький, В.Ф. Усач, та ін., які у своїх працях розглядали окремі аспекти здійснення податкових розрахунків та шляхи їх удосконалення. Незважаючи на значні здобутки в дослідженні вказаних проблем, ряд питань потребує уточнення. Потребує вивчення й теоретичного осмислення роль і місце податкових розрахунків в інформаційній системі бухгалтерського обліку; існує нагальна необхідність ви-

роблення практичних рекомендацій вдосконалення методики обліку податкових розрахунків, здійснення контролю податкових взаємовідносин.

Вище зазначене визначило актуальність і практичну значимість дослідження податкових розрахунків і звітності у системі бухгалтерського обліку.

Зв'язок роботи з науковими програмами, планами, темами. Дисертаційна робота виконана відповідно до плану комплексної науково-дослідної теми кафедри обліку і контролю у невиробничій сфері Тернопільської академії народного господарства "Проблеми обліку і контролю у сучасних умовах господарювання" (державний реєстраційний № 0102U002564). Особисто автором розроблено питання вдосконалення податкових розрахунків і звітності.

Мета і завдання дослідження. Мета дисертаційної роботи полягає в раціоналізації організаційних та методичних принципів здійснення податкових розрахунків у системі бухгалтерського обліку та їх контролю, розробці напрямів вдосконалення інформаційного забезпечення обліку оподаткування на основі дослідження теоретичних засад і практичних аспектів податкових взаємовідносин підприємств з бюджетом.

Для досягнення мети дослідження було поставлено такі основні завдання, що мають наукове та практичне значення:

- обґрунтувати економічну сутність податкових розрахунків у системі бухгалтерського обліку;
- знайти оптимальний спосіб формування податкового зобов'язання з податку на прибуток підприємств у системі бухгалтерського обліку;
- розробити критерії узгодження облікової і податкової методик визначення таких економічних категорій як дохід, витрати;
- опрацювати шляхи вдосконалення облікового забезпечення податкових розрахунків у напрямі його спрощення, раціоналізації методичних основ;
- узагальнити основні засади та поглибити методику розробки податкової політики підприємства та аналізу ефективності її впровадження;
- запропонувати шляхи вдосконалення контролю податкових взаємовідносин підприємства з бюджетом.

Об'єктом дослідження є податкові взаємовідносини підприємств з бюджетом, їх облік і контроль.

Предметом дослідження виступають податкові розрахунки і звітність у системі бухгалтерського обліку, їх організація та методика здійснення на торгівельних підприємств західного регіону України.

Методи дослідження включають загальнонаукові та емпіричні прийоми економічної науки. Використані методи *системного аналізу* (при вивченні проблем взаємозв'язку бухгалтерського обліку і податкових розрахунків) та *синтезу* (при виробленні шляхів ліквідації виявлених проблем). Застосовуються методи *порівняння* (в процесі дослідження взаємозв'язку податкових розрахунків із принципами бухгалтерського обліку); *економіко-математичного моделювання* (при розробці податкової стратегії); застосовано *систему показників* та *спосіб відносних різниць* (при аналізі податкової політики підприємства).

У процесі дослідження використані законодавчі акти України та нормативні документи з питань бухгалтерського обліку та оподаткування; дослідження вітчизняних і зарубіжних вчених та практиків з проблем обліку й контролю податкових взаємовідносин. Фактографія дисертації базується на звітній інформації досліджуваних підприємств, відомостях їх первинного, аналітичного та синтетичного обліку; статистичних даних, що стосуються податкових розрахунків та звітності підприємств.

Наукова новизна результатів проведеного дослідження полягає у вдосконаленні теоретичних та методичних засад здійснення податкових розрахунків і формування податкової звітності на підставі даних бухгалтерського обліку, а також розробці практичних рекомендацій щодо підвищення ефективності облікових робіт в процесі розрахунків підприємств з бюджетом. Найсуттєвішими результатами, отриманими особисто автором внаслідок проведеного дослідження, є:

- обґрунтовано економічну сутність податкових розрахунків як технічного прийому бухгалтерського обліку, на відміну від традиційного визначення податкової інформації і притаманних їй методів обробки даних як податкового обліку;

- розроблено спосіб автоматизованого накопичення інформації про податкове зобов’язання з податку на прибуток підприємства, який полягає у застосуванні внутрімашинних рахунків поза системою бухгалтерського обліку і вирізняється від існуючих способів використанням подвійного запису поза Планом рахунків, зручністю та оперативністю формування податкової звітності;
- визначено критерії узгодження моменту визнання доходів і витрат, розрахованих відповідно до податкового законодавства та за принципами бухгалтерського обліку. Вони базуються на погодженні дати виникнення об’єкту оподаткування, обмеженні коригування валових витрат, відмові від податкових методів розрахунку амортизації;
- обґрунтовано доцільність вдосконалення обліку відстроченого податку на прибуток шляхом: а) його зведення до одного активно-пасивного рахунка, що на відміну від існуючого способу накопичення такої інформації дозволить уникнути зайвого аналізу і знизити трудомісткість облікових робіт; б) застосування розробленої моделі та алгоритму розрахунку витрат із податку на прибуток, що включає регістри обліку постійних і тимчасових різниць та формули обчислення таких витрат;
- запропоновано модель мінімізації податку на прибуток при розробці податкової політики підприємства, внаслідок чого визначені фактори скорочення суми вказаного податкового зобов’язання;
- дістала подальший розвиток методика аналізу ефективності впровадженої податкової політики, у зв’язку з чим розроблено показники, що характеризують її ефективність загалом та окремі напрями;
- запропонована методика здійснення аудиту податкової звітності, яка полягає у поетапному її вивченні від загальної оцінки показників декларації до детального аналізу повноти, точності і достовірності відображеного об’єкта оподаткування та розрахунку податкового зобов’язання, і, на відміну від багатьох існуючих, має комплексний характер.

Практичне значення одержаних результатів полягає у виробничій спрямованості теоретико-методичних розробок, можливості підвищення

ефективності облікових робіт щодо здійснення податкових розрахунків, їх контролю торгівельними підприємствами, які придатні також для використання іншими галузями економіки.

Методичні рекомендації здобувача стосовно розробки податкової політики підприємства втілені в господарській діяльності ТОВ "Ровекс" (м. Тернопіль) (довідка № 01-161 від 24.06.2002). СУФВ "Брокінформ" (м. Тернопіль) (довідка № 15-142 від 17.06.2002) і ТОВ "Саяни" (м. Львів) (довідка № 001/03-03 від 17.03.2003 р.) використовують обґрунтований автором спосіб автоматизованого розрахунку податкового зобов'язання і формування податкової звітності з податку на прибуток. На ТОВ "Асторія" (м. Львів) (довідка № 101/03-03 від 17.03.2003 р.) впроваджений алгоритм накопичення інформації про тимчасові і постійні різниці. Результати наукового дослідження дисертанта успішно впроваджені у господарській діяльності підприємств і рекомендовані для використання у галузі торгівлі, що підтверджено відповідними довідками.

Уточнена автором методика співставлення показників Декларації з податку на додану вартість та Декларації про прибуток підприємства була впроваджена у практичній діяльності Державної податкової інспекції у м. Тернополі (довідка № 21/460 від 23.01.2003). Пропозиції з приводу вдосконалення адміністрування податкових взаємовідносин можуть бути використані при реформуванні законодавчої і нормативної бази.

Основні теоретичні висновки і практичні рекомендації дисертанта впроваджені і використовуються у навчальному процесі Тернопільської академії народного господарства, зокрема при викладанні навчальних дисциплін: "Податкові розрахунки і звітність", "Аудит" (тема "Методика проведення аудиту"), "Стратегічний аналіз" (тема "Стратегічний аналіз показників діяльності підприємства"), "Організація інформаційних систем обліку і контролю" (тема "Технологія облікових робіт в умовах АРМ") (довідка Тернопільської академії народного господарства № 124-13/145 від 24.02.2003 р.).

Особистий внесок здобувача. Усі наукові результати, викладені в дисертації, отримано автором особисто. З наукових праць, опублікованих у співавторстві, в дисертації використані лише ідеї та положення, які є результатом особистих здобутків дисертанта. Конкретний внесок здобувача у ці праці вказаний у переліку основних публікацій за темою дисертації.

Апробація результатів дисертації. Основні положення дисертаційної роботи доповідалися та отримали позитивну оцінку і визнання на: науково-практичній конференції "Проблеми гармонізації та стандартизації обліку та аудиту в Україні" (м. Київ, 2000 р.); міжнародній науково-практичній конференції "Україна на порозі XXI століття: економіка, державність" (м. Вінниця, 2000 р.); науково-практичній конференції "Сучасний стан та перспективи розвитку обліку, контролю та аналізу в Україні" (м. Чортків, 2001 р.); міжнародній науково-практичній конференції "Економічні проблеми розвитку будівництва в Україні" (м. Тернопіль, 2001 р.); III-ій міжнародній науково-практичній конференції "Дослідження й оптимізація економічних процесів" (м. Харків, 2001 р.); всеукраїнській науково-практичній конференції "Трансформація системи державного регулювання економіки на завершенні XX століття" (м. Тернопіль, 2001 р.). Основні положення і висновки обговорювалися також на засіданні кафедри обліку і контролю у невиробничій сфері Тернопільської академії народного господарства.

Публікації. Результати проведеного дослідження опубліковані у 13 працях, з яких 6 – у наукових фахових виданнях, 3 – тези науково-практичних конференцій, 2 – у співавторстві. Загальний обсяг публікацій – 4,5 друк. арк., з яких особисто автору належать 3,9 друк.арк., з них 1,9 друк.арк. надруковано у фахових виданнях.

Обсяг та структура дисертаційної роботи. Дисертація складається із вступу, трьох розділів, висновків, виконана на 170 сторінках комп'ютерного тексту, з них: 159 с. – основний текст, у тому числі 23 таблиці, 22 формули і 24 рисунки; 20 с. – список використаних джерел, що містить 222 позиції; 13 додатків на 17 сторінках.

РОЗДІЛ 1
ТЕОРЕТИЧНІ АСПЕКТИ ПОДАТКОВИХ РОЗРАХУНКІВ ТА ЗВІТНОСТІ У СИСТЕМІ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ

1.1. Бухгалтерський облік як основа інформаційного забезпечення оподаткування підприємства

Бухгалтерський облік є важливою частиною економічної науки, оскільки в ньому узагальнюються результати господарської діяльності та відображається поточний фінансовий стан кожного підприємства. Зміни в економіці України призвели до змін у діяльності підприємств, що повинно було знайти адекватне відображення у бухгалтерському обліку. За останні десять років він зазнав значних змін у порівнянні з обліком СРСР, перетворився на міжнародну мову бізнесу і став обов'язковою передумовою успішної діяльності кожного підприємства, оскільки займає важливе місце при інформуванні управлінського процесу.

В умовах командно-адміністративної економіки бухгалтерський облік розуміли як систему безперервного і взаємозв'язаного спостереження, контролю за господарською діяльністю окремого підприємства, організації, установи з метою одержання про них поточних і підсумкових показників. Реформування економіки України та розширення інформаційних потреб суспільства ставлять перед бухгалтерським обліком ширші завдання. Тепер він сприймається не як самоціль, а виступає засобом для досягнення успіху господарської діяльності. Бухгалтерський облік забезпечує систему менеджменту інформацією для прийняття управлінських рішень. Проблемою реформування обліку і його націленістю на забезпечення інформаційних потреб про діяльність підприємства займалися різні вчені, наприклад: Ф.Ф.Бутинець, Б.І. Валуєв, М.В. Кужельний, В.Г. Лінник, М.С. Пушкар та інші.

Як вказує М.С.Пушкар, "бухгалтерський облік є не що інше, як частина загальної інформаційної системи, яка перетворює первинні дані, зафіксовані в документах, в продукт для управління" [175, с. 44].

М.В. Кужельний і В.Г. Лінник підкреслюють: “Бухгалтерський облік – це основа, ядро інформаційного забезпечення. У його системі формується близько 80% усього обсягу інформації щодо діяльності підприємства… Ціль обліку полягає в тому, щоб забезпечити керівництво, відповідні служби та фахівців підприємства необхідними достовірними даними для управління” [128, с. 21].

Б.І. Валуєв відмічає: “Він [бухгалтерський облік] є штучно створеною інформаційною системою, економічною моделлю підприємства, що побудована відповідно до процесу кругообігу капіталу”[197, с. 16]. Водночас, зауважує вчений, бухгалтерський облік є частиною, підсистемою загальної інформаційної системи підприємства.

Як зазначає Ф.Ф.Бутинець, система бухгалтерського обліку є підсистемою більш складного утворення – системи управління. Бухгалтерський облік може розглядатись як елемент системи більш високого порядку – господарської інформаційної системи, яка генерує та інтерпретує всю базу інформаційного потоку, надану різними системами для ефективного управління [160, с. 15].

Таким чином, узагальнюючи викладені вище визначення відомих науковців, можна стверджувати, що бухгалтерський облік як інформаційна система є складовою частиною загальногосподарської інформаційної системи і має на меті задоволення інформаційних потреб про діяльність підприємства як господарської одиниці, необхідних для управління підприємством. Бухгалтерський облік як інформаційна система характеризується інформаційними спрямованими потоками, що графічно можна відобразити на рис. 1.1.

Рис. 1.1. *Система бухгалтерського обліку в загальній інформаційній системі [160, с. 16]*

Фіксуючи на вході в інформаційну систему факти про господарську діяльність підприємства, бухгалтерський облік усередині системи реєструє, систематизує та узагальнює інформацію про власний предмет за допомогою властивих йому елементів методу. Предметом бухгалтерського обліку, як стверджує М.С. Пушкар, "... є не самі об'єкти (активи і пасиви) в їх фізичному розумінні, а інформація про них, яка корисна для управління" [175, с. 40].

У зв'язку з цим інформацію можна поділити на вхідну, проміжну і вихідну (графічно зображено на рис. 1.2).

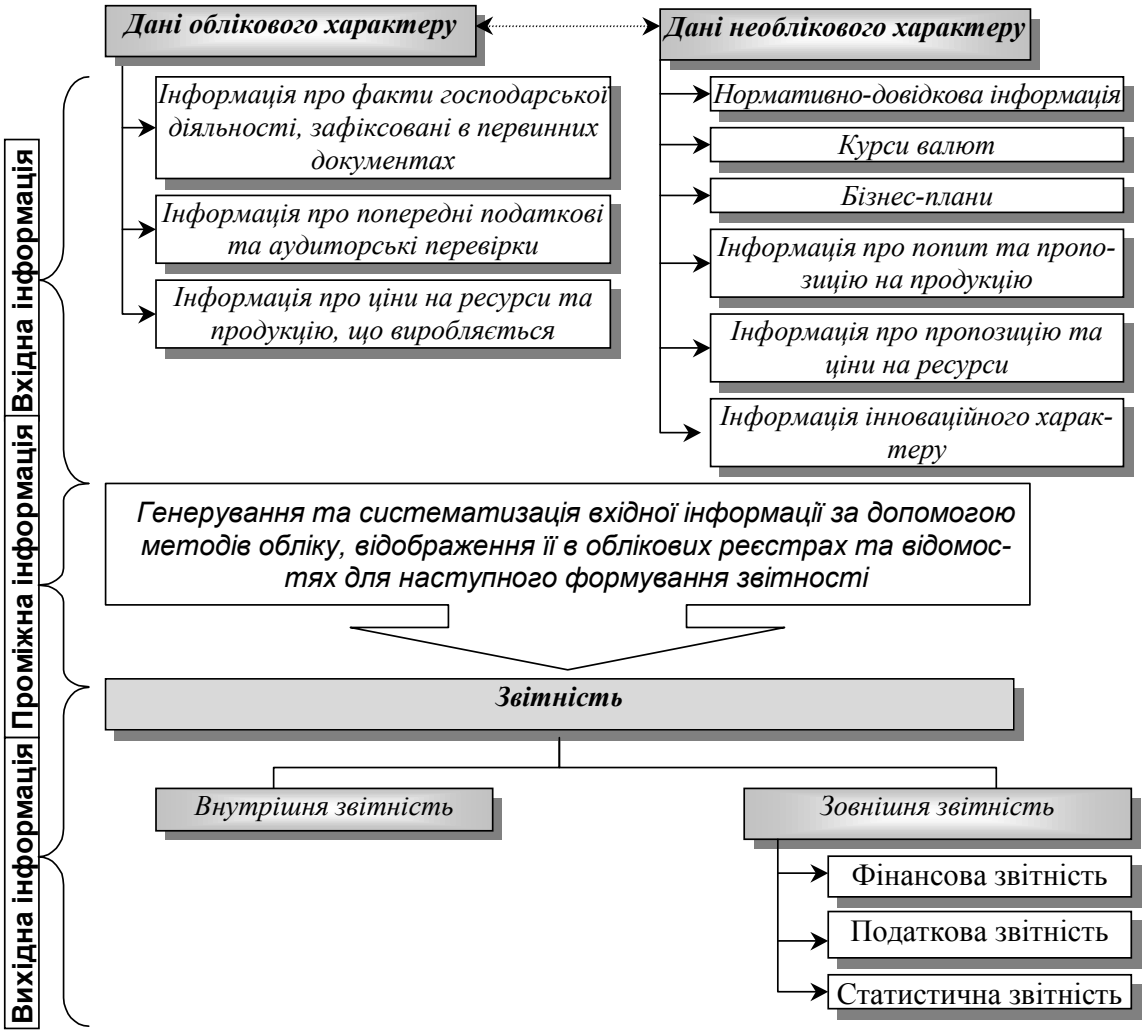


Рис. 1.2. *Бухгалтерський облік як інформаційна система*

На вході у систему знаходяться дані облікового і необлікового характеру, що характеризують факти господарської діяльності та внутрішні і зовнішні умови їх здійснення, що виникають при підготовці та здійсненні господарської діяльності, а також при управлінні нею. До облікової інформації ми відносимо повідомлення про факти господарської діяльності, зафіксовані у первинних

документах, відомості про минулі податкові та аудиторські перевірки, дані про ціни на ресурси та готову продукцію. Необлікову інформацію складають відомості про курс валют, кон'юнктуру на ринку стосовно ресурсів виробництва та продукції, що виробляється, нормативно-довідкова інформація, інформація інноваційного характеру. Вхідні дані генеруються, систематизуються, а також перевіряються на предмет їх достовірності, доречності, суттєвості, достатності. Якість наступної обробки інформації в основному буде залежати від відповідності вхідних даних вказаним характеристикам.

Згенеровані і систематизовані на вході в систему дані кодуються і узагальнюються за допомогою методів бухгалтерського обліку для подальшого використання в управлінні підприємством. На цьому етапі формується проміжна інформація. Це час критичного визначення доходів та видатків підприємства, його прибутків чи збитків. Окреслений предмет бухгалтерського обліку досліджується за допомогою елементів методу. Як слушно зауважує М.С.Пушкар, спрямовані інформаційні потоки визначаються і регулюються такими основними елементами бухгалтерського обліку як план рахунків, система документації, змістом зовнішньої та внутрішньої звітності [175, с. 146]. У результаті цього створюється інформація, необхідна для управління підприємством.

На виході з системи бухгалтерського обліку знаходиться звітна інформація про господарську діяльність за формою і змістом, необхідними для її споживачів. Вихідну інформацію умовно можна поділити на зовнішню і внутрішню. Перша надсилається у зовнішнє середовище, що на практиці означає подання її податковій службі, банку, керівній організації, постачальникам, інвесторам, органам статистики. Вона умовно поділяється на статистичну, фінансову та податкову звітність. Друга служить для задоволення внутрішніх інформаційних потреб і використовується тільки для управління підприємством, характеризуючи економічну ситуацію, що склалась (наприклад, оборотні відомості, групувально-аналітичні документи). Поділяючи думку

М.С.Пушкаря [175, с.147] і С.О.Стукова, можна стверджувати, що до цього часу найменш дослідженими є зміст і вимоги до внутрішньої звітності. Якщо зовнішня звітність є регламентованою державними органами або ж є орієнтованою на запит інвесторів чи акціонерів, то основні характеристики внутрішньої звітності не є чітко визначеними. Орієнтуючись на поточні потреби апарату управління, вона може носити разовий характер і мати довільну форму.

Суттєве місце в інформаційних потоках бухгалтерського обліку займає податкова інформація. Облікові дані, зафіксовані у податкових накладних, накладних та інших первинних документах, відомості попередніх податкових і аудиторських перевірок, а також дані необлікового характеру (ставки податків, нормативні і законодавчі акти), що знаходяться на вході у систему, формують вхідну інформацію, яка надалі підлягає обробці за допомогою елементів методу бухгалтерського обліку і специфічних податкових розрахунків.

Проміжна інформація з оподаткування фіксується не тільки у системі бухгалтерського обліку на синтетичних рахунках і регістрах обліку, але й поза системою обліку у специфічних накопичувальних відомостях, розрахункових відомостях, регістрах. Це призводить до значного ускладнення та дублювання облікової роботи. Крім цього, виникає проблема інформаційного забезпечення обліку оподаткування на етапі отримання проміжної інформації внаслідок неповного використання елементів методу бухгалтерського обліку, що знижує якість отриманої інформації та збільшує витрати на збір та обробку даних.

Вихідною інформацією обліку оподаткування є формування податкової звітності за формою і змістом, необхідними для користувача – податкової служби. Особливість податкової звітності полягає у суворій регламентації змісту, форми і термінів її подання. Таким чином, користувач вимагає якісної і своєчасної інформації.

У Положенні (стандарті) бухгалтерського обліку 1 “Загальні вимоги до фінансової звітності” (П(С)БО 1) [27, с. 14] зазначається, що метою складання

звітності є надання користувачам повної, правдивої та неупередженої інформації для прийняття рішень.

Усю сукупність користувачів економічної інформації можна поділити на дві групи:

- *внутрішні* користувачі – менеджмент підприємства. Вони використовують як зовнішню, так і внутрішню звітність;
- *зовнішні* користувачі – органи виконавчої влади, акціонери, інвестори. Вони використовують, як правило, лише зовнішню звітність.

Усі категорії користувачів потребують якісної інформації, причому різної за змістом і формою, необхідної для реалізації їх функцій. Створення якісної інформації вимагає досконалої організації інформаційної системи. Як вказує А.М.Кашаєв, в організації інформаційних потоків у процесі управління існує чимало недоліків, головними з яких є:

- дублювання інформації, при якому однакові дані надходять у різні відділи та підрозділи і обробляються відокремлено;
- недотримання принципу єдності первинних даних, у результаті чого кожен підрозділ використовує різноманітні первинні документи;
- недостовірна інформація є непридатною для управління;
- неповнота і зайвий обсяг знижує рівень управління;
- неспівставність інформації [119, с. 8].

Усунення вказаних недоліків здійснюється шляхом дотримання вимог, які висуваються до якості інформації, що сприяє підвищенню рівня обґрунтованості управлінських рішень. Користувачі інформації і, перш за все, держава, як один із них, висувають такі вимоги щодо якості інформації, наданої бухгалтерським обліком: доречність, суттєвість, достовірність, дохідливість, зіставність інформації.

Доречність інформації характеризується її суттєвістю та своєчасністю. Принцип суттєвості передбачає наявність порога визнання інформації, її впливу на звітність підприємства і відповідно на рішення користувачів такої звітності. Вважається, що статті і суми, які мають невелике значення, хоч і

відображаються в обліку, не повинні показуватися окремими позиціями у звітності, оскільки вони суттєво не впливають на обґрунтування рішень. Наприклад, при відображенні інформації з податку на додану вартість порогом суттєвості можна вважати суму 20 грн., оскільки операції, менші вказаної суми, не документуються за допомогою податкових накладних. У декларації про прибуток підприємства відображаються суми в тисячах гривень з одним знаком після коми. Отже, враховуючи правила заокруглення, межею суттєвості вказаної звітності є сума 50 грн.

Значна увага при формуванні податкової звітності приділяється такій її характеристиці як своєчасність – вона чітко регламентується і контролюється державними органами. За несвоєчасне подання податкової звітності передбачаються жорсткі фінансові санкції.

Ефективні рішення можуть прийматися лише за умови достовірності отриманої інформації, обов'язковою умовою якої є відсутність помилок та перекручень. Поряд із своєчасністю у вітчизняній практиці інформаційного забезпечення оподаткування підприємства цей принцип є пріоритетним.

Принцип дохідливості передбачає не лише надання якісної і повної інформації, але і наявність достатніх знань у споживача і його зацікавленості у сприйнятті цієї інформації.

М.С. Пушкар необхідною умовою якості інформації називає її корисність [175, с. 40]. Критерієм корисності інформації, за його словами, є:

- зв'язок інформації з метою управління;
- можливість забезпечення управління релевантною інформацією (relevant (англ.) – та, що стосується справи);
- перевищення ефекту від використання інформації над витратами із забезпечення нею управління;
- регулювання систем управління на основі отриманої інформації.

Ще одним важливим критерієм якості інформації є її економність, тобто зиск від облікової інформації для осіб, які приймають рішення повинен перевищувати витрати на її одержання. Як вказує Я.Д. Крупка,

“Співвідношення “витрати – результат” в інформаційній сфері вважається як одна з найважливіших характеристик облікової інформації. Всеохоплююче обмеження “вигода вище від витрат” дає змогу встановити глибину облікової інформації, необхідний ступінь деталізації облікових і звітних даних щодо об’єкта дослідження”[126, с. 90].

Треба зазначити, що перевищення витрат, пов’язаних із формуванням звітних даних щодо оподаткування, над вигодою від таких даних є значним. Частково це може бути пояснене тим, що готують інформацію і здійснюють витрати з її отримання одні особи, а отримують зиск від її використання інші (у даному випадку податкові органи). Окрім того, якщо витрати на створення звітної інформації можна оцінити у грошовому вимірнику (наприклад, як витрати на оплату праці фахівців), то вигоду від її використання неможливо реально оцінити.

Разом із тим, як вказує Я.Д. Крупка, незважаючи на труднощі вартісної оцінки інформації, було б несправедливо недооцінювати згадане основополож-не обмеження “вигода вище від витрат”. Відступ від даного принципу може призвести до появи надлишкової, непотрібної інформації, яка не впливає на прийняття рішень або дублюється у різних варіаціях [126, с. 90].

Прикладом завищених витрат на здійснення облікових робіт є інформаційне забезпечення обліку оподаткування. Високі витрати пов'язані з такими чинниками, як необхідність здійснення додаткових облікових робіт, пов’язаних з оподаткуванням, обов'язковий характер податкових норм, що суперечать управлінському обліку, дублювання робіт і т. ін.

Високі витрати на облікові роботи з оподаткування пов’язані також із формою податкових документів. Податковий документообіг слід розглядати з позиції інформаційної ємності документів і його графіку. Він повинен базуватися за принципом “мінімум даних – максимум змісту інформації”. Податковий документообіг не витримує критики з таких позицій:

1) первинні податкові документи дублюють інформацію, а отже, збільшують вартість облікових робіт;

2) податкові регістри (книга обліку продажу товарів, книга обліку придбання товарів) характеризуються складністю розрахунків, безпідставною деталізацією, ускладненим взаємозв'язком із податковою звітністю;

3) податкова звітність формується за складним алгоритмом розрахунку показників; їй властива зайва деталізація, відсутність узагальнюючого характеру.

При розгляді питання інформаційної системи бухгалтерського обліку важливого значення набуває структура облікових документів. І.Є. Прибєга зазначає: "Належним чином сформовані бланки сприяють підвищенню продуктивності облікових робіт, збільшують інформаційну ємність документу" [174, с. 37]. Поліпшенню інформаційних характеристик облікових документів повинно передувати детальне вивчення кількісних і якісних параметрів господарських операцій, інформаційних потреб користувачів, що впливає не лише на якість документів, але і на створення раціонального потоку інформації. На етапі вхідної інформації – первинної реєстрації фактів господарської діяльності – важливим є розпізнавання фактів господарської діяльності, їх суттєвих якісних ознак, класифікація і документування таких фактів.

Ф.Ф. Бутинець вказує на "... два закони реєстрації фактів господарського життя:

- факти господарського життя підлягають реєстрації тільки у тому обсязі, який дозволяє здійснювати управлінський вплив на господарські процеси;
- витрати на реєстрацію фактів господарського життя ні за яких обставин не повинні перевищувати економічний ефект від управлінських рішень, отриманих на основі нових даних" [69, с. 221].

Дані, зареєстровані у документах, можуть використовувати для прийняття рішень відразу, нагромаджувати для можливого використання в конкретних ситуаціях або не використовувати взагалі. Якщо у першому випадку дані перетворюються в інформацію, у другому – в потенційну інформацію, то у третьому зафіксовані факти є зайвими даними і створюють, за словами М.С.Пушкаря, "інформаційний шум" [176, с. 13]. Застосування принципу

“мінімум даних – максимум змісту інформації” покликане усунути такий “інформаційний шум”, що означає відповідність первинних документів таким характеристикам, як: необхідність і достатність інформації для прийняття управлінських рішень, відсутність дублювання у різних документах, точність і доказовість даних, зафіксованих у первинних документах.

Питання вдосконалення форми документів є актуальним як для первинних документів, так і для звітності. Слушним є зауваження М.В. Кужельного і В.Г. Лінника, які стверджують: “Звітність як економічна категорія трактується двома напрямами. З одного боку, вона є економічною інформацією про виробничу й фінансово-господарську діяльність підприємства. З другого – звітність як елемент методу бухгалтерського обліку – це метод узагальнення і подання інформації про результати діяльності підприємства” [128, с. 283].

Специфічними ознаками звітності як документа, що характеризує вихідні інформаційні потоки системи бухгалтерського обліку, є узагальнення, надання підсумкових показників про діяльність підприємства для задоволення інформаційних потреб споживача. Часто податкова звітність має ознаки облікових регістрів, розрахункових відомостей (наприклад, комунальний податок, розрахунок земельного податку, розрахунок податку з власників транспортних засобів, розрахунок збору за забруднення навколишнього середовища) і не носить узагальнюючого характеру.

Унікальною ознакою податкової звітності є її використання як первинного документа для бухгалтерського обліку і для інших форм податкової звітності. Наприклад, розрахунок податку на землю, комунального податку, податку з власників транспортних засобів та інших є вихідною інформаційною базою для здійснення необхідних проводок у бухгалтерському обліку і наступного відображення у фінансовій звітності, а також для заповнення відповідних показників декларації про прибуток підприємства.

На основі вище зазначеного нами пропонується всю податкову звітність умовно поділяти на *розрахунки* і *декларації* (див. рис. 1.3).

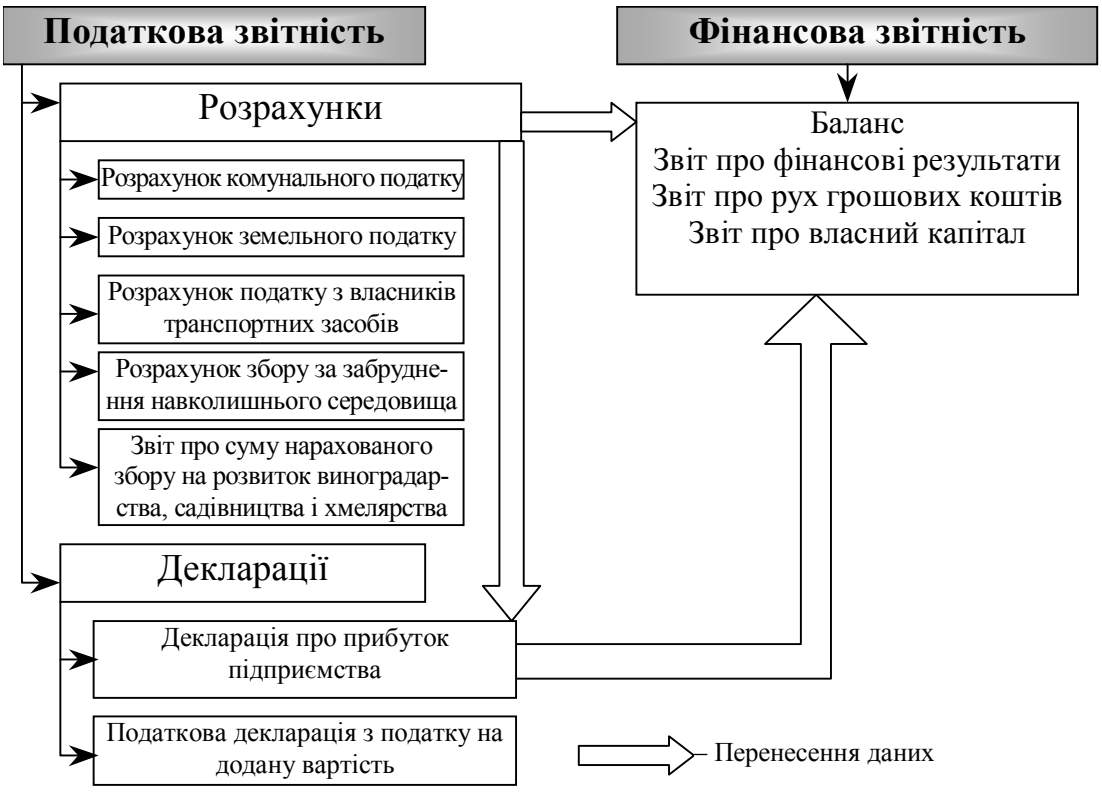


Рис. 1.3. *Взаємозв'язок видів зовнішньої звітності*

Характерними ознаками *розрахунків* як податкової звітності є визначення податкової бази і зобов'язання, належного до сплати у бюджет, а також їх подальше використання як інформаційної бази для бухгалтерського обліку і податкових декларацій. *Декларації* є узагальнюючими податковими звітними документами, проте їх показники так само використовуються для відображення у відповідних рядках фінансової звітності. Наприклад, податок на прибуток, розрахований поза системою бухгалтерського обліку, фіксується у декларації про прибуток підприємства, що є інформаційним джерелом для створення відповідної проводки у бухгалтерському обліку і заповнення належного рядка Звіту про фінансові результати.

На нашу думку, наявність у податковій звітності ознак первинних документів або розрахункових відомостей не викликає суттєвих проблем на практиці, адже споживач (податкові органи) має право вимагати інформацію за змістом і формою, необхідними для реалізації його функцій. Простота показників звітності зменшує витрати на її формування.

На нашу думку, більше уваги слід звернути на збільшення інформаційної ємності податкових документів як первинних, так і звітних. Особливе значення має виділення інформації, необхідної і достатньої для розрахунку податкового зобов'язання, оскільки надання зайвої інформації збільшує втрати часу, вартість робіт при заповненні таких документів, а також при аналізі звітних даних.

Таким чином, узагальнюючи дослідження питання, відзначимо, що головними недоліками інформаційного забезпечення обліку оподаткування підприємства є:

- дублювання інформації у первинних документах на вході у систему;
- обмежене використання елементів методу бухгалтерського обліку на етапі проміжної інформації, у зв'язку з чим зростає ймовірність помилки;
- обтяжливість і завищення вартості облікових робіт з оподаткування;
- необхідність додаткової кваліфікації облікового персоналу;
- обмежений зв'язок з метою управління, що пояснюється орієнтацією на зовнішнього споживача – податкові органи;
- податкова звітність не носить узагальнюючого характеру, має ознаки розрахункових відомостей, а також містить зайву інформацію.

1.2. Податкові розрахунки та звітність у системі бухгалтерського обліку

В умовах трансформаційних перетворень економіки України питання удосконалення бухгалтерського обліку стають актуальними з огляду на те, що в його системі створюються значні обсяги інформації про фактичний стан суб'єкта господарювання. Такі дані необхідні для системи управління з метою відстеження традиційних і нових об'єктів обліку (цінні папери, нематеріальні активи, податки, інфляція, валюта). Відображення інформації про такі об'єкти вимагає вдосконалення методів спостереження, вимірювання, систематизації та узагальнення інформації про їх стан та рух. Із появою нових видів інформації, пов'язаних з здійсненням податкових розрахунків, та нових груп її

користувачів рамки і функції бухгалтерського обліку розширилися. Принципово важливим у сучасних умовах є питання про взаємозв'язок бухгалтерського обліку і обліку оподаткування. Останній деякими фахівцями виділяється у так званий "податковий облік". Економічна думка в галузі бухгалтерського обліку, як правило, не подає однозначного визначення вказаної проблеми. Дискусія стосується переважно таких питань:

- чи є податковий облік відокремленою підсистемою бухгалтерського обліку, який передбачає відокремлене формування за даними бухгалтерського обліку прибутку до оподаткування та фінансових результатів (диференційований підхід);
- чи є облік оподаткування предметом цілісної системи бухгалтерського обліку, а прибуток до оподаткування визначається шляхом коригування фінансових результатів (інтегрований підхід).

Результати дослідження такими фахівцями як Ф.Ф. Бутинець [161, с.528-533], С.Ф. Голов [82], Дж. Таузенд [192], Дж. Блейк і О. Амат [64] світового досвіду взаємозв'язку бухгалтерського обліку і обліку оподаткування свідчать, що підхід до вказаного питання не є однозначним, і залежить від таких факторів як наслідувана модель бухгалтерського обліку, податкова політика держави. Зокрема, С.Ф. Головом [82] досліджувані ним країни поділені на дві різні групи:

- країни із паралельним існуванням бухгалтерського і податкового обліку (Великобританія, Данія, Ірландія, Канада, Нідерланди, Норвегія, Польща, США);
- країни, де бухгалтерський і податковий облік є взаємопов'язаними (Бельгія, Італія, Іспанія, Німеччина, Фінляндія, Франція, Швеція).

Як вказує С.Ф. Голов [82, с. 21], незалежність бухгалтерського та податкового обліку означає паралельне їх співіснування як самостійних видів діяльності з несумісними цілями. Незалежність характерна для країн, що використовують британо-американську модель обліку. При виборі цієї моделі підприємства мають право обрати різну облікову політику для цілей оподаткування та з метою ведення бухгалтерського обліку. "Це не означає

ведення “подвійної” бухгалтерії, – вказує С.Ф. Голов, – “але потребує доповнення бухгалтерських процедур специфічними даними, розрахунками, що забезпечують визначення суми податку” [82, с. 21]. “Така схема є дуже дорога з точки зору трудозатрат і витрат на оплату праці додаткових працівників, – зазначає Ф.Ф. Бутинець, – тому в західній практиці така організаційна модель застосовується лише там, де неможливе інше рішення”[161, с. 531-532].Схематично такий взаємозв’язок бухгалтерського та податкового обліку відображено на рис. 1.4.

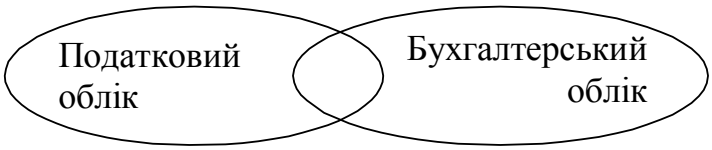


Рис. 1.4. *Співвідношення бухгалтерського та податкового обліку при британо-американській моделі [95, с. 38]*

Тісний взаємозв’язок бухгалтерського і податкового обліку, за словами С.Ф. Голова [82, с. 21], означає, що бухгалтерський облік повністю наслідує податкові правила, або визначення прибутку з метою оподаткування ґрунтується на методиці, яка застосовується в бухгалтерському обліку. Такий варіант найефективніше працює тоді, коли немає значних розбіжностей між методами, що застосовуються в бухгалтерському обліку та в оподаткуванні. Ефективність застосування даної схеми на думку Ф.Ф. Бутинця “... вимагає дотримання одного правила – кількість коригувань (схожість цілей обліку і оподаткування) повинно бути кінцевим (тобто суворо прописаним), все решта повинно вважатися як збіг трактувань”[161, с. 531-532]. Як свідчить досвід Німеччини, цього можна досягти лише завдяки продуманій та узгодженій політиці держави у сфері обліку та оподаткування. За такої моделі співіснування бухгалтерського обліку та податкових розрахунків відбувається деяке їх злиття в єдину систему. Ця модель взаємозв’язку є характерною для країн, які наслідують континентальну модель обліку. Її можна схематично показати на рис. 1.5.

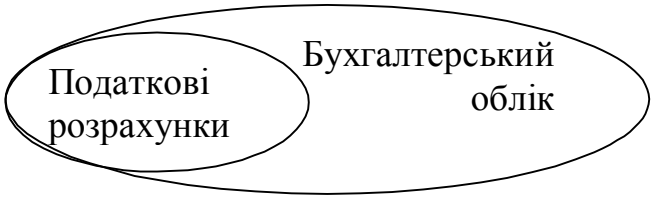


Рис. 1.5. *Співвідношення бухгалтерського та податкового обліку при континентальній моделі [95, с. 38]*

Проблема взаємозв'язку бухгалтерського обліку та податкових розрахунків нова для України. Вона досліджувалося такими вченими як О.С.Бородкін, В.П. Вишневський, С.Ф. Голов, О.І. Малишкін, П. Марич, П.Я. Хомин та іншими, думки яких про місце податкових розрахунків у системі бухгалтерського обліку розділились. Огляд фахової літератури дав змогу виокремити такі основні погляди на цю проблему:

- податковий облік є новим видом господарського обліку;
- податковий облік – це підсистема бухгалтерського обліку;
- податкового обліку взагалі не існує, а мова йде про специфічні прийоми узагальнення і систематизації інформації, згенерованої у системі бухгалтерського обліку для зовнішнього споживача – податкових органів.

Зокрема, С.Ф. Голов обґрунтовує податковий облік як такий, що призначений для визначення сум податків і контролю за їх сплатою [82, с. 12], але він не наполягає на виділенні його із цілісної системи бухгалтерського обліку. Б.І. Валуєв також вважає за краще зберегти цілісність системи бухгалтерського обліку: "Немає ніякої необхідності у створенні відособленого, так званого податкового обліку" [75, с. 6-7] – вказує він, з чим автор повністю погоджується.

П.Я. Гарасим, А.П. Гарасим, П.Я. Хомин вважають, що хоч "податковий облік органічно поєднується із традиційною системою фінансового обліку, його не можна вважати лише складовою частиною останнього, оскільки суттєві особливості економічних категорій, які тут використовуються, зумовлюють значні відмінності методики організації процесу обліку" [81, с. 8-11; 208, с. 99]. Таким чином, ці вчені наполягають на існуванні в Україні податкового обліку.

О.І. Малишкін вказує на необхідність виділення податкового обліку і визначає його як облік прибутку та податку на додану вартість [138, с. 8]. П. Марич

вказує на необхідність створення податкового обліку поряд із бухгалтерським з метою накопичення відповідних даних про валові витрати та валові доходи для складання податкових декларацій, аргументуючи тим, що існуюча методологія ведення бухгалтерського обліку не дає можливості розрахувати суму прибутку з метою оподаткування [141, с 57].

Ю.Я. Литвин вважав, що "під податковим обліком слід розуміти облік, який забезпечує виконання органами державної податкової адміністрації своїх основних функцій з наповнення дохідної частини бюджету держави загальнодержавними та місцевими податками" [136, с. 5]. Він стверджував, що податковий облік повинен покладатися більшою частиною на плечі відповідних податкових органів. В.М. Панасюк, Є.К. Ковальчук, С.В. Бобрівець визначають податковий облік як "підсистему бухгалтерського обліку, яка за певними правилами, затвердженими державою, виконує функції нарахування та сплати податків відповідним державним органам" [166, с.11].

Ф.Ф. Бутинець вважає податковий облік підсистемою бухгалтерського обліку, яка на підставі затверджених державою правил виконує функції нарахування та сплати податків і надання інформації про це відповідним державним органам. Він [податковий облік] регулює взаємовідносини між платником податку і державою по обсягу і структурі обов'язкових податкових платежів [160, с. 504-506]. Водночас Ф.Ф. Бутинець зазначає існування ряду факторів, які не дозволяють повністю розділити податковий і бухгалтерський облік.

Наша позиція щодо взаємозв'язку бухгалтерського обліку і податкових розрахунків полягає у недоцільності виділення податкових розрахунків у окрему підсистему господарського або бухгалтерського обліку – так званий "податковий облік". На нашу думку, прийоми і способи, за допомогою яких визначається база оподаткування і відповідно податкове зобов'язання, є технічним прийомом цілісної системи бухгалтерського обліку. Дослідимо вказану проблему з таких позицій:

- теорії обліку, а також методичного забезпечення;
- нормативного трактування "податкового обліку";

- практичного втілення податкових розрахунків.

На нашу думку та думку інших фахівців [81, с. 8-11; 208, с. 99; 160, с. 504-506], фінансовий облік та облік оподаткування характеризуються як тісним взаємозв'язком, так і значними відмінностями. Відмінні та спільні ознаки фінансового обліку і податкових розрахунків представлено у табл. 1.1.

Таблиця 1.1

Відмінності між фінансовим обліком та податковими розрахунками в системі формування економічної інформації

Класифікаційні ознаки	Фінансовий облік	Податкові розрахунки
Мета	Характеризувати майновий та фінансовий стан підприємства, його прибутки, служити базою для складання всієї офіційної звітності, в тому числі і податкової	Розрахунок податкових зобов'язань та контроль за їх сплатою
Об'єкт	Господарські процеси, що відбуваються на підприємстві, господарські засоби та джерела їх формування	Податкові зобов'язання, що входять до об'єкта фінансового обліку
Головні користувачі	Не тільки менеджери, але й зовнішні користувачі інформації (інвестори, кредитори, в тому числі і державні органи)	Головний користувач – податкові органи, але так само використовується і менеджментом підприємством
Елементи методу	Система рахунків, подвійний запис, оцінка, калькулювання, документування, інвентаризація, балансове узагальнення, звітність	Рахунки, подвійний запис, документування, звітність, різноманітні спеціальні розрахунки
Інформаційна база	Дані одноразово фіксуються в первинних документах і надалі фігурують у синтетичному та аналітичному обліку	Інформаційна база бухгалтерського обліку, а також специфічні первинні документи та регістри обліку
Регламентація способів та прийомів ведення обліку	Обмежена в частині первинної документації щодо її достовірності, Плану рахунків та об'єму і змісту звітності, а також визначення витрат за елементами	Обмежена податковим законодавством у частині первинних документів, об'єму та змісту звітності, методів визначення об'єкта оподаткування і податкового зобов'язання
Часовий аспект	Націленість на минуле: оцінка минулого та поточного звітного періоду, констатація господарської операції, що вже відбулася	
Часовий інтервал	Як правило, рік або квартал	
Вимірники	Грошові, натуральні, трудові	Грошові
Критерії інформації	Доречність, достатність, достовірність, доказовість, зіставність, дохідливість	Відповідність встановленим правилам за формою, змістом та терміном подання
Основні акценти	За формою – відповідність інструкціям, за змістом – корисність при управлінні підприємством	Точність та відповідність інструкціям

Дані, наведені у таблиці 1.1, свідчать як про певні відмінності між податковими розрахунками і фінансовим обліком, так і про їх органічне поєднання. Використовуючи загальну інформаційну базу і, в цілому, одні елементи методу, податкові розрахунки виконують функції нарахування і сплати податків, а також надання інформації про це відповідним контролюючим органам. Водночас податкова звітність використовується не лише державними органами, але і менеджментом при управлінні підприємством. Як слушно зауважує С.Ф.

Голов, створення окремих систем обліку для задоволення потреб окремих користувачів є неефективним, оскільки ядром інформаційного забезпечення управління є бухгалтерський облік [83, с. 21].

Ми погоджуємося з П.Ю. Нечаєм, який у своєму дисертаційному дослідженні стверджує: "... створювати цілком незалежні системи збору, вимірювання та обробки інформації за правилами фінансового та податкового обліку недоцільно, оскільки в будь-якому разі більша частина первинних документів, що в них зафіксовано факти здійснення господарських операцій, буде спільною для обох видів обліку" [154, с. 15].

Позиція єдності інформаційної бази податкових розрахунків і бухгалтерського обліку висвітлюється у Законі України "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні": "Фінансова, податкова, статистична та інші види звітності, що використовують грошовий вимірник, ґрунтуються на даних бухгалтерського обліку" [2, ст. 3 п. 2]. Отже, бухгалтерський облік є базою для складання усіх видів звітності.

Водночас норми податкових законів регламентують використання також специфічних податкових розрахунків для формування податкової звітності. Розрахунок та систематизація інформації про податки (збори), сплачувані підприємством, формується переважно у системі бухгалтерського обліку і, окрім того, за допомогою податкових розрахунків поза системою бухгалтерського обліку, що проілюстровано на рис. 1.6.

Рис. 1.6. *Облік оподаткування в інформаційній системі бухгалтерського обліку*

Як видно з рис. 1.6, облік оподаткування є складовою частиною інформаційної системи бухгалтерського обліку і виноситься за межі останнього лише епізодично – документація з ПДВ та визначення прибутку до оподаткування. Податкове зобов'язання більшості податків (зборів), сплачуваних підприємством визначається всередині вказаної інформаційної системи (ПДВ, внески до державних соціальних фондів, податок із власників транспортних засобів, комунальний податок, збір на розвиток виноградарства, садівництва і хмелярства та ін.).

Податкові розрахунки з податку на прибуток та податку на додану вартість частково виносяться за межі бухгалтерського обліку. Прибуток до оподаткування може розраховуватись як поза системою бухгалтерського обліку, так і у її межах, що залежить від обраного підприємством способу накопичення інформації про валові доходи і витрати. Методичні відмінності формування доходів і витрат у бухгалтерському обліку та відповідно до податкового законодавства узгоджуються шляхом здійснення трансформації облікових відомостей.

Штучною надбудовою над бухгалтерським обліком, на нашу думку, є податковий документообіг ПДВ, адже база оподаткування цього податку фіксується на рахунках обліку і може бути розрахована без регістрів ПДВ (книги продажу товарів (робіт, послуг), книги придбання товарів (робіт, послуг).

З нашою позицією не погоджується П.Ю. Нечай, який у своєму дисертаційному дослідженні робить висновок про можливість визнання податкового обліку одним із видів бухгалтерського обліку, оскільки зазначеному процесу притаманні такі характерні риси бухгалтерського обліку як безперервність, суцільне відображення господарських фактів, юридична доказовість (документальний характер), вартісне вимірювання [154, с. 15].

Ми не поділяємо такі висновки П.Ю. Нечая і вважаємо, що використання бухгалтерського обліку як інформаційної бази та його елементів методу забезпечують притаманність податковим розрахункам таких характерних рис як

безперервність, юридичне свідчення, вартісне вимірювання, що безумовно не може слугувати аргументом на користь існування так званого “податкового обліку”. Суцільне відображення податковим розрахункам взагалі не притаманне, оскільки ряд моментів у ньому не знаходять відображення через податкове регламентування. Наприклад, до валових витрат не відносяться витрати, що не пов’язані з господарською діяльністю.

Виділення податкових розрахунків в окрему підсистему обліку вимагає належного методичного забезпечення. З урахуванням сучасної організації бухгалтерського обліку та розвитку його методології, на думку М.С. Пушкаря, можна виділити такі його елементи методу:

- систематичне та хронологічне спостереження (документи та інвентаризація);
- вимірювання економічних процесів і господарських засобів (оцінка і калькуляція);
- реєстрація та класифікація даних обліку з метою їх систематизації (рахунки, подвійний запис та регістри);
- узагальнення інформації і забезпечення нею потреб апарату управління (баланс, звітність, інформація для управління) [175, с. 29].

Податкові розрахунки як частина інформаційної системи бухгалтерського обліку для обробки та формування інформації оперують за сучасних умов такими елементами методу як оцінка, рахунки і подвійний запис. А поза системою бухгалтерського обліку інформація фіксується, систематизується та узагальнюється за допомогою документування, звітності, а також спеціальних розрахунків оподаткованої бази та суми податку. Схарактеризуємо застосування кожного з вказаних елементів методу бухгалтерського обліку в процесі обліку оподаткування.

Застосування для податкових розрахунків лише грошового вимірника зумовлює використання такого елементу методу як оцінка, використання якого з метою оподаткування та у бухгалтерському обліку на думку багатьох фахівців [154, с. 8] має ряд відмінностей. Оцінка операцій у бухгалтерському обліку та відповідно до податкового законодавства може значно відрізнитися через

застосування звичайних цін, які мають місце у випадках окреслених податковим законодавством (наприклад, за умов безоплатної передачі матеріальних активів, здійснення бартерних операцій, натуральних виплат у рахунок оплати праці та ін.). За такими операціями доходи мають бути не нижчими, а витрати - не вищими за звичайні ціни. Застосування звичайної ціни є заходом захисту державних інтересів і на перший погляд є відмінним від облікових способом оцінки.

На наше переконання застосування звичайних цін не суперечить обліковим правилам оцінки. Обліковим аналогом звичайних цін є справедлива вартість, яка застосовується практично у всіх випадках оцінки активів чи зобов'язань підприємства, в тому числі і за умов використання звичайних цін. Більш того, справедлива вартість фігурує також у податковому законодавстві, зокрема стосовно визначення балансової вартості основних засобів, внесених до статутного капіталу підприємства та їх амортизації, оцінки запасів.

Визначення справедливої вартості, так само як і її податкового аналога опирається на можливість обміну активів (оплати зобов'язання) за умов незалежності сторін. Алгоритм визначення як звичайної ціни, так і справедливої вартості не визначений, тому їх розрахунок опирається у першому випадку на статистичну оцінку рівня цін реалізації таких товарів, а у другому – на суму, за якою може бути здійснений обмін активів (оплата зобов'язань). При цьому цілком можливе використання єдиних джерел інформації (даних статистичних довідників, прайс-листів, каталогів, експертних оцінок).

Таким чином, податкове втілення оцінки як елементу методу у вигляді звичайних цін не суперечить їх обліковому аналогу – справедливій ціні, оскільки: застосовується в однакових випадках, використовує єдині джерела інформації про можливу ціну обміну.

Визначена вартісна оцінка господарської операції підлягає подальшій обробці у системі обліку. Для відображення операцій, пов'язаних з нарахуванням і сплатою податків (зборів), Планом рахунків відводиться ряд рахунків першого та другого порядку. Рахунки і подвійний запис в процесі

обліку оподаткування можуть використовуватися як для розрахунку бази оподаткування, так і для кінцевої фіксації податкового зобов'язання. У зв'язку з цим усю сукупність податків, сплачуваних підприємством, умовно можна поділити на дві групи:

- ті, що розраховують базу оподаткування на рахунках бухгалтерського обліку;
- ті, що розраховують базу оподаткування без застосування рахунків і подвійного запису шляхом вибірки необхідних відомостей з системи бухгалтерського обліку.

До першої групи відносяться такі податки і збори як ПДВ, прибутковий податок з громадян, внески до соціальних фондів. Другу групу, поряд із податком на прибуток підприємства, складають податок із власників транспортних засобів, плата за землю, збір за забруднення навколишнього середовища, збір на розвиток виноградарства, садівництва і хмелярства та ін. Визначення їх бази оподаткування здійснюється за допомогою податкових розрахунків за даними обліку в спеціальних регістрах та відомостях, котрі вводяться підприємством самостійно. При цьому основними прийомами податкових розрахунків є арифметичні операції, регламентовані законодавством методи розрахунку амортизації, а також вибірка. Під вибіркою слід розуміти виділення із загальної сукупності даних тих елементів, які відповідають визначеним ознакам. Отже, податкові розрахунки як технічний прийом застосовуються не лише щодо податку на прибуток, але й стосовно інших податків (зборів).

П.Ю. Нечай у дисертаційній роботі вказує: "Єдиним вагомим доводом проти визнання як складової бухгалтерського обліку податкового обліку є необов'язковість застосування в останньому для відображення господарських фактів методу подвійного запису, проте останнім часом у вітчизняній обліковій науці відбувається поступове засвоєння підходу, за яким двоїстість є характерною рисою лише одного з видів бухгалтерського обліку – фінансового обліку" [154, с. 15]. На нашу думку, обмежене використання таких елементів методу бухгалтерського обліку як рахунки і подвійний запис характеризує

бідність методичного багажу податкових розрахунків і ще раз визначає їх як технічний прийом бухгалтерського обліку.

Податковий документообіг також не може засвідчити наявність так званого “податкового обліку”. Власне документування податку на прибуток підприємств майже відсутнє, оскільки в обов’язковому порядку формується лише податкова звітність (Декларація про прибуток підприємства). При цьому обмеженим є використання регістрів обліку оподаткування (Відомість розрахунку зміни залишків інвентарних запасів, Розрахунок податкової амортизації), а також відсутні власні первинні податкові документи.

З метою документування ПДВ застосовують традиційну схему, аналогічну тій, що використовується в бухгалтерському обліку: дані фіксуються в первинних документах (податкових накладних) і надалі фігурують у регістрах обліку (книгах обліку придбання товарів та продажу товарів), на базі чого в подальшому формується податкова звітність (Податкова декларація з податку на додану вартість). Основні недоліки податкового документообігу були розглянуті вище (див. с. 16). Він не витримує критики виходячи з принципів економності та інформаційної ємності документів, що було доведено нами вище. Найбільш проблемними ми вважаємо первинний і аналітичний облік ПДВ.

Основним документом первинного обліку ПДВ є податкова накладна, яка, як було доведено вище, не лише дублює дані про господарські операції, але і не відповідає економічній суті та призначенню накладної. Відповідно до Закону України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні”, “первинний документ – це документ, який містить відомості про господарську операцію та підтверджує її здійснення” [2, ст.1]. Як правило, накладна повинна супроводжувати рух товару і відображати повну суму партії товару. Слушним є таке зауваження В.П. Вишневського: “...податкова накладна, що дає право покупцю на зменшення податкових зобов’язань продавця з ПДВ, може супроводжувати не рух товару, а рух грошей і, наприклад, у разі авансу повинна виписуватися на 1/3 костюма чи 1/2 комп’ютера – залежно від суми

грошей, що надійшла" [78, с. 32-33]. Отже, податкова накладна не виконує функції документа такого типу, її основною функцією є контроль формування податкового кредиту (зобов'язання) з ПДВ.

Завершальним етапом обліку оподаткування є формування податкової звітності, котра служить підтвердженням податкового зобов'язання, належного до сплати у бюджет. Звітність як елемент методу бухгалтерського обліку застосовується щодо усіх податків, зборів та обов'язкових платежів, сплачуваних суб'єктом господарювання. На підприємстві формується окремо фінансова і податкова звітність. Використовуючи загалом одну інформаційну базу (систему бухгалтерського обліку), процес формування вказаних документів значно відрізняється через застосування трансформації облікової інформації за допомогою податкових розрахунків, що зображено на рис. 1.7.

Рис. 1.7. *Формування фінансової і податкової звітності*

Як видно з рисунка 1.7, єдиною базою для складання звітності (фінансової, податкової, статистичної) є бухгалтерський облік. Розрахунок податкового зобов'язання може здійснюватися як у системі бухгалтерського обліку, так і за допомогою податкових розрахунків, які трансформують облікову інформацію шляхом застосування вибірки, податкових методів розрахунку амортизації,

арифметичних операцій. Така трансформація ще раз характеризує податкові розрахунки як технічний прийом бухгалтерського обліку, а не його підсистему.

Таким чином, податкові розрахунки не можна виділяти в окрему підсистему обліку через обмеженість їх методичного інструментарію (документування, рахунки і подвійний запис, звітність), застосування якого має ряд недоліків.

Розглянемо нормативне трактування терміна "податковий облік", а також особливості його практичного втілення. Стосовно вказаних позицій виділяються такі проблемні аспекти:

- відсутність чіткого трактування терміна "податковий облік" у жодному нормативному документі;
- регламентація бухгалтерського та "податкового обліку" різними державними органами, що може служити аргументом на користь виділення останнього у підсистему бухгалтерського обліку;
- необов'язковість ведення так званого "податкового обліку" (наприклад, у випадку застосування єдиного податку), на відміну від бухгалтерського обліку здійснення є обов'язковим для усіх суб'єктів господарювання.

Термін "*податковий облік*" вперше офіційно у законодавстві був вжитий у Законі України "Про оподаткування прибутку підприємств" [10, ст.11] і стосувався визначення податкових періодів та моменту визнання валових доходів і витрат. Проте у жодному нормативному документі не дається визначення цього терміна. Основним бухгалтерським законом України (Законом України "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні") надаються визначення таких понять як "бухгалтерський облік" та "управлінський облік", але не передбачено визначення терміна "податковий облік".

Наступним юридичним аспектом є регламентація способів та прийомів ведення обліку. Бухгалтерський облік та облік оподаткування регламентуються різними державними органами. Головним документом, що регламентує організацію та ведення бухгалтерського обліку, є Закон України "Про

бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні", а також національні Положення бухгалтерського обліку, що регламентують облік у частині оформлення первинної документації, плану рахунків, обсягу і змісту звітності, а також визначення об'єктів обліку.

Законом України "Про податок на додану вартість" передбачено, що "правила податкового обліку встановлюються центральним податковим органом України" [13, ст.10.3], тобто Державною податковою адміністрацією України. Здійснення податкових розрахунків суворо обмежене податковим законодавством України, правилами та інструкціями застосування таких законів. Регламентація стосується методів визначення об'єкта оподаткування і податкового зобов'язання, об'єму, змісту і своєчасності податкової звітності. Нормативне забезпечення обліку оподаткування фіскальним органом – одна з причин невідповідності податкової інформації економічній суті подій, а відтак протидії принципам і завданням обліку.

Одним із найсуттєвіших аргументів на користь інтегрованого підходу до обліку оподаткування є той факт, що він *не є обов'язковим для всіх суб'єктів господарювання*. Законом України "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні" передбачено обов'язкове ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності для всіх юридичних осіб незалежно від їх організаційно-правових форм та форм власності, проте, у Законі не йдеться про податковий облік. Прикладом втілення вказаних суперечностей є ведення обліку суб'єктами малого підприємництва, які ведуть бухгалтерський облік, сплачуючи при цьому єдиний податок, але вони не є платниками податку на прибуток підприємств, а отже, не ведуть "податкового обліку". Із сказаного вище можна зробити висновок про те, що існування податкового обліку з юридичної точки зору не є легітимним.

Таким чином, відповідно до проведеного дослідження, нами виділяються дві групи аргументів: одна з них висловлюється на користь виділення податкових розрахунків в окрему підсистему бухгалтерського обліку, друга – проти такого виділення, що наведено у табл. 1.2.

Таблиця 1.2

Аргументи "за" і "проти" виділення податкових розрахунків в окрему підсистему бухгалтерського обліку

Аргументи на користь виділення податкових розрахунків	**Аргументи проти виділення податкових розрахунків**
Задоволення інформаційних потреб специфічного користувача (податкових органів), який на відміну від інших, жорстко регламентує час, форму і зміст звітності	Бухгалтерський облік є єдиною базою для складання усіх видів звітності
Відмінність методики визначення прибутку до оподаткування та фінансових результатів, що змушує здійснювати розрахунок прибутку до оподаткування поза системою обліку	Обмеженість методичного забезпечення: - документування; - рахунки і подвійний запис; - оцінка; - звітність. А також специфічні податкові розрахунки.
Наявність податкового документообігу, що включає податкові первинні документи, регістри, а також формування окремої податкової звітності, яка істотно відрізняється від фінансової	Податкові розрахунки є складовою частиною інформаційної системи бухгалтерського обліку і виносяться за межі останнього лише епізодично
Бухгалтерський облік та облік оподаткування регламентуються різними державними органами: перший – Мінфіном, другий – ДПА	Облік валових доходів, валових витрат і визначення податкової амортизації, а також облік ПДВ не є обов'язковим для всіх суб'єктів господарювання, наприклад, у випадку оподаткування суб'єктів малого підприємництва
	У жодному нормативному документі не подається чітке визначення терміна "податковий облік"
	Обліку оподаткування не притаманна така важлива риса інформаційної системи як суцільне відображення господарських фактів

З таблиці 1.2 видно, що більшість аргументів свідчить про недоцільність виділення податкових розрахунків в окрему підсистему бухгалтерського обліку. Мова йде про створювану в обліку інформацію, що використовується податковими службами для контролю за правильністю і своєчасністю сплати підприємствами податків і платежів у бюджет. Тому, на нашу думку, податкові розрахунки можна визначити як технічний прийом бухгалтерського обліку, який призначений для обчислення податкового зобов'язання, належного до сплати у бюджет, за даними бухгалтерського обліку, а також для формування податкової звітності щодо податків (зборів). Податкові розрахунки повинні забезпечувати:

- обгрунтовану методику розрахунку бази оподаткування за даними бухгалтерського обліку,
- точність і достовірність визначення податкового зобов'язання,
- формування податкової звітності.

Основними прийомами податкових розрахунків є вибірка, арифметичні

операції, а також регламентовані законодавством методи розрахунку амортизації.

Облікове забезпечення податкових розрахунків є недосконалим і методично незавершеним. Його основними недоліками є фіскальний, економічно неузгоджений підхід при відображенні операцій та процесів, які є об'єктом податкових розрахунків; невідповідність норм податкового законодавства положенням бухгалтерського обліку; недосконалий податковий документообіг; відсутність єдиної концепції взаємозв'язку податкових розрахунків із бухгалтерським обліком. Усунення вказаних недоліків та вдосконалення обліку податкових розрахунків повинне спиратися як на загальну реформу бухгалтерського обліку, так і на реформування податкового законодавства.

Г.А. Ямборко виділяє такі шляхи "... взаємоузгодженості бухгалтерського і податкового обліку:

- вести два паралельні обліки – податковий і бухгалтерський, що не завжди доцільно і економічно обґрунтовано;

- створювати проміжні документи, що допоможуть поєднувати ці два обліки (не виключає допущення помилок, оскільки не існує процедури взаємоув'язки і перевірки);

- визначати податкові зобов'язання на основі даних бухгалтерського обліку шляхом коригування фінансового результату і визначення прибутку до оподаткування" [215, с. 77].

Недоцільність і економічна необґрунтованість першого шляху доведена нами вище. Другий спосіб характеризується рядом недоліків, котрі досліджуватимуться у другому розділі дисертації. Застосування третього шляху взаємоузгодженості бухгалтерського обліку і податкових розрахунків на нашу думку, є найбільш раціональним способом організації обліку оподаткування.

Як вказує Ф.Ф. Бутинець "багаторічний світовий досвід показує, що чим більше правила податкового обліку відповідають правилам бухгалтерського обліку, тим простіша підготовка податкових декларацій та розрахунків податкового зобов'язання в бюджети різних рівнів, а також податковий контроль" [161, с. 531].

Ми погоджуємося із Є.В. Мнихом, який вказує, що “ ... практикуючі бухгалтери зацікавлені в інтеграції бухгалтерського і податкового обліку, досягненні єдиних тлумачень облікових процедур, більш жорсткої їх регламентації” [144, с. 21].

Проблема зближення бухгалтерського обліку і податкових розрахунків, за визначенням Міністерства фінансів, набуває державної ваги, причому найбільш раціональним вбачається варіант формування оподатковуваної бази шляхом коригування фінансового прибутку на суми доходів та витрат, які з метою оподаткування використовуються чи додаються до даних фінансової звітності [24, с. 12]. Разом із тим, поділяючи думку П.Ю. Нечая [154, с.15], необхідно зазначити, що спроби максимально інтегрувати податкові розрахунки із системою бухгалтерського обліку задля підвищення загальної ефективності облікового процесу не повинні призводити до порушень принципів бухгалтерського обліку. Зменшення трудомісткості облікових процедур не може бути виправданням погіршення якості інформації та задоволення інтересів одних користувачів звітних даних за рахунок інших. Доцільним є опрацювання методик бухгалтерського обліку і податкових розрахунків, які дають змогу створювати та використовувати спільну інформаційну базу, що дозволить зменшити трудомісткість облікового процесу та підвищити рівень контролю.

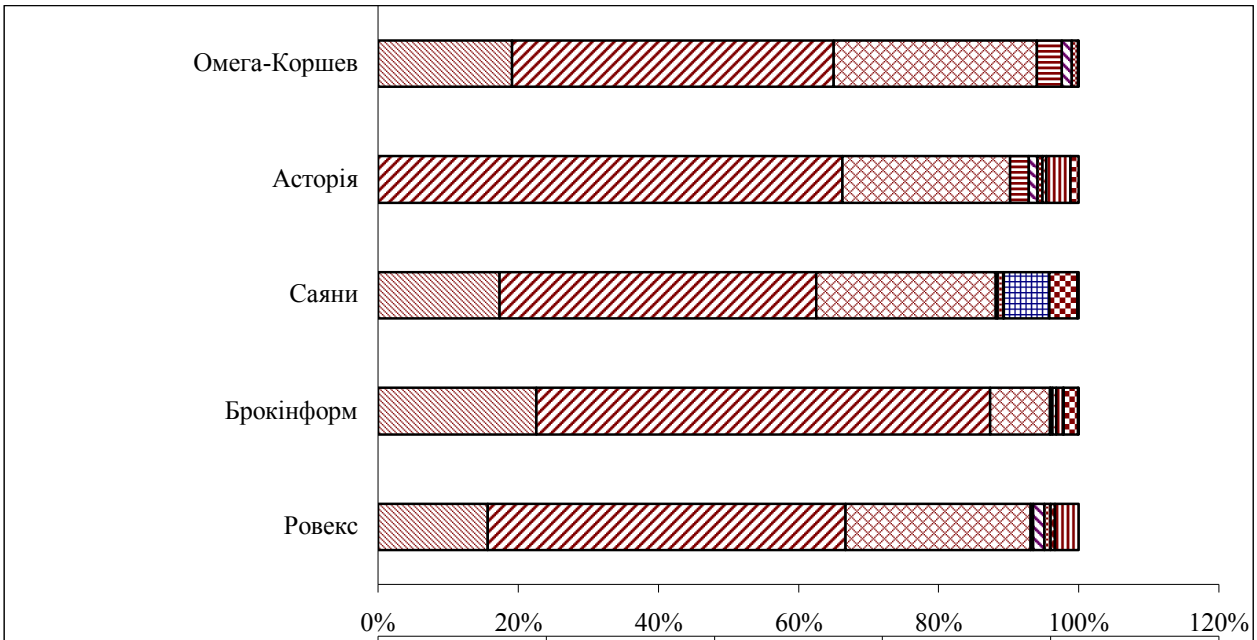
Проблема організації і методика здійснення податкових розрахунків і звітності у системі бухгалтерського обліку досліджується у даній дисертаційній роботі на прикладі торгівельних підприємств західного регіону України, господарська діяльність яких оподатковується за традиційною схемою. До них належать:

- ТЗОВ “Ровекс” (м. Тернопіль) – здійснює гуртову і роздрібну торгівлю продуктовими і промисловими товарами;
- Спільна учбово-виробнича фірма (СУВФ) “Брокінформ” (м. Тернопіль) – здійснює гуртову та роздрібну торгівлю продуктовими товарами;
- ТОВ “Саяни” (м. Львів) – здійснює гуртову торгівлю продуктами

харчування (переважно кондитерськими виробами);

- ТОВ “Асторія” (м. Львів) – здійснює гуртову торгівлю соками і напоями вітчизняних виробників;
- ТОВ “Омега-Коршев” (м. Львів) – здійснює гуртову та роздрібну торгівлю промисловими і продуктовими товарами.

У 2001 році вказаними підприємствами було сплачено до бюджету відповідно ТОВ “Ровекс” – 494 913,22 грн., СУВФ “Брокінформ” - 273 166,94 грн., ТОВ “Саяни” – 40 926,65 грн., ТОВ “Асторія” – 106 110 грн., ТОВ “Омега-Коршев” – 32 788,02 грн. Структура сплачених у 2001 р. до бюджету податків, зборів і обов’язкових платежів досліджуваними підприємствами зображена на рис.1.8.



	Ровекс	Брокінформ	Саяни	Асторія	Омега-Коршев
Збір за забруд. навкол. серед.	0,00%	0,09%	0,18%	0,05%	0,00%
Податок з власн. трансп. зас.	0,00%	2,07%	4,00%	1,12%	0,00%
Земельний податок	0,00%	0,07%	6,46%	0,00%	0,00%
Збір на розв-к хмільництва	3,42%	0,96%	0,00%	3,51%	0,00%
Комунальний податок	0,64%	0,53%	0,12%	0,45%	0,11%
Страх-ня від нещасн. випадку	0,84%	0,27%	0,82%	0,76%	0,92%
Збір на випадок безробіття	1,57%	0,05%	0,09%	1,28%	1,36%
Фонд соц. страхування	0,35%	0,09%	0,18%	2,64%	3,62%
Пенсійний фонд	26,49%	8,50%	25,57%	23,92%	28,98%
ПДВ	51,07%	64,81%	45,23%	66,27%	45,92%
Податок на прибуток	15,62%	22,55%	17,35%	0,00%	19,09%

Рис. 1.8. *Структура сплачених у 2001 р. до бюджету податків і платежів досліджуваними підприємствами*

Як видно з рис. 1.8, найбільш важливими для підприємства є податок на прибуток та податок на додану вартість. З'ясування шляхів вдосконалення взаємозв'язку бухгалтерського обліку і податкових розрахунків слід розглядати окремо щодо кожного з вказаних на рис. 1.8 податків (зборів). Досягнення зазначеної мети концентрується на таких принципових питаннях:

- методика визначення бази оподаткування податку та її взаємозв'язок із бухгалтерським обліком;

- здійснення податкового документообігу, формування і подання податкової звітності;

- рух коштів щодо податку (збору).

Проблемність нарахування та сплати того чи іншого податку визначається наявністю "вузьких місць" стосовно окреслених питань. Враховуючи це найбільш обтяжливими для підприємства є податок на прибуток, а також податок на додану вартість. Менш проблематичними є внески до соціальних фондів, збір на розвиток виноградарства, садівництва і хмелярства, комунальний податок, податок з власників транспортних засобів. У зв'язку з цим, дослідження питань облікового забезпечення податкових розрахунків головним чином концентрується на вказаних двох найбільш значимих податках і висвітлюється у другому розділі дисертації.

Висновки до розділу 1

1. У зв'язку з появою нових об'єктів бухгалтерського обліку та користувачів інформації про них, гостро постало питання взаємозв'язку податкових розрахунків з бухгалтерськими обліком. Виходячи з цього окремими фахівцями ставиться питання про виділення податкових розрахунків в окрему підсистему бухгалтерського обліку – "податковий облік". На нашу думку, така диференціація не є актуальною на сучасному етапі як з точки зору теорії обліку, так і з позиції нормативного трактування і практичного втілення.

2. Податкові розрахунки можна визначити як технічний прийом бухгалтерського обліку, який призначений для обчислення податкового зобов'язання

щодо податків (зборів, внесків), належного до сплати у бюджет за даними бухгалтерського обліку, а також для формування податкової звітності. Податкові розрахунки повинні забезпечити точність і достовірність визначення податкового зобов'язання, обґрунтовану методику розрахунку бази оподаткування за даними бухгалтерського обліку, формування податкової звітності. Основними прийомами податкових розрахунків є вибірка, арифметичні операції, а також регламентовані законодавством методи розрахунку амортизації.

3. Головними недоліками інформаційного забезпечення обліку оподаткування підприємства є:

- дублювання інформації у первинних документах на вході у систему;
- обмежене використання елементів методу бухгалтерського обліку на етапі проміжної інформації, у зв'язку з чим зростає ймовірність помилки;
- обтяжливість і завищення вартості облікових робіт з оподаткування;
- необхідність додаткової кваліфікації облікового персоналу;
- обмежений зв'язок із метою управління, що пояснюється орієнтацією на зовнішнього споживача – податкові органи;
- податкова звітність не носить узагальнюючого характеру, має ознаки розрахункових відомостей, а також містить зайву інформацію.

4. Розвиток ринкових засад в Україні, необхідність адекватного відображення економічних реалій у бухгалтерському обліку обумовлюють потребу вдосконалення його методичного забезпечення для задоволення інформаційних потреб користувачів про суми податків (зборів), належні до сплати у бюджет. У зв'язку з цим доцільним є використання податкових розрахунків як технічного прийому бухгалтерського обліку, що дасть змогу використовувати єдину інформаційну базу, сприятиме раціоналізації інформаційних потоків, дозволить зменшити трудомісткість облікового процесу та підвищити рівень контролю.

РОЗДІЛ 2
ОРГАНІЗАЦІЯ ТА ОБЛІКОВЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ПОДАТКОВИХ РОЗРАХУНКІВ ТА ЗВІТНОСТІ

2.1. Обліковий аспект формування податкового зобов'язання та звітності з податку на прибуток

2.1.1. Організація податкових розрахунків з податку на прибуток у системі бухгалтерського обліку

Побудова та належне функціонування як бухгалтерського обліку загалом, так і податкових розрахунків зокрема передбачає органічне поєднання методологічних та організаційних принципів його здійснення. Принципи побудови обліку оподаткування відповідають вимогам відповідного господарського механізму, залежать від його організаційної структури, моделі оподаткування. За таких умов організація податкових розрахунків може як сприяти зміцненню господарського механізму, задовольняючи інформаційні потреби апарату управління і податкові органи, так і гальмувати його розвиток, оскільки нераціональне налагодження податкових розрахунків збільшує вартість облікових робіт, не задовольняє інформаційних потреб, може призводити до помилки у розрахунках і спричиняти значні штрафні санкції.

Погоджуючись із Ф.Ф. Бутинцем [160, с. 505], можна стверджувати, що метою організації податкових розрахунків, які створюються і упорядковуються у межах підприємства, є забезпечення податкових органів та управлінського апарату інформацією, необхідною для контролю за правильністю нарахування та сплати податків. Ф.Ф. Бутинець наводить такі характерні риси організації обліку оподаткування:

1. Організація податкового обліку має ряд передумов від яких вона залежить, а саме: від державних нормативних актів, особливостей галузі та розміру під-приємства, кваліфікації бухгалтерських кадрів і технічного забезпечення.
2. Організаційний вплив на підсистему податкового обліку здійснюється в межах системи бухгалтерського обліку, яка є відкритою та постійно взаємодіє з

іншими економічними системами як на підприємстві, так і за його межами.

3. Організація обліку оподаткування включає в організацію ведення облікових записів та організацію роботи облікового апарату, які нерозривно пов'язані і залежать один від одного.

Структура діючого суб'єкта господарювання зумовлює не лише вибір податкової політики, яка включає перелік податків (зборів, платежів), сплачуваних підприємством, і особливості їх сплати, але і відповідні методологічні рішення щодо організації податкових розрахунків.

Поділяючи думку М.В. Кужельного і В.Г. Лінника [128, с. 302], відзначимо, що важливими передумовами раціональної організації бухгалтерського обліку і податкових розрахунків зокрема є:

- визначення обсягу та складу облікової інформації, необхідної для визначення податкового зобов'язання, що залежить від державних нормативних актів, особливостей галузі та розміру підприємства;
- встановлення структури облікового апарату та розподілу обов'язків між окремими виконавцями;
- розробка документування і документообігу, які так само регламентуються з боку держави в частині облікового та податкового документування;
- обґрунтований вибір форми обліку, що обирається підприємством самостійно залежно від структури підприємства і облікового апарату;
- затвердження графіку податкової звітності, який суворо регламентований податковим законодавством.

Погоджуючись із Ф.Ф. Бутинцем [160, с. 506], відзначимо, що організація обліку податкових розрахунків складається з таких елементів:

- організація роботи бухгалтерів при здійсненні податкових розрахунків;
- організація порядку ведення облікових записів щодо податкових розрахунків.

З урахуванням специфіки підприємства, наявності облікових кадрів, рівня їх кваліфікації та досвіду роботи на кожному підприємстві головний бухгалтер визначає структуру облікового апарату та розподіл зв'язків між окремими працівниками не лише для виконання функцій обліку, але і для здійснення

податкових розрахунків. Структура облікового апарату може бути організована за предметною або виробничою ознакою. Найширше відображення на практиці знаходить предметна структура облікового апарату, яка характеризується створенням окремих відділів або облікових груп відповідно до найважливіших ділянок. Ділянки обліку при виробничій обліковій структурі відповідають господарським підрозділам підприємства (наприклад, облік гуртової та роздрібної торгівлі, облік роботи автотранспорту, облік фасувального цеху).

На нашу думку, організацію як бухгалтерського обліку загалом, так і обліку податкових розрахунків зокрема доцільно було б здійснювати за предметною структурою, відповідно до якої бухгалтерський апарат ділиться на окремі облікові групи, наприклад:

- облік основних засобів та нематеріальних активів, а також розрахунок їх амортизації як відповідно до положень обліку, так і згідно з нормами податкового законодавства;
- облік матеріалів та малоцінних предметів, а також розрахунок приросту (убутку) вартості матеріальних активів із метою визначення прибутку до оподаткування;
- облік розрахунків з оплати праці, а також визначення прибуткового податку з громадян, нарахувань і утримань до соціальних фондів;
- облік виробництва і калькуляції собівартості продукції;
- облік реалізації товарів, що включає облік ПДВ, збору на розвиток виноградарства, садівництва і хмелярства, акцизного збору.

Ми вважаємо, що розрахунок валового доходу і валових витрат може здійснюватися на ділянках обліку підлеглими бухгалтерами, однак контроль за правильністю їх обрахунку, визначення прибутку до оподаткування і відповідно заповнення декларації про прибуток підприємства, а також податкової декларації з ПДВ повинен здійснювати головний бухгалтер.

Раціональна організація обліку оподаткування значною мірою залежить від вдало обраного підприємством способу для відображення валових доходів, валових витрат, податкової амортизації. Доцільність такого способу

проявляється у взаємовідносинах центральної бухгалтерії з оперативно відокремленими ділянками обліку, можливістю автоматизації облікового процесу.

Однією з головних проблем взаємозв'язку податкових розрахунків з бухгалтерським обліком є методичний вакуум щодо визначення податкового зобов'язання з податку на прибуток. За сучасних умов господарювання підприємства змушені самостійно знаходити способи накопичення таких даних. На практиці знаходять відображення такі способи, котрі згруповані нами таким чином:

1) поза системою обліку;
2) на балансових рахунках;
3) на позабалансових рахунках.

Дослідимо існуючі на практиці й запропоновані фахівцями способи накопичення інформації про податкове зобов'язання з податку на прибуток, а також доцільність їх використання з позицій:

- послідовності і системності їх відображення;
- забезпечення достовірності і точності відображення даних;
- аналітичності інформації і зручності заповнення податкової звітності;
- збереження подвійного запису та забезпечення можливості самоконтролю;
- відсутності порушень положень обліку;
- можливості автоматизації.

Найпоширенішим способом на практиці є спосіб вибірки валових доходів і витрат у реєстрах поза системою обліку. Існує кілька таких способів. Одним з них є *фіксування валових доходів і витрат в оборотних відомостях* під час реєстрації господарської операції. Бухгалтер одночасно з фіксуванням проводки у журналі операцій виписує кореспонденцію, що впливає на податкове зобов'язання з податку на прибуток, у реєстр обліку валових доходів або витрат. У кінці місяця сума валових доходів і витрат коригується та визначається прибуток до оподаткування. Наприклад, на місцях державними податковими службами підприємствам пропонувалися податкові регістри у вигляді шахової оборотної відомості, котрі фіксували окремо валові доходи і валові витрати за податковий

період (приклад поданий у табл. 2.1).

Таблиця 2.1

Приклад шахової оборотної відомості валових доходів за квартал (без ПДВ)

Дебет \Кредит	70	71	і т.д.	361	*Дебетовий оборот*
311 “Поточні рахунки в національній валюті”				6012	*6012*
301 “Каса в національній валюті”		500			*500*
361 “Розрахунки з вітчизняними покупцями”	12000				*12000*
Кредитовий оборот	*12000*	*500*	*...*	*6012*	*18512*

Недоліком такої шахової відомості є:

- її громіздкість, особливо при формуванні валових витрат, а також при застосуванні на великих підприємствах,

- доходи, котрі в обліку не відображаються або частково не відображаються, а отже, не мають проводки, обминаються даним способом.

Такий метод використовує досліджуване підприємство ТОВ “Саяни”.

Іншим позасистемним способом накопичення інформації про валові доходи і витрати є *фіксування узагальненої інформації про базу оподаткування у податковій відомості*. Бухгалтер у кінці місяця виділяє шляхом вибірки і фіксує у податковій відомості суми валових доходів і валових витрат, що мали місце на підприємстві, у розрізі рядків Декларації про прибуток підприємства. Наприклад, на досліджуваному підприємстві СУВФ “Брокінформ”, де ведеться ручна форма обліку, податкові відомості, узагальнюючи інформацію про валові доходи і валові витрати, мають форму подану у табл. 2.2.

Таблиця 2.2

Приклад податкової відомості, що застосовується СУВФ “Брокінформ”

Валові доходи:	**Сума, грн.**	**Валові витрати:**	**Сума, грн.**
Попередня оплата Продаж за готівку Наступна оплата Бартер Інші доходи Курсові різниці Штрафи		Попередня оплата Придбано матеріали, паливо, товари Витрати на оплату праці Нарахування на фонд оплати праці Нараховані податки і збори Відсотки за кредит Амортизація	

Поряд із перевагами способу (прозорість, відповідність рядкам Декларації про прибуток підприємства, відповідальність однієї особи за точність і повноту відображення даних), на нашу думку, він має також ряд недоліків:

- при такому підсумовуванні існує ймовірність помилки, оскільки

бухгалтер не має змоги перевірити та наочно розшифрувати дані;

- на великих підприємствах є громіздким;
- його застосування є виправданим лише при веденні ручної форми обліку.

Схарактеризовані вище способи є зручними лише при веденні ручної форми обліку. При автоматизації обліку доцільно використовувати способи накопичення інформації про валові доходи і витрати на балансових або позабалансових рахунках.

Одним з способів використання балансових рахунків з метою накопичення інформації про базу оподаткування податком на прибуток є відкриття додаткових субрахунків другого порядку до затверджених Міністерством фінансів синтетичних рахунків. Розглянемо шляхи їх використання.

Одним з шляхів використання балансових рахунків є *розподіл операцій, що впливають та не впливають на оподатковуваний прибуток на субрахунках другого порядку*. Він був запропонований В. Івановим [107], З.В. Задорожним [101], Р. Плисковським [171]. Суть цього способу полягає в обліку доходів і витрат, що відносяться до валових, на субрахунках другого порядку з кодом 1, а тих, що не відносяться до валових, – на субрахунках другого порядку з кодом 2. Загальна сума витрат або доходів утвориться на субрахунку першого порядку.

За словами авторів, ділити на субрахунки доцільно передусім рахунки і субрахунки класів витрат (класи 8 і 9) і доходів (клас 7). Наприклад, рахунок 701 “Доходи від реалізації готової продукції” матиме такі субрахунки:

7011 “Дохід від реалізації продукції, що є валовим”,

7012 “Дохід від реалізації продукції, що не є валовим”.

Витрати діяльності, наприклад, адміністративні витрати, що формуються на рахунку 92, також розподілятимуться за такими субрахунками:

921 “Адміністративні витрати, що є валовими”,

922 “Адміністративні витрати, що не є валовими”.

Як видно з прикладу, облікові дані при цьому, як і раніше, збираються на звичайних рахунках. Паралельно накопичується інформація і для розрахунку податкового зобов’язання. Наприклад, підприємство придбало для адміністрації

візитки на 300 грн. (без ПДВ) і канцтовари на 100 грн. (без ПДВ). Їх було віднесено до МШП і списано бухгалтерією під час передачі до експлуатації за допомогою кореспонденції рахунків, яка надана у табл. 2.3.

Таблиця 2.3

Приклад застосування способу обліку валових доходів, запропонованого Задорожним З.В. [101], Плисковським Р. [171], Івановим В. [107]

Зміст операції	Кореспонденція рахунків		Сума, грн.
	Дебет	Кредит	
Списано канцтовари	921 “Адміністративні витрати, що є валовими”	22 “МШП”	100
Списано візитки	922 “Адміністративні витрати, що не є валовими”	22 “МШП”	300

Для реалізації податкового правила “першої події” одним із авторів (Р. Плисковським) пропонується деталізувати рахунки, на яких відображають передоплату: рахунки 371 “Розрахунки за виданими авансами” і 681 “Розрахунки за авансами одержаними”. Податкові суми за витратними (класи 8 і 9) і доходними (клас 7) рахунками відрізнятимуться від валових доходів і витрат на суму зміни передоплат.

Особливу увагу автори способу звертають на амортизацію, оскільки бухгалтерські та податкові правила її розрахунку використовують різні концептуальні та методологічні підходи. Тому пропонується розраховувати бухгалтерську і податкову амортизацію окремо. Відображення на рахунках здійснюється за залишковим принципом: один із рахунків відображає податкову амортизацію, інший – різницю між бухгалтерською і податковою.

Відповідно до охарактеризованого способу деталізації вимагає також рахунок фінансових результатів: один із субрахунків відображатиме податковий результат, інший – різницю між податковим і фінансовим результатом. При цьому суми авансів (наданих і отриманих) до фінансового результату не включені.

На нашу думку, такий спосіб має ряд переваг, основною з яких є тісний взаємозв’язок із фінансовим обліком. Операції, що фіксуються даним способом, мають економічний зміст, не дублюються, придатні для автоматизації, рахунки мають регістри, можливе логічне сторнування без втрати інформації, присутній подвійний запис, що дає можливість контролю.

У той же час поряд із рядом переваг вказаний спосіб містить суттєві недоліки. На практиці можуть утворитися витрати або доходи, котрі є валовими, але не є бухгалтерськими, а саме: приріст (убуток) товарно-матеріальних запасів, капітальний дохід, що утворився внаслідок індексації основних фондів. Фіксування таких витрат в обліку неможливе, а їх нефіксування спотворить інформацію про податкове зобов'язання з податку на прибуток підприємства.

Іншим недоліком способу є неможливість відображення валових доходів і витрат при бартерних операціях, першою подією котрих є оприбуткування товару. Як відомо, при бартері відображення податкових зобов'язань відбувається в такій послідовності: валові доходи, податкове зобов'язання з ПДВ, валові витрати, податковий кредит з ПДВ. У такій ситуації дата фіксування витрат у бухгалтерському обліку співпадає з датою відображення валових доходів і навпаки – зарахування заключної операції у бухгалтерському обліку є доходами, а у податкових розрахунках витратами.

Ще одним способом обліку валових доходів і витрат із використанням балансових рахунків є *облік на транзитних рахунках.* Аналогічно рахункам 18 "Валові витрати" і 48 "Валові доходи", що діяли в межах минулого Плану рахунків, вказаний спосіб передбачає формування валових доходів і витрат на транзитних рахунках. Для цього необхідно відвести для валових витрат субрахунок 841 у складі синтетичного рахунку 84 "Інші операційні витрати", а для валових доходів – 747 до синтетичного рахунку 74 "Інші доходи". Такий спосіб запропонований П.Я. Хоминим [81; 206], який наводить такі його переваги:

- взаємозв'язок із фінансовим обліком за спорідненими операціями;
- точність, достовірність;
- збереження подвійного запису, а отже, можливість самоконтролю;
- запровадження рахунків 371 "Розрахунки за виданими авансами" та 681 "Розрахунки по авансах отриманих" дозволило бухгалтеру не слідкувати за першою і другою подіями.

Зі свого боку відзначимо такі переваги способу, як можливість автомати-

зації, деталізація субрахунків у розрізі рядків декларації, що полегшить подальше її складання.

Кореспонденція рахунків для обліку валових доходів і витрат із використанням запропонованих субрахунків буде такою (див. табл. 2.4). Наприклад: підприємство А за умовами договору відвантажило підприємству Б товари на суму 9600 грн.

Таблиця 2.4

Формування валових доходів і витрат на рахунках обліку за способом П.Я. Хомина

Зміст операції	Кореспонденція рахунків		Сума, грн.
	Дебет рахунка	Кредит рахунка	
ДЛЯ ПІДПРИЄМСТВА А			
Відвантажено товари	36 “Розрахунки з покупцями і замовниками”	747 “Валові доходи”	8000
Одночасно	747 “Валові доходи”	70 “Доходи від реалізації	8000
Відображена сума податкового зобов’язання	70 “Доходи від реалізації	6411 “Розрахунки за податками / ПДВ”	1600
Відображено реалізацію комп’ютера	311 “Поточні рахунки в національній валюті”	36 “Розрахунки з покупцями і замовниками”	9600
ДЛЯ ПІДПРИЄМСТВА Б			
Оприбутковано товари (без ПДВ)	841 “Валові витрати”	63 “Розрахунки з постачальниками і підрядниками	8000
Одночасно	281 “Товари на складі”	841 “Валові витрати”	8000
Відображено суму ПДВ як податковий кредит	6411 “Розрахунки за податками / ПДВ”	63 “Розрахунки з постачальниками і підрядниками	1600
Оплачено оприбуткований товар	63 “Розрахунки з постачальниками і підрядниками	311 “Поточні рахунки в національній валюті”	9600

Даний спосіб критикувався у межах минулого плану рахунків як науковцями, так і практиками. Він не знайшов широкого застосування на практиці, використовувався в основному на малих підприємствах, де операцій є небагато і вони є типовими. На наш погляд, це відбувалося через кадрові перешкоди застосування способу – обов’язки формування податкових зобов’язань перед бюджетом беруть на себе, як правило, головні бухгалтери (їх заступники), а облік валових доходів і витрат на рахунках передбачає залучення підлеглих бухгалтерів, контроль за правильністю дій яких є обмеженим.

Науковці вказували на такі “вузькі місця” методу: втрата бухгалтерськими проводками економічного змісту; збільшення кількості проводок. Зокрема, О.І. Малишкін відзначив такі недоліки цього способу: для транзитних рахунків не затверджені регістри обліку; щодо ряду операцій утруднено складання проводок (наприклад, повернення відвантажених, але не

оплачених товарів, сума котрих повинна виключатися із валових доходів); громіздкість бухгалтерських записів щодо бартеру; відсутність економічного змісту деяких проводок [138, с. 93].

Натомість О.І. Малишкіним для обліку валових доходів і витрат пропонується спосіб *відображення їх на забалансових рахунках із паралельним узагальненням інформації у діючих регістрах* [138]. У якості податкових забалансових рахунків вчений радить призначити рахунки 010 "Валові витрати" і 011 "Валові доходи", на котрі не поширюється принцип подвійного запису. Такий лінійний облік оцінюється з боку О.І. Малишкіна як перевага, оскільки на них можна, не порушуючи положень бухгалтерського обліку, накопичувати інформацію про валові доходи і витрати. Вказана особливість рахунків дійсно є актуальною, адже методика формування податкового зобов'язання з податку на прибуток не відповідає положенням бухгалтерського обліку.

О.І. Малишкін пропонує для узагальнення податкових даних паралельно відображати їх у діючих формах журналів-ордерів і відомостей (див. табл. 2.5).

Таблиця 2.5

Схема обліку валових витрат у журналі-ордері за рахунком 60 "Розрахунки з постачальниками і підрядниками"[138, с. 97][*]

Організація	За що	Початкове сальдо		Дт 60	З кредиту рахунку 60 в дебет рахунків					Всього БО	Всього ВВ
		Дт	Кт	Кт 51	20	03	12	81	68/1		
1. Міськтелеком	встановлення телефону	-	-	900				900		900	-
2."Стройматериалы"	будматеріали	-	-	82,4		68,67			13,73	82,4	-
3. ТОВ "Інфосис"	тонер	-	-	108	90				18	108	90
4. "Данкор"	реклама	-	-	100	83,33				16,67	100	83,33
5. Фірма "Фокус"	фотоапарат	-	-	129			107,5		21,5	129	107,5
6. ВЖРЕУ-1	ремонт приміщення	-	-	141,65		118			23,61	141,65	-
7. ТТМ "Консалтинг"	юр. послуги	-	-	200	166,67				33,33	200	166,67
Всього по бух.обліку		-	-	1611,05	340	186,7	107,5	900	126,84	1661,05	-
Всього ВВ		-			340	-	107,5	-	-	-	447,5

Узагальнення податкових даних рекомендується здійснювати у додатково відведеній графі в частині кредитових і дебетових оборотів. У цих графах бухгалтер проставляє ті суми, котрі визнаються валовими доходами або

[*] Таблиця 2.5 є цитатою О.І. Малишкіна, тому тут фігурує рахунок 60 "Розрахунки з постачальниками і підрядниками" Плану рахунків, що діяв до 2000 р.

витратами. Потім підраховуються місячні підсумки і визначається податковий "куток". Тобто дані для декларації накопичуються позасистемним шляхом без фіксування на транзитних рахунках шляхом подвійного запису.

На нашу думку, запропонований О.І. Малишкіним спосіб має ряд недоліків, котрі на практиці ускладнюють формування податкового зобов'язання з податку на прибуток:

- для узагальнення податкових даних у регістрах обліку залучаються підлеглі бухгалтери, кожен з яких відповідає за окрему ділянку обліку. Внаслідок цього можливе подвійне зарахування однієї суми у різних регістрах, а окрім того зменшується контроль за правильністю формування податкових зобов'язань;
- такий спосіб придатний лише для ручної форми ведення бухгалтерії. Автоматизований облік не дозволяє бухгалтеру доповнювати регістри новими графами.

Врахувавши переваги і недоліки проаналізованих вище прийомів організації податкових розрахунків, ми пропонуємо спосіб автоматизованого накопичення інформації про податкове зобов'язання з податку на прибуток підприємств *на внутрімашинних рахунках, що зберігають подвійний запис*, поза системою бухгалтерського обліку.

У зв'язку з методичними відмінностями визначення фінансового результату і прибутку до оподаткування пропонується обліковувати ці дві категорії на окремих рахунках. Як відомо, фінансовий результат формується на рахунку 79, за кредитом якого фіксуються доходи діяльності, а за дебетом – витрати, в результаті чого сальдо кредитове свідчитиме про прибутки (дебетове – про збитки) підприємства. Аналогічно до формування фінансового результату пропонується формувати прибуток до оподаткування на окремому рахунку, котрий у кореспонденції з рахунками валових доходів, валових витрат і податкової амортизації утворює базу оподаткування податку на прибуток підприємств.

У зв'язку з цим пропонуємо відкрити такі рахунки поза Планом рахунків:

ВВ – "Валові витрати": за дебетом відображається нарахування визнаних валових витрат, за кредитом – їх списання на прибуток до оподаткування,

ВД – “Валові доходи”: за кредитом відображаються визнані валові доходи, за дебетом – їх списання на прибуток до оподаткування,

АМ – “Амортизація податкова”: за дебетом відображається нарахування амортизації за податковими правилами, за кредитом – її списання на прибуток до оподаткування,

ПП – “Прибуток до оподаткування”: відображає формування прибутку (збитку) до оподаткування. На дебеті фіксуються валові доходи, на кредиті – валові витрати і податкова амортизація, в результаті цього сальдо по дебету формує прибуток до оподаткування, а кредитове сальдо свідчить про збиток.

Вказані рахунки взаємопов’язані між собою у вигляді такої кореспонденції:

- відображення валові доходи: Дт ПП Кт ВД,
- формування валових витрат: Дт ВВ Кт ПП,
- нарахування податкової амортизації: Дт АМ Кт ПП.

ПП “Прибуток до оподаткування”

ВД	ВВ АМ
прибутки	збитки

Застосування таких пропозицій на практиці не суперечить Інструкції про застосування Плану рахунків. Відповідно до вказаної інструкції, “нові синтетичні рахунки можуть вводитися до Плану рахунків Міністерством фінансів України” [22, с. 18]. Відповідно до цієї ж інструкції, синтетичними рахунками є рахунки кодовані за десятковою системою, де першою цифрою визначено клас рахунка, другою – номер синтетичного рахунка. Отже, запропоновані рахунки не є синтетичними, оскільки не використовують вказаної кодифікації. Вони також не є позабалансовими, оскільки використовують подвійний запис.

Запропоновані податкові рахунки є внутрімашинними і вводяться як альтернатива податковим регістрам позаоблікового фіксування валових доходів і валових витрат. До переваг способу, запропонованого автором, можна віднести:

1. Збереження подвійного запису, а отже, можливість самоконтролю.

2. Паралельне формування прибутку до оподаткування не порушує положень обліку.

3. Особливе значення спосіб має при автоматизації обліку, що забезпечує:

- точність і достовірність інформації;
- можливість бухгалтеру не слідкувати за першою і другою подіями внаслідок запровадження рахунків 371 “Розрахунки за виданими авансами” та 681 “Розрахунки по авансах отриманих”;
- виключення можливості помилки через застосування типових операцій.

4. Зручність при заповнюванні Декларації про прибуток підприємства:

- можливість формувати дані на субрахунках в розрізі рядків Декларації про прибуток підприємства (рахунки для обліку податкового зобов’язання з податку на прибуток надані у додатку А). Це, по-перше, надає можливість автоматизувати заповнювання останньої; по-друге, усуває труднощі, пов’язані з нетотожністю групування доходів і витрат відповідно до бухгалтерського обліку і податкового законодавства;
- обороти за місяць на рахунку ПП “Прибуток до оподаткування” формують авансові внески податку, за квартал – податкове зобов’язання за податковий період;
- накопичення даних здійснюється наростаючим підсумком з початку року, що відповідає логіці відображення даних у декларації;
- формування тієї чи іншої суми буде доведено аналітично.

5. Надає можливість без перешкод сторнувати дані.

Для більшої зручності застосування запропонованого автором способу на практиці рекомендується:

1) автоматизувати облік, що виключить дублювання дій бухгалтера,

2) використовувати типові операції, котрі автоматично сформують шаблон проводок і коментар до них, а також по можливості розрахують суму кожної проводки,

3) фіксувати кореспонденцію податкових рахунків в окремому журналі операцій, що забезпечить більш логічний і послідовний порядок даних.

На великих підприємствах кадрову перешкоду точності даних (коли дані про податкові зобов'язання з податку на прибуток формуються на різних ділянках обліку, за які відповідають різні бухгалтери) можливо усунути за рахунок комп'ютеризації обліку, що дозволить усунути арифметичні, механічні помилки, а також шляхом фіксування постійних і тимчасових різниць. Практичне застосування запропонованого автором способу для формування податкового зобов'язання з податку на прибуток досліджується далі.

2.1.2. Облікове і податкове трактування доходу та його вплив на фінансовий стан підприємства

Визначення поняття, методологія оцінки і критерії часового виникнення доходу є однією з фундаментальних проблем сучасної теорії обліку. На практиці обчислення доходу часто пов'язують із конкретними формами його отримання, системами та видами оподаткування. Прикладом такого впливу податкових норм є формування на підприємстві двох показників, які відображають його дохід: валовий дохід та дохід у бухгалтерському розумінні. Як перша, так і друга величини є значимими для підприємства та самодостатніми. Валовий дохід застосовується для визначення прибутку як бази для оподаткування. Значення бухгалтерського поняття доходу полягає у вирішенні найбільш значимих практичних завдань – визначення фінансового результату, оперативного управління та контролю за діяльністю підприємства з боку осіб, що мають прямий та непрямий інтерес, статистичного узагальнення масштабів та характеру ділової активності.

Формування доходу як облікового, так і валового концентрується на таких принципових питаннях:

- належність надходження до суми доходу;
- вимірювання доходу;
- терміни зарахування доходоутворюючих надходжень;
- мета формування інформації про доходи та її користувачі.

Ці та інші принципові питання формування і відображення в обліку та звітності доходів підприємства були досліджені такими вітчизняними вченими як

П.М. Гарасим, А.П. Гарасим, П.Я. Хомин [81]; В.П. Завгородній [100]; С. Зубілевич [104]; В. Головач [87]; В.М. Панасюк, Є.К. Ковальчук, С.В. Бобрівець [166]; Г.А. Ямборко [213], а також російськими науковцями – В.Д. Новодворский, А.Н. Хорин [156]. Дослідимо належність надходження до суми валового доходу та порівняємо його з формуванням доходу в обліку.

Сутність терміну "дохід" визначається як загальноекономічним тлумаченням, так і його підлеглістю більш загальним бухгалтерським поняттям – активи, зобов'язання, капітал. Поняття доходу слід виводити з понять, які складають основу будь-якого бухгалтерського балансу. За Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 1 "Загальні вимоги до фінансової звітності" [27] (далі – П(С)БО 1), суттєвими ознаками доходу слід вважати:

- таку зміну структури балансу, яка потенційно призводить до збільшення власного капіталу підприємства в результаті здійснення ним операційної, інвестиційної та фінансової діяльності;
- вплив приросту активів і зменшення зобов'язань на власний капітал.

Термін валовий дохід визначений Законом України "Про оподаткування прибутку підприємств" [10] (далі – Закон про прибуток), виходячи з чого його суттєвими ознаками слід вважати:

- надходження від усіх видів діяльності;
- незалежність від форми отримання доходу;
- визначений часовий аспект – звітний період;
- окреслений просторовий аспект – на території України та за її межами.

Отже, трактування валового доходу підприємства регламентує віднесення до нього усіх надходжень незалежно від їх впливу на інші облікові категорії. Такий підхід не можна вважати досконалим, адже не всі надходження є доходоутворюючими. Відповідно до Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 15 "Доходи" [36] (далі – П(С)БО 15) до надходжень, що не є доходом відносяться:

1) суми непрямих податків, що входять до ціни придбаного товару (податок на додану вартість, акцизний збір та ін.);
2) суми надходжень за договором комісії на користь комітента;

3) суми авансів та попередніх оплат за придбану продукцію (товари, послуги);
4) сума завдатку (під заставу, якщо договором передбачено передачу заборгованого майна заставоутримувачу, отриманого позикодавцем від позичальника для погашення позики).

Податкове законодавство регламентує виключення із валового доходу з метою оподаткування сум не за економічним змістом, а на базі податкових пільг, невиконаних зобов'язань контрагентів, усунення подвійного оподаткування, котрі носять суто фіскальний характер, особливості віднесення яких досліджено далі.

При розгляді питання обліку доходів та представлення такої інформації у звітності необхідно виходити із вимог прозорості, системності та аналітичності інформації. Найкраще цього досягти шляхом структуризації доходів. Склад статей валових доходів передбачає дворівневу деталізацію. Перший рівень складають статті доходів, представлені у першому розділі декларації про прибуток підприємства. На другому рівні вказані статті доходів деталізуються в додатках до декларації, де кожній статті відповідає окремий такий додаток (додаток А, Б, В і т.д.).

Відповідно до видів діяльності підприємства П(С)БО 15 класифікує доходи за такими групами: дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг); інші операційні доходи; фінансові доходи; інші доходи. Таким же чином доходи згруповані у "Звіті про фінансові результати" та на рахунках класу 7 "Доходи і результати діяльності".

Реалізація продукції (товарів, робіт, послуг) є основною доходоутворюючою операцією досліджуваних підприємств. Наприклад, у 2001 р. у ТОВ "Ровекс" питома вага вказаного виду доходу склала 99,36% загальної суми надходжень, СУВФ "Брокінформ" відповідно – 99,87%, ТОВ "Саяни" – 100%, "ТОВ "Асторія" – 100%. Дохід від реалізації продукції (товарів, робіт та послуг), що фіксується у Декларації про прибуток підприємства, відповідає аналогічному показнику Звіту про фінансові результати. Проте загалом однакові величини часто не є рівними. Результати дослідження проблем неузгодженості

валового і бухгалтерського доходу узагальнені нами у табл. 2.6.

Таблиця 2.6

Відмінності формування доходів від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) в обліку та відповідно до податкового законодавства

Стаття	Податкове законодавство	Положення (стандарти) бухгалтерського обліку
Момент визнання доходу	Дата, яка припадає на податковий період, протягом якого відбулась перша з подій, що сталася раніше: дата надходження коштів в оплату товару або дата відвантаження товару	Моментом визнання є виконання всіх наведених умов: ✔ передано значний ризик і винагороду від володіння товаром покупцю; ✔ не зберігає жодної спадкоємності керівництва; ✔ може достовірно виміряти суму доходу; ✔ має впевненість, що економічні вигоди внаслідок реалізації; ✔ може із значним ступенем достовірності оцінити фактичні чи очікувані витрати
Аванси та попередні оплати	Визнаються доходом оскільки датою визнання доходу є перша з подій, що сталася раніше: відвантаження товару в реалізацію чи надходження коштів в їх оплату	Не визнаються доходом, обліковуються як аванси надані
Дохід від надання послуг	Визнається аналогічно доходу від реалізації продукції, товарів – за першою з подій, що сталася раніше: дата надходження коштів в оплату послуг або дата фактичного надання результату робіт. Не враховується ступінь завершеності операції, а у разі неможливості вимірювання доходу визнається за звичайними цінами	Визнається виходячи із ступеня завершеності операції. Якщо дохід не може бути визначений достовірно, то він визнається у сумі понесених витрат на здійснення операцій. Якщо дохід не може бути визначений достовірно і немає впевненості щодо відшкодування понесених витрат, то дохід не визнається
Виконання довгострокових договорів	Визнається за першою з подій, що сталася раніше, у сумі, скоригованій за допомогою оціночного коефіцієнта виконання цього контракту. Після завершення довгострокового договору виконавець здійснює перерахунок сум податкових зобов'язань. У разі заниження сум податкових зобов'язань у попередніх періодах платник податку збільшує валовий дохід у податковому періоді	
Дохід від бартерних операцій	Доходи від здійснення товарообмінних операцій визначаються, виходячи з договірної ціни такої операції, але не нижчої за звичайні ціни	Дохід визнається у сумі справедливої вартості активів отриманих. У разі неможливості достовірної оцінки останніх – у сумі справедливої вартості активів переданих. Не визнається, якщо проведений обмін подібними за призначенням товарами, які мають однакову справедливу вартість

Одним із базових принципів розрахунку валового доходу є розмежування подій на першу та другу. Як відомо, податковим законодавством датою визнання доходу є так звана дата "першої події": або дата зарахування коштів від покупця в оплату за товар (роботу), або дата відвантаження товарів, а для робіт, послуг – дата фактичного надання результатів робіт (послуг). Загальним правилом визнання доходу від реалізації продукції, товарів та інших активів у бухгалтерському обліку є дата, коли підприємство передало право власності на продукцію.

Визнання доходу від надання послуг у бухгалтерському обліку має свої особливості. Це зумовлено, по-перше, врахуванням стадії завершення робіт на дату балансового звіту, по-друге, можливістю оцінки результатів господарської операції із значним ступенем достовірності. У зв'язку з цим різниця в оцінці доходу від надання послуг в обліку та відповідно до податкового законодавства може утворитися не лише у часі, але і через відмінні методи оцінки адже у випадку неможливості достовірної оцінки у бухгалтерському обліку такий дохід може взагалі не визнаватись.

Таким чином, однією з причин невідповідності валового та бухгалтерського доходу є дата їх визнання. Внаслідок цього:

- надані аванси, які у бухгалтерському обліку не вважаються визнаними доходами, збільшують валовий дохід звітного податкового періоду;
- при визначенні доходу від надання послуг не враховується ступінь завершеності операції, а у разі неможливості вимірювання доходу визнається за звичайними цінами.

Відображення в обліку доходів від основної діяльності, котрі включають операції, пов'язані з виробництвом та реалізацією продукції, а також наданням послуг, відбувається на рахунку 70 "Доходи від реалізації". Враховуючи вказані відмінності відображення валових доходів щодо реалізації продукції (товарів, робіт, послуг), автор радить здійснювати їх облік на рахунку ВД1 "Валові доходи від реалізації товарів (робіт, послуг)". Розглянемо порядок відображення у бухгалтерському обліку доходу від здійснення основної діяльності на прикладі СУВФ "Брокінформ" із застосуванням запропонованого способу. Проводки представлені у додатку Б.

Особливе місце серед операцій підприємства посідають *бартерні операції*. Внаслідок їх здійснення підприємство отримує активи не у грошовій формі, а у вигляді товарів, робіт, послуг. Якщо деякі із досліджуваних підприємств у 2001р. не отримували таких доходів (ТОВ "Ровекс", ТОВ "Асторія"), то інші (СУВФ "Брокінформ", ТОВ "Саяни") за вказаний період отримали відповідно 63,8 тис. грн. і 70,5 тис. грн. надходжень від бартерних

операцій, що складає 0,45% і 4,45% загалом отриманої виручки.

Бартерні операції займають особливе місце у Декларації з податку на прибуток. Доходи стосовно таких операцій відображаються окремим рядком у додатку А, а у відокремленому додатку С обчислюється прибуток товарообмінних операцій за кожним контрактом (що є зайвим і потребує вилучення вказаного додатку).

Особливість визначення податкового зобов'язання з податку на прибуток та ПДВ від бартерних операцій полягає у тому, що при бартерному обміні в усіх випадках виникають спочатку валові доходи і податкові зобов'язання з ПДВ (тобто за першою подією), а валові витрати, як і право на податковий кредит, – після здійснення заключної (балансуючої) операції. При цьому не має значення, котра подія відбулася першою: відвантаження продукції, товарів чи їх оприбуткування в результаті обміну.

На практиці може виникати ситуація, коли в рахунок заключної товарообмінної операції здійснюються часткові поставки товару. У цьому випадку валові витрати платника податку відповідного податкового періоду збільшуються на вартість таких часткових поставок товарів. Проте податковий кредит з ПДВ за частковими поставками відносити не можна, оскільки, відповідно до Закону "Про податок на додану вартість" [13, п. 7.5.3], це здійснюється лише при заключній (балансуючій) операції.

Як слушно зазначають П.М. Гарасим, А.П. Гарасим, П.Я. Хомин [81, с. 81], при здійсненні бартерних операцій валові доходи виникають завжди, а валові витрати можуть і не виникати. Така ситуація ймовірна при отриманні активів, що не пов'язані з господарською діяльністю і тому не включаються до валових витрат, або ж при отриманні за бартерною угодою основних засобів, що амортизуються і списують свою вартість на зменшення прибутку до оподаткування поступово.

Спосіб відображення в обліку доходів від бартерних операцій, що відображаються у фінансовій і податковій звітності, наведений у додатку В, при цьому автор радить виділяти валові доходи від бартерних операцій на окремий

субрахунок ВД11 “Доходи від бартерних операцій”.

Внаслідок здійснення інвестиційної і фінансової діяльності виникають *доходи від операцій із цінними паперами, валютними цінностями та борговими зобов’язаннями*, котрі у бухгалтерському обліку фігурують як “Інші операційні доходи”, “Інші фінансові доходи”, “Інші доходи”. Вони фіксуються у рядку 2 першого розділу декларації про прибуток та деталізуються у її додатку Б.

Попередня оцінка вказаної статті виявляє недосконаліть та непослідовність відображення доходів у додатку Б. Результати дослідження цієї проблеми узагальнені у табл. 2.7.

Таблиця 2.7

Відповідність валового доходу від операцій з цінними паперами, валютними цінностями та борговими зобов’язаннями рахункам бухгалтерського обліку

Код рядка	Показник Декларації про прибуток підприємства	Особливості визначення суми валового доходу	Визнання доходу у бухгалтерському обліку	Рахунок бухгалтерського обліку
2.1 2.2	**Дохід від операцій з цінними паперами та деривативами**	Відображаються валові доходи від реалізації цінних паперів та деривативів, зменшені на суму витрат на їх придбання	Відображаються доходи від реалізації цінних паперів	741 “Дохід від реалізації фінансових інвестицій”
Дохід від операцій з валютними цінностями:		-	-	-
2.3	Від продажу іноземної валюти	Відображається сума у гривнях, отримана від продажу іноземної валюти		711 “Дохід від реалізації іноземн. валюти”
2.4 2.5	Різниця за результатами перерахунку на останній робочий день звітного періоду	Відображається позитивна різниця від перерахунку іноземної валюти, що перебувала на обліку платника податку на кінець звітного періоду		714 “Дохід від операційної курсової різниці”, 744 “Дохід від неопераційної курсової різниці”
Дохід від торгівлі борговими зобов’язаннями у вигляді:		-	-	-
2.6	Доходів від надання коштів довіреній особі	Відображаються кошти, отримані від продажу емітованих ним облігацій, ощадних сертифікатів та інших цінних паперів (крім цінних паперів, що засвідчують корпоративні права) з обмеженим строком дії [10, п.7.9.3]	Доходом не вважається, а є зобов’язанням підприємства	52 “Довгострокові зобов’язання за облігаціями”, 50 “Довгострокові позики”, 60 “Короткострокові позики” та ін.
2.7	Доходів від надання майна довіреній особі	Відображаються кошти, отримані покупцем у зв’язку з погашенням цінних паперів емітентом	Відносяться до інших доходів від фінансових операцій	733 “Інші доходи від фінансових операцій”
2.8	Процентів за операціями з процентними цінними паперами	Відображаються проценти, отримані покупцем у зв’язку з погашенням цінних паперів емітентом		732 “Відсотки одержані”

Продовження таблиці 2.7

Код рядка	Показник Декларації про прибуток підприємства	Особливості визначення суми валового доходу	Визнання доходу у бухгалтерському обліку	Рахунок бухгалтерського обліку
2.9	Доходів заставодавця від відчуження його майна як об'єкта застави з урахуванням нарахованих заставодержателем процентів	Відображається вартість об'єкта застави, відчуженого в рахунок погашення кредитору боргового зобов'язання, а також сума нарахованих по ньому процентів	Такі особливості не вказуються	746 "Інші доходи від звичайної діяльності" 743 "Дохід від майнових комплексів"
2.10	Доходів заставодержателя від продажу майна, що відчужене як об'єкт застави	Відображається сума коштів, отриманих від продажу придбаного у власність майна в результаті відчуження його в рахунок погашення боргових зобов'язань	Те ж	Те ж
2.11	Грошових сум від продажу на аукціоні переданого в заставу майна, що перевищують розмір забезпечення цією заставою вимог заставодержателя	Відображається грошова сума у вигляді різниці між вартістю майна як об'єкта застави і його фактичною вартістю за аукціонними торгами, що була повернута заставодавцю за умовами договору застави		

Як видно з таблиці 2.7, у цілому методи визначення доходів від операцій з цінними паперами, валютними цінностями та борговими зобов'язаннями згідно з податковим законодавством відповідають положенням бухгалтерського обліку. До таких доходів належать дохід від реалізації цінних паперів та деривативів, дохід від операцій з іноземною валютою, доходи від погашення емітентом зобов'язань стосовно випущених ним цінних паперів.

Водночас мають місце такі види доходів, вимірювання та облік яких з метою оподаткування та у бухгалтерському обліку регламентується по-різному. До них відносяться доходи від операцій з емісії цінних паперів. Такі надходження (крім первинної емісії) вважаються валовими доходами підприємства, а відповідні затрати їх покупця (інвестора) визнаються його валовими витратами. Погашення ж емітентом зобов'язань щодо цінних паперів (нарахування процентів, погашення номінальної вартості), – відноситься до його валових витрат, а інвестор (покупець вказаних цінних паперів) до валових доходів відносить лише суму отриманих від них відсотків.

Вказана регламентація відображення доходів і витрат є проявом фіскального підходу до обліку фінансових доходів і витрат, адже кошти від розміщення емітованих цінних паперів є залученим капіталом або зобов'язаннями платника податку, але не доходом. У зв'язку з цим автором пропонується здійснювати розрахунок валових доходів і витрат, пов'язаних із придбанням

(продажем) облігацій, ощадних сертифікатів та інших цінних паперів (крім цінних паперів, що засвідчують корпоративні права) з обмеженим строком дії, аналогічно до методів, викладених у національних стандартах обліку – визнавати валовим доходом винагороди у вигляді отриманих процентів від цінних паперів, котрі у емітента відображаються як валові витрати. Номінальна вартість цінних паперів на податкове зобов'язання з податку на прибуток не повинна впливати, вона характеризує виникнення або погашенням зобов'язання.

Відповідно до запропонованого автором способу, відображення валових доходів стосовно наведених операцій пропонується здійснювати на рахунку ВД2 "Доходи від операцій з цінними паперами, валютними цінностями та борговими зобов'язаннями", котрий має такі субрахунки:

ВД21 " Дохід від операцій з торгівлі цінними паперами",

ВД22 "Дохід від операцій з валютними цінностями",

ВД23 " Дохід від торгівлі борговими зобов'язаннями та вимогами".

Жодним із досліджуваних підприємств такі доходи не отримувались.

У додатку В до Декларації про прибуток підприємства фіксуються *доходи від операцій з основними фондами, нематеріальними активами та капітальний дохід,* які узагальнюються у рядку 3 першого розділу цієї ж Декларації. Дослідимо взаємозв'язок таких доходів у податковому і обліковому розумінні (результати аналізу надані у табл. 2.8).

Таблиця 2.8

Відповідність статей валового доходу від операцій з основними фондами, нематеріальними активами та капітального доходу рахункам бухгалтерського обліку

Код рядка	Показник Декларації про прибуток підприємства	Особливості визначення суми валового доходу	Визнання доходу у бухгалтерському обліку	Рахунок бухгалтерського обліку
3.1	Прибуток від продажу основних фондів групи 1 або нематеріальних активів, що підлягають амортизації	Сума перевищення виручки від продажу об'єктів основних фондів групи 1 та нематеріальних активів над їх балансовою вартістю	Сума, виручена від реалізації основних фондів, відноситься до доходу за мінусом непрямих податків і витрат, пов'язаних із вибуттям осн.засобів	742 "Дохід від реалізації необоротних активів"
3.6	Доходи від продажу невиробничих фондів	Доходи, отримані від продажу невиробничих фондів		
3.2	Сума перевищення вартості основних фондів груп 2 і 3 у зв`язку з їх продажем (товарообміном) над балансовою вартістю відповідної групи	Якщо в податковому періоді сума вартості основних фондів дорівнювала або перевищувала балансову вартість відповідної групи, а балансова вартість такої групи була прирівняна до нуля	–	–

Продовження таблиці 2.8

Код рядка	Показник Декларації про прибуток підприємства	Особливості визначення суми валового доходу	Визнання доходу у бухгалтерському обліку	Рахунок бухгалтерського обліку
	Різниця у вартості:	-	-	-
3.3	основних фондів і нематеріальних активів за результатами їх індексації (капітальний дохід)	Відноситься до складу валових доходів кожного звітного кварталу у сумі, яка дорівнює добутку однієї четвертої відсотка річної норми амортизації відповідної групи основних фондів (нематеріальних активів) від суми капітального доходу такої групи (нематеріального активу)	До складу доходів включається лише перевищення суми попередніх уцінок над сумою попередніх дооцінок залишкової вартості основних засобів при черговій дооцінці вартості цього об'єкта	746 "Інші доходи від звичайної діяльності"
3.4	витрат, пов`язаних з видобутком корисних копалин за результатами їх індексації (капітальний дохід)	-	Не вказується	
3.5	Компенсація за основні фонди групи 1 у зв`язку з їх вимушеною заміною, одержана від страхових організацій або винних у заподіяній шкоді юридичних та фізичних осіб	При цьому балансова вартість окремого об'єкта основних фондів групи 1, який підлягає вимушеній заміні, відноситься платником податку на валові витрати	Відповідають за економічним змістом доходам, отриманим від надзвичайних подій	746 "Інші доходи від звичайної діяльності" 75 "Надзвичайні доходи"

Отже, з таблиці 2.8 можна зробити такі висновки:

1. Сума, що фіксується у рядку 3.1 "Прибуток від реалізації основних засобів групи 1" додатку В до Декларації, відображає не дохід, а прибуток від такої реалізації поряд із статями доходу, що свідчить про непослідовність відображення інформації.

2. Доходи від реалізації невиробничих фондів заслуговують на особливу увагу. Витрати на придбання і утримання невиробничих фондів здійснюються за рахунок прибутку підприємства. У момент продажу такі основні фонди розглядаються як товар, тобто доходи, отримані від їх продажу, відносять до валового доходу. До валових витрат при цьому відноситься сума витрат, пов'язана з їх придбанням (якщо вони були отримані зі сторони) або з їх виготовленням, покращенням. При цьому всі затрати відносяться до валових за первинною вартістю без їх коригування на суму зносу.

3. Капітальний дохід виникає внаслідок індексації основних засобів і дорівнює різниці індексованої вартості групи основних фондів та вартості, що була до індексації. Індексація проводиться лише у разі дооцінки основних фондів. Бухгалтерським обліком передбачена не лише дооцінка, але й уцінка основних

фондів. А до доходів, спричинених індексацією, відноситься лише сума перевищення попередніх уцінок над сумою попередніх дооцінок.

4. Відображення в обліку компенсаційних витрат, що виплачуються страховими організаціями та іншими юридичними і фізичними особами, у зв'язку з вимушеною заміною основних фондів групи 1 повністю відповідає економічному змісту такої операції, яка в бухгалтерському обліку відображається як доходи від надзвичайних подій (рахунок 751) або інші доходи від звичайної діяльності (рахунок 746). При цьому попередньо визнані збитки відносяться до валових витрат, а компенсовані суми збільшують валовий дохід підприємства.

Відображення в обліку операцій з основними фондами згідно з принципами бухгалтерського обліку та відповідно до запропонованого нами способу фіксування валових доходів і витрат наведене у додатку Д.

Надходження у вигляді *безповоротної фінансової допомоги та безоплатно наданих товарів* відносяться до інших доходів підприємства у бухгалтерському обліку і практично співпадають з обліковим розумінням цього виду надходження. У бухгалтерському обліку доходи вказаної групи відображаються на рахунку 745 "Дохід від безоплатно отриманих активів".

Безоплатна передача товарів має ряд особливостей. Сума безплатно отриманих товарів включається до валових доходів, але сума податкового кредиту з ПДВ не відображається. Безоплатна передача товарів на підприємстві відповідно до податкового законодавства відображається як їх реалізація, з включенням до валових доходів за звичайними цінами, і на таку ж суму нараховується податок на додану вартість. При цьому вказані товари не беруть участі у перерахунку приросту (убутку) залишків матеріальних активів підприємств згідно з пунктом 5.9 Закону про прибуток. Таким чином, при безоплатній передачі товарів підприємство програє чотири рази: 1) втрачає право на володіння активами, 2) збільшує валовий дохід, 3) не зменшує валові витрати, 4) збільшує суму податкового зобов'язання з ПДВ.

Оскільки вартість товарів, переданих у бухгалтерському обліку, не вважається доходом, автор пропонує відображати вказані доходи на рахунку

ВД4 “Доходи у вигляді безповоротної фінансової допомоги і безоплатно наданих товарів”. Формування проводок щодо вказаних видів доходів наведене у додатку Е.

Доходи від врегулювання сумнівної, безнадійної заборгованості також відносяться до валових доходів підприємства. Вони фіксуються у рядку 5 першого розділу Декларації про прибуток підприємства та деталізуються у її додатку Д. Відповідно до податкового законодавства вказані доходи можуть виникати у двох випадках: (1) у позичальника у разі неповернення заборгованості платником податку; (2) у кредитора в разі повернення заборгованості платнику податку, яка до цього була віднесена на витрати або відшкодована зі страхового резерву або ж виключена з валового доходу.

Особливості віднесення безнадійної заборгованості до валового доходу підприємства узагальнені нами у табл. 2.9.

Відповідно до національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку операції від врегулювання безнадійної заборгованості також є доходоутворюючими. На кожну дату балансу (щоквартально) відбувається перегляд сум зобов’язань, заборгованостей та створених забезпечень. Дохід, пов’язаний із врегулюванням сумнівної та безнадійної заборгованості, згідно з національними положеннями бухгалтерського обліку, визнається у таких випадках:

- якщо зобов’язання при перегляді на дату балансу не підлягає погашенню;
- у разі повернення у наступному періоді за роком списання заборгованості, що раніше була визнана безнадійною і була відшкодована з резерву сумнівних боргів або віднесена на витрати. Такий дохід обліковується на рахунку 719 “Інші доходи від операційної діяльності”.

У цілому методи формування валових доходів від безнадійної заборгованості не суперечать економічному змісту і відповідають методам, викладеним у національних положеннях обліку. Водночас спрощення вимагає процедура віднесення таких доходів відповідно до податкового законодавства, оскільки тут має місце тривала бюрократична і судова тяганина.

Таблиця 2.9

Особливості формування валових доходів від врегулювання сумнівної та безнадійної заборгованості

Стаття додатку Д Декларації про прибуток підприємства	Особливості віднесення до валових доходів
У разі неповернення заборгованості:	-
за кредитними угодами, за якими минув термін позовної давності	-
за угодами, що передбачають виставлення векселя на користь кредитора в якості забезпечення боргових зобов`язань дебітора на суму опротестованого в неплатежі векселя	Визнається у сумі опротестованого в неплатежі векселя у податковому періоді, що припадає на 30-й календарний день з моменту опротестування такого векселя
за договорами, визнаними у судовому порядку недійсними з вини платника податку (дебітора)	Визнається у тому податковому періоді, що припадає на рішення суду
за договорами, за якими скасовано рішення про визнання їх недійсними з вини дебітора і за умови його неоскарження, що була раніше віднесена до валових витрат кредитором або відшкодована за рахунок страхового резерву	Визнається у податковому періоді, протягом якого закінчився строк для подання такої скарги
за договорами, визнаними в судовому порядку недійсними з вини обох сторін (дебітора та кредитора)	Визнається у тому періоді, що припадає на рішення суду
за договорами, які не виконані у встановленому порядку через обставини непереборної сили або через стихійне лихо (форс-мажор), що не вплинули на спроможність платника податку (дебітора)	У випадку, якщо дебітор не погасив зазначеної заборгованості або кредитор не звернувся з позовом до суду (арбітражного суду) стосовно її стягнення
за договорами, які не виконані у встановленому порядку через обставини непереборної сили або через стихійне лихо (форс-мажор), якщо кредитор не звернувся до суду (арбітражного суду) стосовно стягнення такої заборгованості протягом строків, визначених законодавством	заборгованості протягом 30 днів, валові доходи кредитора і дебітора збільшуються на суму зазначеної заборгованості
за договорами, які не виконані підприємствами у встановленому порядку і на майно яких не може бути звернено стягнення за умови, якщо кредитор не звернувся до суду або йому відмовлено у позові	-
При поверненні заборгованості:	-
у вигляді вартості товарів (робіт, послуг), які були раніше виключені з валового доходу у зв`язку із затриманням оплати їх вартості у разі задоволення судом (арбітражним судом) позову платника при надходженні коштів від покупця (замовника) на банківський рахунок платника податку в оплату товарів (робіт, послуг)	Визнано у тому податковому періоді, що припадає на рішення суду
фізичними особами, раніше визнаними у судовому порядку безвісти відсутніми або померлими чи стосовно яких органами слідства було оголошено розшук у випадках, коли ця заборгованість була віднесена до валових витрат або відшкодована за рахунок страхового резерву	У податковому періоді, протягом якого відбулося повернення
в погашення заборгованості фізичної особи юридичними або фізичними особами, визнаними винними в заподіянні шкоди, попередньо включеної до складу валових витрат або відшкодованої за рахунок страхового резерву	Збільшується валовий дохід у податковий період, протягом якого відбулося повернення зазначеної заборгованості
в погашення заборгованості внаслідок завершення ліквідаційної процедури та реалізації майна постачальником, попередньо відшкодованої кредитором за рахунок страхового резерву або виключені з валового доходу	Визнається доходом у сумі отриманої від дебітора-банкрута у періоді її отримання

Фіксування в обліку валових доходів від врегулювання сумнівної та безнадійної заборгованості пропонується здійснювати на однойменному рахунку ВД5, котрий має субрахунки ВД51 “Доходи у разі неповернення заборгованості”, ВД52 “Доходи при поверненні відшкодованої заборгованості”.

Наступною статтею Декларації про прибуток підприємства є *інші види доходів, що входять до складу об'єкта оподаткування*. Інші доходи підприємства у податковому розумінні включають такі статті

1) попередньо сплачені позивачем суми державного мита, що повертаються на його користь за рішенням суду;
2) суми одержаних штрафів, неустойок, пені;
3) суми страхового відшкодування за понесені застраховані збитки;
4) доходи, не враховані в обчисленні валового доходу періодів, що передують звітному, та виявлені у звітному періоді;
5) надлишкові суми страхового резерву небанківської фінансової установи;
6) проценти (комісійні) при здійсненні кредитно-депозитних операцій;
7) інші доходи.

Формування вказаних доходів не суперечить правилам бухгалтерського обліку і відповідає економічному змісту доходоутворювальних операцій. Такі надходження у бухгалтерському обліку відносяться до інших доходів та інших операційних доходів підприємства й обліковуються на рахунку 71 "Інший операційний дохід" та 74 "Інші доходи". Для формування валових доходів від таких операцій пропонується вести їх облік на рахунку ВД8 "Інші валові доходи", де кожній із перерахованих вище статей присвоюється окремий субрахунок в міру необхідності.

Особливої уваги заслуговує рядок 10 Декларації про прибуток підприємства, котрий відображає *доходи, які за своїм змістом підлягають виключенню зі складу валових доходів* із метою оподаткування. Як зазначалося вище, у бухгалтерському обліку до таких доходів відносять суми непрямих податків (ПДВ, акциз), а також суми, що отримуються на користь третіх осіб і не є доходоутворювальними надходженнями.

Вказана стаття валових доходів заповнюється на базі додатку Є Декларації про прибуток підприємства і містить доходи, котрі виключаються з оподатковуваного прибутку не за економічним змістом, а на базі податкових пільг, невиконаних зобов'язань контрагентів, усунення подвійного оподаткування, які

регламентовані законодавством і носять суто фіскальний характер. Тому заповнення вказаної графи Декларації за даними обліку є неможливим.

Відображення в обліку валових доходів, які за своїм змістом підлягають виключенню з об'єкта оподаткування, можна провадити двома шляхами: шляхом сторнування врахованих раніше сум; і шляхом відображення сум, котрі не відносяться до валових доходів. Автором пропонується комбінація цих двох шляхів: доходи, вказані у рядках з кодом 10.1 і 10.2, виключати з об'єкта оподаткування шляхом сторнування, всі інші доходи – відображати на відповідних субрахунках рахунка ВД9 "Доходи, що підлягають виключенню зі складу валового доходу з метою оподаткування".

Таким чином, доходи в обліковому розумінні і валові доходи можуть відрізнятися між собою через:

- різниці у часі (аванси надані, якщо доходи від надання послуг відображені з урахуванням ступеня завершеності, деякі бартерні операції);
- різниці вартісної оцінки операцій (якщо товари продаються за заниженими цінами);
- методичні відмінності (безоплатно надані товари і товари, що виключаються з валового доходу);
- фіскальні особливості окремих операцій (пільги для окремих товарів та видів діяльності).

Дослідження продемонструвало, що валові доходи формуються переважно за рахунок операцій із продажу товарів, вплив яких на прибуток та вартісна оцінка у фінансовому обліку та з метою оподаткування в цілому збігаються.

2.1.3. Витрати підприємства і валові витрати: їх розбіжність і взаємозв'язок

Витрати підприємства є одним із найважливіших об'єктів обліку. Вони прямо впливають на фінансовий результат підприємства і прибуток до оподаткування. Аналогічно до формування доходів підприємство формує дві величини, що характеризують рівень його затрат на господарську діяльність: витрати у бухгалтерському розумінні й валові витрати, що беруть участь у

розрахунку податку на прибуток підприємства. Взаємозв'язок валових витрат із витратами в обліковому розумінні характеризується розбіжністю методів їх формування, які концентруються на таких аспектах: класифікація й організація синтетичного та аналітичного обліку витрат; терміни визнання витрат; оцінка і вимірювання витрат.

Дослідимо методи формування і віднесення витрат в обліку та відповідно до податкового законодавства стосовно вказаних аспектів.

Як і валові доходи, склад статей валових витрат передбачає дворівневу деталізацію. Перший рівень складають статті витрат, представлені у другому розділі Декларації про прибуток підприємства. На другому рівні вказані статті витрат деталізуються в додатках до декларації, де кожній статті відповідає окремий додаток (додаток Ж, З, І, К та ін.).

У бухгалтерському обліку витрати, аналогічно до доходів підприємства, згруповані за видами діяльності (див. рис. 2.1): витрати операційної діяльності; фінансові витрати; втрати від участі в капіталі; інші витрати.

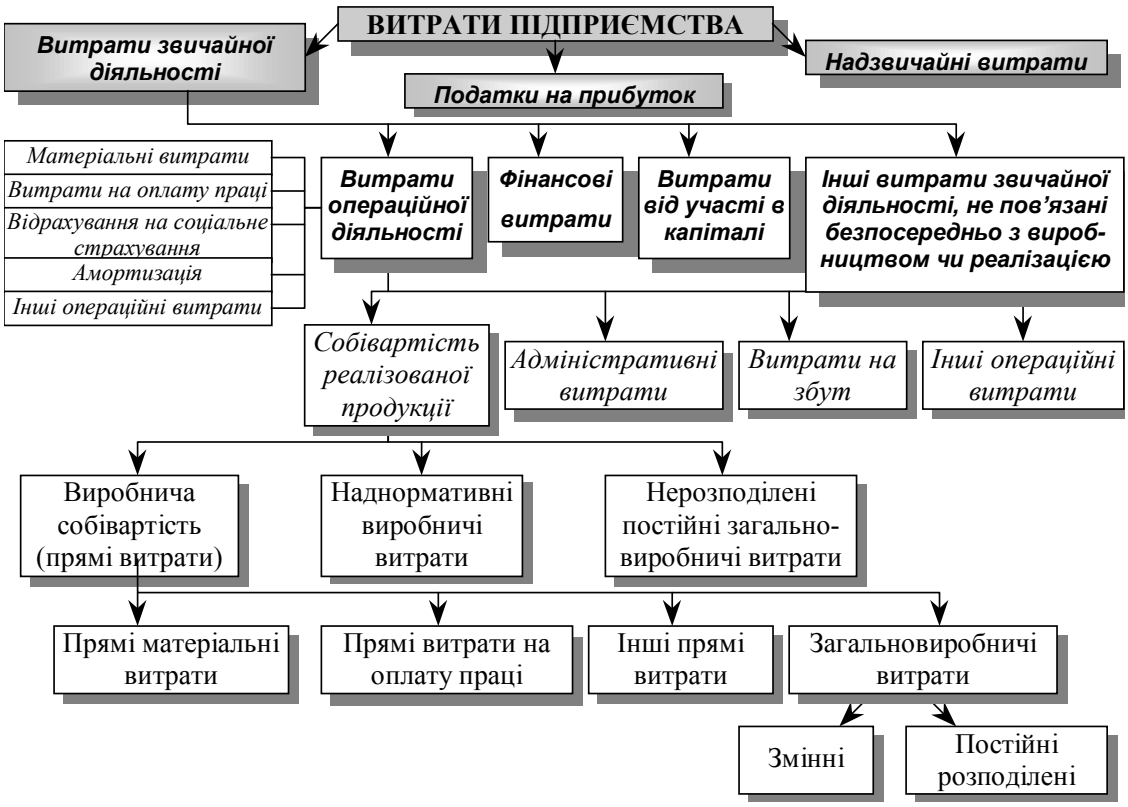


Рис. 2.1. *Структура витрат підприємства згідно з П(С)БО 16 "Витрати"*

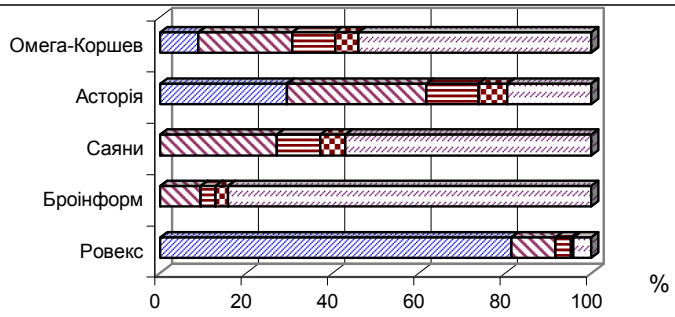
Особливої уваги заслуговує перша група, оскільки в результаті саме опе-

раційної діяльності формується значний обсяг як доходів, так і витрат підприємства. Відповідно до Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 16 “Витрати” (далі – П(С)БО 16) [37], витрати основної діяльності складають собівартість реалізованої продукції, адміністративні витрати, витрати на збут, інші операційні витрати. При цьому Планом рахунків кожному виду перерахованих витрат присвоюється свій рахунок класу 9 “Витрати діяльності”, а саме: 90 “Собівартість реалізації”, 91 “Загальновиробничі витрати”, 92 “Адміністративні витрати”, 93 "Витрати на збут", 94 “Інші витрати операційної діяльності”. Витрати, що обліковуються на зазначених рахунках, фіксуються на їх дебеті й у кінці місяця списуються з кредиту рахунків на фінансові результати (рахунок 79 “Фінансові результати”).

Витрати неопераційної діяльності фіксуються на рахунках 95 “Фінансові витрати”, 96 “Втрати від участі в капіталі”, 97 “Інші витрати”, принцип формування витрат на котрих аналогічний до охарактеризованих вище рахунків.

Витрати операційної діяльності у бухгалтерському обліку можуть групуватися не лише за видами та напрямами діяльності, але й за елементами витрат і обліковуватися на рахунках класу 8 “Витрати за елементами”. Затрати підприємства на цих рахунках групуються за сукупністю економічно однорідних витрат, при цьому кожному елементу витрат відповідає окремий рахунок першого порядку класу 8.

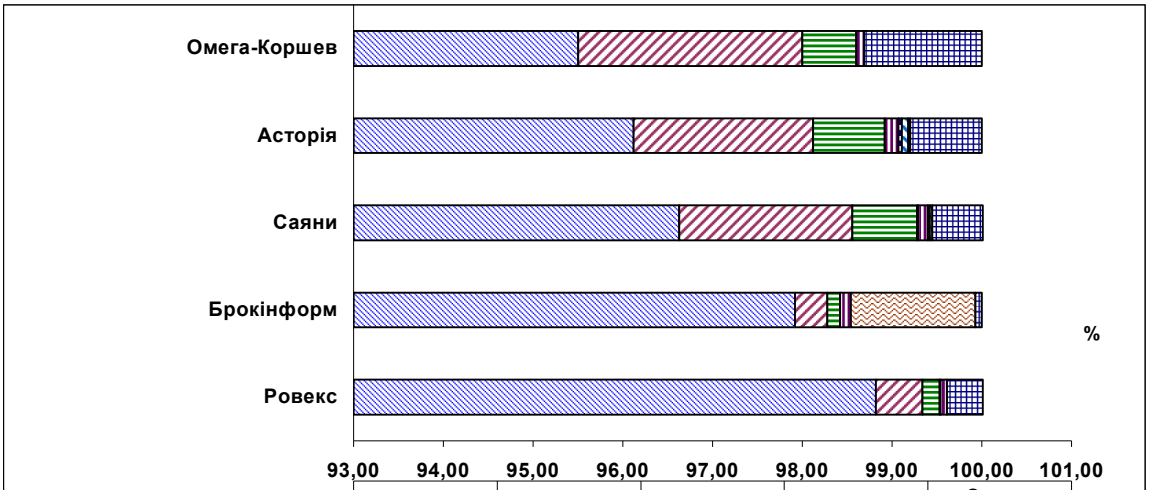
Відповідно до Інструкції про застосування Плану рахунків, облік витрат досліджувані підприємства можуть вести тільки на рахунках класу 9 або за бажанням використовувати з цією одночасно і рахунки класу 8 для узагальнення інформації про витрати за елементами. В останньому випадку рахунки восьмого класу вводяться як транзитні рахунки, які не мають кінцевого сальдо. Серед досліджуваних підприємств лише ТОВ “Саяни” та ТОВ “Омега-Коршев” для обліку витрат використовують обидва класи рахунків: клас 8 “Витрати за елементами” та клас 9 “Витрати діяльності”. Інші користувалися лише рахунками класу 9. При цьому у 2001 р. структура витрат досліджуваних підприємств за елементами була такою (див. рис. 2.2).



	Ровекс	Броінформ	Саяни	Асторія	Омега-Коршев
Інші операційні витрати	4,15	84,20	57,05	19,52	54,02
Амортизація	0,57	2,87	5,73	6,66	5,43
Відрахування на соц.заходи	3,60	3,52	10,10	12,10	9,85
Витрати на оплату праці	10,21	9,41	27,12	32,25	21,83
Матеріальні витрати	81,46	0,00	0,00	29,46	8,87

Рис. 2.2. *Структура витрат господарської діяльності досліджуваних підприємств за елементами*

Важливе місце займають витрати операційної діяльності й у податкових розрахунках, котрі за декларацією мають назву “Витрати, пов’язані з підготовкою, організацією, веденням виробництва, продажем продукції (робіт, послуг)”; їх структура на досліджуваних підприємствах за 2001 рік наведена на рис. 2.3.



	Ровекс	Брокінформ	Саяни	Асторія	Омега-Коршев
Інші операційні витрати	0,40	0,07	0,56	0,80	1,31
Сплата процентів за боргами		1,39		0,02	
Поліпшення ОФ			0,03	0,07	
Реклама			0,02	0,04	
Нараховані податки	0,07	0,12	0,11	0,15	0,09
Добровільно перераховані кошти	0,01		0,01		
Внески на соц.заходи	0,19	0,14	0,72	0,80	0,60
Оплата праці	0,52	0,36	1,93	2,00	2,50
Матеріальні витрати	98,82	97,92	96,63	96,12	95,50

Рис. 2.3. *Структура валових витрат, пов’язаних із веденням виробництва, продажем продукції, на досліджуваних підприємствах за 2001 р.*

Групування витрат операційної діяльності у бухгалтерському обліку та згідно із податковим законодавством значно відрізняється. Вказані витрати згруповані у Декларації відповідно до логіки викладення Закону про прибуток підприємства, а тому таке групування лише частково відповідає методам відображення витрат у бухгалтерському обліку. Взаємозв'язок елементів витрат із статтями валових витрат досліджувався такими фахівцями як З.В. Задорожний [101]; Ю. Іванов [108]; О.І. Малишкін [138]; А. Попов і В. Ганін [173]; П.Я. Хомин [206] та інші. Загальні особливості такого взаємозв'язку викладені у табл. 2.10.

Таблиця 2.10

Взаємозв'язок елементів витрат бухгалтерського обліку зі статтями валових витрат

Елемент витрат у бухгалтерському обліку	**Стаття витрат пов'язаних з підготовкою, організацією, веденням виробництва, продажем продукції (товарів, послуг)**	
	Код рядка	**Назва рядка**
Матеріальні витрати	12.1	1. Витрати, пов`язані з придбанням матеріальних активів, виконанням робіт, наданням послуг для їх подальшого використання у власній господарчій діяльності
	12.2	2. Приріст (убуток) балансової вартості товарно-матеріальних цінностей
Витрати на оплату праці	12.3	Витрати на оплату праці, включаючи внески на соціальні заходи (соціальне, пенсійне страхування та додаткове пенсійне забезпечення)
Відрахування на соціальні заходи		
Амортизація		До витрат не відноситься
Інші операційні витрати	2.7	Податки, що відносяться до витрат: Сума податку на додану вартість, сплачена у складі ціни придбання товарів (робіт, послуг) підприємств, які не зареєстровані як платники податку на додану вартість
	12.8	Сума внесених (нарахованих) податків, зборів, обов`язкових платежів
	12.9	Проведення рекламних заходів
	12.10	Витрати на утримання та експлуатацію об`єктів соціальної інфраструктури
	12.12	Витрати, пов'язані з поліпшенням основних фондів
	12.13	Витрати за лізинговими (орендними) операціями
	12.14	Сума коштів, внесених до страхових резервів небанківськими фінансовими установами
	12.15	Витрати, пов`язані з нарахуванням (сплатою) процентів за борговими зобов`язаннями у зв`язку з веденням господарської діяльності
	12.16	Інші витрати, пов`язані з підготовкою, організацією, веденням виробництва, продажем продукції (робіт, послуг).

Як видно з рисунка 2.3 і таблиці 2.10, матеріальні витрати є однією з основних складових собівартості реалізованої продукції, робіт, послуг. Їх облік регулюється Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 9 "Запаси" [33] (далі – П(С)БО 9), який поряд із виробничими запасами регламентує відображення в обліку малоцінних і швидкозношуваних предметів, незаверше-

ного виробництва, готової продукції, а також одного з найважливіших об'єктів обліку на досліджуваних підприємствах гуртової торгівлі – товарів. Товари та інші матеріальні цінності, придбані для продажу, до матеріальних витрат не відносяться. Валові витрати у частині затрат, пов'язаних із придбанням матеріальних активів, включають витрати на придбання товарів для подальшого їх продажу, тому питома вага таких витрат буде значно переважати інші (див. рис. 2.3): ТОВ "Ровекс" – 98,82%, СУВФ "Брокінформ" – 97,92%, ТОВ "Саяни" – 96,63%, ТОВ "Асторія" – 96,12%, ТОВ "Омега-Коршев" – 95,5%.

Податковим законодавством до валових витрат, пов'язаних із придбанням матеріальних активів, відповідно до статей Декларації про прибуток відносяться такі витрати:

1. Витрати, пов`язані з придбанням матеріальних активів, наданням послуг для їх подальшого використання у власній господарській діяльності (з придбанням матеріалів, сировини, комплектуючих виробів та напівфабрикатів; придбанням покупних товарів; наданням послуг, виконанням робіт);

2. Приріст (убуток) балансової вартості товарно-матеріальних цінностей.

Затрати, пов'язані із придбанням матеріальних активів, можуть фінансуватися за рахунок валових витрат, амортизуватися у складі витрат на ремонт основних засобів або списуватися за рахунок чистого прибутку, що у цілому відповідає нормам П(С)БО 16 (зображено на рис 2.4).

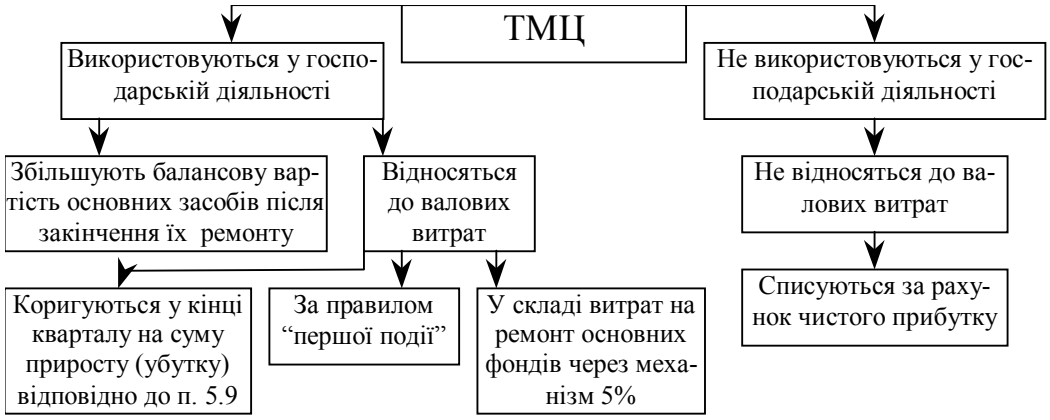


Рис. 2.4. *Формування валових витрат щодо товарно-матеріальних цінностей*

Як видно з рис. 2.4, єдиною умовою віднесення таких затрат до валових є їх подальше використання у власній господарській діяльності.

Окрім вказаної умови, методичні розбіжності між валовими витратами і витратами в обліковому розумінні щодо матеріальних активів стосуються також моменту виникнення витрат. Формування матеріальних витрат у бухгалтерському обліку пов'язане із їх вибуттям (у виробництво, на сторону, продажем). Аналогічні валові витрати пов'язані переважно із придбанням товарно-матеріальних цінностей за першою з подій, що сталася раніше: оприбуткування ТМЦ на склад або списання коштів в оплату за такі запаси, що проілюстровано на рис. 2.5. Це є основною і фундаментальною відмінністю формування валових витрат і витрат бухгалтерського обліку щодо матеріальних активів.

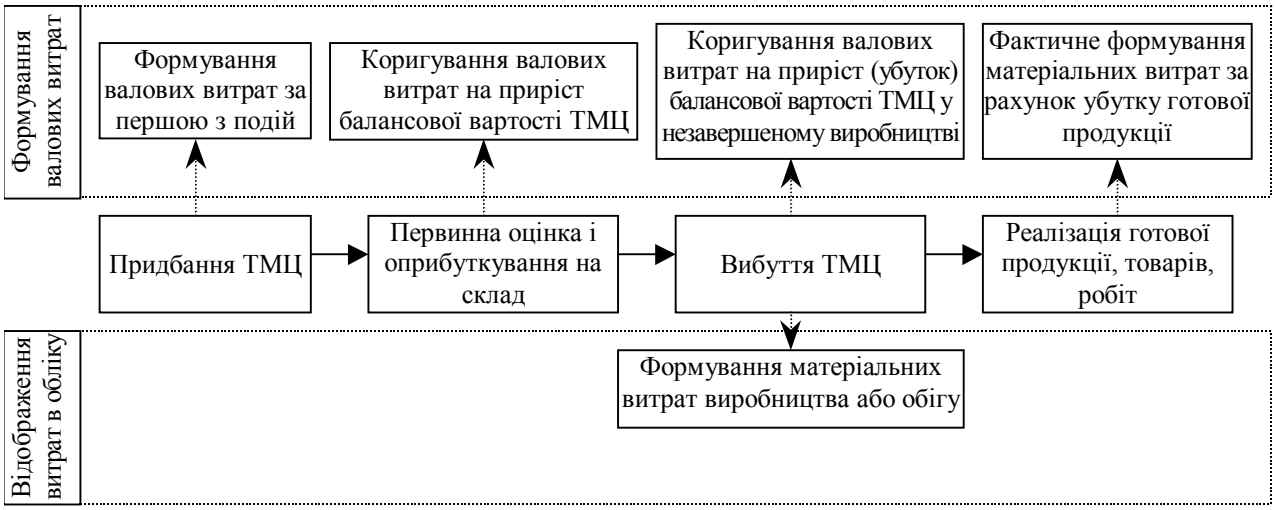


Рис. 2.5. *Вплив руху матеріальних активів на формування валових витрат і витрат у бухгалтерському обліку*

Різні причини формування матеріальних витрат у бухгалтерському обліку і з метою формування валових витрат (витрачання ТМЦ у першому випадку і їх придбання у другому) компенсуються застосуванням пункту 5.9 Закону про прибуток. Останній регламентує коригування валових витрат, які штучно збільшені на суми придбаних, але не витрачених матеріальних активів, за допомогою приросту (убутку) їх балансової вартості на складі і у незавершеному виробництві. Суть обліку приросту (убутку) балансової вартості матеріальних активів полягає у порівнянні вартості залишків запасів на початок і кінець звітного періоду. При цьому убуток вартості матеріальних активів збільшує валові витрати, а приріст вираховується із валових витрат.

Застосування пункту 5.9 Закону про прибуток на практиці та відображення його норм у обліку має ряд особливостей, зокрема:

- розрахунок приросту (убутку) балансової вартості ТМЦ здійснюється лише стосовно тих запасів, вартість котрих відноситься до валових витрат. Це покупні товари, МШП на складах, покупні матеріали, комплектуючі вироби і напівфабрикати на складах, у незавершеному виробництві та в залишках готової продукції;
- розрахунок приросту (убутку) товарних запасів відбувається без урахування товарних надбавок;
- балансову вартість матеріальних ресурсів на початок звітного періоду необхідно зменшити на вартість матеріальних ресурсів, які у звітному періоді було використано на цілі, не пов'язані з веденням виробництва і продажем продукції. Це значить, що суму нестачі, уцінки, псування запасів буде виключено з валових витрат шляхом їх коригування на приріст (убуток) ТМЦ. Таким же чином виключаються із валових витрат повернені постачальнику неякісні матеріали.

Значні труднощі з обліку витрат, пов'язаних із обліком приросту (убутку) матеріальних активів, виникають щодо незавершеного виробництва і залишків готової продукції, оскільки тут повинна враховуватись не повна вартість незавершеного виробництва, а лише вартість матеріальних ресурсів, використаних у виробництві продукції (робіт, послуг). Відокремлення вказаних витрат із загальної суми незавершеного виробництва або готової продукції є трудомістким, а тому призводить до збільшення вартості облікових робіт на практиці.

Отже, причинами методичних відмінностей формування матеріальних витрат в обліковому розумінні і валових витрат є:

- обов'язкова участь матеріальних витрат у господарській діяльності підприємства;
- часові різниці зарахування матеріальних затрат до витрат в обліку та до валових витрат.

У результаті коригування матеріальних активів за допомогою оцінки приросту (убутку) їх балансової вартості, валові витрати щодо придбання матеріальних активів формуються фактично під час реалізації готової продукції (товарів, робіт), а не під час їх придбання, як це здається на перший погляд, і не під час їх витрачання, як у бухгалтерському обліку. Таке коригування валових витрат призводить до наступних негативних наслідків:

- значне відстрочення реального віднесення суми запасів до валових витрат;
- трудомісткість оцінки матеріальних активів у складі незавершеного виробництва і готової продукції;
- не відображається у обліку за допомогою проводок, а тому існує вірогідність помилки.

У зв'язку з цим нами пропонується законодавчо обмежити коригування валових витрат на суму приросту (убутку) матеріальних активів лише придбаними запасами на складі, тобто виключити суми незавершеного виробництва і готової продукції з операцій оцінки приросту (убутку) матеріальних активів. Внаслідок цього дата віднесення матеріальних активів до валових витрат співпадатиме з датою витрачання матеріалів в обліку.

Враховуючи зазначені відмінності методів формування матеріальних витрат у бухгалтерському обліку та з метою оподаткування, для автоматизації відображення валових витрат підприємства відповідно до запропонованого нами способу рекомендується обліковувати витрати на придбання матеріальних активів на рахунку ВВ1 "Матеріальні витрати, пов'язані з веденням виробництва, продажем продукції", котрий має такі субрахунки: ВВ11 "Витрати, пов'язані з придбанням матеріальних активів", ВВ12 "Приріст (убуток) балансової вартості запасів" (див. додаток А). Відображення в обліку операцій із запасами при використанні запропонованого способу, проілюстровано у додатку Ж на прикладі ТОВ "Саяни".

Наступним елементом витрат є *витрати на оплату праці*, котрі на досліджуваних підприємствах займають відповідно ТОВ "Ровекс" – 10,21%, СУВФ "Брокінформ" – 9,41%, ТОВ "Саяни" – 12,12%, ТОВ "Асторія" – 32,25%, ТОВ

“Омега-Коршев” – 21,83% загальної суми витрат обліку (див. рис. 2.2). Окрім того, значення вказаного елемента витрат збільшується з огляду на те, що витрати на оплату праці тісно пов’язані з відрахуваннями на соціальні заходи.

Як і матеріальні витрати, затрати на оплату праці у бухгалтерському обліку найбільш тісно пов’язані з аналогічними статтями валових витрат. Незважаючи на те, що витрати на оплату праці не віднесені Законом про прибуток до витрат подвійного призначення, вони все ж мають ряд особливостей включення до валових витрат. Затрати на оплату праці, їх участь у витратах обліку і валових витратах в економічній літературі досліджувалися такими ученими як В.П. Завгородній [100, с. 81-89], Ю. Іванов [108], О.І. Малишкін [138, с. 144-149] та іншими. Зокрема професор Ю. Іванов, виходячи із загальних принципів формування витрат на оплату праці, відмітив такі ключові моменти віднесення їх до валових [108, с. 33]:

1) виплати здійснюються фізичним особам, котрі знаходяться у трудових відносинах із платником податків, тобто працюють за трудовими угодами, або згідно з договорами цивільно-правового характеру;

2) як і будь-які інші витрати підприємства, оплата праці може бути віднесена до валових витрат лише у випадку зв’язку таких затрат з господарською діяльністю. При цьому слід відмежовувати ті витрати, котрі пов’язані зі спорудженням, монтажем, ремонтом основних фондів, оскільки вони відносяться на валові витрати не прямо, а поступово шляхом амортизації через збільшення вартості груп основних фондів;

3) форма здійснення оплати праці значення не має. До валових витрат можуть бути віднесені будь-які витрати, котрі здійснюються у грошовій або натуральній формі, за погодженням обох сторін. У зв’язку з цим необхідно зазначити, що Законом “Про оплату праці” (ст. 23) передбачена можливість виплати заробітної плати натурою за таких умов:

- можливість натуроплати повинна бути передбачена колективним договором;
- виплати натурою повинні мати частковий характер;

➢ вартість натуроплати повинна бути еквівалентна оплаті праці у грошовій формі, причому ціни продукції, що видається, не повинні бути нижчі за її собівартість;

➢ оплата праці натуроплатою може бути здійснена тими товарами, котрі не заборонені Кабінетом Міністрів України до видачі в формі натуроплати.

Склад витрат на оплату праці поділений на три групи: (а) витрати, що відносяться до фонду оплати праці; (б) витрати, що не відносяться до фонду оплати праці; (в) дивіденди, проценти. У свою чергу, фонд оплати праці формується з таких складових: основна, додаткова заробітна плата та інші заохочувальні та компенсаційні виплати. Але таке групування затрат на оплату праці не є актуальним для підприємств сьогодні, оскільки воно не враховує джерела фінансування і можливість віднесення їх до валових витрат. Ю. Івановим відповідно до джерел фінансування затрат з оплати праці визначена їх класифікація, яка проілюстрована на рис. 2.6.

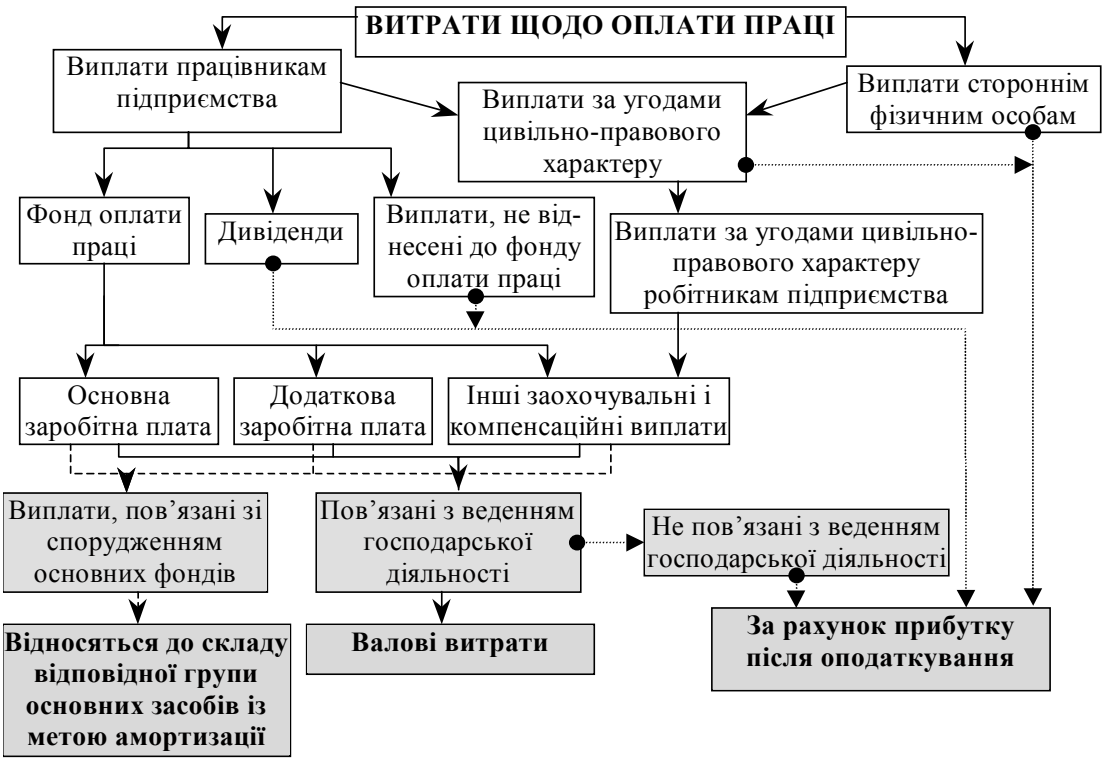


Рис. 2.6. *Віднесення до валових витрат затрат на оплату праці [108, с. 36]*

Затрати підприємства з виплати основної і додаткової зарплати в основному відносяться до валових витрат, оскільки вони пов'язані із господарською діяльністю. Разом з тим, слід враховувати такі особливості їх формування:

- усі затрати, що формують фонд основної заробітної плати, відносяться до валових витрат. Рівень таких виплат не може бути нижчий за мінімальну заробітну плату, якщо оплата здійснюється за місячну, погодинну норму праці, окрім тих випадків, коли оплата здійснюється за неповний робочий день або тиждень, якщо робітник не виконує норм виробітку або виробляє браковану продукцію;

- виплати додаткової заробітної плати відносяться до валових витрат лише частково і визначаються переважно нормами Кодексу законів про працю (КЗпП), основні особливості застосування якого викладені у табл. 2.11

Таблиця 2.11

Віднесення до валових витрат виплат додаткової заробітної плати

Вид виплат додаткової зарплати	Умови віднесення до валових витрат
Надбавки і доплати до тарифних ставок і посадових окладів	Відносяться до валових витрат лише в межах, встановлених КЗпП
Оплата праці робітника, котрий не знаходиться в штаті підприємства, відповідно до угод цивільно-правового характеру, а також за виконання разових робіт	Відносяться до валових витрат лише у випадку наявності трудових відносин працівника з підприємством
Оплата за працю у вихідні і святкові дні, у понадурочний час	Відносяться до валових витрат лише в межах, що не перевищують норми КЗпП
Індексація заробітної плати працівників	Відносяться до валових витрат відповідно до п. 5.6.2 Закону про прибуток як обов'язкові виплати
Оплата щорічних і додаткових відпусток	Відносяться до валових витрат лише в межах норми КЗпП щодо термінів, видів відпусток
Компенсація за невикористану відпустку	До валових витрат відносяться компенсації лише за щорічні відпустки, а також соціальна відпустка робіткам, що мають дітей

Таким чином, формування витрат на оплату праці в обліковому розумінні та з метою оподаткування не має суттєвих методичних відмінностей. Умовами віднесення таких витрат до валових є їх документування, участь у господарській діяльності підприємства, а також відповідність нормам КЗпП. На досліджуваних підприємствах витрати на оплату праці у фінансовій і податковій звітності в цілому були однакові і склали на ТОВ "Ровекс" 396 000 грн., СУВФ "Брокінформ" – 131 000 грн., ТОВ "Саяни" – 29 800 грн., ТОВ "Асторія" – 71 700 грн., ТОВ "Омега-Коршев" – 25 340 грн.

Відображення витрат на оплату праці у декларації про прибуток підприємства здійснюється у сумі з внесками на соціальні заходи. З огляду на спосіб представлення витрат на оплату праці у податковій звітності та відповідно до

висунутого способу формування в обліку валових витрат пропонується накопичувати інформацію про витрати на оплату праці на субрахунку першого порядку ВВ21 “Витрати на оплату праці” рахунку ВВ2 “Витрати на оплату праці, включаючи внески на соціальні заходи”. Відображення розрахунків з оплати праці на рахунках обліку, а також відповідно до запропонованого способу показано у додатку З на прикладі ТОВ “Асторія”.

Як зазначалося вище, з оплатою праці працівників підприємства пов’язано ряд внесків до соціальних державних фондів, які відносяться до економічного елементу “Відрахування на соціальне страхування”. На досліджуваних підприємствах вказаний елемент займає значну частину витрат. Наприклад у 2001 р. на ТОВ “Ровекс” дані внески склали 3,6% витрат, на СУВФ “Брокінформ” – 3,52%, на ТОВ “Саяни” – 10,1%, на ТОВ “Асторія” – 32,25%, на ТОВ “Омега-Коршев” – 21,83% (див. рис. 2.2). Внески на соціальне страхування також відносяться до валових витрат підприємства і разом із витратами на оплату праці формують 14 рядок Декларації про прибуток підприємства і рядок 16 її додатка Ж.

Відповідно до Закону України “Основи законодавства України про загальнообов’язкове державне соціальне страхування” [1], існують такі види загальнообов’язкового державного соціального страхування: пенсійне страхування; страхування у зв’язку з тимчасовою втратою працездатності та витратами, зумовленими народженням та похованням; медичне страхування (впровадження якого знаходиться в проекті); страхування від нещасного випадку на виробництві та професійного захворювання, що спричинили втрату працездатності; страхування на випадок безробіття; інші види страхування, передбачені законами України.

Розмежування державного соціального страхування на вище згадані види пов’язане з чітким розподілом соціальних послуг і матеріального забезпечення, що виплачуються відповідними фондами, а також об’єктами, суб’єктами і ставками обкладання. Визначення і вимірювання об’єкта вказаних внесків тісно пов’язане із об’єктом прибуткового податку з громадян. Сукупний дохід працівника складається з ряду сум, що відносяться або не відносяться до нього,

виключаються, і не викликає значних проблем при його визначенні. Тому ми не зупинятимемося детально на вказаному питанні.

Підприємство відносить суму нарахувань щодо всіх фондів соціального страхування до витрат як у бухгалтерському обліку, так і до валових витрат у податковій бухгалтерії. Сума витрат, пов'язаних із внесками на соціальні заходи, у фінансовій і податковій звітності буде однаковою.

Наступним не менш важливим економічним елементом витрат підприємства є амортизація основних засобів, котра досліджувалась такими фахівцями як В. Батіщев [56], В.О. Ластовецький [135], О.І. Малишкін [137; 138], Р. Назарбаєва [153], А. Твердомед [196] та іншими. У бухгалтерському обліку її нарахування регламентується положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 7 "Основні засоби" [32] (далі П(С)БО 7).

Поділяючи думку В.О. Ластовецького [135, с. 37], відмітимо, що проблеми обліку основних засобів та їх взаємозв'язку з нормами податкового законодавства можна об'єднати у три групи:

- класифікація та організація аналітичного обліку основних засобів;
- оцінка основних засобів;
- визначення витрат на придбання та експлуатацію основних засобів, нарахування їх амортизації (зносу).

Оприбуткування основних засобів на підприємстві передбачає віднесення їх до однієї з груп класифікації основних засобів, що у подальшому вплине на метод нарахування амортизації. Такі основні засоби класифікуються на 9 груп основних фондів і 7 груп необоротних активів. Групування основних засобів відповідно до норм податкового законодавства здійснюється у розрізі трьох груп, для яких Законом про прибуток передбачено різні норми амортизації. Аналітичний облік першої групи здійснюється пооб'єктно, тому тут не виникає проблем взаємозв'язку бухгалтерського обліку і податкових розрахунків. Як вказує В.О. Ластовецький, "за таких умов можна зіставляти дані пооб'єктного аналітичного обліку основних засобів групи 1 податкового обліку з даними

аналітичного обліку до субрахунку 103 ”Будинки та споруди”...”[135, с. 38], оскільки вони за своїм змістом співпадають.

Облік основних фондів груп 2 і 3 відповідно до вимог податкового законодавства ведеться за сукупною вартістю групи; при цьому пооб’єктний облік для цих двох груп не передбачений. У цілому сумовий облік основних фондів у розрізі двох груп відповідно до норм податкового законодавства повинен відповідати даним бухгалтерського обліку основних засобів за субрахунками 101, 102, 104, 105, 106, 107, 108 і 109. Така тотожність на практиці неможлива у зв’язку з переоцінками основних засобів та застосуванням різних норм амортизації у бухгалтерському обліку, а також припиненням нарахувань амортизації на об’єкти основних засобів, що виведені з експлуатації.

Спосіб групування основних засобів тісно пов’язаний із способом їх оцінки і визначенням вартості, що амортизується, у бухгалтерському обліку та відповідно до норм податкового законодавства. У бухгалтерському обліку такою вартістю є первісна та переоцінена вартість об’єкта основних засобів. Первісна вартість включає витрати, пов’язані з придбанням, доставкою і введенням об’єктів основних засобів в експлуатацію. Переоцінена вартість визначається шляхом вирахування ліквідаційної вартості із первісної. Остання покликана точніше визначити суму, що амортизується, вона враховує суму коштів або вартість будь-яких активів, яку підприємство очікує отримати від реалізації (ліквідації) об’єкта основних засобів після закінчення терміну корисного використання (експлуатації), за вирахуванням витрат, пов’язаних з таким продажем (ліквідацією). Це дає можливість амортизувати не лише фізичний знос, але й закласти у суму амортизації моральний знос та інтенсивність його експлуатації на даному підприємстві. Здебільшого на практиці ця величина є умовною, оскільки підприємство, як правило, планує використовувати основні засоби на максимальну потужність.

Оцінка основних засобів відповідно до норм податкового законодавства передбачає визначення балансової вартості груп 2 і 3 або балансової вартості

об’єкта групи 1, на яку в подальшому нараховується амортизація. Вказана вартість повинна бути завірена документально і фактично є залишковою вартістю (її розрахунок наведений у додатку К.1). Балансова вартість об’єкта основних засобів групи 1 бере участь у розрахунку податкової амортизації лише за умови перевищення суми, еквівалентної 100 неоподатковуваних мінімумів доходів громадян. У протилежному випадку вона списується на валові витрати підприємства.

Визначення витрат на придбання та експлуатацію основних засобів є найбільш вагомою проблемою взаємозв’язку бухгалтерського обліку і податкових розрахунків щодо обліку основних засобів. Такі витрати у бухгалтерському обліку можна поділити на дві групи: 1) ті, що підлягають амортизації; 2) ті, що відносяться прямо на витрати. Відповідно до податкового законодавства виділяється ще й третя група – ті, що фінансуються за рахунок прибутку після оподаткування. Податкові особливості фінансування витрат, пов’язаних з основними засобами, А. Поповим і В. Ганіним [173, с. 46] зображено на рис. 2.7.

Нарахування амортизації як у бухгалтерському обліку, так і відповідно до норм Закону про прибуток прямо впливає на витрати підприємства у першому випадку та на прибуток до оподаткування у другому. Метод нарахування амортизації є одним із найголовніших моментів не лише обліку основних засобів, але й облікової політики підприємства загалом. Бухгалтерський облік передбачає такі методи нарахування амортизації: прямолінійний, зменшення залишкової вартості, прискорене зменшення залишкової вартості, кумулятивний, виробничий (переваги та недоліки застосування кожного з методів розглянуті у додатку К.1). Відносно кожної групи основних засобів підприємство самостійно обирає один із вказаних способів. Перші чотири методи базуються на часі використання основних засобів, останній – на кількості одиниць продукції, отриманих від використання об'єкта основних засобів.

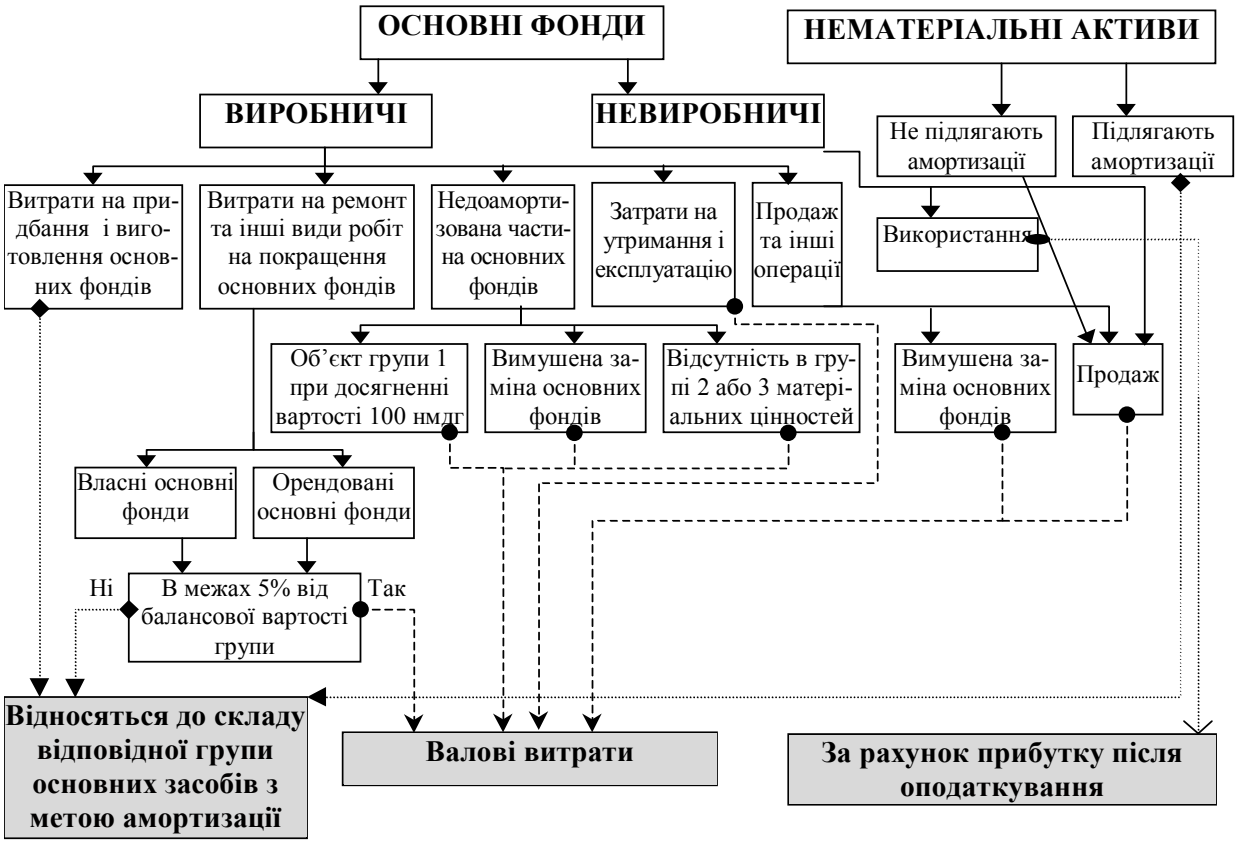


Рис. 2.7. *Віднесення до валових витрат затрат, пов'язаних з основними фондами і нематеріальними активами [173, с. 46]*

У торгівлі прийнятними для використання є перші чотири методи, оскільки на вказаних підприємствах не існує виробництва. Наприклад, ТОВ "Саяни" для обліку машин та обладнання, транспортних засобів використовує кумулятивний метод, що базується на кількості років експлуатації основних засобів; земельні ділянки, будинки, споруди та передавальні пристрої амортизуються за методом зменшення залишкової вартості. Вибір оптимального методу нарахування амортизації повинен бути виваженим, науково обґрунтованим. Поліпшення технічного оснащення підприємств суттєво збільшує частку амортизаційних відрахувань у витратах, що зумовлює потребу у забезпеченні належної достовірності сум амортизації.

На жаль, із цим завданням не справляється податковий метод амортизації. Під впливом усереднених норм амортизації суми амортизаційних відрахувань нереально відображають розміри фізичного і морального зносу основних засобів в собівартості продукції (робіт, послуг), товарообмінних операцій. Наприк-

лад, у 2001 р. облікова амортизація перевищила податкову на ТОВ “Саяни” на 1000 грн., на ТОВ “Ровекс” на 100 грн., на СУВФ “Брокінформ” на 900 грн.

Такі різниці сум амортизації пов’язані з рядом факторів:

1. Визначення об’єкта оподаткування має такі особливості:

1) об’єктом нарахування податкової амортизації є не вартість основних фондів (як у бухгалтерському обліку), а витрати на їхнє виготовлення, придбання і поліпшення. Тому вартість безкоштовно отриманих основних фондів не підлягає податковій амортизації;

2) об’єкт податкової амортизації повинен: а) брати участь у господарській діяльності; б) використовуватись протягом більше 365 днів із дати введення в експлуатацію. А окрім того, як пише В.О. Ластовецький, “необхідно врахувати припинення нарахувань амортизації на об’єкти основних засобів, які виведені з експлуатації відповідно до абзацу третього ст. 7 Закону України “Про Державний бюджет України на 2002 рік” від 20.12.2001 р.” [135, с. 38]. Через невідповідність першій умові не підлягають амортизації з метою формування прибутку до оподаткування витрати щодо невиробничих фондів (котрі у бухгалтерському обліку є об’єктом нарахування амортизації), а також витрати на придбання основних фондів із метою їх наступної реалізації.

2. Балансова вартість основних фондів, що амортизується, є фактично залишковою вартістю і ніяк не пов’язана із справедливою вартістю.

3. Усереднені норми амортизації не відображають інтенсивності застосування основних засобів на підприємстві, термін їх використання і швидкість зносу.

4. Відсутність пооб’єктного аналітичного обліку основних засобів груп 2 і 3 не відображає реального руху і вартості основних засобів. Можлива ситуація, коли основні засоби фактично зносилися, а їх балансова вартість ще залишилася.

Реальна оцінка основних засобів, визначення фактичних строків їх корисного використання і, відповідно, розмірів амортизаційних відрахувань – нагальне сьогодення. Цього можливо досягти шляхом впровадження облікових

положень розрахунку амортизації визначених П(С)БО 7 “Основні засоби”, що передбачає наявність п’яти альтернативних методів амортизації та розрахунок норми амортизації залежно від тривалості експлуатації, швидкості морального зносу об’єкту. На нашу думку на законодавчому рівні слід відмовитися від нарахування амортизації за податковим законодавством.

Витрати підприємства, пов’язані з основними засобами, зменшують прибуток до оподаткування не лише у вигляді амортизаційних відрахувань, але й шляхом прямого віднесення до валових витрат. Такі витрати можна поділити на три групи:

1. Витрати, пов’язані з поліпшенням основних засобів – на ремонт, реконструкцію, модернізацію. Як у бухгалтерському обліку, так і відповідно до податкового законодавства такі витрати поділяють на дві групи: (1) ті, що належать до витрат; (2) ті, що підлягають амортизації. Розмежування вказаних витрат у бухгалтерському обліку здійснюється за ознакою збільшення первісно очікуваного економічного зиску, а у податковому законодавстві – регламентоване на рівні 5% балансової вартості групи основних засобів.

2. Недоамортизована частина балансової вартості основних засобів – такі витрати виникають лише як частина валових витрат; у бухгалтерському обліку об’єкт підлягає амортизації до повного його зносу і вибуття його із експлуатації.

3. Витрати щодо операцій із продажу основних засобів.

Вказані вище затрати підприємства пов’язані з основними засобами, залежно від способу перенесення своєї вартості на витрати обліковуються на рахунках 13 “Знос необоротних активів”, 83 “Амортизація” у кореспонденції з рахунками витрат, а також 15 “Капітальні інвестиції”, 10 “Основні засоби”, кореспонденція яких надана у додатку К.3.

Рахунки бухгалтерського обліку не відображають податкової амортизації. Тому для автоматизації формування інформації про операції з основними фондами та пов’язаними з ними валовими витратами (відповідно до рекомендованого способу) пропонується використовувати рахунки ВВ61 “Витрати, пов’язані з поліпшенням основних фондів”, ВВ8 “Витрати по операціях з

основними фондами та нематеріальними активами", ПП12 "Прибуток, одержаний за рахунок понижуючого коефіцієнта", АМ "Амортизаційні відрахування" (див. додаток А). Останній має субрахунки у розрізі груп основних фондів:

АМ1 "Амортизаційні відрахування основних фондів групи 1",

АМ2 "Амортизаційні відрахування основних фондів групи 2",

АМ3 "Амортизаційні відрахування основних фондів групи 3".

Відображення в обліку нарахування амортизації з використанням запропонованих рахунків показано у додатку К.3 на прикладі ТОВ "Саяни".

Затрати операційної діяльності, що не ввійшли до складу розглянутих вище елементів витрат відповідно до п. 26 П(С)БО 16 "Витрати", відносяться до складу "*Інших операційних витрат*". Зокрема, до них відносяться: витрати на відрядження, сума податків (зборів), крім податку на прибуток, втрати від курсових різниць, псування цінностей, списання уцінки активів, знецінення запасів, суми фінансових санкцій та ін.

Іншим операційним витратам бухгалтерського обліку відповідають такі статті валових витрат декларації про прибуток, як витрати, пов'язані з добровільно перерахованими коштами; податки, витрати на проведення рекламних заходів; витрати по операціях з борговими зобов`язаннями та валютними цінностями; витрати щодо інших операцій. Вказані витрати віднесені Законом про прибуток до витрат подвійного призначення, що означає виконання ряду умов для зарахування їх до валових витрат, на відміну від облікових положень, відповідно до яких витрати формуються у повному обсязі:

- *обов'язкова участь у господарській діяльності підприємства* є головною умовою віднесення затрат до валових витрат. У зв'язку з цим не відносяться на зменшення валового доходу такі витрати бухгалтерського обліку як крадіжки, нестачі і псування запасів;
- *застосування процентних обмежень* щодо валових витрат подвійного призначення:

- добровільно перераховані суми на користь держбюджету та до

всеукраїнських об'єднань осіб, які постраждали внаслідок Чорнобильської катастрофи у сумі, що відповідно не перевищує 4% і 10% оподатковуваного прибутку попереднього звітного періоду;

- витрати на ремонт основних засобів у сумі, що не перевищує 5% вартості групи (об'єкта);

- витрати на проведення рекламних заходів розділені на дві групи:

- ✓ проведення рекламних заходів стосовно товарів, що продаються і повною сумою відносяться до валових витрат;
- ✓ витрати на організацію прийомів, презентацій і свят, придбання і розповсюдження подарунків зараховуються до валових у межах 2% від оподаткованого прибутку за попередній звітний період. При цьому безоплатна роздача зразків товару у рекламних цілях доходом не вважається, але при цьому слід відображати податкове зобов'язання з ПДВ;

- сума витрат на гарантійний ремонт не повинна перевищувати 10 % від вартості проданого товару, по яких не закінчився строк гарантійного обслуговування;

- витрати на відрядження, сума котрих не повинна перевищувати граничних норм, встановлених Кабінетом Міністрів України.

Усі витрати, що перевищують вказані межі, фінансуються за рахунок прибутку після оподаткування. У бухгалтерському обліку таких процентних лімітів не існує, витрати формуються у повному обсязі понесених втрат;

• *обов'язкове документальне підтвердження* усіх витрат, що відносять до валових. Наприклад, витрати на відрядження мають бути підтверджені документами, що засвідчують вартість таких витрат, а також зв'язок такого відрядження з основною діяльністю.

Особливої нашої уваги заслуговують *податки, збори і обов'язкові платежі*, що відносяться як на витрати підприємства у бухгалтерському обліку, так і до валових витрат. На досліджуваних підприємствах до таких податків відносили комунальний податок, податок з власників транспортних засобів, збір на розвиток виноградарства, садівництва і хмелярства, плату за землю, збір за забруд-

нення навколишнього середовища. Їх питома вага у загальній сумі податків і платежів, що була перерахована у бюджет у 2001 р., склала: на ТОВ “Ровекс” – 33,31%, на СУВФ “Брокінформ – 12,64%, на ТОВ “Саяни” – 37,42%, на ТОВ “Асторія” – 33,73%, на ТОВ “Омега-Коршев” – 34,99% (див. рис. 1.8). Ці податки відносяться до валових витрат згідно з п. 5.2.5 Закону про прибуток, фіксуються у декларації про прибуток підприємства у рядках 18 і 19 та деталізуються у її додатку Ж-1. Умови віднесення ПДВ до валових витрат, а також формування податкового зобов’язання інших податків розглядатиметься у наступних підпунктах. Фіксування в обліку сум валових витрат, пов’язаних з нарахуванням податків і зборів та нарахуванням інших валових витрат, наведено у додатку Л.

Витрати, пов’язані з борговими зобов’язаннями і валютними цінностями фіксуються у рядку 29 Декларації про прибуток. Витрати, пов’язані з борговими зобов’язаннями, виникають як при придбанні облігацій, ощадних сертифікатів, інших цінних паперів з обмеженим строком дії, так і при погашенні їх номінальної вартості і нарахуванні процентів емітентом. Окрім того, у цьому рядку фіксуються витрати, пов’язані із здійсненням операцій з валютними цінностями, та оплата послуг інших осіб, що здійснюють конверсійні (обмінні) операції.

Суми, перераховані на придбання валюти, не є витратами ні у бухгалтерському обліку, ні відповідно до податкового законодавства. Проте, якщо при купівлі іноземної валюти виникає різниця між фактичним курсом купівлі та курсом НБУ, то у бухгалтерському обліку вона потрапить до витрат у складі інших витрат операційної діяльності, а на суму валових витрат така різниця не вплине. До валових витрат балансова вартість валюти відноситься лише у тому випадку, якщо така валюта у подальшому продається і збільшує валові доходи. Аналогічно бухгалтерському обліку до валових витрат включається собівартість реалізованої іноземної валюти плюс витрати, пов’язані з її продажем. Кореспонденція рахунків щодо таких операцій відповідно до запропонованого способу надана у додатку М.

З метою оподаткування підлягає перерахунку у гривні за офіційним курсом НБУ:

- будь-яка іноземна валюта або заборгованість в іноземній валюті на останній робочий день звітного періоду;
- будь-яка заборгованість дебіторська або кредиторська, виражена в іноземній валюті, на дату її погашення.

При цьому позитивна або від'ємна різниця між результатом такого перерахунку та балансовою вартістю іноземної валюти чи заборгованості включається відповідно до валових доходів або валових витрат кредитора або до валових витрат чи валових доходів дебітора за наслідками звітного періоду. У бухгалтерському обліку також здійснюється перерахунок іноземної валюти на дату здійснення розрахунків і на дату балансу. Позитивні курсові різниці відображаються у складі інших операційних доходів (рахунок 945), а негативні віднімаються від суми іншого додаткового капіталу.

У зв'язку з вказаними вище відмінностями облікових і податкових правил формування інших операційних витрат відповідно до запропонованого автором способу, пропонується обліковувати їх на рахунках:

ВВ3 "Валові витрати, пов'язані з добровільно перерахованими коштами",

ВВ4 "Податки, що відносяться до валових",

ВВ5 "Проведення рекламних заходів",

ВВ6 "Інші операційні витрати",

ВВ7 "Витрати по операціях з борговими зобов`язаннями та валютними цінностями",

ВВ8 "Витрати по операціях з основними фондами та нематеріальними активами",

ВВ9 "Витрати по інших операціях",

ВВ0 "Витрати, які за своїм змістом підлягають виключенню зі складу валових витрат з метою оподаткування".

Субрахунки щодо них надані у додатку А. Згідно з вказаним способом, валові витрати списуються на кредит рахунку ПП1 "Прибуток, що підлягає оподаткуванню". Формування податкового зобов'язання з податку на прибуток відповідно до податкового законодавства та у бухгалтерському обліку розглянемо далі.

Таким чином, витрати підприємства в обліковому розумінні і валові витрати можуть відрізнятися між собою через:

1. Дату визнання витрат у бухгалтерському обліку та відповідно до податкового законодавства. Основними причинами невідповідності витрат бухгалтерського обліку і податкових розрахунків у часі є:
   - застосування правила "першої події";
   - коригування валових витрат за допомогою оцінки приросту (убутку) балансової вартості матеріальних активів на складі і у незавершеному виробництві;
   - застосування різних методів амортизації.

У зв'язку з цим пропонується законодавчо обмежити таке коригування валових витрат лише придбаними запасами на складі, тобто виключити суми незавершеного виробництва і готової продукції із операцій оцінки приросту (убутку) матеріальних активів. Внаслідок цього дата віднесення матеріальних активів до валових витрат збігатиметься із датою витрачання матеріалів в обліку. Доцільно також нараховувати податкову амортизацію за методами, визначеними П(С)БО 7 "Основні засоби" (передбачає наявність п'яти методів амортизації та розрахунок норми амортизації залежно від тривалості експлуатації, швидкості морального зносу об'єкта).

2. Застосування обмеження віднесення витрат до валових відповідно до податкового законодавства. Такі фіскальні ліміти можна поділити на три групи:
   - обов'язкова участь у господарській діяльності підприємства;
   - застосування процентних обмежень щодо валових витрат подвійного призначення;
   - обов'язкове документальне підтвердження усіх витрат, що відносять до валових.
3. Фіскальний підхід при формуванні валових доходів і витрат. У ряді випадків спостерігається асиметрія при віднесенні доходів і витрат до валових. Наприклад, штрафи, пені і неустойки фінансуються за рахунок прибутку після оподаткування, у той же час отримані аналогічні суми є валовим

доходом підприємства. Суми, отримані як кредит від особи, що не є фінансово-кредитною установою, вважаються доходом підприємства, утім його повернення або надання аналогічного кредиту не відноситься до валових витрат.

2.1.4. Податок на прибуток: обліковий і податковий аспекти

Прибуток кожного господарюючого суб'єкта – це основне джерело забезпечення його фінансової стабільності, матеріально-технічного розвитку, модернізації і вдосконалення виробництва. Головною характеристикою прибуткового оподаткування є пряма залежність суми податку від розміру отриманого прибутку. Жоден з інших податків, у тому числі й прямих, не має такої залежності від кінцевих результатів діяльності господарюючих суб'єктів. Отримання прибутку – мета будь-якої діяльності, і саме тому податок на прибуток посідає чільне місце і є основним об'єктом податкових оптимізацій. Наприклад, у 2001р. досліджуваними підприємствами податок на прибуток у структурі сплачених до бюджету податків склав: ТОВ "Ровекс" - 15,62%, СУВФ "Брокінформ" – 22,55%, ТОВ "Саяни" – 17,35%, ТОВ "Асторія" – 0%, ТОВ "Омега-Коршев" – 19,09%.

Точність і достовірність формування прибутку до оподаткування визначається відповідністю податковим нормам його складових – валових доходів, валових витрат і амортизації. Проте навіть за умови точного розрахунку останніх визначення оподатковуваного прибутку має ряд особливостей, що зумовлено наявністю ряду сум, що зменшують прибуток до оподаткування. Прибуток, розрахований за основним правилом, який підлягає оподаткування за ставкою 30%, підлягає зменшенню на суму :

1) перенесення збитків попередніх кварталів на податок на прибуток звітного кварталу;

2) нарахованих авансових внесків, оскільки вони вказуються у розрахунку за звітний квартал і наростаючим підсумком з початку року;

3) вартість придбаних торгових патентів зменшує прибуток, одержаний від

діяльності, що підлягає патентуванню. У разі недостатності прибутку, одержуваного від такої діяльності, суб'єкт господарської діяльності сплачує неперекриті таким прибутком суми за рахунок загального прибутку платника, що залишається після оподаткування. Загалом таке зменшення оподатковуваного прибутку обмежується звітним кварталом;

4) суму сплачених дивідендів - якщо сума сплаченого податку на дивіденди перевищує суму податкового зобов'язання підприємства-емітента за звітний період, то різниця переноситься на зменшення податкового зобов'язання такого підприємства у майбутніх податкових періодах.

Алгоритм розрахунку вказаних сум у декларації є складним, що утруднює формування останньої.

Іншою проблемою формування декларації про прибуток підприємства є *невідповідність поданої в ній інформації нормам Закону про прибуток*, а саме щодо перенесення збитків. Вказаний закон регламентує формування об'єкта оподаткування наростаючим підсумком з початку року і тим самим не виключає можливість перенесення збитків на попередній податковий квартал. Більш того, законодавчо прямо передбачає можливість повернення коштів, надмірно сплачених за підсумками року, або їх зарахування в рахунок наступних платежів: "... надміру внесені до бюджету суми податку, що нараховані за звітний період наростаючим підсумком з початку року, зараховуються в рахунок наступних платежів або повертаються платнику податку..." [10, п. 16.16].

Податкова адміністрація наполягає на перенесенні збитків лише на наступні періоди і вимагає відповідного відображення відомостей у декларації. Внаслідок цього може відбутися надмірна сплата податку на прибуток за підсумками звітного року, що проілюстровано на умовному прикладі у табл. 2.12.

Таблиця 2.12

Приклад перенесення збитків в межах звітного року грн.

Отриманий прибуток (збиток)		Задекларована сума прибутку до оподаткування	Сплачений податок на прибуток
I квартал	9 000	9 000	2 700
II квартал	- 5 000	- 5 000	-
III квартал	8 000	3 000	900
IV квартал	- 2 000	- 2 000	-
Всього за рік	10 000	10 000	3 600
Податок на прибуток, що підлягає сплаті за умов перерахунку			*= 10 000 х 30% = 3 000*

Отже, як видно з прикладу за підсумками року підприємство надмірно сплатило у бюджет 600 грн. За сучасних умов вказана сума не підлягає відшкодуванню, що є несправедливим.

У зв'язку з цим нами пропонується проводити перерахунок податку на прибуток у кінці звітного року, для чого у річній декларації про прибуток слід передбачити окрему графу. Надмірно сплачені протягом року суми податку відповідно до пункту 16.16 Закону про прибуток мають бути зараховані в рахунок наступних платежів або повернені платнику податку.

Ще одним значним недоліком декларації про прибуток підприємства є *зайве збільшення її обсягів*. Вказана податкова звітність містить ряд показників, котрі не несуть інформації про суми, необхідні для розрахунку об'єкта оподаткування і тим самим порушують принцип достатності інформації, а саме:

а) нараховані витрати на оплату праці відображаються у рядках додатка Ж 17 "Обов'язкові виплати" і 18 "Компенсація вартості послуг, надана працівникам у випадках, передбачених законодавством", котрі практично дублюють один одного, а також у рядку 23 "Інші витрати" додатка Ж;

б) зайвим можна вважати рядок додатка Ж 20 "Фактично сплачено фізичним особам (працівникам)", оскільки він не впливає на валові витрати підприємства;

в) незважаючи на відміну деяких положень наказу ДПАУ № 306 про здійснення перерахунку матеріальних активів, оплачених постачальнику, але не оприбуткованих, у додатку Ж залишився рядок 15 "Вартість придбаних товарів (робіт, послуг), компенсація (оплата) вартості яких не здійснена";

г) особливі непорозуміння викликає додаток С "Розрахунок фінансових результатів товарообмінних (бартерних) операцій", форма якого передбачає на-

дання такого розрахунку щодо кожного контракту на окремому листі, що значно збільшує в об’ємі форму декларації.

У зв’язку з цим автор пропонує усунути зайві рядки додатків декларації, вилучити додатку С, у якому здійснюється зайвий розрахунок за бартерними операціями.

Визначення прибутку до оподаткування і формування декларації є завершальним етапом податкових розрахунків з податку на прибуток. Відповідно до запропонованого нами способу відображення і розрахунок прибутку до оподаткування здійснюється у системі бухгалтерського обліку на рахунку ПП1 “Прибуток до оподаткування”. Як зазначалось вище, по дебету вказаного рахунку фіксуються валові доходи, по кредиту – валові витрати і податкова амортизація, в результаті чого сальдо по дебету формує прибуток до оподаткування, а кредитове сальдо свідчить про збиток. Обороти за місяць на рахунку ПП1 “Прибуток до оподаткування” формують авансові внески податку, за квартал – податкове зобов’язання за податковий період. Накопичення даних на рахунку здійснюється наростаючим підсумком з початку року, що відповідає логіці відображення даних у декларації, а окрім того, формування тієї чи іншої суми доводиться аналітично. Отже, застосування запропонованого нами способу дасть змогу значно спростити облікові роботи, пов’язані з визначенням прибутку до оподаткування, автоматизація робіт зменшить ймовірність помилки.

Формування на підприємстві двох показників, що характеризують результати його діяльності (прибутку до оподаткування і фінансових результатів), знаходить адекватне відображення в обліку. Їх взаємозв’язок регламентується Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 17 “Податок на прибуток” [38] (далі – П(С)БО 17). Податок на прибуток визначається не тільки з метою оподаткування підприємницької діяльності, але і в бухгалтерському обліку для відображення його у фінансовій звітності. Розбіжність між фінансовим результатом, розрахованим у системі бухгалтерського обліку, і податковим прибутком є очевидною. Більш того, вона є офіційно закріпленою за допомогою

вказаного стандарту, який розділив і визначив поняття обліковий та податковий прибуток (збиток). Особливості їх визначення і відображення в обліку вивчалися такими фахівцями як В. Батіщев [57]; І. Кравченко [124]; Н. Харченко і О. Папінова [204] та ін.

Відповідно до П(С)БО17 для нарахування і відображення податку на прибуток у бухгалтерському обліку необхідно виходити з наступного.

Податковий прибуток визначається за нормами податкового законодавства, у бухгалтерському обліку він не відображається, а фіксується у рядку 36 "Оподатковуваний прибуток, що підлягає оподаткуванню за ставкою 30 відсотків, до перенесення збитків на наступні податкові періоди" Декларації про прибуток підприємства (збиток – у рядку 40).

Добуток податкового прибутку і ставки податку на прибуток формує *поточний податок на прибуток* – податкове зобов'язання перед бюджетом з податку на прибуток, яке відображається за кредитом окремого субрахунку 641 "Розрахунки за податками"/ податок на прибуток.

Обліковий прибуток (збиток) визначається за даними бухгалтерського обліку і відображається на рахунку 791 "Фінансові результати від основної діяльності" як залишок по кредиту (дебету). Він формується шляхом відображення доходів діяльності підприємства на дебеті рахунку, а витрат – на кредиті. Проте, якщо підприємство закриває рахунки доходів і витрат у кінці звітного періоду, розрахувати сальдо по рахунку 791 неможливо, оскільки до витрат підприємства (тобто до дебету рахунку) відносяться також витрати з податку на прибуток. Остаточний фінансовий результат підприємств визначається за вирахуванням витрат із податку на прибуток, після чого чистий прибуток (збиток) списується до дебету (кредиту) рахунку 44 "Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)".

Витрати (дохід) із податку на прибуток визначені у П(С)БО 17 як загальна сума витрат (доходу) з податку на прибуток, яка обчислена з облікового прибутку (збитку), і складається з поточного податку на прибуток з урахуванням відстроченого податкового зобов'язання і відстроченого податкового активу.

Відображення в обліку витрат з податку на прибуток підприємств має ряд недоліків, а саме:

- П(С)БО 17 не надає точного алгоритму розрахунку витрат з податку на прибуток,
- потребує вдосконалення кореспонденція рахунків щодо відображення в обліку витрат з податку на прибуток.

Витрати з податку на прибуток відображаються на рахунку 981 "Податки на прибуток від звичайної діяльності". Їх особливість у тому, що джерелом сплати податку є обліковий прибуток, а податковий прибуток впливає на рух грошових потоків. Але стверджувати, що сума витрат з податку на прибуток повинна визначатися на базі облікового прибутку або абсолютно відповідати поточному податку на прибуток, є неправильним. На суму витрат з податку на прибуток впливають такі категорії як постійні і тимчасові різниці.

Тимчасові різниці виникають внаслідок різниці у часі при відображенні сум активів і зобов'язань на рахунках бухгалтерського обліку та відповідно до податкового законодавства (аванси надані і отримані, резерв сумнівних боргів, залишкова вартість основних виробничих фондів). У кінці звітного року бухгалтером здійснюється оцінка вказаних активів та зобов'язань за даними фінансової і податкової звітності, в результаті чого визначається сума відстроченого податку на прибуток у формі:

- відстроченого податкового активу, який розраховується як добуток тимчасової різниці, що підлягає вирахуванню, і ставки податку на прибуток,
- або відстроченого податкового зобов'язання – сума податку на прибуток, який сплачуватиметься у наступних періодах з тимчасових різниць, що підлягають оподаткуванню.

Відстрочений податок на прибуток обліковується на рахунках 17 "Відстрочені податкові активи" (активний) і 54 "Відстрочені податкові зобов'язання" (пасивний). Аналітичний облік за цими рахунками ведеться у розрізі видів активів або зобов'язань, між оцінками яких для відображення у фінансовій і податковій звітності виникла тимчасова різниця.

На відміну від тимчасових різниць, постійні різниці не анулюються у наступних звітних періодах, вони виникають через принципову відмінність формування прибутку до оподаткування і фінансових результатів. Прикладом постійних різниць можна назвати:

- ✔ суму амортизації основних невиробничих фондів;
- ✔ суму витрат на ремонт основних засобів, що перевищують регламентовані податковим законодавством норми;
- ✔ суму витрат на відрядження, що перевищують регламентовані податковим законодавством норми;
- ✔ суму витрат на штрафи, пені, неустойки.

Постійні різниці не впливають на розрахунок прибутку у наступних роках, і тому податок щодо них відноситься до витрат з податку на прибуток. Отже, розрахунок суми витрат з податку на прибуток має спиратися на поточний податок і узгоджуватися за допомогою відстроченого податку на прибуток. Постійні різниці при цьому враховані у складі поточного податку на прибуток. Такий взаємозв'язок можна показати у вигляді наступних формул:

$$\text{Витрати з податку на прибуток} = \text{Поточний податок на прибуток} + \text{Відстрочене податкове зобов'язання або} - \text{Відстрочений податковий актив} \quad (2.1)$$

$$\text{Витрати з податку на прибуток} = (\text{Обліковий прибуток} \pm \text{Постійна різниця}) \times \text{Ставка податку} \quad (2.2)$$

Формула 2.1 розраховує витрати з податку на прибуток, виходячи з поточного податку на прибуток, що містить постійні різниці, а вплив тимчасових різниць регулюється відстроченим податком на прибуток. Формула 2.2, навпаки, відштовхується від облікового податку на прибуток, що регулюється постійними різницями. Вона має менше практичне значення, оскільки не враховує тимчасових різниць, необхідних для відображення в обліку, і може бути застосована як допоміжна для формули 2.1.

У зв'язку з цим нами пропонується на практиці застосовувати такий алгоритм визначення витрат з податку на прибуток:

1) визначити поточний податок на прибуток;
2) протягом року в окремих регістрах поза системою бухгалтерського обліку вести перелік тимчасових різниць, враховуючи їх вплив на податковий прибуток. Приклад такого регістру наведений у табл. 2.13.

Таблиця 2.13

Регістр обліку тимчасових різниць

Тимчасова різниця, що підлягає вирахуванню, якщо сума	Тимчасова різниця, що підлягає оподаткуванню, якщо сума
➢ збільшує валовий дохід	➢ зменшує валовий дохід
➢ зменшує валові витрати	➢ збільшує валові витрати
➢ зменшує доходи за фінансовою звітністю	➢ збільшує доходи за фінансовою звітністю
➢ збільшує витрати за фінансовою звітністю	➢ зменшує витрати за фінансовою звітністю

3) оскільки згідно з п. 19 П(С)БО 17 у примітках до фінансової звітності повинні зазначатися наявність і розмір постійних різниць, рекомендується вести регістр постійних різниць поза системою обліку за схемою, аналогічною тимчасовим різницям. Його приклад наведений у табл. 2.14;

Таблиця 2.14

Регістр обліку постійних різниць

Постійна різниця, що збільшує витрати з податку на прибуток, якщо сума	Постійна різниця, що зменшує витрати з податку на прибуток, якщо сума
➢ зменшує валовий дохід	➢ збільшує валовий дохід
➢ збільшує валові витрати	➢ зменшує валові витрати
➢ збільшує доходи за фінансовою звітністю	➢ зменшує доходи за фінансовою звітністю
➢ зменшує витрати за фінансовою звітністю	➢ збільшує витрати за фінансовою звітністю

4) визначити суму відстроченого податку на прибуток;
5) визначити витрати з податку на прибуток за формулою 2.1.

Застосування запропонованої схеми дозволить поетапно і максимально прозоро розрахувати суму витрат з податку на прибуток. Запропоновані регістри нададуть змогу визначити сумарну величину тимчасової різниці на кінець року та її вплив на податковий прибуток у майбутньому. Але цього недостатньо, оскільки бухгалтер повинен слідкувати за "життям" кожної тимчасової різниці протягом року аж до її ліквідації.

Застосування вказаного алгоритму розглянемо на прикладі ТОВ "Ровекс". За підсумками року податковий прибуток ТОВ "Ровекс" склав 15000 грн., обліковий прибуток – 16230 грн. За даними фінансової звітності є такі показники:

Початкова вартість основних виробничих фондів *12500 грн.*
Знос основних виробничих фондів *1500 грн.*

Залишкова вартість основних виробничих фондів 11000 грн.
Початкова вартість основних невиробничих фондів 5600 грн.
Знос основних невиробничих фондів 1120 грн.

При цьому балансова вартість основних виробничих фондів на кінець року відповідно до податкового законодавства склала 8650 грн.

Таким чином, різниця між визнаною у бухгалтерському обліку на кінець року залишковою вартістю основних виробничих фондів (11000 грн.) і податковою базою цього активу (8650 грн.) є тимчасовою різницею, що підлягає оподаткуванню (2350 грн.). Нарахування амортизації щодо невиробничих основних фондів відповідно до податкового законодавства не здійснюється, тому сума їх зносу, котра відноситься до витрат бухгалтерського обліку, утворить постійну різницю (1120 грн.). Застосуємо запропоновану схему:

1) визначити поточний податок на прибуток: 15000х30% = 4500 грн.;
2) визначити тимчасові різниці, що підлягають оподаткуванню: 2350 грн.;
3) визначити постійні різниці: 1120 грн.;
4) визначити відстрочене податкове зобов'язання: 2350х30% = 705 грн.;
5) визначити витрати з податку на прибуток за формулою 2.1: 4500+705=5205.

Фіксування в обліку операцій вказаного прикладу відображено у додатку Н.1.

Відповідно до п. 17 П(С)БО 17 відстрочені податкові активи та відстрочені податкові зобов'язання згортаються, якщо сплата податку на прибуток контролюється одним і тим же податковим органом. Окрім того, згідно з додатком до стандарту, згортання відстрочених податкових активів і зобов'язань полягає у визначенні різниці між вказаними сумами для того, щоб у балансі було відображено щось одне, оскільки відстрочені податкові активи і зобов'язання є величинами, що виключають одна одну. У зв'язку з цим застосування двох окремих рахунків для відображення відстроченого податку на прибуток (активного 17 "Відстрочені податкові активи" і пасивного 54 "Відстрочені податкові зобов'язання") є нераціональним, оскільки у кінці звітного періоду бухгалтерові необхідно здійснювати зайвий аналіз із метою визначення суми, яку необхідно відкладати.

Усе вище сказане доведемо на прикладі ТОВ "Асторія". На кінець 2001 року ТОВ "Асторія" мало такі дані:

- сальдо кредитове на рахунку 54 “Відстрочені податкові зобов’язання” – 300 грн.;
- обліковий прибуток –31000 грн.;
- прибуток, розрахований за податковими правилами – 27100 грн.;
- суми витрат на проведення презентацій та безплатну роздачу зразків товарів, котрі перевищують регламентовані податковим законодавством 2% прибутку попереднього звітного періоду – 1300 грн.;
- оплачені аванси постачальникам – 1500 грн. (з ПДВ);
- отримані аванси від покупців – 2400 грн. (з ПДВ);
- отримані дивіденди – 5000 грн.

Застосуємо запропонований алгоритм розрахунку витрат із податку на прибуток:

1) визначити поточний податок на прибуток: 27100*30% = 8130 грн.;
2) визначити тимчасові різниці. Отримані аванси у сумі 2400 грн. (з ПДВ) відповідно до податкового законодавства визнаються доходами підприємства. У бухгалтерському обліку вони фіксуються на рахунку 681 “Розрахунки за авансами одержаними” і визнаються як зобов’язання, а не доходи. Різниця між визнаною у бухгалтерському обліку балансовою вартістю зобов’язання (без ПДВ) (2000 грн.) і податковою базою цього зобов’язання (0 грн.) становить 2000 грн. і є тимчасовою різницею, що підлягає вирахуванню.

Аванси видані, котрі у бухгалтерському обліку відображаються на рахунку 371 “Розрахунки за виданими авансами” (1800 грн.), відповідно до податкового законодавства, відносяться до валових витрат (без ПДВ – 1500 грн.) і відповідно зменшують податковий прибуток. Різниця між балансовою вартістю активу (авансу виданого без ПДВ 1500 грн.) та податковою базою цього активу (0 грн.) становить 1500 грн. і є тимчасовою різницею, що підлягає оподаткуванню;

3) визначити постійні різниці. Підприємство має право віднести до валових витрат затрати на проведення презентацій, придбання і розповсюдження подарунків у рекламних цілях, але не більше 2% оподатковуваного прибутку попереднього звітного періоду. У звітному періоді такі витрати перевищили зазначені 2% на 1300 грн., котрі вважаються постійною різницею.

Отримані дивіденди, що фіксуються на рахунку 731 “Дивіденди одержані” вважаються у бухгалтерському обліку доходами (2400 грн.). Податковим законодавством вони до валових доходів не відносяться, оскільки податок на прибуток щодо них стягується у джерела виплати. Отже, виникає постійна різниця у сумі 5000 грн.;

4) визначити відстрочений податок на прибуток:

відстрочений податковий актив 2000х30% = 600 грн.

відстрочене податкове зобов’язання 1500х30% = 450 грн.;

5) визначити витрати з податку на прибуток: 8130+450-600=7980 грн.

Відображення в бухгалтерському обліку витрат з податку на прибуток відносно операцій прикладу наведено у додатку Н.2.

Таким чином, очевидною є необхідність спрощення методів відображення в обліку податку на прибуток. Наявність двох окремих рахунків для обліку відстроченого податку на прибуток (17 “Відстрочені податкові активи” і 54 “Відстрочені податкові зобов’язання”) призводить до зайвої трудомісткості робіт при відображенні тимчасових різниць в обліку. Тому пропонується відстрочений податок на прибуток обліковувати не на двох рахунках – активному 17 “Відстрочені податкові активи” і пасивному 54 “Відстрочені податкові зобов’язання”, а на одному активно-пасивному, по дебету якого відображались би відстрочені податкові активи, по кредиту – зобов’язання. Сальдо рахунку автоматично повідомлятиме бухгалтера, що йому слід відкладати активи чи зобов’язання без здійснення зайвого аналізу. Така оптимізація може бути здійснена лише за згоди Міністерства фінансів України.

За сучасних умов господарювання бухгалтерам на практиці пропонується:

- використовувати запропонований автором алгоритм розрахунку витрат з податку на прибуток,
- фіксувати постійні і тимчасові різниці у регістрах, сформованих автором. Пооб’єктна їх реєстрація надасть суму постійних і тимчасових різниць звітного періоду, що дозволить розрахувати витрати з податку на прибуток, з’ясувати

незмінну причину відмінності сум податкового і облікового прибутку, сформувати фінансову звітність і примітки до неї.

2.2. Формування податкового зобов'язання та звітності з податку на додану вартість, організація та методологія його обліку

Податок на додану вартість – непрямий податок, що надходить до загальнодержавного бюджету і сплачується на кожному етапі виробництва продукції, виконання робіт, надання послуг. Він є одним із основних податків в Україні і займає значне місце не лише у зведеному державному бюджеті, але й у сумі, сплаченій до бюджету суб'єктами господарювання. Наприклад, питома вага податку на додану вартість (далі – ПДВ) у структурі податків, сплачених до бюджету досліджуваними підприємствами у 2001 р., складала відповідно: ТОВ "Ровекс" – 51,07%, СУВФ "Брокінформ" – 64,81%, ТОВ "Саяни" – 45,23%, ТОВ "Асторія" – 66,27%, ТОВ "Омега-Коршев" – 45,92% (див. рис. 1.8).

Дослідження проблем та шляхів інтеграції бухгалтерського обліку і податкових розрахунків з податку на додану вартість слід розглядати з таких позицій:

- розрахунок бази оподаткування та взаємозв'язок із бухгалтерським обліком;
- документообіг та формування податкової звітності;
- рух коштів, пов'язаний із сплатою (відшкодуванням) податку.

Складність визначення бази оподаткування полягає у наявності ряду пільг та умов формування об'єкта оподаткування. Порядок нарахування і сплати (або відшкодування) ПДВ регламентується Законом України "Про податок на додану вартість" [13] (далі – Закон про ПДВ), відповідно до якого підприємство нараховує ПДВ, якщо: є платником ПДВ; здійснює операції, що є об'єктом оподаткування; а також, якщо такі операції не звільнені від оподаткування (див. рис. 2.8).

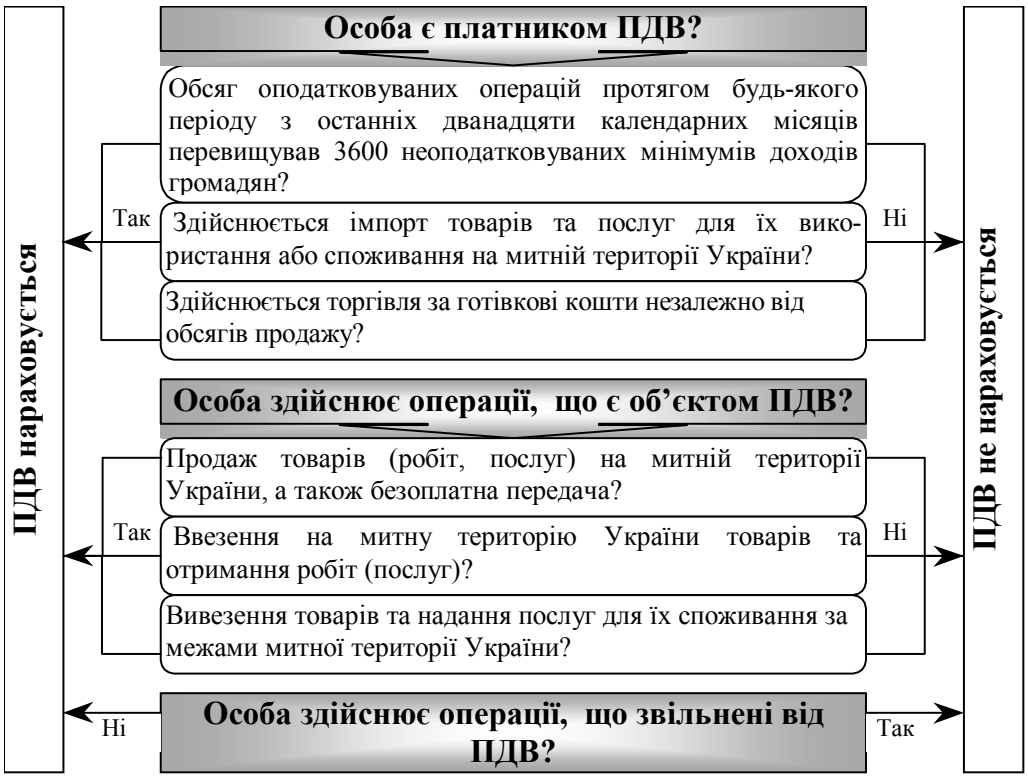


Рис. 2.8. *Умови нарахування ПДВ*

Отже, підприємство нараховує ПДВ лише у тому випадку, якщо виконані усі три перераховані вище вимоги. Операції, здійснені платником ПДВ, що є об'єктом оподаткування, можуть не оподатковуватись у двох випадках:

- якщо вони звільнені від оподаткування,
- якщо застосовується нульова ставка.

Операції, звільнені від ПДВ, описані у статті 5 Закону про ПДВ, за своєю суттю підпадають під визначення об'єкта ПДВ, але не оподатковуються через застосування пільги (наприклад, доставка періодичних видань, продаж дитячого харчування).

Застосування нульової ставки також є податковою пільгою, яка застосовується щодо окресленої Законом про ПДВ групи товарів, наприклад, стосовно товарів (робіт і послуг), що експортуються за межі митної території України; реалізовуються вроздріб у зонах безмитного контролю; щодо вугілля, продуктів його збагачення, електроенергії. Застосування нульової ставки забезпечує повне відшкодування ПДВ, що був сплачений постачальнику у зв'язку з придбанням товарів (робіт, послуг).

Основною ставкою оподаткування ПДВ, яка застосовується до бази оподаткування визначеної виходячи з договірної ціни, є 20%. Розрахунок останньої має ряд особливостей, які обумовлюються наступними умовами здійснення операцій:

1) сума операцій з *продажу на території України* визначається з огляду на їх договірну вартість, що складається із вартості товару, розрахованої або визначеної за регульованими цінами, акцизного збору, ввізного мита, інших податків і зборів, віднесених до вартості товару;

2) якщо *товари безоплатно передані* або *частково оплачені*, то база оподаткування визначається, виходячи з фактичної ціни операції, але не нижчої за звичайні ціни;

3) вартість *імпортованих товарів* на митну територію України оцінюється, виходячи з договірної (контрактної) вартості таких товарів, але не меншої за митну вартість, зазначену у ввізній митній декларації з урахуванням транспортних витрат, акцизних зборів, ввізного мита та інших податків, зборів;

4) продаж (ліквідація) основних засобів оцінюється за звичайною вартістю, але не меншою від їх балансової вартості.

Платник ПДВ включає податок до ціни товарів, що є об'єктом оподаткування, при реалізації яких у нього виникає *податкове зобов'язання* з ПДВ. Придбаний товар, ціна якого містить суму ПДВ, спричиняє виникнення *податкового кредиту* у платників податку. Податковий кредит надає платнику податку право на зменшення суми податкового зобов'язання (відшкодування суми податку з бюджету), а тому ретельно контролюється податковими органами. Формування податкового кредиту має ряд особливостей і допустиме лише за виконання таких умов (вказані на рис. 2.9):

- вартість придбаних товарів (робіт, послуг) повинна відноситися до валових витрат платника податку або підлягати амортизації;
- обов'язкове документальне підтвердження операцій податковими накладними, а при імпорті робіт (послуг) - митними деклараціями або актом

прийняття робіт (послуг) чи банківським документом, який засвідчує перерахування коштів в оплату вартості таких робіт (послуг).

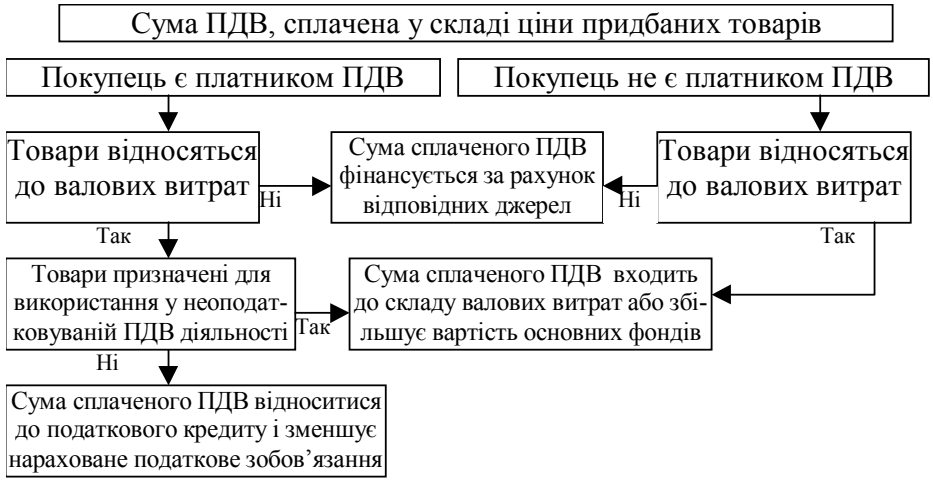


Рис. 2.9. *Способи віднесення суми ПДВ, сплаченої у складі ціни придбаних товарів (робіт, послуг)*

Як видно з рисунка 2.9, особливості формування податкового кредиту з ПДВ пов'язані з такими аспектами, як віднесення товарів (робіт, послуг) до валових витрат (нарахування амортизації) та використання придбаних товарів для оподатковуваної ПДВ діяльності. Право на податковий кредит має платник податку, у якого виникають податкові зобов'язання. Водночас у платника ПДВ можуть виникати операції, котрі не обкладаються ПДВ:

- у випадку, якщо платник податку здійснює операції з продажу товарів, що звільнені від оподаткування або не є об'єктом оподаткування. Суми податку, сплачені у зв'язку з придбанням таких товарів, вартість яких відноситься до складу валових витрат, списуються відповідно до складу валових витрат і до податкового кредиту не включаються;

- у випадку, якщо платник податків придбає товари, які не підлягають віднесенню до валових витрат (нарахуванню амортизації), податок, сплачений при такому придбанні, фінансується за рахунок відповідних джерел.

Цікавою є ситуація придбання товарів (робіт, послуг) платником ПДВ у особи – неплатника ПДВ. Такі товари не містять суми ПДВ, а отже, податковий кредит не виникає, тому при здійсненні оподатковуваних ПДВ операцій

платник податків сплачує до бюджету усю суму податкового зобов'язання, нарахованого у такому випадку, оскільки немає податкового кредиту.

Таким чином, недоліки регламентації визначення бази оподаткування ПДВ пов'язані із застосуванням численних податкових пільг, які стосуються не лише податкового зобов'язання, але і впливають на порядок формування податкового кредиту.

Розрахунок бази оподаткування ПДВ, а також сума, належна до сплати у бюджет, знаходить повне відображення у бухгалтерському обліку. Податок на додану вартість характеризується тісним взаємозв'язком із бухгалтерським обліком, у межах якого для спостереження, вимірювання, систематизації та узагальнення інформації використовуються такі його елементи методу:

- документування, оскільки сума ПДВ фіксується у товаросупровідних, а також у розрахункових документах;
- оцінка застосовується для визначення суми ПДВ у складі ціни придбаного чи реалізованого товару;
- рахунки і подвійний запис фіксують суму податкового зобов'язання, податкового кредиту та суму, належну до сплати у бюджет.

Рахунки бухгалтерського обліку використовуються для обліку ПДВ не лише в частині фіксування суми, належної до сплати у бюджет, але і для розрахунку бази оподаткування, що забезпечує суцільне спостереження і чіткий контроль, а отже, зменшує ймовірність помилки. Проблемою відображення в обліку ПДВ займались різні дослідники, зокрема І. Кравченко [125], І. Павлюк [163] та ін. Вони однією з основних проблем обліку ПДВ називають необхідність відображення податкового зобов'язання або податкового кредиту за правилом "першої події", що спричиняє зайві розрахунки і збільшує кількість проводок.

Для обліку ПДВ призначені такі субрахунки першого порядку рахунку 64 "Розрахунки за податками і платежами":

641 "Розрахунки за податками"/ ПДВ;

643 "Податкові зобов'язання";

644 "Податковий кредит".

Їх кореспонденція схематично зображена на рис. 2.10

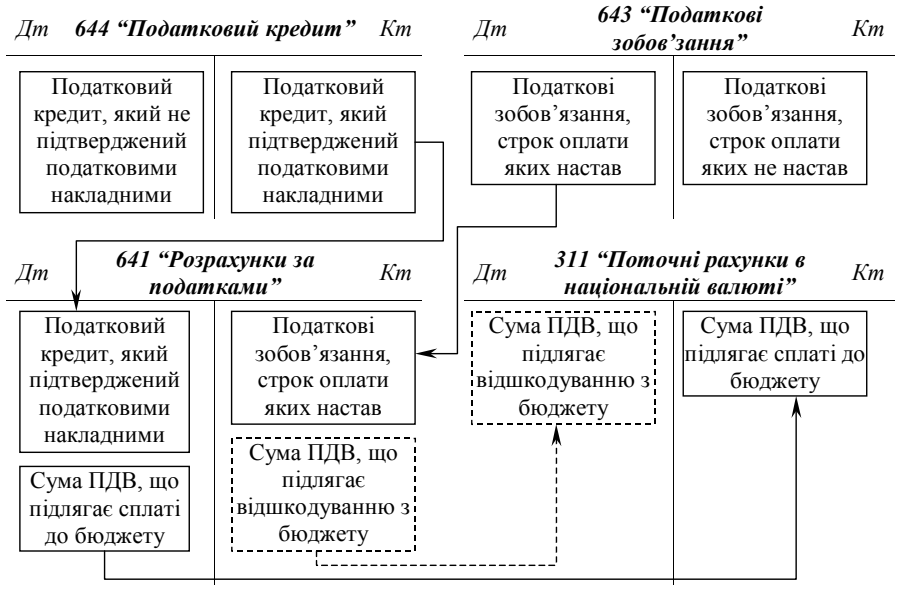


Рис. 2.10. *Відображення ПДВ на рахунках бухгалтерського обліку [125, с.51]*

Основним субрахунком, котрий відображає податкове зобов'язання з ПДВ, належне до сплати у бюджет, є субрахунок 641 "Розрахунки за податками"/ ПДВ. За його кредитом відображаються суми податкового зобов'язання з ПДВ, нарахованого у зв'язку із продажем товарів (робіт, послуг), що оподатковуються вказаним податком, а за дебетом – сума податкового кредиту з ПДВ, сума податку, сплаченого до бюджету. При цьому сальдо кредитове свідчить про зобов'язання підприємства сплатити податок до бюджету, а дебетове – про наявність суми, належної до відшкодування з бюджету.

Окрім вказаного рахунку, податкове зобов'язання обліковується також на субрахунку 643 "Податкові зобов'язання", кореспонденція якого залежить від терміну оплати за відвантажений товар: передоплата або наступна оплата. Як слушно зауважує І. Павлюк [163, с. 21], зобов'язання з ПДВ від суми реалізації цінностей за звітний місяць складаються із двох частин:

1) суми нарахованих податкових зобов'язань від одержаних передоплат:

Дебет 643 "Податкові зобов'язання"

Кредит 641 "Розрахунки за податками".

Сума ПДВ у ціні відвантаженого товару відображатиметься проводкою:

Дебет 70 "Дохід від реалізації"

Кредит 643 “Податкові зобов’язання”;

2) податкові зобов’язання з ПДВ у частині відвантаженої продукції, виконаних робіт, наданих послуг, термін оплати яких не настав:

Дебет 70 “Дохід від реалізації ”

Кредит 641 “Розрахунки за податками” / ПДВ.

Отже, орієнтація податкового зобов’язання на першу з подій, що сталася раніше (оплата чи відвантаження товару), зумовлює потребу встановлення бухгалтером контролю за кожною такою операцією, а також застосування рахунку 643 “Податкові зобов’язання”.

Аналогічна ситуація спостерігається щодо обліку податкового кредиту. Його відображення в обліку здійснюється на субрахунку 641 “Розрахунки за податками”/ ПДВ та 644 “Податковий кредит”. Податковий кредит, що сплачений у складі ціни придбаних товарів, складається з двох частин:

1) податковий кредит стосовно товарів попередньо оплачених, але не отриманих:

Дебет 641 “Розрахунки за податками”/ ПДВ

Кредит 644 “Податковий кредит”.

При оприбуткуванні попередньо оплачених товарів сума ПДВ виділяється з його ціни проводкою:

Дебет 644 “Податковий кредит”

Кредит 631 “Розрахунки з вітчизняними постачальниками”;

2) податковий кредит щодо товарів оприбуткованих, строк оплати яких не настав: Дебет 641 “Розрахунки за податками”

Кредит 631 “Розрахунки з вітчизняними постачальниками”.

Рахунок 644 “Податковий кредит” використовується для відображення сум ПДВ стосовно отриманих товарів (робіт, послуг), вартість яких відносять на валові витрати (або підлягає амортизації), але оплата по них у поточному звітному періоді не здійснена (при застосуванні “касового” методу розрахунку), або відсутні податкові накладні незалежно від факту оплати. Більш детально кореспонденція рахунків щодо відображення в обліку податкового зобов’язання та податкового кредиту з ПДВ наведена у додатку П на прикладі СУВФ “Брок-

інформ" та ТОВ "Ровекс".

Необхідно звернути увагу на неузгодженість субрахунків 643 "Податкові зобов'язання" і 644 "Податковий кредит" з теорією обліку. Судячи з характеристики вказаних субрахунків сальдо у першому випадку може бути лише дебетовим, а не кредитовим як це випливає з його назви, а у другому випадку – лише кредитовим.

Як відомо, різниця між податковим зобов'язанням і податковим кредитом підлягає сплаті у бюджет, що на практиці означає зіставлення у кінці звітного періоду оборотів за дебетом і кредитом рахунку 641 "Розрахунки за податками"/ ПДВ. Якщо кредитовий оборот більший за дебетовий, то різниця належить сплаті у бюджет. Перерахування ПДВ до бюджету оформляється проводкою:

Дебет 641 "Розрахунки за податками"/ ПДВ

Кредит 311 "Поточні рахунки в національній валюті".

Якщо дебетовий оборот більший за кредитовий, то різниця підлягає відшкодуванню з бюджету. Зарахування на рахунок підприємства відшкодування відображають проводкою:

Дебет 311 "Поточні рахунки в національній валюті"

Кредит 641 "Розрахунки за податками" ("Розрахунки з ПДВ").

Таким чином, дослідження питання взаємозв'язку податку на додану вартість із бухгалтерським обліком дозволило виявити не лише їх тісний взаємозв'язок, але й недоліки фіксування податку в обліку. Необхідність відображення податкового зобов'язання та податкового кредиту за правилом "першої події" спричиняє збільшення кількості проводок у бухгалтерському обліку, які суперечать теорії обліку, а також зумовлює необхідність існування податкової накладної як контрольного документа. Це у подальшому призводить до збільшення вартості облікових робіт.

Як вказувалось вище, для систематичного і хронологічного спостереження ПДВ у бухгалтерському обліку використовується такий елемент методу як документування. Разом із тим, для ПДВ властивий власний податковий документообіг, який характеризується відособленістю від документообігу бухгал-

терського обліку на усіх стадіях фіксування, систематизації та узагальнення даних (див. рис. 1.6, 2.11). Податковий документообіг ПДВ, його раціональність і шляхи вдосконалення вивчались такими фахівцями як В.П. Завгородній [100]; П.М. Гарасим, А.П. Гарасим, П.Я. Хомин [81]; О.І. Малишкін [138]; І. Назарбаєва [150]; В.М.Панасюк, Є.К. Ковальчук, С.В. Бобрівець [166]; О. Папиріна [168] та ін. Із основних недоліків організації інформаційних потоків вказаних А.М. Кашаєвим [119, с. 8] і зазначених вище (див. с.14), податковому документообігу ПДВ притаманні такі:

- дублювання інформації у первинних податкових документах;
- недотримання принципу єдності первинних даних, у результаті чого кожен підрозділ використовує різноманітні первинні документи і обробляє їх окремо;
- зайвий обсяг даних, що проявляється у безпідставній деталізації, складності розрахунків регістрів ПДВ (Книга обліку продажу товарів (робіт, послуг) – далі книга продажу, Книга обліку придбання товарів (робіт, послуг) – далі книга придбання).

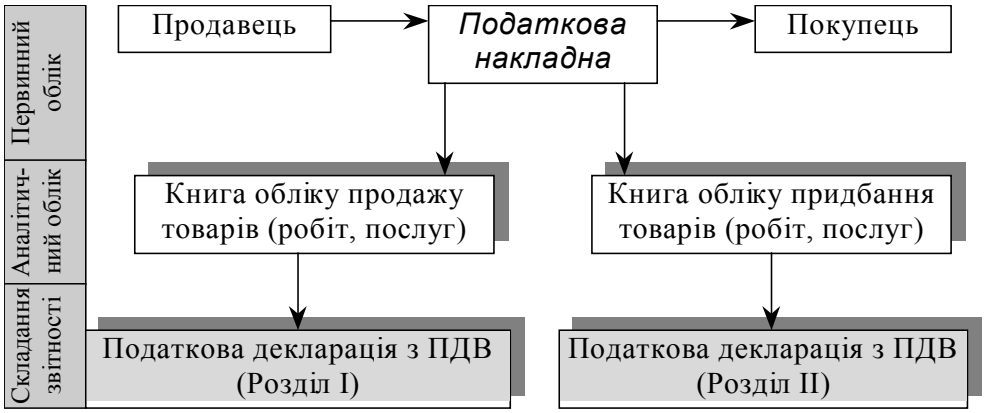


Рис. 2.11. *Документообіг ПДВ*

Податковий документообіг ПДВ так само, як бухгалтерський, фіксує дані про об'єкт оподаткування у первинних документах, які у свою чергу є базою для заповнення податкових регістрів – книги продажу і книги придбання. Вказані податкові регістри у подальшому надають згруповану і систематизовану інформацію для заповненні податкової звітності – податкової декларації з ПДВ.

Будь-яка операція, що є об’єктом оподаткування, фіксується платником ПДВ в одному з таких первинних документів:

- податковій накладній, якщо товар (роботи, послуги) придбано на митній території України, а також розрахунок коригування кількісних і вартісних показників до податкової накладної (додаток №2 до податкової накладної);
- товарній накладній, якщо сума операції не перевищує 20 грн.;
- акті прийняття робіт (послуг);
- вантажній митній декларації, якщо товар (роботи, послуги) імпортовано з-за меж митної території України;
- податковому векселі;
- розрахункових облікових документах.

Податкова накладна є основним документом, що фіксує операцію, яка є об’єктом оподаткування ПДВ, дату її виникнення, ставку і базу оподаткування. Виписування вказаного первинного документа має ряд правил:

♦ виписувати податкову накладу має право лише платник податку;
♦ виписує податкову накладу продавець (у двох екземплярах, перший – надається покупцю, другий залишається у продавця). Це має значення, якщо товар продається через третю особу за договором комісії;
♦ податкова накладна виписується навіть у тому випадку, якщо операція звільнена від ПДВ;
♦ податкова накладна повинна виписуватись у момент виникнення податкових зобов’язань;
♦ при бартерних операціях податкову накладну виписують обидві сторони у момент здійснення першої операції, але обмін ними (право на податковий кредит) здійснюється лише після зустрічного відвантаження товару;
♦ податкова накладна підписується уповноваженою особою і завіряється печаткою продавця (тією ж, що і на банківських документах);
♦ податкова накладна не заміняє первинних бухгалтерських документів, а доповнює їх;
♦ не виписується, якщо обсяг разового продажу становить не більше 20 грн.

Датою виписки податкової накладної є дата виникнення податкових зобов’язань продавця. Виписування податкової накладної у вказані терміни на практиці має ряд недоліків, оскільки, як зазначає В.П. Вишневський, вона може супроводжувати не рух товару, а рух грошей, а окрім того, у разі часткової попередньої оплати повинна виписуватися на ⅓ костюма чи ½ комп’ютера – залежно від суми грошей, що надійшла [78, с. 32-33]. Отже, податкова накладна не лише дублює дані про господарські операції, але й суперечать змісту накладної як первинного документа.

Основною функцією податкової накладної є підтвердження виникнення податкового зобов’язання у продавця – платника податку у зв’язку з продажем товарів (робіт, послуг) і одночасно підтвердження права на податковий кредит у покупця – платника податку у зв’язку із придбанням таких товарів.

При імпортуванні товарів основним документом, що фіксує операцію, яка підлягає оподаткуванню, є вантажна митна декларація; також застосовуються акт здачі-прийомки для робіт, послуг, отриманих від нерезидента, і податковий вексель. Як вказує О.І. Малишкін, особливістю “імпортного ПДВ” є:

- одночасне виникнення як податкового кредиту, так і податкового зобов’язання з ПДВ;
- можливість оформлення податкового зобов’язання податковим векселем [138, с. 47].

Податковий вексель оформляється при розмитненні товару, якщо імпортер не має можливості відразу оплатити ПДВ. У такому випадку він має право надати органам митного контролю простий вексель на суму податкового зобов’язання, котрий повинен бути погашений протягом 30 днів.

Вказані документи первинного обліку ПДВ є джерелом для подальшого заповнення регістрів аналітичного обліку ПДВ – книги продажу у продавця та книги придбання у покупця. Метою ведення цих книг є визначення сум податкового зобов’язання і податкового кредиту ПДВ за звітний період, котрі

фіксуються у податковій декларації з ПДВ. Право заповнення вказаних книг належить виключно платникам ПДВ.

Розглянемо основні особливості заповнення книги продажу. Записи у вказаній книзі здійснюються у момент виникнення податкових зобов'язань незалежно від того, чи виникає за даною операцією податкове зобов'язання, чи є покупець платником ПДВ. У книзі продажу окремо ведеться облік товарів, які оподатковуються за ставкою 0%, 20%, а також тих, які не є об'єктом або звільнені від оподаткування. Окремо враховуються операції з продажу товарів на території України та за її межами, продаж платнику ПДВ і кінцевому споживачу. Порядок заповнення книги продажу товарів був досліджений І. Назарбаєвою [150] (проілюстровано на рис. 2.12).

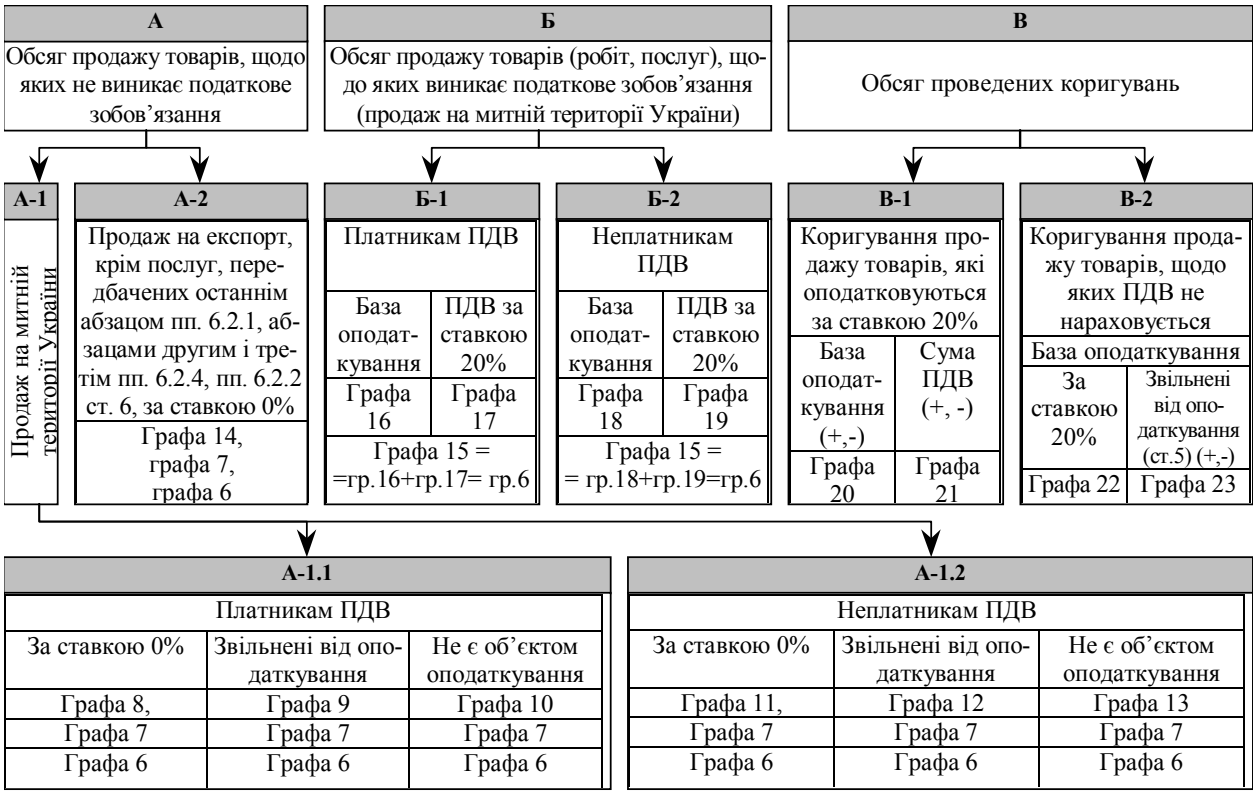


Рис. 2.12. *Порядок заповнення Книги продажу товарів[150, с.12]*

Як видно з рисунка 2.12, одні й ті ж дані можуть багаторазово заноситись і сумуватись у різних графах. Усі операції з продажу з метою заповнення книги продажу об'єднані у дві групи: операції, пов'язані із виникненням ПДВ, та операції, не пов'язані із виникненням ПДВ. В окрему групу виділені коригування об'ємів продажу і податкових зобов'язань. Вказані три групи

позначені буквами А, Б, В і є вихідними пунктами для алгоритму заповнення книги продажу, котрий значним чином полегшить її формування на практиці.

Серед основних недоліків книги продажу можна назвати зайву її деталізацію, а також невідповідність рядкам декларації про ПДВ, наприклад:

- дані про обсяг коригувань, що відображені у книзі продажу, не відповідають точно аналогічним показникам декларації з ПДВ, оскільки у першому випадку відображається коригування не лише попередніх, але і поточного періодів, а у другому – лише коригування попередніх періодів;
- відображення коригувань по операціях, що оподатковуються за нульовою ставкою або звільнені від оподаткування, є зайвим, оскільки вказані дані не впливають на розрахунок суми зобов'язання;
- зайвою деталізацією є окремий облік об'єму продажу платникам і неплатникам ПДВ, адже така інформація не відображається у декларації.

Книга придбання, як і книга продажу, заповнюється виключно платниками ПДВ. Метою її ведення є визначення суми податкового кредиту у покупця. У зв'язку з цим у книзі продажу окремо вказуються операції, пов'язані з придбанням товарів:

- ✔ з правом включення до податкового кредиту і без такого права;
- ✔ придбаних як на території України, так і за її межами;
- ✔ віднесених до валових витрат (підлягають амортизації) і не віднесених.

Враховуючи це, книга придбання більш деталізована, ніж книга обліку продажу, а тому робота з нею викликає більше труднощів. Книга придбання може заповнюватися на базі не лише податкової накладної, вантажної митної декларації, але і на підставі товарного чека, іншого розрахункового або платіжного документа, що підтверджує передачу товарів (робіт, послуг) і проведення розрахунків, якщо контрагентом є неплатник ПДВ. На рис. 2.13 наведений алгоритм її заповнення, котрий полегшить розрахунок граф книги на практиці.

Як видно з рисунку 2.13, алгоритм заповнення книги придбання так само базується на поділі операцій на три групи: А – імпорт товарів, на які не оформлений податковий вексель, Б – роботи, отримані від нерезидента, В –

придбані товари на митній території України. Особливу зацікавленість викликають операції, пов'язані із імпортом товарів (робіт, послуг), оскільки у книзі продажу щодо них відображається не лише податковий кредит (14, 21-23), але й податкове зобов'язання (графи 7-10).

Ряд особливостей має заповнення книги продажу та книги придбання при бартері. Слід відзначити, що у книгу придбання необхідно вносити дані про ті операції, які викликають реальний податковий кредит. Наприклад, до книги можуть бути записані як операції придбання товарів, так і операції відвантаження у межах здійснення зустрічної операції бартерного контракту, які викликають податковий кредит.

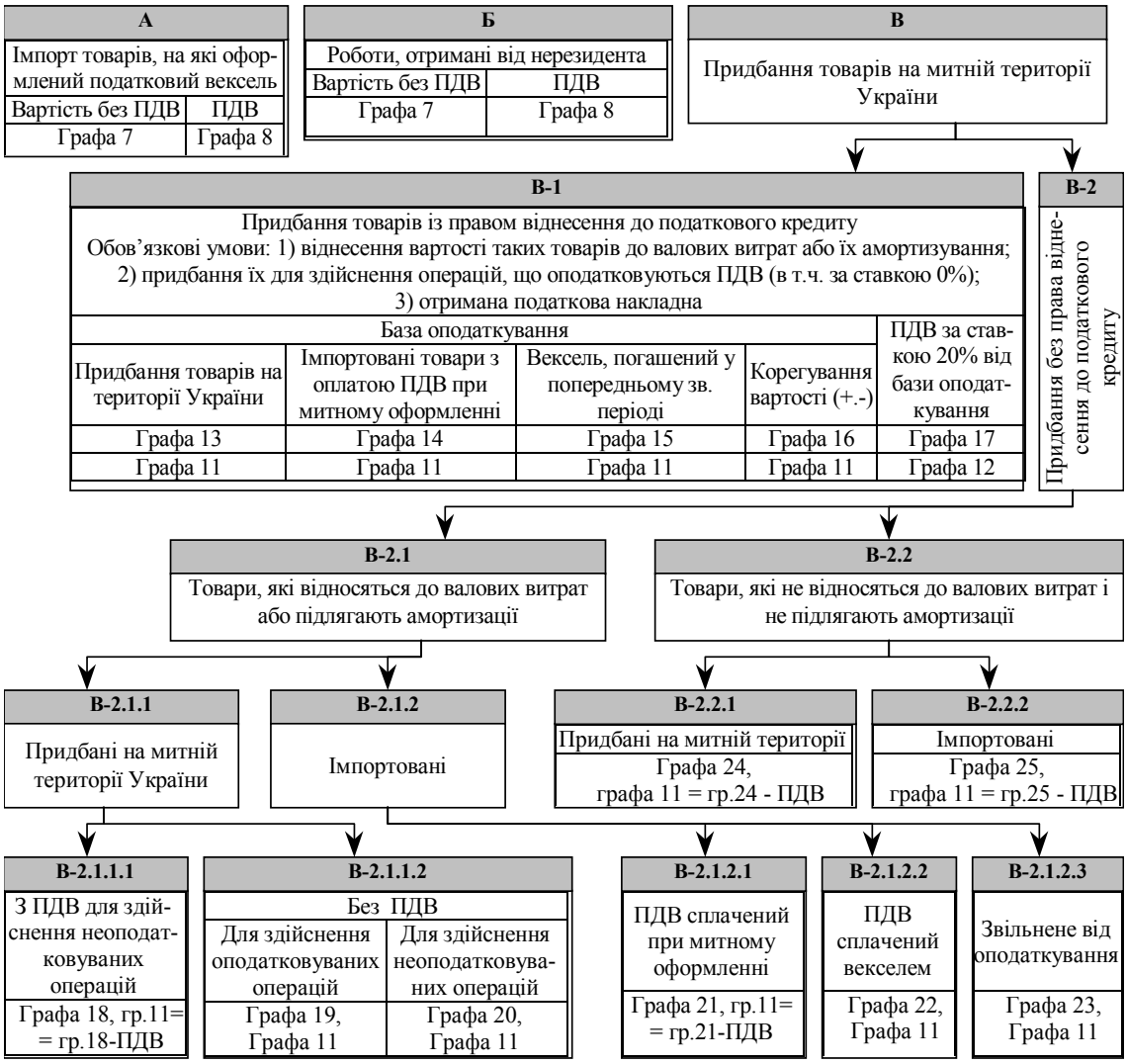


Рис. 2.13. *Порядок заповнення Книги придбання товарів [150, с.13]*

У книзі продажу необхідно відображати не лише суми відвантаження товарів, але й операції оприбуткування товарів, котрі є першою поставкою при

виконанні бартерного контракту. Як перші, так і другі операції викликають реальне податкове зобов'язання з ПДВ і повинні відповідати кредитовому обороту рахунку 641 "Розрахунки за податками"/ ПДВ.

Як і книга продажу, книга придбання має ряд недоліків, основним з яких є її громіздкість – книга придбання містить 31 графу, а також має ускладнений взаємозв'язок із показниками декларації з ПДВ. На відміну від книги продажу, книга придбання може вестися лише у ручній формі і не придатна для комп'ютеризації.

Загальним недоліком, притаманним обом книгам, є відсутність одноманітності у формах книг. Наприклад: у книзі придбання коригування вартості включається у загальну вартість товарів, придбаних на митній території й імпортованих, а у книзі продажу аналогічний показник на загальний підсумок не впливає. Ще один приклад: загальний обсяг продажу товарів у книзі продажу відображається з ПДВ (графа 6), а загальна вартість придбаних товарів у книзі придбання – без ПДВ (графа 11).

Таким чином, аналітичний облік ПДВ, що повинен систематизувати, узагальнити дані щодо податкового кредиту і податкового зобов'язання з ПДВ, має ряд недоліків:

- дублювання інформації, яка вже відображена у бухгалтерському обліку, що призводить до зростання вартості облікових робіт;
- безпідставна деталізація книг і невідповідність рядкам декларації про ПДВ;
- непродуманість підсумкових показників;
- відсутність одноманітності у формах книг;
- книга придбання передбачає лише ручну форму ведення.

Вказані недоліки призводять як до нераціональності документообігу зокрема, так і податкових розрахунків загалом, що зумовлює збільшення вартості облікових робіт.

Завершальним етапом документування є складання податкової звітності для задоволення інформаційних потреб зовнішнього споживача – податкових органів. Вказаний споживач вимагає звітної інформації за обсягом, змістом і

формою, необхідною для реалізації його функцій, а також у відповідні терміни. Після закінчення звітного періоду платники ПДВ подають до контролюючого органу податкову декларацію з ПДВ. Джерелом заповнення декларації є дані бухгалтерського обліку, а також підсумкові дані книги продаж – для сум податкових зобов'язань і книги придбання – для сум податкового кредиту. При цьому платник податку не зобов'язаний пов'язувати дані книг і декларації з даними синтетичного обліку. Але для забезпечення аналітичності і контролю, необхідно їх пов'язувати.

Податкова звітність із ПДВ може подаватися з періодичністю в один календарний місяць або квартал і мати повну або скорочену форму, що залежить від обсягу оподатковуваних операцій із продажу товарів (робіт, послуг) за попередній календарний рік. Умови обсягу і періодичності звітності проілюстровано на рис. 2.14.

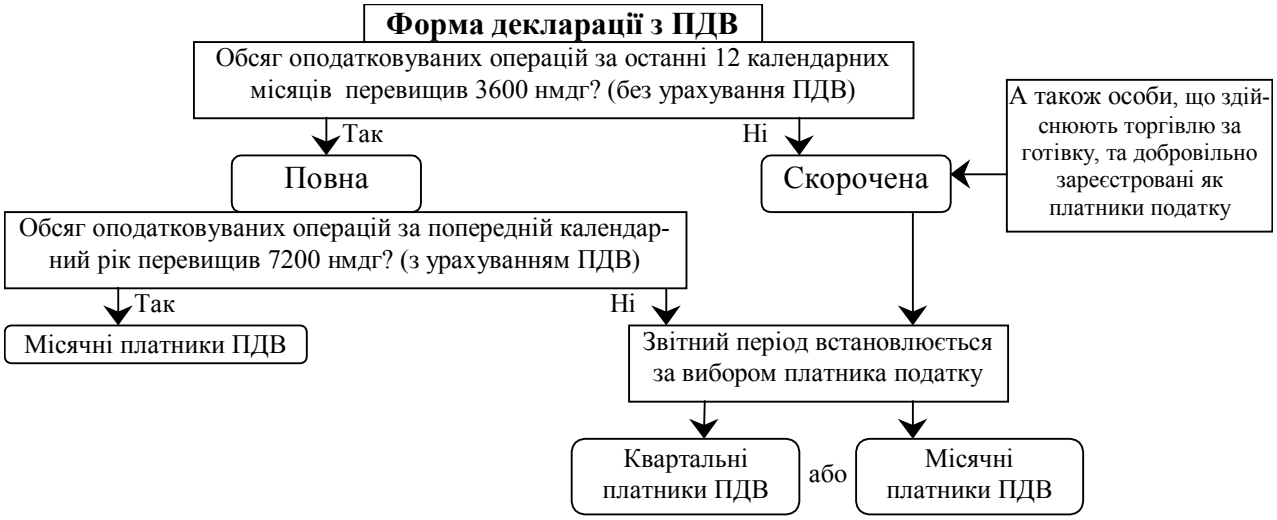


Рис. 2.14. *Визначення форми декларації з ПДВ і звітного періоду в залежності від обсягу оподатковуваних операцій*

Місячні і квартальні платники податку подають декларацію до контролюючих органів відповідно протягом 20 і 40 календарних днів, наступних за останнім календарним днем звітного періоду. Податкова декларація подається до податкових органів за місцем реєстрації платника ПДВ незалежно від того, чи виникло у звітному періоді податкове зобов'язання. Сплата податку здійснюється у межах 10 днів після подання відповідної декларації.

На нашу думку, формування податкової звітності з ПДВ не викликає

особливих труднощів у разі її заповнення на базі книг аналітичного обліку ПДВ та синтетичних рахунків бухгалтерського обліку.

Натомість більшу зацікавленість викликає питання руху коштів, пов'язаних із ПДВ, оскільки це єдиний податок, щодо якого кошти не лише сплачуються у бюджет, але можуть і відшкодовуватися у разі надмірної сплати податку. Сума, що підлягає поверненню платнику податку з бюджету, називається бюджетним відшкодуванням, яке утворюється внаслідок перевищення суми податкового кредиту, що відображається у розділі II декларації з ПДВ, над податковим зобов'язанням з ПДВ (розділ I). Причини, з яких податковий кредит за підсумками звітного періоду може перевищувати податкові зобов'язання з ПДВ, закономірно можуть виникнути внаслідок таких обставин:

- реалізація товарів (робіт, послуг) за нульовою ставкою ПДВ (насамперед експортні операції);
- придбання основних фондів, які підлягають амортизації;
- придбання запасів у великій кількості;
- продаж товарів (робіт, послуг) за цінами, нижчими, ніж ціна їх придбання.

Способи бюджетного відшкодування умовно можна поділити на кілька видів відповідно до здійснюваних операцій:

- експортне відшкодування,
- продаж товарів (робіт, послуг), що оподатковуються за нульовою ставкою на митній території України,
- на загальних підставах.

Порядок здійснення відшкодування залежить від виду такого відшкодування і може здійснюватися у формі: 1) повного або часткового зарахування в рахунок платежів з ПДВ або інших податків (зборів); 2) перерахунку коштів на рахунок в установі банку; 3) видачі казначейського чека, яка вказується у податковій декларації з ПДВ.

Існування права на бюджетне відшкодування та його форма пов'язані з формою податкової декларації з ПДВ, що проаналізовано у табл. 2.15.

Таблиця 2.15

Права платників ПДВ на отримання відшкодування з ПДВ

Вид бюджетного відшкодування ПДВ	Звітний період платника (форма декларації)			
	Скорочена		Повна	
	Місяць	Квартал	Місяць	Квартал
1. Експортне відшкодування	-	-	Протягом 30 календарних днів з дати подання декларації з ПДВ. Має право вибрати порядок здійснення відшкодування	-
2. Під час продажу товарів, які оподатковуються за ставкою 0%, на митній території України	-	-	Протягом місяця, що настає після подання декларації з ПДВ. Має право вибору порядку здійснення відшкодування	
3. На загальних підставах	-	-	Від'ємна різниця зараховується у погашення заборгованості попередніх звітних періодів, за відсутності такої – у зменшення податкових зобов'язань протягом трьох наступних звітних періодів. Не погашена після цього сума відшкодовується з бюджету протягом місяця після подання декларації за третій звітний період	

Висновки очевидні:

- платники ПДВ, які звітують за скороченою формою декларації, отримати бюджетне відшкодування не можуть: від'ємна різниця між сумою податкових зобов'язань і податкового кредиту зменшує податкові зобов'язання наступних звітних періодів;

- платники ПДВ, які звітують за повною формою декларації, але мають звітний період, що дорівнює кварталу, не можуть отримати експортне відшкодування протягом 30-ти календарних днів з дати подання Розрахунку експортного відшкодування, оскільки не відповідають вимогам статті 8 Закону про ПДВ. Окрім того, відповідно до статті 4 Указу №857 відшкодування у такому випадку проводиться на загальних підставах. За двома іншими видами відшкодування ПДВ для платників з квартальним звітним періодом обмежень немає;

- платники ПДВ, які звітують за повною формою декларації, щомісяця мають право на отримання всіх видів відшкодування ПДВ.

На практиці відшкодування ПДВ шляхом перерахування коштів на рахунок в банку зустрічає ряд перешкод бюрократичного характеру з боку податкових органів. Це зумовлюється частими зловживаннями з боку платників податків, їх ухиленням від сплати податку. Контроль за формуванням суми бюджетного відшкодування та правомірність її формування здійснюється податковими органами у формі податкових перевірок. Наприклад, у ТОВ "Ровекс" суми, належні до відшкодування з бюджету, у 2001 р. склали 395 299 грн.,

з яких 182 930 грн. належить зарахуванню з ПДВ, а решта 212 369 грн. перерахуванню на рахунок в установі банку.

Таким чином, обліковий аспект проблем, пов'язаних із оподаткуванням ПДВ, лежить у двох площинах: (1) визначення бази оподаткування і взаємозв'язок з бухгалтерським обліком та (2) податковий документообіг ПДВ, що проілюстровано на рис. 2.15.

Складність розрахунку бази оподаткування ПДВ полягає у наявності ряду пільг та умовностей при її формуванні, що у свою чергу, значно ускладнює методику визначення податкового зобов'язання та кредиту з ПДВ, а також негативно відображається на його аналітичному обліку, що проявляється у складності розрахунків у книзі придбання та книзі продажу.

Рис. 2.15. *Проблеми нарахування і обліку ПДВ*

Недосконалість методики розрахунку бази оподаткування пов'язана також із датою виникнення бази оподаткування ПДВ та із застосуванням правила

“першої події”. Використання вказаного правила зумовлює:

- необхідність застосування в обліку додаткових рахунків 644 “Податковий кредит” та 643 “Податкові зобов’язання” для обліку ПДВ, що збільшує кількість бухгалтерських проводок;
- необхідність застосування податкової накладної як контролюючого первинного документа реєстрації податкового зобов’язання та кредиту.

Не менш важливою є проблема податкового документообігу ПДВ, який не витримує критики на всіх стадіях обробки інформації. Первинний облік характеризується численними документами, що реєструють податкове зобов’язання (кредит) як за допомогою облікових (розрахункові документи, товарні накладні для операцій на суму меншу за 20 грн.), так і за допомогою податкових первинних документів (податкова накладна, вантажна митна декларація, податковий вексель). Податкова накладна, що є основним первинним документом ПДВ, негативно відображається на роботі бухгалтера, оскільки:

- ✔ призводить до дублювання облікових робіт;
- ✔ не виконує функцій накладної, оскільки може супроводжувати не рух товару, а рух коштів;
- ✔ обов’язок виписування податкової накладної покладений на продавця; відповідає за неправильне її заповнення покупець у вигляді зменшення податкового кредиту з ПДВ або штрафів за завищене податкове відшкодування.

Аналітичний облік ПДВ, що ведеться у книзі продажу та книзі придбання і покликаний систематизувати, узагальнити дані про податковий кредит і податкове зобов’язання, має ряд недоліків:

- дублювання інформації, яка вже відображена у бухгалтерському обліку;
- безпідставна деталізація книг і невідповідність рядкам декларації про ПДВ;
- непродуманість підсумкових показників;
- відсутність одноманітності у формах книг.

Вказані недоліки призводять до нераціональності як документообігу зокрема, так і податкових розрахунків загалом, що зумовлює збільшення вартості облікових робіт, втрати робочого часу, вимагає додаткової кваліфікації

працівників. Шляхи вирішення вказаних проблем очевидні – спрощення методики визначення бази оподаткування ПДВ шляхом ліквідації ряду пільг; скасування правила “першої події” при визначенні податкового зобов’язання (податкового кредиту) з ПДВ, що дозволить ліквідувати податкову накладну і використовувати облікові первинні документи для реєстрації об’єкту оподаткування.

2.3. Податкові розрахунки щодо інших податків і зборів: технологія бухгалтерського обліку та звітність

Збір на розвиток виноградарства, садівництва і хмелярства, земельний податок, податок із власників транспортних засобів, збір за забруднення навколишнього середовища, комунальний податок, що віднесені нами до інших податків (зборів), займають значне місце у податкових розрахунках підприємства. У 2001 р. на досліджуваних підприємствах їх питома вага у загальній сумі, перерахованій до бюджету, склала відповідно на ТОВ “Ровекс” – 33,31%, СУВФ “Брокінформ” – 12,64%, ТОВ “Саяни” – 37,42%, ТОВ “Асторія” – 33,73%, ТОВ “Омега-Коршев” – 34,99% (див. рис. 1.8). Дослідження вказаних податків та проблеми вдосконалення взаємозв’язку бухгалтерського обліку і податкових розрахунків щодо них слід розглядати з таких позицій:

- розрахунок бази оподаткування та взаємозв’язок із бухгалтерським обліком;
- документообіг та формування податкової звітності;
- рух коштів, пов’язаний із сплатою (відшкодуванням) податку.

Усі вказані податки (збори) фіксують податкове зобов’язання на рахунках бухгалтерського обліку 641 “Розрахунки за податками”. Тому оцінка інших податків (зборів) із позиції розрахунку бази оподаткування і її взаємозв’язку з бухгалтерським обліком не виявляє суттєвих проблем. Переважна їх більшість розраховує податкове зобов’язання поза системою бухгалтерського обліку. База оподаткування вказаних податків (зборів) визначається як шляхом вибірки

даних бухгалтерського обліку, так і шляхом виділення технічних та кількісних характеристик об'єктів обліку, на базі чого у подальшому формується податкова звітність. Особливість цих податків полягає у тому, що їх звітність використовується як вихідна інформаційна база для бухгалтерського обліку. Оскільки інші податки (збори), що сплачуються підприємством, відносяться ним до витрат у бухгалтерському обліку, форми їх податкової звітності є основою для записів у реєстрах аналітичного обліку.

Зокрема, розрахунок плати за землю складається на основі акта на право власності (користування) землею, у якому зазначена площа угідь. Розмір земельного податку визначається залежно від грошової оцінки землі, котра уточнюється на коефіцієнт індексації та площі земельної ділянки. На основі цих даних складають кореспонденцію рахунків і відображають нараховану суму в реєстрах аналітичного обліку підприємства.

Аналогічно складають розрахунок податку із власників транспортних засобів та інших самохідних машин. Для розрахунку цього податку застосовуються такі технічні характеристики зареєстрованих в Україні власних транспортних засобів підприємства як їх довжина (для водних транспортних засобів) або потужність (для наземних транспортних засобів). Ці дані вказані в інвентарних картках з обліку основних засобів. Визначення податкового зобов'язання з податку і заповнення податкової звітності здійснюється, виходячи із встановлених ставок платежів за 100 см куб. об'єму двигуна, кіловат їх потужності або 1 см довжини транспортного засобу. Розрахована сума фіксується в синтетичному та аналітичному обліку і надалі впливає на фінансовий результат підприємства.

Експлуатація власних транспортних засобів досліджуваними підприємствами зобов'язує їх сплачувати також збір за забруднення навколишнього середовища, а саме за викиди у повітря продуктів згоряння. Розмір збору залежить від нормативів збору за викиди, виходячи з обсягів фактично використаного пального та його виду. Інформація про види і кількість використаного пального надається у дорожніх листах, лімітно-забірних

картках. Розрахунок збору складається щоквартально, про що здійснюються відповідні записи у бухгалтерському обліку про збільшення витрат.

Комунальний податок так само відноситься до витрат підприємства. Він розраховується, виходячи із ставки податку, граничний розмір якої не повинен перевищувати 10% річного фонду оплати праці, обчисленого виходячи з розміру неоподатковуваного мінімуму доходів громадян (17 грн.), та середньоспискової чисельності працюючих. Розрахунок останнього показника має ряд особливостей. Він включає усіх працівників, які прийняті в штат на постійну, сезонну, а також тимчасову роботу терміном на один день і більше, з дня зарахування їх на роботу. Не відносяться до облікового складу працівники, що не перебувають у штаті, зокрема ті, які виконують роботи за договорами цивільно-правового характеру, включаючи договір підряду, прийняті на роботу за сумісництвом з інших підприємств. Розрахунок комунального податку, що проводиться щоквартально, є інформаційною базою для здійснення відповідних записів у регістрах бухгалтерського обліку.

Взаємозв’язок вказаних податків із бухгалтерським обліком є менш проблемним, оскільки вони характеризуються простотою розрахунку бази оподаткування; податкова звітність є єдиним власним податковим документом; рух коштів пов’язаний лише зі сплатою податків (зборів).

Розрахунок збору на розвиток виноградарства, садівництва і хмелярства викликає ряд питань щодо вказаних аспектів. Дослідження збору з позиції інтеграції бухгалтерського обліку і податкових розрахунків виявило такі проблемні моменти:

1) об’єкт оподаткування та момент його виникнення;
2) документування;
3) взаємозв’язок з іншими податками.

Об’єктом нарахування збору на розвиток виноградарства, садівництва і хмелярства є виручка від реалізації алкогольних напоїв та пива, отримана в результаті гуртово-роздрібної торгівлі., тобто виключно продавцями таких товарів. Збір сплачується на кожному етапі проходження товару від виробника до споживача. Мо-

ментом виникнення об’єкта обкладання збором є момент “останньої події”, при якому податкові зобов’язання виникають при виконанні двох умов: і відвантаження, і оплати. При цьому спеціальних вимог до окремого оформлення первинних документів або виділення суми збору окремим рядком не передбачено, тобто сума збору не відображається у товаросупровідних документах.

Ряд питань викликає взаємозв’язок збору на розвиток виноградарства, садівництва і хмелярства з іншими податками, наприклад податком на прибуток підприємства і податком на додану вартість. Нарахована сума збору на розвиток виноградарства, садівництва і хмелярства потрапляє до валових доходів продавця у складі виручки від реалізації за “першою подією”. Джерелом збору сплати є валові витрати підприємства і відповідно витрати обігу в бухгалтерському обліку.

Найбільшу складність представляє взаємозв’язок збору на розвиток виноградарства, садівництва і хмелярства з ПДВ. Як вказує професор Ю. Іванов [109, с. 45] база оподаткування збором включає суму податкового зобов’язання з ПДВ, а база оподаткування ПДВ включає суму збору на розвиток виноградарства, садівництва і хмелярства. Сума збору не повинна додаватися до складу виручки і збільшувати ціну, а включається до ціни, зменшуючи власні кошти продавця. Іншими словами. вартість товару і сума ПДВ складають виручку за алкогольні напої та пиво, яка містить отриману шляхом розрахунку сума збору у розмірі 1% від виручки. Отже, має місце невідповідність вимогам П(С)БО 15 “Дохід” в частині виключення з доходу сум податку на додану вартість.

У зв’язку з цим, з метою спрощення розрахунків та відповідності вимогам П(С)БО 15 “Доход” доцільно було б виключити суму ПДВ з бази оподаткування збором на розвиток виноградарства, садівництва і хмелярства.

Окрім того, на наш погляд, потребує узгодження дата виникнення бази оподаткування збором на розвиток виноградарства, садівництва і хмелярства, податком на додану вартість, а також податком на прибуток підприємства. Як вже зазначалось вище, одним із шляхів раціоналізації взаємозв’язку та інтеграції бухгалтерського обліку та податкових розрахунків є усунення правила “першої події” щодо ПДВ та податку на прибуток. Такі ж пропозиції

висуваються Міністерством фінансів України з метою врахування у майбутньому Податковому кодексі Україні: визначати дату “виникнення валових доходів та витрат по відвантаженій продукції, що дозволить з відповідним коригуванням використовувати фінансовий результат від реалізації товарів (робіт, послуг) на визначення оподатковуваного прибутку” [24, с. 13]. На нашу думку, слід узгодити дату виникнення об’єкту оподаткування стосовно найбільш взаємопов’язаних між собою податків (податку на прибуток, ПДВ, а також збору на розвиток виноградарства, садівництва і хмелярства) відповідно до засад бухгалтерського обліку, а саме визначати таку дату в момент відвантаження товару. Це дозволить:

- виключити із валових доходів і витрат суми авансів (передоплат), наданих та одержаних. Формування валових витрат у момент отримання товарів (робіт, послуг) не виключає їх коригування на суму приросту (убутку) матеріальних активів;
- об’єднати такі первинні документи як товарна і податкова накладна;
- ліквідувати недоліки при відображенні ПДВ щодо бартерних операцій.

При цьому, на нашу думку, доцільним є збереження для певних категорій підприємств пільги визнання податкового зобов’язання з ПДВ за “касовим методом” (наприклад, для тих, що здійснюють розрахунки з населенням за комунальні послуги, з підприємствами, що здійснюють розрахунки з бюджетними організаціями).

Поряд із податками, платником яких є саме підприємство (охарактеризовані нами вище), суб’єкти господарювання здійснюють також розрахунок та сплату податків (зборів), платниками яких є фізичні особи, що перебувають з ними у трудових відносинах. Основним таким податком є прибутковий податок з громадян. Методика нарахування та сплати цього податку, подання звітності характеризуються наявністю значних неузгоджень у роботі бухгалтерської і податкової служби. Аналогічно проаналізованим вище податкам дослідимо прибутковий податок з громадян щодо, вказаних вище, проблемних моментів.

Формування бази оподаткування прибутковим податком не зустрічає суттєвих проблем ні з точки зору методики її формування, ні з позиції взаємозв'язку з бухгалтерським обліком. Сукупний оподатковуваний дохід отриманий як штатним працівником, так і особою, що отримує дохід не за місцем основної роботи, фіксується на рахунках бухгалтерського обліку (за кредитом рахунку 66 "Розрахунки з оплати праці"). Розрахована сума податкового зобов'язання з податку, що підлягає сплаті у бюджет, фіксується на рахунку 641 "Розрахунки за податками"/ прибутковий податок з громадян.

Про суми сукупного доходу громадян та утриманого прибуткового податку підприємство звітує податковим органам. Формування звітності є найбільш проблемним аспектом прибуткового податку з громадян. Як вказують В. Моссаковський і Т. Кононенко, "у світі склалися дві системи сплати цього податку: за першою передбачено, що утримання здійснює бухгалтерія підприємства чи роботодавець і перераховує відповідну суму до бюджету, а за другою – цей податок вносить до бюджету платник на основі документів про нараховану суму заробітку, а при потребі – про витрати та пільги" [146, с. 18]. В Україні спостерігається комбінований спосіб звітування про суми прибуткового податку з громадян. Відповідальність за надання звітної інформації про суми отриманого доходу та сплаченого податку покладена як на роботодавця, так і на громадян, що зображено на рис. 2.16.

Бухгалтерія підприємства з суми, що входить до сукупного доходу працівника, здійснює утримання прибуткового податку, про що щомісячно звітує перед податковими органами щодо тих осіб, що працюють не за місцем основної роботи (довідка ф. №2), а також щоквартально стосовно усіх фізичних осіб, що перебували з підприємством у трудових відносинах (довідка ф.№8 ДР). Існування вказаних двох довідок, на наше переконання, є зайвим, оскільки інформація зафіксована у формі №2, дублюється у формі №8 ДР. Окрім того, відомості про доходи громадян повинні також вказуватися у книзі обліку доходів і витрат, отриманих платником прибуткового податку протягом року

(ф. №4), що ведеться особами, які отримували доходи не за місцем основної роботи. Вказана книга не носить обов'язкового характеру.

Рис. 2.16. *Формування звітної інформації про суми виплачених доходів і утриманий прибутковий податок з громадян*

У кінці звітного року підприємство здійснює річний перерахунок прибуткового податку з громадян, про що надсилає звіт до податкових органів. Окрім того, на кожного працівника роботодавці заповнюють довідки за формою № 3, в яких вказують підсумкові суми сукупного доходу, пільг, утриманого податку. На базі вказаної довідки або за підсумками книги обліку доходів і витрат, отриманих платником прибуткового податку, заповнюється декларація про сукупний оподатковуваний дохід (ф. №1). Звітування громадян про отриману суму сукупного річного доходу відбувається лише у тому випадку, якщо вони отримували доходи не за місцем основної роботи.

Таким чином, дублювання звітної інформації про податок відбувається як за підсумками року, так і протягом року. Податкові органи отримують звітну інформацію про доходи громадян від роботодавців щомісячно (щодо позаштатних працівників), щоквартально (щодо штатних і позаштатних працівників) та за підсумками року (перерахунок прибуткового податку), а окрім того від громадян у вигляді декларацій. Це призводить до збільшення

витрат на формування звітних даних та їх обробку, що на практиці означає перевантаження роботою як бухгалтерії підприємства, яка надає відомості про одержані доходи та утриманий податок, так і податкових органів, що здійснюють прийом довідок та декларацій.

Зайвою, такою, що гальмує розвиток підприємства, дублює інформацію, ми вважаємо довідку за формою №2. Така інформація подається до податкових органів щомісячно і за підсумками кварталу у більш розгорнутому вигляді включається до звіту за формою №8 ДР. Таке дублювання збільшує вартість облікових робіт не лише на підприємстві, але й податкових органів, які обробляють вказані відомості. За даними Державної податкової адміністрації [147, с. 149], у 2000 р. було подано 9,7 млн. таких довідок, що на 3,5 млн. (36%) більше, ніж за попередній період. У зв'язку з цим пропонується ліквідувати довідку за ф.№2, а довідку про суми виплачених доходів та утриманих із них податків за формою №8 ДР подавати щомісячно, що відповідає періодичності розрахунку податку.

Спосіб звітування про прибутковий податок з громадян тісно пов'язаний із способом його сплати, який так само характеризується комбінованим підходом. Прибутковий податок може сплачуватися у джерела виплати доходу, якщо дохід нараховує роботодавець, а також стягуватись податковими органами на підставі довідок за формою №2 та декларацій, поданих самостійно платником податку, якщо дохід отримується від інших видів діяльності (продаж металобрухту, макулатури, надання послуг, купівля-продаж акцій та ін.). Перший випадок є найбільш поширеним на практиці, при цьому відповідальність за правильність і своєчасність сплати податку покладається на роботодавця. У другому випадку відповідальність за внесення податку покладається на самих громадян.

Рух коштів щодо прибуткового податку з громадян пов'язаний не лише із сплатою податку, але й з відшкодуванням надмірно стягнутої протягом року суми податку. Оскільки звітним періодом прибуткового податку з громадян є рік, а щомісячні утримання є авансовими внесками, у кінці звітного періоду сукупний дохід, отриманий за основним місцем роботи, та належна сума податку під-

лягають уточненню. В результаті такого перерахунку можливе як доутримання, так і повернення надмірно стягненої суми податку. Відхилення річного перерахунку від суми місячних утримань податку можливе через застосування пільг, віднесення до іншої групи доходів у шкалі ставок. Зайво утримані суми податку враховуються при оподаткуванні доходів таких працівників у січні або протягом інших місяців наступного року або підлягають поверненню.

Таким чином, нарахування, сплата та звітування про прибутковий податок з громадян в Україні відбувається комбінованим способом – податок утримується і сплачується як роботодавцями у джерела виплати, так і самими працівниками. Стягнення податку лише у джерела виплати на сьогоднішній день не зачіпає усіх видів доходів, що отримуються фізичними особами, а покладання відповідальності за сплату податку на громадян, на нашу думку, за сучасних умов не є доцільним, оскільки:

- дублювання роботи не ліквідується, податкові органи і надалі вимагатимуть інформації про доходи як від роботодавців, так і від громадян;
- необхідне підвищення культури фізичних осіб як платників податків;
- зменшиться податкова дисципліна податку.

На нашу думку, особиста відповідальність громадян за повноту відображення отриманих доходів та суму сплачених податків є оптимальним способом оподаткування їх доходів, який є найпоширенішим у світі. Для впровадження в Україні такого способу необхідно створити належні передумови: розвивати економічну культуру громадян як платників податків, а також вдосконалювати податковий контроль доходів, отриманих фізичними особами.

Висновки до розділу 2

У розділі досліджено засади формування податкового зобов'язання щодо податків (зборів), сплачуваних підприємствами, та відображення його в обліку. Вивчення проблеми концентрувалось на таких принципових питаннях:

- методика визначання бази оподаткування податку та її взаємозв'язок із бухгалтерським обліком;

- здійснення податкового документообігу, формування і подання податкової звітності;

- рух коштів щодо податку (збору).

Аналіз кожного податку (збору) стосовно вказаних аспектів дозволив виділити основні проблеми, що перешкоджають інтеграції бухгалтерського обліку і податкових розрахунків. Відповідно до окреслених проблем запропоновані наступні шляхи вдосконалення взаємозв'язку бухгалтерського обліку і податкових розрахунків:

1. Розроблено спосіб автоматизованого накопичення інформації про податкове зобов'язання з податку на прибуток підприємств на внутрімашинних рахунках поза системою бухгалтерського обліку, а також формування податкової звітності.

2. Найбільш взаємопов'язаними між собою податками є податок на прибуток і податок на додану вартість, а останній пов'язаний також із збором на розвиток виноградарства, садівництва і хмелярства. У зв'язку з цим пропонується узгодити щодо них дату виникнення об'єкту оподаткування відповідно до засад бухгалтерського обліку, а саме визначати таку дату в момент відвантаження товару (оприбуткування товару), зберігши для певних категорій підприємств пільги визнання податкового зобов'язання з ПДВ за "касовим методом". Це дозволить усунути недоліки щодо окремих податків, а саме:

- ✔ виключити із валових доходів і витрат аванси, передоплати надані та одержані,
- ✔ об'єднати такі первинні документи як товарна і податкова накладна;
- ✔ усунути рахунки 644 "Податковий кредит" і 643 "Податкові зобов'язання", що дозволить зменшити кількість проводок, позбутися недоліків при відображенні ПДВ щодо бартерних операцій.

3. Для узгодження дати виникнення доходів і витрат у бухгалтерському обліку та відповідно до податкового законодавства пропонується також:

- законодавчо обмежити коригування валових витрат на суму приросту (убутку) матеріальних активів лише придбаними запасами на складі, тобто виключити суми незавершеного виробництва і готової продукції із операцій

оцінки приросту (убутку) матеріальних активів. Внаслідок цього дата віднесення матеріальних активів до валових витрат збігатиметься із датою витрачання матеріалів в обліку;

- на законодавчому рівні відмовитися від нарахування амортизації за податковим законодавством, а застосовувати з цією метою лише методи, визначені Положенням бухгалтерського обліку 7 “Основні засоби”.

4. Доведена доцільність вдосконалення форми Декларації про прибуток підприємства шляхом здійснення таких заходів: 1) здійснювати перерахунок податку на прибуток за підсумками року, для чого у річній декларації про прибуток слід передбачити окрему графу; 2) усунути зайві рядки.
5. З метою вдосконалення механізму справляння збору на розвиток виноградарства, садівництва і хмелярства доцільним є виключення з бази оподаткування збором суми податку на додану вартість, що також відповідає вимогам Положення бухгалтерського обліку 15 “Доход”.

Недоліки взаємозв’язку бухгалтерського обліку й податкових розрахунків пов’язані не лише з податковим законодавством, але і характеризується недосконалістю положень (стандартів) бухгалтерського обліку. Зокрема, у зв’язку з необхідністю здійснення зайвого аналізу сум відстрочених податкових активів та зобов’язання з метою їх згортання, відсутністю затвердженого алгоритму розрахунку витрат з податку на прибуток та регістрів обліку постійних і тимчасових різниць, доцільним є використання в сучасних умовах господарювання запропонованих автором:

- алгоритму для розрахунку витрат із податку на прибуток із застосуванням розроблених формул;
- регістрів для узагальнення інформації про постійні й тимчасові різниці поза системою обліку.

Обґрунтована доцільність нормативного запровадження обліку відстроченого податку на прибуток на одному активно-пасивному рахунку.

РОЗДІЛ 3
КОНТРОЛЬ ПОДАТКОВИХ РОЗРАХУНКІВ ТА ЗВІТНОСТІ ПІДПРИЄМСТВ В УКРАЇНІ ТА НАПРЯМИ ЙОГО ВДОСКОНАЛЕННЯ

3.1. Внутрішньогосподарський контроль податкових розрахунків у системі управління підприємством

Розрахунок податкового зобов'язання, заповнення податкової декларації є завершальним етапом здійснення податкових розрахунків. Поданню податкової декларації повинна передувати перевірка правильності заповнення рядків і розрахунку її показників, що є функцією внутрішньогосподарського контролю податкових розрахунків. Організація внутрішньогосподарського контролю податкових розрахунків є одним із найбільш ефективних і надійних способів нагляду за станом нарахування, сплати податків і відображення їх в обліку. Його завданням є виявлення перекручень і помилок у податковій звітності, перевірка її достовірності, відповідності розрахунку податкового зобов'язання правовим нормам. Внутрішньогосподарський контроль податкових розрахунків спрямований на попередження (профілактику) порушень нормативно-правових актів чи зловживань.

Внутрішньогосподарський контроль податкових розрахунків здійснюється працівниками підприємства і є частиною системи внутрішнього аудиту, оскільки досліджує не усю фінансово-господарську діяльність підприємства загалом, а вирішує окремі локальні завдання, пов'язані зі сплатою податків. Його здійснює створена на підприємстві служба внутрішнього аудиту, основним завданням якої є вдосконалення організації й управління підприємством, сприяння підвищенню його рентабельності і зміцненню фінансового стану, виявлення і мобілізація резервів зростання. До здійснення такого контролю можуть залучатися також сторонні фахівці – атестовані аудитори, спеціалісти з правових питань, питань оподаткування.

На нашу думку та думку інших фахівців [60, с. 54], в Україні внутрішньогосподарський аудит не набув значного поширення на практиці, що

може бути пояснене відсутністю в достатньому обсязі інформації про методику його здійснення, даних про економічний ефект результатів аудиту, відсутністю значних штрафних санкцій за припущення помилок в обліку. Внутрішньогосподарський контроль податкових розрахунків, який є складовою частиною внутрішньогосподарського аудиту, на наше переконання, навпаки, широко використовується на практиці, що пояснюється суворою регламентацією податкових розрахунків і застосуванням значних штрафних санкцій за порушення встановлених норм. Внутрішньогосподарський контроль податкових розрахунків у тій чи іншій формі застосовується усіма підприємствами, а його принципи побудови визначаються організаційною структурою суб'єкта господарювання.

Ефективність функціонування внутрішньогосподарського контролю податкових розрахунків визначається рівнем його організації. Важливим методом організації є його проектування, у процесі котрого розкриваються методика і технологія проведення контролю, питання координації роботи працівників. Можна погодитися з думкою В.С. Рудницького [181, с. 44], що раціональна організація внутрішньогосподарського аудиту, і внутрішньогосподарського контролю податкових розрахунків зокрема, повинна забезпечити чітку структуру контрольного процесу і його технології, логічну послідовність контрольних операцій та усунення дублювання при їх виконанні, взаємне узгодження дій працівників, чіткий вибір та оптимізацію виконання контрольних процедур, високий рівень обґрунтованості (доказовості), повноту і ясність висновків, впровадження комп'ютерних технологій у контрольний процес.

Орієнтовні основні методологічні положення з організації внутрішньогосподарського контролю податкових розрахунків, на думку Б.Ф. Усача [181, с. 172], полягають у тому, щоб насамперед укомплектувати штат, відтак оптимально розподілити контрольні функції, виробити методичні вказівки з питань контролю оподаткування підприємства. Внутрішньогосподарський контроль податкових розрахунків здійснюється за затвердженою базовою

методикою перевірок, що розробляється головним внутрішнім аудитором, і містить перелік джерел інформації, класифікацію можливих порушень і типових помилок, перелік дій контролера у тих або інших ситуаціях.

Організація технології контрольного процесу досліджувалася такими професорами як М.Т. Білуха [62, с. 151-154]; Є.В. Калюга [114]; А.М. Кузьмінський, В.В. Сопко, В.П. Завгородній [129, с. 92-99]; В.С. Рудницький [181, с. 54-56] та ін. Зокрема А.М. Кузьмінський, В.В. Сопко, В.П. Завгородній розглядають розчленування контрольного процесу на три етапи його здійснення: підготовчий етап, контрольна обробка даних, підсумковий стан. На думку цих вчених, підготовчий етап включає такі види робіт: вибір об'єкта, визначення мети перевірки; відбір інформації (даних показників) та її систематизація; складання плану (програми) перевірки; перевірка даних та показників (логічна, арифметична, технічна та ін.); обробка інформації.

На контрольному етапі обробки даних здійснюють вибір методичних та технічних прийомів контролю, узгодження показників; побудову контрольних і розрахункових таблиць, графіків, діаграм; виконання методичних і технічних прийомів; систематизацію розрахунків, визначення факторів впливу.

На завершальному етапі організації технології контрольного процесу виконують такі роботи: загальна оцінка результатів контролю, розробка висновків і пропозицій, розробка заходів усунення недоліків та порушень, впровадження пропозицій і рекомендацій у практику роботи [129, с. 92-99].

Основними об'єктами внутрішньогосподарського контролю податкових розрахунків є:

- формування валових доходів і валових витрат підприємства та оцінка ефективності методу їх формування;
- розрахунок амортизації відповідно до норм податкового законодавства і зміни залишків інвентарних запасів;
- розрахунок витрат на оплату праці і пов'язаних з ними утримань із заробітної плати працівників, а також нарахувань внесків до фондів загальнодержавного обов'язкового соціального страхування;

- оцінка організації первинного, синтетичного та аналітичного обліку ПДВ, визначення суми його податкового зобов'язання або бюджетного відшкодування;
- визначення середньоспискової чисельності працюючих і розрахунок комунального податку;
- розрахунок податкового зобов'язання інших податків і зборів;
- оцінка повноти і своєчасності сплати податків;
- аналіз стану справ оскарження дій органів ДПС.

Вивчення вказаних об'єктів вимагає відповідного інформаційного забезпечення, яке складають законодавчі та нормативні акти, нормативні документи з обліку, первинні і зведені документи, регістри бухгалтерського обліку, акти перевірок. Важливим інформаційним джерелом внутрішньогосподарського контролю податкових розрахунків є результати попередніх документальних перевірок, здійснених органами ДПС, зовнішніми аудиторськими організаціями, відомості про результати виправлення виявлених правопорушень.

Дослідження вказаних вище об'єктів слід здійснювати з позицій точності і повноти відображення відомостей у податковій звітності. Ми погоджуємося з Б.Ф. Усачем [201, с. 172], який вважає, що перевірку точності відображення податкового зобов'язання починають з аналізу податкової звітності. Така перевірка дає можливість виявити завищення витрат, заниження доходів, помилки при розрахунку об'єкта оподаткування. Оцінка повноти відображення даних здійснюється шляхом дослідження первинних документів методом суцільної або вибіркової перевірки.

При здійсненні завершальних робіт внутрішньогосподарського контролю податкових розрахунків доцільно розробляти *податкову стратегію* підприємства, метою якої є забезпечення стабільного стану підприємства, досягнення фінансової стійкості, збільшення обігових коштів підприємства за рахунок мінімізації платежів у бюджет. Стратегія – це визначення основних довгострокових завдань і мети підприємства, прийняття курсу дій і розподіл

ресурсів, необхідних для досягнення поставленої мети. Податкова стратегія передбачає розробку *податкової політики, податкове планування* та *аналіз* результатів впровадження податкової політики. Податкова стратегія є основою для вибору альтернативи моделі оподаткування, зумовленої організаційною структурою підприємства, видом діяльності та його фінансовими відносинами.

Якщо податкова стратегія визначає загальні напрями організації податкових розрахунків на підприємстві, то податкова політика визначає методи і засоби досягнення поставленої мети й завдань, що відповідають конкретним обставинам у визначений момент та забезпечують стратегічний успіх. Проблематика розробки податкової політики, пов’язана з мінімізацією суми, належної до сплати у бюджет, і стосується короткострокових періодів – рік, квартал. Як зазначає професор В.П. Завгородній, ефективна податкова політика підприємства щодо мінімізації податкових платежів, передбачає:

- оптимізацію фінансово-господарської діяльності підприємства за рахунок мінімізації податкових платежів у бюджет;
- використання податкових пільг;
- використання особливостей груп регіональних утворень з різноманітними системами оподаткування;
- оптимальний вибір елементів впливу на різні бази оподаткування [100, с. 530].

Податкове планування покликане конкретизувати методи і засоби впровадження податкової політики щодо окремих податків, розрахувати суму податкових платежів на майбутній період. Із цією метою здійснюється моделювання баз оподаткування щодо податків і зборів, сплачуваних підприємством. Професор В.П. Завгородній пропонує здійснювати моделювання з кожного окремого податку (збору) у спосіб поданий у таблиці 3.1 .

Таблиця 3.1

Показники моделювання майбутніх податкових платежів, запропоновані В.П. Завгороднім [100, с. 532-534]

Показник	Умовне позначення показника	Розрахунок показника	Умовне позначення показників формули
Сума податкових платежів, пов'язаних з фондом оплати праці за необхідний період часу	$Н_{фот}$	$Н_{фот} = \sqrt{\frac{Ф_{от} x Ф_{фот}}{100}}$ (3.1)	$Ф_{от}$ – фонд оплати праці за необхідний період, $Ф_{фот}$ – ставка податку (збору), пов'язаного з фондом оплати праці
Суми податкових платежів, що входять у ціну продукції, яка реалізується (ПДВ, акцизний збір, мито)	$Н_{ст}$	$Н_{ст} = \frac{ДхК_{ст}}{100}$ (3.2)	Д – доход від реалізації продукції (робіт, послуг), $К_{ст}$ – ставка податку (збору), що входить до вартості продукції (робіт, послуг)
Розрахунок податку на прибуток	$Н_{пр}$	$Н_{пр} = \frac{Ч_{пр} x 100}{100 - К_{пр}}$ (3.3)	$Ч_{пр}$ – чистий прибуток, $К_{пр}$ – ставка податку на прибуток
Загальна сума податкових платежів	$Н_{общ}$	$Н_{общ} = \sum Н_{фот} + \sum Н_{ст} + Н_{пр}$ (3.4)	

Таким чином, В.П. Завгородній пропонує здійснювати оптимізацію суми податкового зобов'язання з допомогою варіювання бази оподаткування, котра оподатковується вищою ставкою податку (збору) з метою її зменшення.

Ми погоджуємося з доцільністю здійснення такого моделювання майбутніх податкових платежів. Водночас на нашу думку планування суми внесків до фондів загальнодержавного соціального страхування варто було б конкретизувати за допомогою такої формули:

$$П_{ФОП} = \sum_{i=1}^{n} \frac{Фоп_i \, x C_i}{100} \qquad (3.5),$$

де $П_{ФОП}$ – сума внесків до позабюджетних фондів, пов'язаних з фондом оплати праці;

$Фоп_i$ – фонд оплати праці, розрахований для сплати i-го внеску ($i = \overline{1, n}$);

C_i – ставка нарахування відповідного i-го внеску, ($i = \overline{1, n}$) .

У сучасних умовах $n = 4$, оскільки сплата внесків відбувається за чотирма видами загальнообов'язкового державного соціального страхування: пенсійне; на випадок безробіття; у зв'язку з тимчасовою втратою працездатності та витратами, зумовленими народженням та похованням; від нещасного випадку на виробництві та професійного захворювання.

Вирішальне значення при плануванні внесків до вказаних фондів носить змінний фактор – фонд оплати праці. Розрахунок його планової величини пови-

нен враховувати розмір мінімальної заробітної плати, середньозважену величину фонду оплати праці за минулий період, зміну кількості працівників підприємства, кадрові структурні зрушення щодо штатних і позаштатних працівників, зміну середньої заробітної плати, пільгове оподаткування. Оптимізацію величини вказаних внесків можливо здійснювати за допомогою варіювання вказаного змінного фактору шляхом залучення позаштатних працівників; виплати заробітної плати у формі акцій підприємства і наступної сплати дивідендів; зменшення рівня оплати праці.

На нашу думку, більшу увагу в частині податкового планування слід приділити одному з найважливіших податків – податку на прибуток. У зв'язку з цим нами пропонується модель зменшення бази оподаткування податку на прибуток підприємства шляхом зменшення непродуктивних витрат, котрі занижують суму валових витрат, а отже, збільшують прибуток до оподаткування ($Пп$). Оподатковуваний прибуток відрізняється від облікового прибутку, розрахованого у системі бухгалтерського обліку ($По$) на деяку величину відхилень($\Delta_ф$). Важливим моментом є зменшення суми податку, належного до сплати у бюджет, і відповідно прибутку до оподаткування, тому автор пропонує лінійну математичну модель щодо досягнення такого мінімуму, припускаючи, що більшість даних, що формують валові доходи (валові витрати) і доходи (витрати) у бухгалтерському обліку, збігаються.:

$$Пп = По - \Delta_ф \rightarrow \min \tag{3.6}$$

$$\Delta_ф = По - Пп \rightarrow \max \tag{3.7}$$

Величина $\Delta_ф$ має фактори впливу, що пов'язані з доходами і витратами, оскільки прибуток до оподаткування розраховується як валовий дохід, скоригований на валові витрати і суму амортизації, розрахованої згідно з податковим законодавством. Розкладемо цей показник на обумовлені складові (див. формулу 3.3). Аналогічно вчинимо із обліковим прибутком, при цьому винесемо амортизацію, зазначену у фінансовій звітності, як окремий показник. Умовні позначення подані у табл. 3.2.

Таблиця 3.2

Умовні позначення, використані у моделі

	Доходи	Витрати	Амортизація
Вказані у фінансовій звітності	x_i	y_i	z_i
Вказані у податковій звітності	x_j	y_j	z_j

$$\Delta_ф = x_i - y_i - z_i - x_j + y_j + z_j = (x_i - x_j) - (y_i - y_j) - (z_i - z_j) = \\ = \Delta_x - \Delta_y - \Delta_z \rightarrow max \quad (3.8)$$

де Δ_x –відхилення валових доходів від доходів, вказаних у фінансовій звітності;

Δ_y – відхилення валових витрат від витрат, вказаних у фінансовій звітності;

Δ_z – відхилення податкової амортизації від облікової амортизації.

Факторами відхилення податкового прибутку від облікового є також постійні і тимчасові різниці:

$$\Delta_ф = \Delta_п + \Delta_т \rightarrow max \quad (3.9)$$

де $\Delta_п$ – постійні різниці,

$\Delta_т$ – тимчасові різниці.

Вказані різниці мають як позитивне, так і негативне значення. Для визначення напряму впливу факторів скористаємося табл. 3.3.

Таблиця 3.3

Визначення напряму впливу тимчасових і постійних різниць

Тимчасові різниці		Постійні різниці	
Знак "–"	Знак "+"	Знак "–"	Знак "+"
збільшення валового доходу	зменшення валового доходу	збільшення валового доходу	зменшення валового доходу
зменшення бухгалтерських доходів	збільшення бухгалтерських доходів	Зменшення бухгалтерських доходів	збільшення бухгалтерських доходів
зменшення валових витрат	збільшення валових витрат	зменшення валових витрат	збільшення валових витрат
збільшення бухгалтерських витрат	зменшення бухгалтерських витрат	Збільшення бухгалтерських витрат	зменшення бухгалтерських витрат

Критичне значення для визначення прибутку до оподаткування мають постійні різниці, оскільки вони не анулюються у наступних податкових періодах і виникають через принципові відмінності методів визначення облікового і податкового прибутку. Підприємство повинне прагнути збільшити суму позитивних постійних різниць. За рахунок валових доходів сума постійних різниць збільшується через застосування пільг, використання котрих мало піддається ре-

гуляції. Постійні різниці щодо валових витрат, як правило, виникають внаслідок обмеження можливості віднесення затрат до валових витрат і мають негативне значення. Такі обмеження згруповані автором у спосіб, поданий у табл. 3.4.

Таблиця 3.4

Фактори впливу на постійні різниці, пов'язані з валовими витратами, їх умовні позначення

Фактори впливу	Реальні затрати підприємства	Специфіка підприємства щодо здійснення витрат
Обов'язкова участь у господарській діяльності підприємства	Δ_1	α_1
Обов'язкове документальне підтвердження усіх витрат, що відносять до валових	Δ_2	α_2
Застосування обмежень щодо валових витрат подвійного призначення:	-	α_3
витрати на ремонт основних засобів у сумі, що не перевищує 5% вартості групи (об'єкта);	Δ_{31}	-
витрати на організацію прийомів, презентацій і свят, придбання і розповсюдження подарунків зараховуються до валових у межах 2% від оподатковуваного прибутку за попередній звітний період	Δ_{32}	-
сума витрат на гарантійний ремонт не повинна перевищувати 10% від вартості проданого товару, по яких не закінчився строк гарантійного обслуговування	Δ_{33}	-
витрати на відрядження, сума котрих не повинна перевищувати граничних норм, встановлених Кабінетом Міністрів України	ℓ	-

Уникнення вказаних обмежень дозволить підприємству максимізувати валові витрати, а отже, і постійні різниці (див. табл. 3.3). Врахуємо розглянуті фактори обмеження валових витрат для максимізації функції (див. додаток Р). У результаті здійснених перетворень доходимо висновку, що оптимальна величина прибутку до оподаткування визначатиметься за формулою:

$$Пп = По – (\Delta_п, max + \Delta_m) \qquad (3.10).$$

Таким чином, досягнення найменшої суми податку на прибуток, що підлягає сплаті у бюджет, досягається шляхом застосування податкових пільг, а також здійснення затрат у межах зазначених обмежень щодо валових витрат.

Розробка і впровадження податкової стратегії передбачає також контроль за ефективністю її виконання, що здійснюється за допомогою наступного аналізу результатів таких оптимізацій.

Для здійснення оптимізації оподаткування, визначення найбільш значимих для підприємства податків (зборів) розраховується питома вага кожного з них у загальній сумі, сплаченій у бюджет. Результати такого аналізу на прикладі досліджуваних підприємств проілюстровані на рисунку 1.8. Із

зроблених розрахунків можемо зробити висновок, що найбільш обтяжливими податками (зборами) для підприємств, що аналізуються, є податок на прибуток, питома вага котрого варіює від нуля до 22,5%, ПДВ, що складає 45,23% - 66,27%, та внески у Пенсійний фонд, які утворюють 8,5% - 28,98% загальної суми податків (зборів), сплачених до бюджету.

Визначення найбільш обтяжливих податків для підприємства є недостатнім. Необхідно дослідити ефективність податкової стратегії як загалом, так і зокрема на кожній окремій ланці. Одним із показників, що характеризують ефективність податкової політики, є коефіцієнт ефективності діючої системи оподаткування, котрий був запропонований В.П. Завгороднім і розраховується за формулою

$$К_{ЕФ} = \frac{Ч_{ПР}}{Н_{ОБЩ}} \text{ [100, с. 534]} \qquad (3.11),$$

де $К_{ЕФ}$ – коефіцієнт ефективності системи оподаткування,

$Ч_{ПР}$ – чистий прибуток,

$Н_{ОБЩ}$ – загальна сума податків (зборів), сплачених в бюджет.

Вказаний показник узагальнено характеризує ефективність обраної податкової політики, при цьому його оптимальне значення прямуватиме до мінімуму.

Ефективність обраної податкової політики характеризується також коефіцієнтом податкоємності у загальній сумі обсягу реалізації продукції (робіт, послуг) $(К_{ПРП})$, а також коефіцієнтом податкоємності витрат підприємства $(К_{ПВ})$, котрі визначаються за наступними формулами:

$$К_{ПРП} = \frac{П_{ЗАГ}}{О_{РП}} \text{ [100, с. 534]} \quad (3.12), \qquad К_{ПВ} = \frac{П_{ВИТР}}{В_{ЗАГ}} \qquad (3.13),$$

де $П_{ЗАГ}$ – загальна сума сплачених податків (зборів),

$О_{РП}$ – обсяг реалізації продукції (робіт, послуг) за визначений період,

$П_{ВИТР}$ – сума сплачених податків (зборів), що відносяться до витрат підприємства,

$В_{ЗАГ}$ – загальна сума витрат підприємства за визначений період.

Перший показник характеризує суму податкових платежів, що припадає на одиницю (1 грн.) реалізованої продукції, а другий – на 1 грн. витрат підприємства. Як у першому, так і в другому випадку оптимальне значення

показника прямуватиме до мінімуму. Віднесення податків до витрат підприємств, з одного боку, зменшує суму прибутку до оподаткування, а отже, є вигідним для підприємства. Проте, з іншого боку, їх сума збільшує непродуктивні витрати суб'єкта господарювання, а тому зменшує його чистий прибуток. Для аналізу запропонованих показників щодо досліджуваних підприємств скористаємося табл. 3.5.

Таблиця 3.5

Аналіз ефективності податкової політики досліджуваних підприємств у 2001 р.

Показники	Ровекс	Брокінформ	Саяни	Асторія	Омега-Коршев
Загальна сума сплачених податків (зборів), тис. грн.	494,91	273,17	359,40	106,11	327,90
Сума сплачених податків (зборів), що відносяться до витрат підприємтсва, тис. грн.	164,87	34,52	15,32	35,79	11,47
Обсяг реалізації продукції (з ПДВ), тис. грн.	89 873,30	20 160,72	19 033,80	44 089,65	7 986,26
Загальна сума витрат підприємства, тис. грн.	74 223,30	15 538,60	15 647,50	45 687,00	6 201,30
Чистий прибуток, тис. грн.	671,12	1 262,00	214,00	-8 945,63	453,92
Коефіцієнт ефективності системи оподаткування	1,356	4,620	0,595	-84,305	1,384
Коефіцієнт податкоємності реалізації продукції	0,006	0,014	0,019	0,002	0,041
Коефіцієнт податкоємності витрат	0,002	0,002	0,001	0,001	0,002

Зроблені у таблиці 3.5 розрахунки свідчать про наступне:

1) найбільш ефективну податкову політику здійснювало СУВФ "Брок-інформ", що підтверджує коефіцієнт ефективності системи оподаткування, котрий за досліджуваний період склав 4,62, а також порівняно невисокий коефіцієнт податкоємності витрат 0,002, що демонструє продуктивність здійснюваних витрат;

2) найбільший коефіцієнт податкоємності реалізованої продукції утворився на ТОВ "Омега–Коршев" і склав 0,041. При незначних показниках коефіцієнта податкоємності витрат можемо зробити висновок, що основний податковий тягар на підприємство утворився за рахунок ПДВ, що підтверджує також розрахунок питомої ваги цього податку – 42,92% (див. рис. 1.8);

3) ТОВ "Асторія" отримало у 2001 р. збитки. Незначний показник коефіцієнтів податкоємності реалізації продукції і податкоємності витрат дозволяє зробити висновки, що причиною таких збитків стало здійснення продуктивних витрат, зокрема у цьому випадку – укрупнення підприємства і розширення торгівельної діяльності.

У результаті запропонованої нами математичної моделі досягнення найменшої суми податку на прибуток, що підлягає сплаті у бюджет, були виділені такі важелі впливу, як застосування податкових пільг щодо валових доходів, а також здійснення затрат у межах регламентованих обмежень щодо валових витрат. Проаналізуємо прогресивність застосування останнього з них, що пропонується здійснювати за допомогою показника ефективності витрат і показника лімітованості витрат. Перший показник є відношенням суми витрат у межах лімітів, встановлених податковим законодавством, до загальної суми витрат і характеризує суму валових витрат, що припадають на 1 грн. витрат підприємства:

$$\textit{Показник ефективності витрат} = \frac{\text{Сума витрат у межах лімітів}}{\text{Загальна сума витрат}} = \frac{\text{Сума валових витрат}}{\text{Сума витрат підприємства}} \quad (3.14)$$

Показник лімітованості витрат розраховується, як відношення суми затрат, що перевищують встановлені обмеження щодо валових витрат, до суми витрат, здійснених у межах фіскальних лімітів:

$$\textit{Показник лімітованості витрат} = \frac{\text{Сума витрат понад встановлені ліміти}}{\text{Сума витрат у межах лімітів}} = \frac{\text{Сума витрат підприємства} - \text{Сума валових витрат}}{\text{Сума валових витрат}} \quad (3.15)$$

При цьому якщо оптимальне значення першого показника прагне до максимуму, то другого – прямує до мінімуму. Для розрахунку запропонованих показників на прикладі досліджуваних підприємств за 2001 р. скористаємося табл. 3.6.

Таблиця 3.6

Аналіз ефективності здійснюваних витрат досліджуваними підприємствами у 2001 р.

тис. грн.

Показник	Ровекс	Брокінформ	Саяни	Асторія	Омега-Коршев
Сума витрат підприємства	74223,30	15538,60	15647,50	45687,00	6201,30
Сума валових витрат	74188,60	14133,60	15530,80	45673,29	5681,63
Сума витрат, що перевищують встановлені ліміти	34,70	1405,00	116,70	13,71	519,67
Показник ефективності витрат	1,000	0,910	0,993	1,000	0,916
Показник лімітованості витрат	0,047	9,941	0,751	0,030	9,146

З таблиці 3.6 можна зробити висновки, що найбільш продуктивно витрати здійснювались на підприємствах ТОВ “Ровекс” і ТОВ “Асторія”, про що свідчать показники ефективності витрат і лімітованості витрат, які у 2001 р. відповідно складали 1 і 1 у першому випадку й 0,047 і 0,03 – у другому. Найбільші витрати, що перевищують податкові ліміти, були здійснені на СУВФ “Брокінформ” і ТОВ “Омега-Коршев”, де спостерігається найвищий показник лімітованості витрат відповідно 9,941 і 9,146 і найменший показник ефективності витрат відповідно 0,91 і 0,916. Значне перевищення витрат підприємства над валовими витратами спричинили такі фактори: здійснення значних витрат на організацію реклами, використання стільникового зв’язку, нарахування зносу щодо основних невиробничих фондів, незадокументовані витрати та ін.

Як уже зазначалось вище, іншим важелем формування оптимальної величини прибутку до оподаткування є застосування пільг. У зв’язку з цим пропонується для оцінки ефективності використання наданих підприємству пільг щодо податкових платежів розраховувати коефіцієнт пільгового оподаткування ($К_{ПО}$):

$$К_{ПО} = \frac{С_{Пл}}{ЗагС_{Под}} = \frac{С_{Пл}}{С_{Под} + С_{Пл}} \text{ [100, с. 537]} \qquad (3.16),$$

де $С_{Пл}$ – загальна сума пільг,

$ЗагС_{Под}$ – загальна сума податкових платежів, належних до сплати у бюджет,

$С_{Под}$ – сума податкових платежів.

Даний показник розраховується й аналізується як стосовно окремого виду податку, так і в цілому щодо усіх податкових платежів.

Наприклад, у 2001 р. ТОВ “Ровекс” скористалось пільгою з податку на додану вартість, а саме здійснювало продаж продуктів дитячого харчування, які звільнені від оподаткування згідно із статтею 5 Закону про ПДВ. Такі операції за своєю суттю підпадають під визначення об’єкта оподаткування ПДВ, але звільнені від нього у вигляді пільги. Обсяг таких операцій у 2001 р. склав 18827 грн., що дорівнює 0,025% загального обсягу продажу. Коефіцієнт пільгового оподаткування на ТОВ “Ровекс” з податку на додану вартість у 2001 р. склав:

$$K_{ПО} = \frac{3765,4}{252743 + 3765,4} = 0,0145.$$

Таким чином, зважаючи на невелику питому вагу пільгових операцій у загальному обсязі продажу, коефіцієнт пільгового оподаткування у 2001р. на ТОВ “Ровекс” склав 0,0145, що дозволило зекономити 3765,4 грн. при сплаті ПДВ у бюджет.

Із метою мінімізації податків (зборів) підприємства повинні аналізувати усі платежі, перераховуються до бюджету. Особливе місце належить внескам до державних соціальних фондів, оскільки основним фактором їх зменшення є скорочення витрат на оплату праці, що у свою чергу може викликати спад продуктивності праці. У 2001 р. такі внески і податки склали на ТОВ “Ровекс” 29,89% загальної суми перерахованої у бюджет, на СУВФ “Брокінформ” – 9,45%, на ТОВ “Саяни” – 26,78%, на ТОВ “Асторія” – 29,05%, на ТОВ “Омега-Коршев” – 34,99% (див. рис. 1.8). Проаналізуємо динаміку вказаних сум і фактори, що спричинили їх зміну, на прикладі ТОВ “Ровекс” за 2000-2001 рр. у спосіб наданий у табл. 3.7.

Таблиця 3.7

Аналіз внесків до соціальних фондів і податків, пов’язаних з витратами на оплату праці, на прикладі ТОВ “Ровекс” за 2000-2001 рр.

Показник	Минулий 2000 рік	Звітний 2001 рік	Відхилення	Темпи приросту
Фонд оплати праці, грн.	336 806,40	654 580,08	317 773,68	94,35
Середньоспискова чисельність працівників, чол.	112	154	42,00	37,50
Середньомісячна оплата праці, грн.	250,60	354,21	103,61	41,34
у тому числі найманих працівників, грн.	208,70	285,60	76,90	36,85
Внески до Пенсійного фонду, грн.	82 906,19	131 117,13	48 210,94	58,15
Внески до фонду соціального страхування,	1 542,61	1 720,33	177,72	11,52
Збір на випадок безробіття, грн.	5 326,45	7 768,00	2 441,55	45,84
Страхування від нещасного випадку, грн.	-	4 179,36	-	-
Комунальний податок, грн.	2 284,80	3 148,40	863,60	37,80

Із таблиці 3.7 можна зробити такі висновки:

- найбільші темпи приросту суми внесків до фондів за звітний період спостерігались щодо Пенсійного фонду (на 58,15%). Це було викликане збільшенням темпів приросту фонду оплати праці (на 94,35%), а також зростанням

кількості сумісників, сума оплати праці яких є об'єктом нарахувань для пенсійних внесків, але не є об'єктом для усіх інших соціальних фондів;

- факторами незначних темпів росту внесків до фонду соціального страхування (на 11,52%) стали такі негативні фактори впливу як скорочення ставки внеску з 4% до 2,5% та збільшенням сум, сплачених у вигляді допомоги працівникам, передбачених законодавством. Позитивним чинником темпів росту вказаних внесків є збільшення середньомісячної заробітної плати найманих працівників на 36,85%;

- у зв'язку із ростом середньоспискової чисельності працівників на 37,5%, збільшенням ставки внеску внесків до фонду соціального страхування на випадок безробіття з 1,5% до 2-2,5%, приріст суми внеску склав 45,84%;

- темпи приросту комунального податку прямо пропорційні темпам приросту середньоспискової чисельності працівників і складають 37,8%.

Аналізуючи систему оподаткування, необхідно особливу увагу приділити штрафам та пені, котрі були сплачені підприємством за досліджуваний період у результаті нарахування органами ДПА. Для цього визначається показник застосування штрафних санкцій, що розраховується як відношення суми штрафів (пені), нарахованої органами ДПА, до загальної суми податків (зборів), сплачених до бюджету. Цей показник визначається як загалом стосовно усіх сплачених податків (зборів), так і щодо окремих з них. Окрему увагу слід приділити тим штрафним санкціям, котрі були оскаржені і виправдані в адміністративному та судовому порядку. Розраховується їх питома вага у загальній сумі накладених штрафів.

Розробка і впровадження податкової стратегії, а також оперативний і наступний аналіз результатів її застосування є вагомим важелем впливу на фінансово-господарську діяльність підприємства, збільшення його обігових коштів, підвищення рентабельності.

3.2. Аудит податкової звітності: організація, методика проведення

Поряд із внутрішньогосподарським контролем податкових розрахунків підприємство також може здійснювати аудит податкової звітності, що організовується зовнішньою незалежною організацією і проводиться з метою висловлення незалежної думки аудитора про достовірність, об'єктивність та відповідність чинному законодавству показників звітності по нарахуванню та сплаті податків (зборів). Внутрішній податковий контроль здійснюється усередині самої організації за вимогою керівництва підприємства аудиторами, які працюють у цій організації, і тією чи іншою мірою виконання їх функцій залежить від впливу керівництва підприємства. Тому його не можна вважати незалежним і об'єктивним. Необхідність проведення аудиту податкової звітності обумовлюється потребою користувачів інформації про реальний стан сплати податків (зборів) до бюджету і позабюджетних фондів. Користувачами цієї інформації можуть бути органи державної влади, власники, засновники господарюючого суб'єкта, інші фізичні та юридичні особи, що мають економічну зацікавленість у результаті господарсько-фінансової діяльності підприємства. Завданнями аудиту податкової звітності є:

1) перевірка і підтвердження достовірності показників податкової звітності або констатація її недостовірності;

2) виявлення порушень законодавства, контроль за своєчасним і повним надходженням коштів належних до сплати у бюджет;

3) перевірка повноти, точності і достовірності відображення об'єкту оподаткування і розрахунку податкового зобов'язання;

4) коригування, вироблення рекомендацій з організації обліку оподаткування, виправлення помилок;

5) виявлення резервів оптимізації податкової політики.

Внутрішньогосподарський контроль податкових розрахунків і зовнішній аудит податкової звітності характеризуються тісним взаємозв'язком. Маючи загальні об'єкти та інформаційну базу дослідження, які були охарактеризовані

вище, результати першого можуть бути використані при здійсненні аудиту зовнішньою організацією. Аудитор, здійснюючи перевірку, повинен упевнитися у функціонуванні системи внутрішньогосподарського контролю податкових розрахунків, оцінити її як основу для складання податкової звітності, встановити ступінь довіри до неї. Можливість використання результатів внутрішньогосподарського контролю податкових розрахунків сприяє зменшенню обсягу роботи зовнішнього аудитора з питань правильності заповнення первинних документів, ведення аналітичного обліку. На практиці існує два основні підходи до оцінювання внутрішньогосподарського податкового контролю при проведенні зовнішнього аудиту податкової звітності:

- системно орієнтований (традиційний) підхід;
- імовірнісний підхід.

У першому випадку перевірка здійснюється суцільним способом, тобто перевіряються усі елементи системи внутрішньогосподарського податкового контролю, у результаті чого робиться висновок про її ефективність або ненадійність. У другому випадку перевірка здійснюється вибірково, обсяг перевірок визначається за оцінкою допустимого загального рівня аудиторського ризику. Останній надає змогу аудитору досить точно встановити характер, обсяги і тривалість виконання процедур перевірки на суттєвість.

Методологічні основи здійснення аудиту податкової звітності досліджувались такими науковцями як М.Т. Білуха [62], З.В. Гуцайлюк [90], Г.М. Давидов [91], В.П. Завгородній [100], Л.П. Кулаковська [133], К.О. Фоменко [203] та ін. Найважливішим методологічним принципом аудиту є планування, котре здійснюється з метою надання максимальної ефективності аудиторському процесу за визначений проміжок часу. Як і внутрішньогосподарський контроль податкових розрахунків, аудиторський процес складається з таких стадій: початкова, дослідна, завершальна.

Початкова стадія передбачає визначення об’єкта аудиту та організаційно методологічну підготовку. Вибір об’єкта аудиту полягає у встановленні першочерговості об’єкту, складається план проведення аудиторської перевірки і

надання аудиторських послуг. Виходячи із характеру діяльності підприємства-замовника, змісту і обсягу контролю, встановлюється потреба у спеціалістах, необхідних для встановлення аудиту, формується бригада або підбирається окремий аудитор, про що вказується у наказі або розпорядженні керівника аудиторської організації. Організаційно-методологічна підготовка полягає у вивченні стану і особливостей бізнесу об'єкта аудиту, на підставі чого розробляється програма аудиту, яку затверджує директор аудиторської фірми. Програма містить відомості про об'єкт аудиту, його зміст і послідовність перевірки, періоди для вибіркового і суцільного контролю. Конкретних часових обрисів вона набуває у плані-графіку, методологічні, кадрові та об'єктні уточнення вказуються у робочому плані аудитора.

Дослідна стадія аудиторського процесу пов'язана з безпосереднім перебуванням на підприємстві і передбачає створення необхідних умов для якісного процесу аудиту, виконання аудиторських процедур.

Завершальна стадія включає в себе узагальнення та реалізацію результатів аудиту. Вона передбачає систематизацію недоліків організації і здійснення обліку оподаткування, їх групування, обґрунтування, документування, узагальнення й відображення результатів аудиту в акті. Результатом здійснення аудиту податкової звітності є надання аудиторського висновку позитивного, умовно позитивного або негативного.

Аудит податкової звітності на предмет її відповідності нормам законодавства і виявлення ухилянь від сплати податків здійснюється шляхом перевірок. Багатим методичним інструментарієм при здійсненні податкових перевірок оперують контролюючі органи. Такі методичні розробки можуть бути використані у межах аудиту податкової звітності підприємства, у зв'язку з чим автор пропонує послуговуватися основними їх положеннями і досліджувати податкову звітність підприємства шляхом "від загального – до конкретного" у наступній послідовності:

- визначення переліку податків та зборів, які сплачує підприємство;
- окреслення джерел інформації для здійснення аудиту;

- *попередня перевірка* – вивчення податкової звітності:

  - на предмет своєчасності подання, правильності оформлення, повноти відображення податкового зобов'язання, наявності арифметичних і механічних помилок,

  - перевірка узгодженості показників, що повторюються у податкових деклараціях і розрахунках;

- *документальна перевірка* – аналіз задекларованої суми податкового зобов'язання, виявлення правопорушень у сфері оподаткування.

Аудит податкової звітності слід починати з перевірки відповідності наданих відомостей встановленим формі і змісту. Вона здійснюється в межах *попередньої перевірки* щодо кожного виду податку за даними податкових декларацій (розрахунків) та інших документів і додатків. Перевірка проводиться такими шляхами:

1) *візуальна перевірка* правильності оформлення податкової звітності – перевірка заповнення всіх необхідних реквізитів звіту, наявності підписів посадових осіб або фізичної особи – платника;

2) *перевірка своєчасності* подання податкових декларацій та розрахунків до податкового органу;

3) перевірка правильності складання податкових декларацій і розрахунків за податками, що включає в себе *арифметичний та логічний контроль* (перевірка взаємопов'язаності форм звітності, звіряння з попереднім звітним періодом), перевірку обґрунтованості застосування ставок податків та податкових пільг, правильності відображення інших показників, необхідних для обчислення бази оподаткування;

4) *перевірка узгодженості показників*, що повторюються у податкових деклараціях і розрахунках.

Аудит податкової звітності на своєчасність її представлення і сплати податку (збору). Представлення платником податків податкової звітності вважається підтвердженням самостійного узгодження платником податку його податкового зобов'язання. Розраховані суми податків (зборів), належних до сплати у

бюджет, фіксуються у податковій звітності, котра називається *податковою декларацією (розрахунком)* і подається платником податку до контролюючого органу у строки та за формою, встановленими законодавством. На підставі вказаного документу здійснюється нарахування та сплата податку (збору), строки його подання залежать від встановленого звітного періоду і складають:

- 20 календарних днів, наступних за останнім календарним днем звітного місяця, якщо звітний період дорівнює календарному місяцю (у тому числі при сплаті місячних авансових внесків);
- 40 календарних днів, наступних за останнім календарним днем звітного кварталу (півріччя), якщо звітний період дорівнює календарному кварталу або календарному півріччю (у тому числі при сплаті квартальних або піврічних авансових внесків);
- 60 календарних днів, наступних за останнім календарним днем звітного року, якщо звітний період дорівнює календарному року (крім декларацій на доходи фізичних осіб).

Встановлення звітного періоду щодо податків і зборів впливає не лише на термін подання звітності щодо них, але і на строки сплати їх податкового зобов'язання. Платник податків зобов'язаний самостійно сплатити суму податкового зобов'язання, вказану ним у податковій декларації, протягом 10 календарних днів, наступних за останнім днем граничного строку подання податкової декларації. Отже, розрахунок податку передує його сплаті, що є логічним і послідовним.

Аудит податкової звітності на своєчасність її представлення і сплати податку (збору) є важливим моментом, оскільки пов'язаний із виникненням штрафного випадку. Для забезпечення податкового зобов'язання та покарання за неналежне справляння податків, зборів і обов'язкових платежів законодавством передбачено застосування ряду штрафних санкцій, котрі нараховуються відповідно до Закону України "Про порядок погашення зобов'язань платників податків перед бюджетами і державними цільовими

фондами” від 21.12 2000 р. № 2181-III (далі Закон №2181) [14] і застосовуються у таких випадках:

1. Неподання податкової декларації у визначені законодавством строки. У такому випадку передбачається штраф у розмірі 10 неоподатковуваних мінімальних доходів громадян (далі – нмдг) (170 грн.) за кожне таке неподання або затримку декларації. У цьому випадку штрафна санкція не залежить від розміру податкового зобов'язання.

2. Неподання податкової декларації спонукає контролюючий орган самостійно визначати податкове зобов’язання і додатково до попередньо описаного штрафу додати штраф у розмірі 10% суми податкового зобов’язання за кожний повний або неповний місяць затримки податкової декларації, але не більше 50% від суми нарахованого податкового зобов'язання та не менше 10 нмдг.

Відповідно до п. 15.4 ст. 15 Закону №2181 у деяких випадках граничні строки представлення декларації можуть бути продовжені керівником податкового органу (його заступником) за письмовим запитом платника податку. У такому випадку вищерозглянуті штрафні санкції не застосовуються протягом строків продовження представлення податкової декларації.

Наприклад, ТОВ “Саяни” у 2001 р. декларацію з ПДВ за жовтень подало лише у грудні того ж року, податкове зобов’язання при цьому склало 870 грн. У даному випадку податкові органи повинні самостійно визначити суму податкового зобов’язання і прислати платнику податків податкове повідомлення. За таких обставин штрафна санкція розраховуватиметься наступним чином:

Неподання податкової декларації у визначені законодавством строки		Неподання податкової декларації		Сума штрафної санкції
170	+	870х10%х2місяці	=	344

Штраф сплачується у строки, вказані у податковому повідомленні.

3. Прострочення термінів сплати узгодженого податкового зобов'язання. У разі, коли платник податків не сплачує узгоджену суму податкового зобов'язання протягом граничних строків, він зобов'язаний сплатити штраф у таких розмірах:

- при затримці до 30 календарних днів, наступних за останнім днем граничного строку сплати, - у розмірі 10% узгодженої суми податкового зобов'язання;

- при затримці від 31 до 90 календарних днів включно, наступних за останнім днем граничного строку сплати, – у розмірі 20% суми;
- при затримці понад 90 календарних днів, наступних за останнім днем граничного строку сплати, – у розмірі 50% суми.

Платник податків сплачує один із зазначених у цьому підпункті штрафів відповідно до загального строку затримки незалежно від того, чи були застосовані описані вище штрафи.

Арифметичний і логічний контроль. Попередній перевірці підлягають усі форми звітності, але найбільш складною є перевірка декларації про прибуток підприємства через її громіздкість і складність розрахунку деяких показників. При здійсненні аудиту вказаної декларації на арифметичний і логічний контроль автором пропонується запозичити основні положення Рекомендацій щодо прийому та термінів розгляду податкових декларацій з податку на прибуток і механізму виявлення правопорушень [44], ключовими моментами якої є:

1. Аналіз сум, що зменшують прибуток до оподаткування, а особливо, якщо прибуток має від'ємне значення. Це відбувається за рахунок збитків попередніх періодів, авансових платежів, вартості оплачених патентів, податку на прибуток, сплаченого з дивідендів (детальніше див. пункт 2.2.4).

2. Виявлення арифметичних і механічних помилок шляхом звіряння даних кожного рядка декларації звітного і попереднього періоду, а також даних рядків декларації з її додатками.

3. Виявлення арифметичних помилок додатків до декларації. Здійснюється перевірка підсумовуючих рядків додатку, графа "Наростаючим підсумком з початку року" перевіряється сумуванням значень графи "За звітний квартал" щодо звітного періоду та графи "Наростаючим підсумком з початку року" декларації за попередній квартал.

4. Доходи та витрати щодо окремих операцій повинні бути підтверджені додатковими звітами, повідомленнями, розрахунками, відомостями, що додаються до декларації.

5. Перевіряють суму податків, включених до валових витрат підприємства (зокрема ПДВ).

6. Співставляють дані про бартерні операції, надані у додатку “С” та у додатку “А”.

У результаті такої перевірки можуть бути знайдені арифметичні і методологічні помилки, невиявлення котрих так само може призвести до виникнення штрафного випадку. Виявлення контролюючим органом упущених аудитором арифметичних або методологічних помилок у поданих податкових деклараціях, які призвели до заниження суми податкового зобов’язання, вимагає від платника податку донарахування належної до сплати суму податку. Таке підприємство зобов'язане сплатити штраф у розмірі 5% суми донарахованого податкового зобов'язання, але не менше 1 нмдг (17 грн.). Дана ситуація передбачає також нарахування адміністративного штрафу на посадових осіб та пені.

Перевірка узгодженості показників різних декларацій (розрахунків) є одним із найпродуктивніших методів виявлення помилок та навмисних перекручень. Найбільш взаємопов’язаними податками є податок на прибуток підприємств та податок на додану вартість, тому порівняння даних Декларації про ПДВ з даними Декларації про прибуток підприємства є ефективною процедурою в процесі здійснення аудиту податкової звітності. Контролюючими органами перевірка узгодженості їх показників проводиться згідно з Методичними вказівками “Про порядок проведення перевірки податкової звітності по податку на додану вартість”, при цьому припускається, що основні показники обсягів продажу і придбання товарів (робіт, послуг) повинні бути однаковими в обох деклараціях. Подамо у вигляді табл. 3.8 показники, які повинні збігатися.

Таблиця 3.8

Показники декларації про прибуток та декларації з ПДВ, що порівнюються

Показники рядків декларації з ПДВ (колонка А)		**Показники рядків декларації про прибуток (додатків до декларації)**	
Назва показника	**Код рядка**	**Назва показника**	**Код рядка**
Загальний обсяг продажу	Рядок 5 (сума рядків 1-4)	Доходи від продажу товарів (робіт, послуг)	Рядок 1 (рядок 1.7додатка “А”)
Придбані товари (роботи, послуги), вартість яких включається до складу валових затрат виробництва (обігу), та основні фонди і нематеріальні активи, що підлягають амортизації	Сума рядків 10-13	Затрати, пов’язані з придбанням матеріальних активів, виконанням робіт, наданням послуг для їх подальшого використання у власній господарській діяльності	Рядок 12.1 (сума рядків 1-3, 5-7, 9-13 додатка “Ж”)
Обсяг бартерних операцій	Рядок 5.1	Доходи від здійснення товаро-обмінних (бартерних) операцій	Рядок 1.2 додатка “А”
Придбання основних фондів	Вартість основних фондів з рядків 10, 11, 12, 13	Амортизаційні відрахування	Додаток “М”

Методичні вказівки припускають також, що дані декларацій можуть не збігатися. Ми поділяємо думку О. Папиріної [168, с. 30-32], яка вважає, що такі показники можуть порівнюватися лише у виняткових випадках. У зв’язку з цим пропонуємо при співставленні рядків декларації про прибуток підприємства та декларації з ПДВ враховувати відмінності між їх показниками, котрі проявляються у наступному:

І. **Обсяг продажу товарів (робіт, послуг)**, що відображається у декларації з ПДВ ($ОПТ_{ПДВ}$) і декларації про прибуток ($ОПТ_{ПНП}$) може відрізнятися з наступних причин:

1. Методичні різниці розрахунку показників декларацій (ΔM). Обсяги продажу, які відображаються у декларації з ПДВ, – поняття більш широке, ніж доходи від продажу товарів (робіт, послуг), що відображаються у декларації про прибуток, оскільки у першому випадку фіксуються усі операції, щодо яких нараховуються податкові зобов’язання, а також операції, які звільнені від ПДВ і не є об’єктом оподаткування. Методичні різниці полягають у наступному:

1) до даних рядка 1.7 додатка “А” до Декларації про прибуток включені суми товарів, вартість яких було раніше виключено з валового доходу ($\sum викл$). У декларації з ПДВ такі суми не враховуються;

2) продажна вартість основних фондів і нематеріальних активів ($\sum ОФ_{прод}$) включається до декларації з ПДВ, а в декларації про прибуток не

відображається;

3) операції лізингу (оренди) ($\sum Д_{ліз}$) вказуються у декларації про прибуток окремим рядком і не впливають на обсяг реалізації.

2. Дані декларацій не збігаються щодо тих операцій, для яких діє "касовий" метод нарахування ПДВ ($\sum кас$) у випадку, якщо відбулося відвантаження, а оплата до кінця кварталу ще не надійшла.

3. Якщо експортерами отримані передоплати за товари (роботи, послуги), які не були відвантажені (виконані, надані) до кінця кварталу ($\sum екс$), то валовий дохід при отриманні передоплат збільшується, а податкові зобов'язання з ПДВ – ні.

4. Різниця в оцінці комісійних операцій ($\Delta коміс$): базою оподаткування для ПДВ є продажна вартість товарів, у той час як у валовий дохід включається тільки сума комісійної винагороди (за винятком ПДВ у складі цієї винагороди).

5. Вартість зразків товару, безоплатно розданих у рекламних цілях ($\sum рек$), валовим доходом не вважається, але при цьому слід відображати податкове зобов'язання з ПДВ.

6. Вартість безоплатно отриманих товарів ($\sum безопл$) збільшує валові доходи підприємства, але не впливає на суму ПДВ.

Зведемо названі фактори з притаманними їм напрямами впливу за допомогою такої формули:

$$\begin{cases} ОПТ_{ПДВ} - \Delta M - \sum кас + \sum екс - \Delta коміс - \sum рек + \sum безопл = ОПТ_{ПНП} \\ \Delta M = \sum ОФ_{прод} - \sum викл + \sum Д_{ліз} \end{cases} \quad (3.17).$$

II. **Придбання товарів (робіт, послуг).** Суми, пов'язані із придбанням товарів (робіт послуг), що вказуються в декларації з ПДВ ($Впридб_{ПДВ}$), декларації про прибуток ($Впридб_{ПНП}$), можуть не збігатися у випадку придбання основних фондів і нематеріальних активів ($\sum ОФ_{придб}$), котрі у першому випадку включаються до декларації, а у другому – ні:

$$Впридб_{ПДВ} - \sum ОФприб = Вприб_{ПНП} \quad (3.18).$$

III. Обсяг бартерних операцій ($О_{бартер}$) може відрізнятися на суму зовнішньоекономічного товарообміну, щодо якого перша подія – імпорт товарів ($\sum імп_н$) – уже відбулася, а експорт не відбувся до кінця кварталу. У цьому випадку валовий дохід збільшується на дату здійснення першої події – імпорту товарів, у той час як відповідного збільшення податкових зобов'язань не відбувається: $Обартер_{ПДВ} + \sum імп_Н = Обартер_{ПНП}$ (3.19).

Зведемо фактори відмінностей показників декларації з ПДВ і декларації про прибуток :

$$\begin{cases} ОПТ_{ПДВ} - \Delta М - \sum кас + \sum екс - \Delta комс - \sum рек + \sum безопл = ОПТ_{ПНП}, \\ \Delta М = \sum ОФ_{прод} - \sum викл + \sum Д_{ліз}, \\ Впридб_{ПДВ} - \sum ОФприб = Вприб_{ПНП}, \\ Обартер_{ПДВ} + \sum імп_Н = Обартер_{ПНП}. \end{cases} \quad (3.20).$$

Попередня перевірка має на меті виявити найбільш загальні помилки здійснені при розрахунку податкового зобов'язання, щодо термінів їх сплати і подання податкової декларації. Дослідження конкретних причин утворення таких помилок, виявлення упущень при організації податкових розрахунків на підприємстві, пошук матеріалів для обґрунтування положень аудиторського висновку здійснюється під час *документальної перевірки.* Остання характеризується більш високою об'єктивністю вивчення повноти і правильності податкових розрахунків, їх співставленням з даними первинних документів, аналітичним і синтетичним обліком, податковою звітністю. Як правило, документальна перевірка здійснюється вибірковим шляхом щодо окремих питань.

Особливе місце займає перевірка достовірності сум, заявлених до відшкодування з бюджету ПДВ. На думку К.А. Фоменко [203], при проведенні документальної перевірки достовірності податкових декларації з ПДВ необхідно звернути увагу на такі моменти, що, на думку автора, значно знизить ризик податкової помилки:

1. Співставити суми податкових зобов'язань, вказаних у декларації про ПДВ, з даними книги обліку продажу товарів (робіт, послуг), а також з бухгалтерськими записами по кредиту рахунку 641 "Розрахунки за податками"/ ПДВ, а

також рахунки 643 “Податкові зобов’язання”, 644 “Податковий кредит”. Питання взаємозв’язку синтетичних рахунків, книги обліку з продажу та рядків декларації розглядалось у пункті 2.2.

2. Для перевірки повноти віднесення в декларація про ПДВ обороту з реалізації слід порівняти обороти з книги продажу з виписками банку і звітами касира в частині коштів, що надійшли від покупців в оплату за продукцію (товари, роботи, послуги). При цьому особливу увагу слід приділити авансам отриманим і перерахованим, поставки товару щодо котрих не здійснені до кінця звітного кварталу, оскільки вони впливають на суму податкового зобов’язання (кредиту), але не впливають на рух товару.

3. Необхідно звернути увагу на коректність кореспонденції рахунків, що відображає нарахування оборотів з відпуску і придбанню продукції (товарів, робіт, послуг), нарахування податкового зобов’язання і кредиту з ПДВ.

4. Особливу увагу слід приділити визначенню бази оподаткування, врахувавши при цьому: а) випадки розбіжності бази оподаткування ПДВ і валових доходів; б) можливі відмінності суми витрат, щодо яких розраховується податковий кредит, і валових витрат, котрі обумовлені вище.

5. Особливу увагу слід звернути на бартерні операції щодо таких ключових моментів:

а) формування валового доходу і податкового зобов’язання за першою поставкою, а валових витрат і податкового кредиту – за заключною, при цьому валові витрати можуть формуватися в результаті часткових заключних операцій, а податковий кредит – ні;

б) з урахуванням вказаних особливостей прослідкувати заповнення книги продажу і книги придбання;

в) особливу увагу приділити зовнішньоекономічним операціям. Експорт продукції (товарів, робіт, послуг) звільнений від нарахування податкового зобов’язання, а тому податковий кредит з вказаних ТМЦ відноситься до витрат підприємства (за умови віднесення їх вартості до валових витрат).

6. При здійсненні натуральної оплати праці власною продукцією або покупними товарами нарахування податкового зобов’язання з ПДВ здійснюється за середньою відпускною ціною продукції (але не нижче собівартості) або за ціною придбання товарів. У зв’язку з цим перевіряються відповідні документи про нарахування оплати праці і відпуск товарів.

7. Необхідно перевірити правомірність застосування податкових пільг з ПДВ, використання нульової ставки податку. Застосування такої ставки означає, що на операції не нараховується податкове зобов’язання з ПДВ, але виникає податковий кредит. Умови виникнення таких операцій розглянуті у розділі 2.2.

8. При проведенні перевірки правильності показаного у декларації по ПДВ кредиту необхідно звернути увагу на наступні питання:

- чи відповідають суми вказаних у деклараціях податкових зобов’язань даним книги придбання і синтетичним рахункам;
- чи відповідають записи про податковий кредит у книзі придбання належним чином оформленим податковим документам;
- чи не відносились до складу податкового кредиту суми ПДВ при придбанні цінностей у неплатників ПДВ;
- чи відносились до податкового кредиту суми ПДВ щодо невиробничих основних фондів або щодо інших операцій, що не відносяться до валових витрат.

9. При здійсненні перевірки необхідно обов’язково звірити сальдо розрахунків з бюджетом по рахунку 641 “Розрахунки за податками”/ ПДВ з даними лицьового рахунку податкової інспекції. Якщо ці дані не відповідають даним аналітичного обліку по субрахунку 641 / ПДВ, з’ясовують причини таких різниць.

У результаті здійсненої документальної перевірки може бути виявлене і документально доведене заниження податкового зобов’язання, що відповідно до Закону № 2181, створює штрафний випадок. Самостійне виявлення заниженого податкового зобов'язання до початку перевірки контролюючим органом зобов’язує платника податку сплатити не лише суму недоплати, але і штраф у

сумі 10% від вказаної цифри. При цьому адміністративні штрафи, пеня та інші штрафи не застосовуються. Це правило не є дійсним, якщо:

а) платник податків не подає податкову декларацію за період, протягом якого відбулася недоплата податкового зобов'язання;

б) судом встановлено скоєння злочину посадовими особами платника податків або фізичною особою – платником податків щодо умисного ухилення від сплати зазначеного податкового зобов'язання.

Якщо заниження податкового зобов'язання не було виявлене у результаті аудиторської перевірки, а було знайдене контролюючим органом – має місце штрафний випадок. За таких умов сума штрафної санкції зростає до 5% від суми недоплати за кожен з податкових періодів, установлений для такого податку, починаючи з податкового періоду, на який припадає така недоплата, та закінчуючи податковим періодом, на який припадає отримання таким платником податків податкового повідомлення від контролюючого органу, але не більше 25% такої суми та не менше 10 нмдг (170 грн.). Суми занижених податкових зобов’язань і фінансових санкцій повинні бути сплачені у відповідний бюджет у десятиденний термін з дня отримання рішення. Окрім вказаних санкцій у даному штрафному випадку на суму недоплати разом із штрафними санкціями нараховується пеня, а до посадових осіб застосовується також адміністративний штраф.

Так само, як і штрафна санкція, пеня є одним із видів забезпечення виконання зобов’язання, що виражене у грошовій формі. Вона нараховується на суму податкового боргу (включаючи суму штрафних санкцій) із розрахунку 120% річних облікової ставки Національного банку України, діючої на день виникнення такого податкового боргу або на день його погашення, залежно від того, яка з величин таких ставок є більшою, за кожний календарний день прострочення у його сплаті. Порядок розрахунку пені залежить від того, хто її нараховує: платник податків чи контролюючий органом. Вона нараховується за період, починаючи з першого робочого дня, що слідує за граничним строком сплати податкового зобов’язання, терміном закінчення нарахування пені є день

сплати податкового боргу (подання платіжного доручення) або день відчуження активів із права власності.

Наприклад, СУВФ “Брокінформ” у 2001 р. за травень самостійно виявив недоплату ПДВ на суму 1000 грн. і сплатив її 10 липня цього ж року. Передбачено, що в даний період діяла облікова ставка НБУ в розмірі 27 % (діє з 15.08.2000 р.). Оскільки податкові зобов'язання не сплачені в строк і термін прострочення становить 10 днів, то в цьому випадку, крім пені, застосовується штрафна санкція в розмірі 5 % від суми заниженого і самостійно виявленого податкового зобов'язання (1000 х 5 : 100 = 50 грн.). Пеня розраховується таким чином: (1000+ 50) х 10 днів х (27: 100 х 120: 100: 365) = 9,32 грн.

Отже, податковий борг склав 1000 грн.+50 грн.+9,32 грн. = 1059,76 грн.

Самостійне нарахування пені платником податку, що регламентується Законом №2181, є неправомірним, оскільки сам факт прострочення сплати податку спричиняє необхідність застосування штрафних санкцій, котрі можуть бути нараховані лише контролюючими органами (виняток складає лише штраф при самостійному виявленні платником податків заниження податкового зобов’язання). Отже, поки штрафні санкції не накладені податківцями, сума податкового боргу невідома (як і термін її сплати), а тому платник податків не може самостійно нарахувати пеню, як це пропонується Законом №2181, а повинен чекати, коли це зроблять податкові органи.

У зв’язку з цим з метою забезпечення послідовності законодавства пропонується виключити із величини, на яку нараховується пеня, суму штрафних санкцій, тобто нараховувати її лише на суму простроченого податкового платежу.

Ризик невиявлення таких порушень і зазнання клієнтом збитків через сплату значних штрафів та пені, передбачених Законом №2181, може потягти матеріальну відповідальність аудитора, якщо буде з’ясовано, що ним не встановлені суттєві відхилення через неякісне виконання послуг. Тому одним із основних завдань аудиту є виявлення помилок і фактів шахрайства, а також вжиття необхідних заходів для попередження можливих втрат підприємства.

Усі порушення в облікових записах можна поділити на дві групи: помилки і шахрайство. При цьому, якщо у першому випадку порушення носять ненавмисний характер і виникають у результаті арифметичних або механічних помилок у записах, то другий випадок стосується навмисного неправильного показу фінансової інформації. Основними прийомами здійснення шахрайства є маніпуляція обліковими записами, фальсифікація бухгалтерських документів і записів, невідповідне відображення записів у регістрах бухгалтерського обліку, незвичайні операції. Шахрайство може здійснюватися з метою, наприклад, присвоєння матеріальних активів або ухиляння від сплати податків. На думку В.П. Завгороднього, основними способами ухиляння від сплати податків є:

- приховування доходів,
- спотворення або збільшення витрат на виробництво,
- оформлення фіктивних документів на придбання продукції,
- оформлення поставок устаткування, продукції, виведення готівки через фіктивні фірми,
- використання позичкових рахунків комерційних банків для несплати податків,
- незаконне використання пільг, наданих при оподаткуванні,
- спотворення даних при заповненні і поданні звітності (зборів),
- легальне ухилення від оподаткування шляхом використання недосконалості законодавства України [100, с. 493-500].

Аудитор особливу увагу повинен приділити виявленню таких зловживань. Навмисне ухилення від сплати податкового зобов'язання або заниження податкового зобов'язання у великих розмірах призводить до виникнення не лише штрафного, але і кримінального випадку. Якщо платника податків (посадову особу платника податків) засуджено за скоєння злочину щодо ухилення від сплати податків або якщо платник податків декларує переоцінені або недооцінені об'єкти оподаткування, що призводить до заниження податкового зобов'язання у великих розмірах, то він сплачує штраф у розмірі 50% від суми недоплати, але не менше 100 нмдг (1700 грн) (відповідно до

Кримінального кодексу України заниженням податкового зобов'язання у великих розмірах вважається сума недоплати у розмірі 51000 грн).

Відповідальність за шахрайство і помилки покладається на керівництво підприємства. У випадку виявлення помилки або факту шахрайства аудитор повинен зробити такі повідомлення:

- керівництву підприємства;
- користувачам аудиторського висновку аудитор повинен кваліфікувати і видати всі помилки та факти шахрайства і відповідно до рівня істотності підготувати аудиторський висновок;
- інші установи аудитор не має права повідомляти про факти порушень законодавства, у межах обумовленої у договорі конфіденційності.

Аудитор відповідає за аудиторський висновок, така відповідальність є матеріальною у межах умов підписаного договору за порушення, пов’язані із некісним виконанням своїх обов’язків, що стали причиною матеріальних збитків клієнта.

Завершальним штрихом аудиту податкової звітності є узагальнення результатів перевірки і складання аудиторського висновку, котрий передається замовнику. Для написання висновку аудитор повинен отримати гарантії відсутності істотних випадків існування шахрайства і помилок, розглянути обсяг їх впливу на податкову звітність та окремі напрями аудиту. Залежно від результату таких оцінок аудитор може дати позитивний, умовно-позитивний або негативний висновок або відмовитися від надання висновку.

Висновки до розділу 3

У розділі досліджено засади здійснення внутрішньогосподарського контролю та зовнішнього аудиту податкових розрахунків та звітності, у результаті чого зроблені такі висновки і пропозиції щодо його вдосконалення:

1. Метою здійснення внутрішньогосподарського контролю податкових розрахунків є виявлення перекручень і помилок у податковій звітності, перевірка її достовірності, вироблення рішень оптимізації оподаткування

суб'єкта господарювання. Здійснення таких оптимізацій пов'язане із розробкою податкової стратегії підприємства, котра передбачає вироблення податкової політики, податкове планування та аналіз результатів його впровадження і спрямована на мінімізацію суми, належної до сплати у бюджет та до позабюджетних фондів.

2. У межах розробки податкової політики автором пропонується модель виділення й застосування важелів зменшення бази оподаткування податку на прибуток підприємства. Формування найменшої суми податку на прибуток, що підлягає сплаті у бюджет, досягається шляхом застосування податкових пільг, а також здійснення затрат у межах, регламентованих законодавством обмежень щодо валових витрат.

3. Впровадження податкової політики передбачає контроль за ефективністю її виконання, що здійснюється за допомогою наступного аналізу результатів таких оптимізації. Ефективність впровадженої податкової стратегії оцінюється за допомогою таких показників:

- питома вага кожного виду податку у загальній сумі, сплаченій до бюджету,
- коефіцієнт ефективності діючої системи оподаткування,
- коефіцієнт податкоємності у загальній сумі обсягу реалізації продукції,
- коефіцієнт податкоємності витрат підприємства,
- показник ефективності витрат,
- показник лімітованості витрат,
- коефіцієнт пільгового оподаткування,
- показник застосування штрафних санкцій.

4. З метою отримання незалежної думки аудитора про достовірність, об'єктивність та відповідність чинному законодавству показників податкової звітності доцільно здійснювати аудит податкової звітності підприємства з боку зовнішньої організації. Автором запропонована методика проведення такого аудиту у послідовності "від загального – до конкретного", ключовими моментами якої є :

- визначення переліку податків та зборів, які сплачує підприємство;

- окреслення джерел інформації для здійснення аудиту;
- *попередня перевірка* – вивчення податкової звітності:
  - візуальна перевірка,
  - перевірка своєчасності подання податкової декларації (розрахунку) до контролюючого органу та сплати податкового зобов'язання,
  - арифметичний і логічний контроль звітності,
  - перевірка узгодження показників, що повторюються у податкових деклараціях і розрахунках
- *документальна перевірка* – детальний аналіз задекларованої суми податкового зобов'язання, виявлення правопорушень у сфері оподаткування.

Автором виділено принципові моменти здійснення такої перевірки, уточнена методика перевірки декларації з податку на додану вартість, що здійснюється шляхом порівняння її із декларацією про прибуток підприємства, внаслідок чого виділені основні фактори, що спричиняють відмінності їх показників.

ВИСНОВКИ

У дисертації наведені теоретичне узагальнення і нові погляди на вирішення наукових проблем та практичних завдань визначення місця й ролі податкових розрахунків та звітності у системі бухгалтерського обліку. Це втілюється у рекомендаціях автора щодо раціоналізації методичних та організаційних засад здійснення податкових розрахунків та формування податкової звітності у системі бухгалтерського обліку, їх контролю, і спрямоване на підвищення ефективності облікових робіт, оптимізацію взаємовідносин "підприємство - бюджет". Результати дослідження дають підстави для наступних висновків:

1. Розвиток економіки України та необхідність адекватного відображення економічних реалій у бухгалтерському обліку приводить до розуміння необхідності інтеграції бухгалтерського обліку і податкових розрахунків, яка дасть змогу створювати та використовувати спільну інформаційну базу, що дозволить зменшити трудомісткість облікового процесу та підвищити рівень контролю.

2. У сучасних умовах господарювання відсутні об'єктивні передумови для існування окремої підсистеми бухгалтерського обліку – так званого "податкового обліку". Податкові розрахунки є технічним прийомом бухгалтерського обліку, який призначений для обчислення податкового зобов'язання щодо податків (зборів), належного до сплати у бюджет, за даними бухгалтерського обліку, а також для формування податкової звітності.

3. Для раціоналізації організаційних і методичних засад здійснення податкових розрахунків у системі бухгалтерського обліку доцільно застосовувати розроблений спосіб автоматизованого накопичення інформації про податкове зобов'язання з податку на прибуток підприємства на внутрімашинних рахунках поза системою бухгалтерського обліку, а також формування податкової звітності.

4. Важливим напрямом покращення стану облікових робіт є узгодження моменту визнання доходів і витрат відповідно до податкового законодавства та за принципами бухгалтерського обліку. У зв'язку з цим запропоновано:

- визначати дату виникнення об'єкту оподаткування податку на прибуток підприємств, податку на додану вартість, збору на розвиток виноградарства, садівництва і хмелярства в момент відвантаження товару (оприбуткування товару);
- законодавчо обмежити коригування валових витрат на суму приросту (убутку) матеріальних активів лише придбаними запасами на складі;
- на законодавчому рівні відмовитися від нарахування амортизації за податковим законодавством, а застосовувати з цією метою лише методи, визначені Положенням бухгалтерського обліку 7 "Основні засоби".

5. Доцільно вдосконалити форму Декларації про прибуток підприємства, що дозволить раціоналізувати інформаційні потоки, за допомогою здійснення таких заходів:

- ліквідації зайвої деталізації декларації шляхом вилучення рядків, котрі не несуть інформації про суми, необхідні для розрахунку податкового зобов'язання;
- перерахунку податку на прибуток за підсумками звітного року, для чого у річній Декларації про прибуток слід передбачити окрему графу.

6. Раціоналізації вимагає Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 17 "Податок на прибуток", який пропонується вдосконалити таким чином:

- звести трудомісткий облік відстроченого податку на прибуток до одного активно-пасивного рахунку, за дебетом котрого відображалися б відстрочені податкові активи, за кредитом – зобов'язання;
- використовувати розроблену модель та запропонований алгоритм розрахунку витрат із податку на прибуток, що включає регістри обліку постійних і тимчасових різниць та формули обчислення таких витрат, які покликані забезпечити взаємопов'язане фактичне відображення та економічне узагальнення облікових і контрольних показників.

7. Побудова податкової стратегії підприємства передбачає розробку податкової політики, податкове планування та аналіз результатів його

впровадження. У межах здійснення податкового планування за даними бухгалтерського обліку запропонована модель мінімізації податку на прибуток підприємств, внаслідок чого визначені важелі зменшення його бази оподаткування (застосування податкових пільг; здійснення затрат у межах, регламентованих законодавством обмежень щодо валових витрат).

8. Контроль за ефективністю впровадженої податкової політики здійснюється за допомогою аналізу результатів таких оптимізацій. Розрахунок запропонованих показників (питомої ваги кожного виду податку у загальній сумі, сплаченій до бюджету; коефіцієнту податкоємності витрат підприємства; показника ефективності витрат; показника лімітованості витрат; показника застосування штрафних санкцій) дозволить визначити пріоритетні напрями вдосконалення податкової політики підприємства.

9. Аудит податкової звітності з боку зовнішньої організації на предмет її достовірності, об’єктивності та відповідності чинному законодавству пропонується здійснювати за методикою “від загального – до конкретного”. Оцінка показників податкової звітності і виявлення їх неузгодженості в процесі такого аудиту дозволяють визначити основні напрями здійснення документальної перевірки точності і повноти відображення об’єкта оподаткування та розрахунку податкового зобов’язання.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Закон України “Основи законодавства України про загальнообов’язкове державне соціальне страхування” від 14.01.98 р., № 16/98-ВР // Податки та бухгалтерський облік (Спецвипуск “Збори до соціальних фондів”). – 2001. – №6(30). – С. 1-7.

2. Закон України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні” від 16.07.99 р. № 996-XIV// Урядовий кур’єр. – 1999. – №162. – С. 7-10.

3. Закон України "Про державну податкову службу в Україні" від 04.12.90 р. №509-XII // Бухгалтерія. Збірник систематизованого законодавства. – 2002. – №16/1. – С.14-24.

4. Закон України “Про загальнообов’язкове державне соціальне страхування від нещасного випадку на виробництві та професійного захворювання, що спричинили втрату працездатності” від 23.09.99 р. №1105-XIV // Податки та бухгалтерський облік. – 2001р. – №28. – С. 22-43.

5. Закон України “Про загальнообов’язкове державне соціальне страхування на випадок безробіття” від 02.03.2000 р. №1533-III // Податки та бухгалтерський облік (Спецвипуск “Збори до соціальних фондів”). – 2001. – №6 (30). – С. 12-26.

6. Закон України “Про загальнообов’язкове державне соціальне страхування у зв’язку з тимчасовою втратою працездатності та витратами, зумовленими народженням та похованням” від 02.03.2000 р. № 2240-III // Бухгалтерія. Збірник систематизованого законодавства. – 2001. – №35 (450). – С. 113-125.

7. Закон України “Про збір на обов’язкове державне пенсійне страхування” від 26.06.97 р. №40/97- ВР // Податки та бухгалтерський облік (Спецвипуск “Збори до соціальних фондів”). – 2001. – №6 (30). – С. 7-12.

8. Закон України “Про збір на розвиток виноградарства, садівництва і хмелярства” від 09.04.99 р. № 587-XIV // Бізнес. Бухгалтерія. Збірник систематизованого законодавства. – 2000. – №37. – С. 151.

9. Закон України “Про оплату праці” від 24.03.95 р. № 108/95-ВР, із змінами і доповненнями // Бухгалтерія. Збірник систематизованого законодавства.

– 2001. – № 35 (450). – С. 56-61.

10. Закон України “Про оподаткування прибутку підприємств” від 22.05.97 р. №334/94-ВР (у редакції Закону України від 22.05.97 р. № 283/97-ВР із змінами і доповненнями станом на грудень 2000 р.) // Вісник податкової служби України. – 2001. – №1-2. – С. 3-38.

11. Закон України “Про плату за землю” від 03.07.92 р. № 2535-XII, із змінами і доповненнями // Бізнес. Бухгалтерія. Збірник систематизованого законодавства. – 2000. – №37. – С.128-133.

12. Закон України “Про податок з власників транспортних засобів та інших самохідних машин і механізмів” від 11.12.91 р. №1963-XII // Бізнес. Бухгалтерія. Збірник систематизованого законодавства. – 2000. – №37. – С.134-137.

13. Закон України “Про податок на додану вартість” від 03.04.97р. №168/97-ВР, із змінами і доповненнями станом на вересень 2001р. // Вісник податкової служби України. – 2001. – №34-35. – С. 17-69.

14. Закон України “Про порядок погашення зобов’язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами” від 21.12.2000р. №2181-III // Дебет-Кредит. – 2001. – №10. – С. 32-58.

15. Закон України “Про фіксований сільськогосподарський податок” від 17.12.98 р. № 320-XIV, із змінами і доповненнями // Бухгалтерія. Збірник систематизованого законодавства. – 2002. – №38/1-2. – С. 223-226.

16. Декрет Кабінету Міністрів України “Про місцеві податки і збори”, із змінами і доповненнями // Бізнес. Бухгалтерія. Збірник систематизованого законодавства. – 2000. – №37. – С.152-153.

17. Декрет КМУ від 26.12.92 р. № 13-92 “Про прибутковий податок з громадян”, зі змінами і доповненнями // Бізнес. Бухгалтерія. Збірник систематизованого законодавства. – 2000. – №37. – С.118-121.

18. Довідник подачі податкових декларацій (розрахунків) та термінів сплати по податках, зборах (обов’язкових платежах) станом на 17.04.2001 р. // Дебет-Кредит. – 2001. – №27. – С. 63-92.

19. Інструкції про порядок застосування та стягнення сум штрафних (фі-

нансових) санкцій органами державної податкової служби, затвердженій наказом ДПАУ від 17.03.2001 р. №110 // Бухгалтерія. Збірник систематизованого законодавства. – 2002. – №16/1. – С.89-94.

20. Інструкція зі статистики чисельності працівників, зайнятих у народному господарстві України, затверджена наказом Мінстату України від 07.07.95 р. №171 та зареєстрована в Мін'юсті України 07.08.95 р. за №287/823 // Галицькі контракти. – 1997. – №2. – С. 34-39.

21. Інструкція по статистиці заробітної плати. Затверджена наказом Міністерством статистики України від 11.12.95 р. №323, зареєстрована в Міністерстві фінансів України 21.12.95 р. // Дебет-Кредит. Як правильно платити податок на прибуток. – 2001. – С. 114-119.

22. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій. Затверджена наказом Мінфіну від 30.11.99 р. №291, зареєстровано у Міністерстві юстиції України 21 грудня 1999 р. за № 892/4185. – "Новий" бухгалтерський облік в Україні (побудова і застосування): Навчально-методичний посібник. – Тернопіль: Карт-бланш, 2000. – С. 18-144.

23. Інструкція про порядок обчислення і сплати підприємствами, установами, організаціями та громадянами збору на обов'язкове державне пенсійне страхування, інших платежів, а також обліку їх надходження до Пенсійного фонду України. Затверджена постановою правління Пенсійного фонду України від 19.10.2001 № 16-6// Бухгалтерія. – 2001. – № 50/2 (465). – С. 4-21.

24. Лист Міністерства фінансів України від 25.07.2002 р. № 051-291-205/1222 "Про наближення бухгалтерського та податкового обліків" // Вестник бухгалтера и аудитора Украины. – 2002. – № 15-16. – С. 12-13.

25. Наказ ДПАУ від 26.04.2001 р. №182 "Про затвердження Порядку застосування податкового компромісу органами державної податкової служби в межах адміністративної апеляційної процедури", зареєстрований у Міністерстві юстиції України 22.05.2001 р. за №437/562 // Бухгалтерія. Збірник систематизованого законодавства. – 2002. – №16/1. – С.113-119.

26. Положення про організацію бухгалтерського обліку і звітності в Україні. Затверджене постановою Кабінету Міністрів України від 3.04.93 р. № 250, із змінами // Галицькі контракти. – 1996. – №19. – С. 6-15.

27. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 "Загальні вимоги до фінансової звітності". Затверджено наказом Мінфіну України від 31.03.99 р. №87. – Пушкар М.С. Національні стандарти України. – Тернопіль: Лілея. – 2000. – С. 13-17.

28. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 2 “Баланс”. Затверджено наказом Мінфіну України від 31.03.99 р. №87. – Пушкар М.С. Національні стандарти України. – Тернопіль: Лілея. – 2000. – С.17-26.

29. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 3 “Звіт про фінансові результати”. Затверджено наказом Мінфіну України від 31.03.99 р. №87. – Пушкар М.С. Національні стандарти України. – Тернопіль: Лілея. – 2000. – С. 26-33.

30. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 4 “Звіт про рух грошових коштів”. Затверджено наказом Міністерства фінансів України від 31.03.99р. № 87. – Пушкар М.С. Національні стандарти України. – Тернопіль: Лілея. – 2000. – С. 33-41.

31. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 6 “Виправлення помилок і зміни у фінансових звітах”. Затверджено наказом Міністерства фінансів України від 28.05.99р. №137. – Пушкар М.С. Національні стандарти України. – Тернопіль: Лілея. – 2000. – С. 46-54.

32. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 7 “Основні засоби”. Затверджено наказом Міністерства фінансів України від 27.04.2000 р. №92 // Бухгалтерський облік і аудит. – 2000. – №5. – С. 7-11.

33. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 9 "Запаси". Затверджений наказом Мінфіну від 20.10.99 р. №246. – Пушкар М.С. Національні стандарти України. – Тернопіль: Лілея. – 2000. – С.55-59.

34. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 10 “Дебіторська заборгованість”. Затверджено наказом Мінфіну України від 08.10.99 р. № 237. – Пушкар М.С. Національні стандарти України. – Тернопіль: Лілея. – 2000. – С. 59-61.

35. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 12 “Фінансові інвести-

ції". Затверджено наказом Мінфіну України від 26 квітня 2000 р. № 91 // Бухгалтерський облік і аудит. – 2000. – №5. – С. 17-20.

36. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 15 "Дохід". Затверджено наказом Міністерства фінансів України від 29 листопада 1999 р. № 290. – Пушкар М.С. Національні стандарти України. – Тернопіль: Лілея. – 2000. – С.65-68.

37. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 "Витрати". Затверджено Мінфіном України від 31 грудня 1999 р. № 318. – Пушкар М.С. Національні стандарти України. – Тернопіль: Лілея. – 2000. – С. 69-77.

38. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 17 "Про податок на прибуток". Затверджено наказом Міністерства фінансів України від 28.12.2000 р. №353 // Бухгалтерія. – 2001. – №6 (5 лютого). – С.55 – 58.

39. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 19 "Об'єднання підприємств". Затверджено наказом Міністерства фінансів України від 31.03.99 р. №87. – Пушкар М.С. Національні стандарти України. – Тернопіль: Лілея. – 2000. – С. 77-82.

40. Порядок ведення обліку приросту (убутку) балансової вартості покупних товарів (крім активів, що підлягають амортизації, цінних паперів та деривативів) матеріалів, сировини (палива), комплектуючих виробів та напівфабрикатів на складах, у незавершеному виробництві і залишках готової продукції (у тому числі малоцінних предметах на складах). Затверджено наказом Міністерства фінансів України 11.06.98 р. № 124 // Галицькі контракти. Спеціальний додаток "Все про оподаткування прибутку підприємств". – 1998. – №47. – С. 68-69.

41. Порядок заповнення і подання податкової декларації з податку на додану вартість, затверджений наказом ДПАУ від 30.05.97 р. №166 в редакції від 02.11.2000 р. №568 // Податки та бухгалтерський облік. – 2001. – №3 (27). – С. 1-12.

42. Порядок складання декларації про прибуток підприємства. Затверджено наказом Державної податкової адміністрації України від 21.01.98 №37 // Галицькі контракти. – 1998. – №13. – С. 141-149.

43. Постанова КМУ "Про максимальну величину фактичних витрат на оплату праці найманих працівників, оподатковуваного доходу (прибутку), сукупного оподатковуваного доходу (граничну суму заробітної плати (доходу)), з яких справ-

ляються страхові внески (збори) до соціальних фондів” від 07.03.2001 р. № 225, із змінами і доповненнями // Урядовий кур'єр. – 2002. – №74 від 18.04. 2002 р. – С. 11.

44. Рекомендації щодо прийому та термінів розгляду податкових декларацій з податку на прибуток і механізму реалізації виявлених правопорушень. Затверджено наказом ДПАУ від 11.05.1999 р. № 253 зі змінами і доповненнями // Податки та бухгалтерський облік. – №7 (461). – 2001. – С.35-47.

45. Указ Президента України від 07.08.98 р. № 857/98 “Про деякі зміни в оподаткуванні” із змінами і доповненнями // Бізнес. Бухгалтерія. Збірник систематизованого законодавства. – 2000. – №37. – С.103-106.

46. Адамик О.В. Бухгалтерська і податкова інтерпретація терміну “дохід” та їх взаємозв’язок // Вісник. Економіка. Випус к 52. – Київ: Київський національний університет ім. Т.Г. Шевченка, Видавничо-поліграфічний центр “Київський університет”. – 2001. – С. 73-78.

47. Адамик О. Дохід як основна облікова категорія // Наукові записки. Збірник наукових праць викладачів і аспірантів кафедри економічного аналізу ТАНГ – Тернопіль, 2000 р. – С. 121-124.

48. Адамик О. Застосування штрафних санкцій в умовах реформування податкового законодавства // Економіка. Фінанси. Право. – 2001. – №12. – С. 27-31.

49. Адамик О. Затрати, пов’язані з основними фондами: особливості формування і віднесення до валових витрат // Наукові записки Тернопільського державного педагогічного університету імені Володимира Гнатюка. Серія: економіка. – 2002. – № 10. – С. 198-200.

50. Адамик О. Податок на прибуток: конфлікт норм податкового законодавства із положеннями бухгалтерського обліку // Економіка. Фінанси. Право. – 2002. – №4. – С. 21-22.

51. Адамик О.В. Проблеми відображення в обліку податку на прибуток відповідно до національних стандартів // Вестник Национального технического университета “Харьковский политехнический институт”. Технический прогресс и эффективность производства. Выпуск 24. – Харків: НТУ “ХПІ”, 2001. – С.18-21.

52. Адамик О. Способи формування в обліку податкового зобов'язання з податку на прибуток // Економіка. Фінанси. Право. – 2002. – №1. – С. 20-24.

53. Адамик О.В. Формування економічної інформації в умовах реформування бухгалтерського обліку // Вісник Тернопільської академії народного господарства. Випуск 14.– Тернопіль:Економічна думка, 2001. – С.163-168.

54. Адамс Р. Основы аудита: Пер. с англ. / Под. Ред. Я.В. Соколова. – М.: Аудит: ЮНИТИ, 1995. – 398 с.

55. Аренс Е.А., Лоббек Дж.К. Аудит: Пер. с англ. – М.: Финансы и статистика, 1995. – 560 с.

56. Батіщев В. Методи нарахування амортизації: вибір повинен бути усвідомленим // Бухгалтерія. Збірник систематизованого законодавства. – 2001. – №30. – С. 127-132.

57. Батіщев В. Податково-бухгалтерський облік податку на прибуток // Бухгалтерія. – 2001. – №15/1. – С. 39-48.

58. Бережний Є. Б. Податкове регулювання підприємницької діяльності: Автореф. дис... канд. ек. наук: 08.06.02 / Харк. держ. економ. універ-т. – Харків, 2000. – 17 с.

59. Бернстайн Л.А. Анализ финансовой отчётности: Пер. с англ. – М.: Финансы и статистика, 1996. – 624 с.

60. Білоусов А. Внутрішній аудит: перспективи розвитку і методика організації на підприємствах України // Бухгалтерський облік і аудит. – 2001. – №2. – С.54-57.

61. Білуха М. Т. Аудит у бізнесі: посібник для бізнесменів. – Дніпропетровськ : Прескom, 1994. – 240 с.

62. Білуха М.Т. Курс аудиту: Підручник. – 2-ге вид., перероб. – К.: Вища шк.: Т-во "Знання", КОО, 1999. – 574 с.

63. Білуха М.Т. Методологія наукових досліджень: Підручник. – К.: АБУ, 2002. – 480 с.: іл.

64. Блейк Джон, Амат Ориол Европейский бухгалтерский учет: Справочник: Пер. с англ. – М.: Филинъ, 1997. – 400 с.

65. Бородкин А.С. Бухгалтерские тупики в налоговом законодавстве. //Світ бухгалтерського обліку. – 1998. – №1. – С. 33-40.

66. Бородкин А.С. “Шоковая терапия” для бухгалтерского учёта //Світ бухгалтерського обліку. – 1997. – №1. – С. 41-46.

67. Буряковский В.В., Кармазин В.А., Каламбет С.В., Водолазская О.А. Налоги. Учебное попобие (под. Ред. Буряковского В.В.). – Днепропетровск: Пороги, 1998. – 611 с.

68. Бутинець Ф.Ф. Бухгалтерський облік: роздуми вченого / Житомирський інженерно-технологічний ін-т. Кафедра обліку і аудиту. – Житомир : ПП "Рута", 2001. – 100с. : іл.

69. Бутинець Ф.Ф. Теорія бухгалтерського обліку. Підручник для студентів вузів спеціальності 7.050106 “Облік і аудит” / Вид. 2-е, доп. і перероб. – Житомир: ЖІТІ, 200. – 640 с..

70. Бутинець Ф.Ф., Верига Ю.А., Герасимович А.М., Кірейцев Г.Г., Осадчий Ю.І. Особливості бухгалтерського обліку в торгівлі: Навч. посіб. для студ. вищ. навч. закл. за спец. "Облік і аудит" / Житомирський інженерно-технологічний ін- т / Ф.Ф. Бутинець (ред.), Н.М. Малюга (ред.). – Житомир : Рута, 2000. – 607с.

71. Бутинець Ф.Ф., Кужельний М.В., Осадчий Ю.І., Верига Ю.А., Бутинець Т.А. Бухгалтерський облік в торгівлі: Підручник для студентів вищих навч. закладів, що навчаються за освітньо-проф. програмою підготовки бакалавра з економіки зі спеціальності "Облік і аудит" / Житомирський інженерно-технологічний ін-т / Бутинець Ф.Ф., Малюга Н.М. (ред.). – 2-е вид., перероб. і доп. – Житомир : ПП "Рута", 2002. – 576с. : табл. – (Навчальні посібники з бухгалтерського обліку).

72. Бутинець Ф.Ф., Шатило Н.В. Податковий облік в Україні: Навч. посіб. для студ. спец. 7.050106 "Облік і аудит" / Інститут змісту і методів навчання; Житомирський інженерно- технологічний ін-т. – Житомир, 1998. – 927с.

73. Буфатіна І. Облік доходів і витрат відповідно до нового Плану рахунків // Бухгалтерський облік і аудит. – 2000. – №2. – С. 37-47.

74. Бухгалтерський словник. / За ред. проф. Ф.Ф. Бутинця. – Житомир: ПП “Рута”, 2001. – 224 с.

75. Валуєв Б.І. Проблеми управлінської організації бухгалтерського обліку // Світ бухгалтерського обліку. – 1998. – №1. – С.2-10.

76. Вахрушина М.А. Бухгалтерский управленческий учёт: Учебное пособие / ВЗФЄИ. – М.: ЗАО “Финстатинформ”, 1999. – 359 с.

77. Велш Г., Шорт Д. Основи фінансового обліку: Пер. з англ. – К.: Основи, 1997. – 943 с.

78. Вишневський В.П. Взаємозв’язок оподаткування підприємства і бухгалтерського обліку // Фінанси України. – 1999. – №6. – С. 29-40.

79. Вишневський В.П. Методологічні основи вдосконалення оподаткування підприємств: Автореф. дис... д-ра екон. наук: 08.06.01 / Національна академія наук України. Інститут економіки промисловості. – Донецьк, 1998. – 34 с.

80. Габрук О. Декларація про прибуток підприємства за 2001 рік: практичні рекомендації щодо складання й перевірки показників // Бухгалтерський облік і аудит. – 2002. – №1. – С. 41-48.

81. Гарасим П.М., Гарасим А.П., Хомин П.Я. Податковий облік і звітність на підприємствах (єдність і розходження з національними стандартами). Монографія. – Львів: Українські технології, 2001. – 167с.

82. Голов С.Ф. Бухгалтерський облік в Україні: проблеми та рішення // Бухгалтерський облік і аудит. – 1997. – №10. – С.12-23.

83. Голов С.Ф. Проблеми та перспективи реформування бухгалтерського обліку в Україні // Бухгалтерський облік і аудит. – 2000. – №11. – С.15-23.

84. Голов С.Ф. Чи відповідає бухгалтерська звітність українських підприємств вимогам МСБО // Бухгалтерський облік і аудит. – 1999. – №1. – С.42-47.

85. Голов С. Ф., Костюченко В.М. Бухгалтерський облік за міжнародними стандартами: приклади та коментарі: практичний посібник. – К.: Лібра, 2001. – 840 с.

86. Голов С.Ф., Ямборко Г. Проблеми та напрямки реформування бухгалтерського обліку в Україні // Київський національний університет імені Тараса Шевченка. Вісник. Економіка. – 2001. – Випуск 52. – С. 5-9.

87. Головач В. Парадокси бухгалтерського обліку // Економіка. Фінанси. Право. – 2000. – №11. – С. 32-34.

88. Горицька Н. Бухгалтерський облік і відображення у фінансовій звітності витрат відповідно до П(С)БО 16 “Витрати” // Дебет-Кредит. – 2000. – №11. – С.20-37.

89. Гуріна М. Податковий аудит – основний напрям роботи податкових органів // Вісник податкової служби України. – 2002. – №19. – С. 26-27.

90. Гуцайлюк З.В. та ін. Аудит (теорія, методика, збірник завдань)/ Гуцайлюк З.В., Мех Я.В., Щиба М.Т. – Тернопіль: Економічна думка, 2002. – 190 с.

91. Давидов Г.М. Аудит: навч. посіб. – 2-ге вид., перероб. і доп. – К.: Т-во “Знання”, КОО, 2001. – 363 с. – (Вища освіта XXI століття).

92. Деньга С.М. Облік і аналіз затрат, доходів і фінансових результатів торгових підприємств (на матеріалах торгових підприємств Укоопспілки): Автореф. дис... канд. екон. наук: 08.06.04 / Київ. нац. екон. ун-т. – К., 1997. – 18с.

93. Державна податкова служба в цифрах і фактах: 2001 рік // Вісник податкової служби України. – 2002. – №12. – С. 8-10.

94. Дудко В.П. Ковальчук Т.М. Бухгалтерський облік в умовах різних форм власності та господарювання. – Чернівці: Рута. Частина 1, 1996. – 197 с.

95. Ефремова А.В. Виды учёта: налоговый и управленческий // Международный бухгалтерский учёт. – 1999. – №6. – С.37-40.

96. Жихарева А.Х., Котенко Л.Н. Анализ изменений в налогообложении прибыли предприятий в контексте международных стандартов. // Світ бухгалтерського обліку. – 1999. – №1. – С.68–70.

97. Журавель Г.П., Крупка Я.Д., Палюх М.С., Гуцайлюк Л.О., Фаріон Т.І. Бухгалтерський облік: особливості в галузях економіки: Навчальний посібник. – Тернопіль: Економічна думка, 1999. – 449 с.

98. Завгородній В.П. Автоматизація бухгалтерського обліку, контролю, аналізу та аудиту. – К.: А.С.К., 1998. – 768 с. – (Економіка. Фінанси. Право). – Рос. – 48.

99. Завгородний В.П. Бухгалтерский учёт, контроль и аудит в системе управления предприятием. – К.: Издательство Ваклер, 1997. – 976 с.

100. Завгородний В.П. Налоги и налоговый контроль в Украине. – К.: А.С.К., 2001. – 639 с.

101. Задорожний З.В. Облік загальновиробничих витрат у будівництві за національними стандартами // Вісник. Економіка. Випуск 52. – К.: Видавничо-поліграфічний центр “Київський університет”, 2001. – С.22-25.

102. Задорожний З. Проблеми обліку витрат і собівартості продукції у будівництві // Вісник Тернопільської академії народного господарства. – 2000. – Випуск 11. – С. 130-133.

103. Задорожний З. Шляхи зближення бухгалтерського, управлінського та податкового обліку в будівництві // Вісник Тернопільської академії народного господарства. – 2001. – Випуск 12. – С. 101-103.

104. Зубілевич С. Облік доходів за міжнародними стандартами бухгалтерського обліку // Вісник бухгалтера та аудитора України. – 1998. – №1. – С.9-12.

105. Зубілевич С. Облік доходів за міжнародними стандартами бухгалтерського обліку // Вісник бухгалтера та аудитора України. – 1998. – №2. – С. 4-11.

106. Економічний аналіз: Навч. посібник / М.А. Болюх, В.З. Бурчевський, М.І. Горбаток; За ред. акад. НАНУ, проф. М.Г. Чумаченка. – К.: КНЕУ, 2001. – 540 с.

107. Іванов В. Як перевірити податок на прибуток за даними бухгалтерського обліку // Бухгалтерія. – 2001. – № 29/1 (444). – С. 35-41.

108. **И**ванов Ю. Затраты на оплату труда в валовых расходах предприятия // Бухгалтерия. – 2000. – № 1-2 (364-365). – С.32-46.

109. Іванов Ю. Збір на розвиток виноградарства, садівництва і хмелярства: особливості оподаткування // Бухгалтерія. – 2002. – № 22/1-2 (3 червня). – С. 38-46.

110. Іванов Ю. Коментар до нової редакції Порядку відшкодування ПДВ, затвердженого наказом ДПАУ і Держказначейства України від 21.05.2001 р. № 200/86 // Бухгалтерія. – 2001. – №26/2 (441). – С. 4-6.

111. Іванов Ю. Оподаткування громадян за місцем основної роботи // Бухгалтерія. – 2002. – № 8/1 (475). – С.111-120.

112. Іванов Ю. Оподаткування громадян-підприємців та інших доходів // Бухгалтерія. – 2002. – № 8/1 (475). – С.149-161.

113. Ивашкевич В.Б. Бухгалтерский учёт в условиях усовершенствования хозяйственного механизма. – М.: Финансы и статистика, 1982. – 185 с.

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

115. Калюга Є.В. Виправлення помилок у податковому обліку // Київський національний університет імені Тараса Шевченка. Вісник. Економіка. – 2001. – Випуск 52. – С. 44-48.

116. Каращук О. С. Валовий дохід торгівлі: джерела формування, напрямки використання та проблеми оптимізації: Автор. дис... канд. ек. наук: 08.07.05 / Донецьк. держ. універ-т економіки і торгівлі. – Донецьк, 1999. – 22 с.

117. Карпова Т.П. Управленческий учет: Учебник для вузов. – М.: Аудит, ЮНИТИ, 1998. – 350 с.

118. Кашаєв А.Н. Организация бухгалтерского учёта в производственных объединениях. – М.: Финансы и статистика, 1986. – 192 с.

119. Кашаєв А.Н. Проблемы учёта и анализа экономической эффективности в производственных объединениях. – М.: Финансы и статистика, 1978. – 224 с.

120. Костіна Н.І., Алєксєєв А.А., Василик О.Д. Фінанси: система моделей і прогнозів: Навчальний посібник. – К.: Четверта хвиля, 1998. – 304 с.

121. Костюк Д. Санкции, штрафы, пенная в свете нового законодательства // Налоги и бухгалтерский учёт. – 2001. – №23. – С. 17-34.

122. Костюченко В. Облік доходу від реалізації продукції, товарів та інших активів // Бухгалтерський облік і аудит. – 2001. – №4. – С. 28-39.

123. Костюченко В. Оцінка доходу за національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку // Бухгалтерський облік і аудит. – 2000. – №12. – С. 16-30.

124. Кравченко І. Коментар до положення (стандарту) бухгалтерського обліку 17 “Податок на прибуток” // Бухгалтерський облік і аудит. – 2001. – №2. – С. 12-20.

125. Кравченко І. Облік податку на додану вартість за умов введення в дію нового Плану рахунків // Бухгалтерський облік та аудит. – 2000. –№ 2. – С. 48-51.

126. Крупка Я.Д. Основні принципи та суттєві обмеження інформаційного забезпечення процесу інвестування // Вісник Тернопільської академії народного господарства. – Тернопіль: Економічна думка. – Випуск 1, 2002. – С.90 – 92.

127. Кужельний М.В., Калюга Є.В., Калюга О.В. Контроль фінансової звітності та правильності її складання: Навчально-методичний посібник для студентів економічних спеціальностей і працівників обліково-аналітичних і контрольно-ревізійних служб підприємств, організацій та установ / За загальною редакцією д-ра екон. наук, професора М.В. Кужельного. – К.: Ельга, Ніка-Центр, 2001. – 240 с.

128. Кужельний М.В., Лінник В.Г. Теорія бухгалтерського обліку: Підручник. – К.: КНЕУ, 2001. – 334 с., іл.

129. Кузьмінський А.М. та ін. Організація бухгалтерського обліку, контролю і аналізу / Кузьмінський А.М., Сопко В.В., Завгородній В.П.; За ред. А.М. Кузьмінського. – К.: Вища шк., 1993. – 223 с.

130. Кузьминский А.Н. Учётная и аналитическая информация в объединении. – К.: Вища школа, 1979. – 96 с.

131. Кузьмінський А. М., Кузьмінський Ю. А. Теорія бухгалтерського обліку: Підруч. для студ. вузів, що навч. за спец. "Облік і аудит". – К. : Редакція газети "Все про бухгалтерський облік", 1999. – 287с.

132. Кузьмінський Ю. А. Автоматизація оперативного обліку та контролю міжнародних організацій: монографія. – К.: КНЕУ, 2001. – 268 с.

133. Кулаковська Л.П., Піча Ю.В. Основи аудиту: навчальний посібник для студентів вищих закладів освіти. – К.: Каравелла; Львів: Новий світ – 2000, 2002. – 504 с.

134. Кушина О. Поєднання бухгалтерського і податкового обліку // Баланс. – 1998. – №51. – С.35-42.

135. Ластовецький В.О. Бухгалтерський і податковий облік основних засобів: як поєднати // Бухгалтерський обліку і аудит. – 2002. – № 8. – С. 37-40.

136. Литвин Ю.Я. Податковий облік: хто його повинен вести або як до-

помогти бухгалтеру у його відносинах з ДПА? // Світ бухгалтерського обліку. – 1997. – №6. – С.3-13.

137. Малишкін О., Дрючин Д. Амортизація: розрахунок у бухгалтерському і податковому обліку. Немає нічого спільного // Дебет-Кредит. – 2000. – №36. – С. 6-11.

138. Малышкин О.И. Налоговый учёт: ситуации и решения. Пособие. – К.: Лібра, 1999. – 224 с.

139. Малышкин О. Чи можна поєднати бухгалтерський та податковий облік доходів і витрат // Дебет-Кредит. – 2002. – № 18. – С.

140. Малькова Т.Н. Теория и практика международного бухгалтерского учёта: Учебное пособие. – СПб.: Издательский дом «Бизнес-пресса», 2001. – 336 с.

141. Марич П. Деякі питання організації податкового обліку прибутку // Бухгалтерський облік та аудит. – 1997. – № 10. – С. 57-59.

142. Мних Є.В. Аналіз і оцінка виробничої діяльності підприємств: Навч. посібник. – К., 1994. – 104 с.

143. Мних Є.В. Економічний аналіз на промисловому підприємстві: Навч. посібник. – К.: ІЗМН, 1996. – 236 с.

144. Мних Є.В. До питання співвідношення бухгалтерського і податкового обліку // Регіональні перспективи. – 2001. – № 2-3. – С.21-22.

145. Мних Є.В. Становлення і перспективи розвитку сучасної системи бухгалтерського обліку й аудиту в Україні // Світ бухгалтерського обліку. – 1997. – № 1. – С. 7-9.

146. Моссаковський В., Кононенко Т. Узгодження основних положень бухгалтерського і податкового обліку // Бухгалтерський облік і аудит. – 2002. – №5. – С.12-18.

147. Мурзов В. Оподаткування доходів, одержаних громадянами не за місцем основної роботи (служби, навчання) // Бухгалтерія. 2002. – №8/1 (475). – С.145-149.

148. Мэтьюс М.Р., Перера М.Х.Б. Теория бухгалтерского учёта: Учебник/ Пер. с англ. под ред. Я.В. Соколова, И.А. Смирновой. – М.: Аудит, ЮНИТИ,

1999. – 663 с.

149. Мюллер Г., Гернон Х., Млик Г. Учёт: международная перспектива: Пер. с англ. – 2-е изд., стереотип. – М.: Финансы и статистика, 1996. – 136 с.: ил. – (Серия по бухгалтерскому учёту и аудиту UNCTC).

150. Назарбаєва И. Лабиринты налогового учёта // Вестник бухгалтера и аудитора Украины. – 1999. – №3, февраль. – С.10-15.

151. Назарбаєва І. Декларація та арифметика // Бухгалтерія. – 2002. – №28/1-2. – С. 45-51.

152. Назарбаєва І. Декларація та логіка // Бухгалтерія. – 2002. – №29/1-2. – С. 77- 81.

153. Назарбаєва Р., Назарбаєва І. Амортизація у податковому обліку // Бухгалтерія. Збірник систематизованого законодавства. – 2001. – №30. – С. 132-134.

154. Нечай П. Ю. Облік валових доходів та витрат підприємницької діяльності: Автореф. дис... канд. екон. наук: 08.06.04 / Київський національний економічний ун-т. — К., 2001. – 20 с.

155. Нидлз Б. и др. Принципы бухгалтерского учёта / Нидлз Б., Андерсон Х., Колдуэли Д.: Пер. с англ. / Под. Ред. Я.В. Соколова. – 2-е изд. – М.: Финансы и статистика, 1994. – 496 с.: ил. – (Серия по бухгалтерскому учёту и аудиту).

156. Новодворский В.Д., Хорин А.Н. Доход как учётная категория // Бухгалтерский учёт. – 1998. – №6. – С. 99-103.

157. “Новий” бухгалтерський облік в Україні (побудова і застосування): Навчально-методичний посібник. – Тернопіль: Карт-бланш, 2000. – 288 с.

158. Онищенко Т. Збори до соціальних фондів // Податки і бухгалтерський облік. – 2001. – №6 (26 березня). – С.31-56.

159. Онищенко Т. ПБО 9 і п. 5.9 // Податки і бухгалтерський облік. – 2000. – №7. – С. 27-31.

160. Організація бухгалтерського обліку. Навчальний посібник для студентів вузів спеціальності 7.050106 “Облік і аудит” / Ф.Ф. Бутинець, О.В. Олійник, М.М. Шигун, С.М. Шулепова; 2-е вид., доп. і перероб. – Житомир: ЖІТІ, 2001. – 576 с.

161. Організація бухгалтерського обліку. Підручник для студентів спеціальності 7.050106 “Облік і аудит” вищих навчальних закладів. / За ред. проф. Ф.Ф. Бутинця. – 3-е вид., доп. і перероб. – Житомир: “Рута”, 2002. – 592 с.

162. Особливості бухгалтерського обліку в США = Peculiarities of accounting in the USA: Пер. з анг. / Житомирський інженерно- технологічний ін-т / Ф.Ф. Бутинець (ред.). – Житомир, 1997. – 559с.

163. Павлюк І. Бухгалтерський облік реалізації товарно-матеріальних цінностей і податкових зобов’язань з ПДВ // Бухгалтерський облік і аудит. – 2000. – № 7. – С. 20-27.

164. Павлюк І. Проблеми бухгалтерського обліку надходження цінностей і податкового кредиту з ПДВ та шляхи їх вирішення // Бухгалтерський облік і аудит. – 2002. – № 10. – С. 3-11.

165. Палий В.Ф., Соколов Я.В. АСУ и проблемы теории бухгалтерского учёта. – М.: Финансы и статистика, 1981. – 224 с.

166. Панасюк В.М., Ковальчук Є.К., Бобрівець С.В. Податковий облік: Навчальний посібник. – Тернопіль: Карт-бланш, 2002. – 260 с.

167. Панченкова Ю. В. Облік і контроль витрат та доходів на автотранспортних підприємствах споживчої кооперації України: Автор. дис... канд. екон. наук: 08.06.04 / Укоопспілка. Львів. комерц. академія. – Львів, 1999. – 23 с.

168. Папиріна О. Здаємо податкову декларацію по ПДВ // Баланс. – №15(244), 12 квітня. – 1999. – С. 29-32.

169. Плєшонкова Л. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 9 // Баланс. – 2000. – №1. – С. 5-14.

170. Плєшонкова Л. Формування витрат згідно з П(С)БО 16 // Баланс. – 2000. – №10. – С. 32-39.

171. Плисковський Р. А чи був хлопчик? Або про те, як не мати подвійної роботи, здійснюючи податковий облік // Бухгалтерія. – 2001. – № 25/1. – С. 34-38.

172. Подольский В.И., Дик В.В., Уринцов А.И Информационные системы бухгалтерского учёта: Учебник для вузов / Под. ред. В.И. Подольского. – М.: Аудит, ЮНИТИ, 1998. – 319 с.

173. Попов А., Ганин В. Отнесение к составу валовых расходов затрат, связаных с основными фондами и нематериальными активами // Бухгалтерия. – 2000. – № 1-2 (364-365). – С.46-60.

174. Прибєга І.Є. Тенденції та перспективи розвитку інформаційної системи бухгалтерського обліку в Україні // Київський національний університет імені Тараса Шевченко. Вісник. Економіка. – 2001. – Випуск 52. – С. 35-39.

175. Пушкар М.С. Тенденції та закономірності розвитку бухгалтерського обліку в Україні (теоретико-методологічні аспекти): Монографія. – Тернопіль: Економічна думка, 1999. – 422 с.

176. Пушкар М.С. Управлінський облік. – Тернопіль, "Поліграфіст" ЛТД, 1995. – 164 с.

177. Пушкар М.С. Фінансовий облік: Підручник. – Тернопіль: Карт-Бланш, 2002. – 628 с.

178. Пушкар М.С., Журавель Г.П., Литвин Ю.Я., Мельник В.Г. Теоретичні основи бухгалтерського обліку. Підручник для вузів. – Видання 2-ге, перероб. і доп. – Тернопіль: ТАНГ, 1998. – 269 с.

179. Ревич С. Штрафували і будуть штрафувати. Але вже по-новому // Дебет-Кредит. – 2001. – №32. – С. 28-35.

180. Рожнова О.В. Пути совершенствования восприятия учётной информации // Международный бухгалтерский учёт. – 2001. – № 4. – С.16-23.

181. Рудницький В.С. Внутрішній аудит: методологія, організація. – Тернопіль: Економічна думка, 2000. – 104 с.

182. Рудницький В.С. Принципи внутрішнього аудиту // Вісник ТАНГ, 1999. – № 12. – С. 89-91.

183. Рудницький В.С. Розвиток внутрішнього аудиту в Україні та проблеми його стандартизації // Київський національний університет імені Тараса Шевченко. Вісник. Економіка. – 2001. – Випуск 52. – С. 9-12.

184. Рудницький В., Редченко К. Призначення і сфера застосування аналітичних процедур аудиту // Вісник ТАНГ, 2001. – № 12. – С. 125-129.

185. Савицкая Г.В. Анализ хозяйственной деятельности предприятия: 4-е

изд., перераб. и доп. – Минск: ООО “Новое знание”, 2000. – 688 с.

186. Сльозко Т.М., Несенко П.П. Ще раз про необхідність створення цілісної системи обліку // Світ бухгалтерського обліку. – № 9(15). – С.2-4.

187. Скирпан О.П. Бухгалтерський облік: Навч. посібник /О.П. Скирпан, М.С. Палюх .– Тернопіль:Економ. думка, 2002.– 496 с.

188. Соколенко В. Затраты предприятия и национальные стандарты // Бизнес. Бухгалтерия. – 2000. – № 1-2. – С.118-124.

189. Соколенко В. Учёт малоценных и быстроизнашивающихся предметов // Бизнес. Бухгалтерия. – 2000. – № 1-2. – С.60-68.

190. Сопко В. Бухгалтерський облік: Навч. посібник. – 2-ге вид. перероб. і доп. – К.: КНЕУ, 1999. – 500 с.

191. Сопко В.В. Бухгалтерський облік: основи теорії та концептуальні засади побудови: Навч. - методичний посібник / В. Сопко, О. Сопко .–К.:Знання, 2002. – 211 с.

192. Таузенд Дж. Співвідношення між податковою і фінансовою звітністю // Бухгалтерський облік і аудит. – 1994. – № 12. – С. 29-32.

193. Твердомед А. Взаємозв’язок бухгалтерського обліку та податкових розрахунків: пошук рішення // Бухгалтерія. – 2001. – №4. – С.62-66.

194. Твердомед А. Доходи і витрати у новому бухгалтерському обліку // Вісник бухгалтера і аудитора України. – 2000. – №2. – С. 12-18.

195. Твердомед А. Зближення бухгалтерського і податкового обліку: перша спроба // Бухгалтерія. – 2002. – № 35/ 1-2. – С.52-55.

196. Твердомед А. Муки вибору - 2 або Чи доцільно використовувати податковий метод нарахування амортизації // Бухгалтерія. – 2000. – №36. – С.53-58.

197. Теорія бухгалтерського обліку: Навчальний посібник / За ред. проф. Б.І. Валуєва. – Одесса: ОДЕУ; “Принт Майстер”, 2001. – 256с.

198. Терехова В.А. Формирование учётной информации о доходах и расходах организации: международный и российский опыт // Международный бухгалтерский учёт. – 1999. – №9. – С. 20-28.

199. Ткаченко Н.М. Бухгалтерський фінансовий облік на підприємствах

України: Підруч. для студ. екон. спец.. вищ. навч. закл. – 6-те вид. – К.: А.С.К., 2001. – 784 с.

200. Турчин В. Особенности механизма учёта материальных запасов // Бухгалтерия. Сборник систематизированного законодательства. – 2000. – №1-2. – С. 88-98.

201. Усач Б.Ф. Аудит: Навч. посіб. – К.: Знання-Прес, 2002. – 223 с.

202. Усач Б. Ф. Контроль і ревізія: Підручник. – К. : Знання-Прес, 2002. – 253 с.

203. Фоменко К.О. ПДВ: нарахування, відшкодування, методика перевірки: Методичний посібник. – Одеса: ОКФА, 1998. – 232 с.: табл.

204. Харченко Н., Папінова О. Вивчаємо П(С)БО 17 “Податок на прибуток” // Баланс. – 2001. – №13. – С. 24-34.

205. Хендриксен Э.С. Ван Бренда М.Ф. Теория бухгалтерского учёта: Пер. с англ. / Под. ред. проф. Я.В. Соколова. – М.: Финансы и статистика, 1997. – 576 с.: ил. – (Серия по бухгалтерскому учёту и аудиту).

206. Хомин П. Облік валових витрат і доходів та ПДВ за новими рахунками // Баланс. – 2000. – №17. – С.29-32.

207. Хомин П. Переваги і недоліки нового плану рахунків щодо облікового забезпечення фінансової й податкової звітності // Бухгалтерський облік і аудит. – 2001. – №5. – С. 29-32.

208. Хомин П. Податковий і фінансовий облік: проблеми взаємозв’язку // Вісник Тернопільської академії народного господарства. – 2001. – Випуск 12. – С. 96-99.

209. Чалий І. Бухгалтерський та податковий облік: розлучення краще, ніж поєднання? // Вестник бухгалтера и аудитора Украины. – 2002. – № 15-16. – С. 10-11.

210. Чебанова Н.В. Бухгалтерський фінансовий облік: посібник/ Чебанова Н., Василенко Ю. – К.: Академія, 2002. – 672 с.

211. Чебанова Н., Евсеева О. Бухгалтерский и налоговый учёт: проблемы совмещения, перспективы практического применения // Вестник бухгалтера и аудитора Украины. – 2002. – № 13. – С. 4-9.

212. Чумаченко Н. Бухгалтерский учёт: прошлое, настоящее ... будущее?! // Світ бухгалтерського обліку. – 1997. – №1. – С. 2-6.

213. Ямборко Г. Визначення податкових зобов'язань на основі даних бухгалтерського обліку // Бухгалтерський облік і аудит. – 2000. – №11. – С. 24-32.

214. Ямборко Г. Вплив облікової політики на фінансовий результат і оподатковуваний прибуток підприємства // Бухгалтерський облік і аудит. – 2001. – №6. – С. 23-28.

215. Ямборко Г.А. Особливості визначення доходів, витрат і прибутку до оподаткування // Регіональні перспективи. – 2001. – № 2-3. – С.76-77.

216. Arnold, John Accounting for Management Decisions. – New York: Prentice Hall, 1990. – 412 p.

217. Boockholdt, James L. Accounting information systems. – Chicago: Irwin, 1996. – 896 p.

218. Chasteen Lanny G., Flaherty Richard E., O'Connor Melvin C. Intermediate accounting. – 4. ed. – N.Y. etc. : McGraw-Hill, 1992. – 1244 p. : fig.

219. Delaney Patrick R., Epstein Barry J., Adler James R., Foran Michael F. Interpretation and application of Generally Accepted Accounting Principles 1999: Wiley GAAP 99. – N.Y. etc. : Wiley, 1999. – 1011 p.

220. Edmonds Thomas P., McNair Frances M., Milam Edward E., Olds Philip R. Fundamental financial accounting concepts. – N.Y. etc. : McGraw-Hill, 1996. – XIX, 601 p. : fig.

221. Hermanson, Roger H. Accounting: a business perspective / Roger H. Hermanson, James Don Edwards, Michael W. Maher. – Chicago: Irwin, 1995. –

222. Meigs W.B. Accounting the Basis for Business Decisions. – NY: McGraw-Hill, 1987. – 1073 p.

Додаток А

Таблиця А

Рахунки обліку податкового зобов'язання з податку на прибуток відповідно до запропонованого автором методу

Рахунок		Субрахунок	
Код	**Назва**	**Код**	**Назва**
ВД "Валові доходи"			
ВД1	Доходи від реалізації товарів (робіт, послуг)	ВД11	Доходи від бартерних операцій
ВД2	Доходи від операцій з цінними паперами, валютними цінностями та борговими зобов'язаннями	ВД21 ВД22 ВД23	Дохід від операцій з торгівлі цінними паперами Дохід від операцій з валютними цінностями Дохід від торгівлі борговими зобов'язаннями та вимогами
ВД3	Доходи від операцій з основними фондами, нематеріальними активами та капітальний дохід, пов'язаний з видобутком корисних копалин	ВД31 ВД32 ВД33 ВД34 ВД35	Прибуток від продажу основних засобів групи 1 Дохід від продажу основних фондів груп 2 і 3 Капітальний дохід Компенсовані основні фонди групи 1 Дохід від продажу невиробничих основних фондів
ВД4	Доходи у вигляді безповоротної фінансової допомоги та безоплатно наданих товарів	ВД41 ВД42	Безповоротна фінансова допомога Безоплатно отримані товари
ВД5	Доходи від врегулювання сумнівної або безнадійної заборгованості	ВД51 ВД52	У разі неповернення заборгованості Повернення списаної заборгованості
ВД6	Доходи від здійснення операцій лізингу		
ВД7	Доходи у вигляді пасивного прибутку, які одержані за межами митної території України з урахуванням сплаченого податку		
ВД8	Інші види доходів, що входять до складу об'єкта оподаткування	ВД81 ВД82 ВД83 ВД84	Повернені суми держмита Одержані штрафи, пені, неустойки Суми страхового відшкодування Інші доходи
ВД9	Доходи, які за своїм змістом підлягають виключенню зі складу валових доходів з метою оподаткування		
ВВ "Валові витрати"			
ВВ1	Матеріальні витрати, пов'язані з підготовкою, організацією, веденням виробництва, продажем продукції (товарів, робіт, послуг)	ВВ11 ВВ12	Витрати, пов`язані з придбанням матеріальних активів, виконанням робіт, наданням послуг Приріст (убуток) балансової вартості запасів
ВВ2	Валові витрати на оплату праці, включаючи внески на соціальні заходи	ВВ21 ВВ22	Витрати на оплату праці Відрахування на соціальні заходи
ВВ3	Валові витрати, пов'язані з добровільно перерахованими коштами	ВВ31 ВВ32	Сума коштів або вартість майна, добровільно перерахованих до бюджету, неприбуткових організацій Сума коштів, перерахованих підприємствами всеукраїнських об'єднань осіб, які постраждали внаслідок Чорнобильської катастрофи
ВВ4	Податки, що відносяться до валових витрат	ВВ41 ВВ42 ВВ43	Сума ПДВ, сплачена в складі ціни придбання товарів Сума внесених (нарахованих) загальнодержавних податків, зборів, обов'язкових платежів Сума внесених (нарахованих) місцевих податків, зборів, обов'язкових платежів
ВВ5	Проведення рекламних заходів	ВВ51 ВВ52	Проведення рекламних заходів щодо товарів, що продаються Організація прийомів, урочистостей, презентацій і свят, придбання і розповсюдження подарунків

Продовження таблиці А

Рахунок		Субрахунок	
Код	**Назва**	**Код**	**Назва**
ВВ6	Інші витрати, пов’язані з підготовкою, організацією, веденням виробництва, продажем продукції	ВВ61	Витрати, пов’язані з поліпшенням основних фондів
		ВВ62	Витрати за лізинговими (орендними) операціями
		ВВ64	Витрати на утримання та експлуатацію об’єктів соціальної інфраструктури
		ВВ65	Сума безнадійної заборгованості
		ВВ66	Сума коштів, внесених до страхових резервів небанківськими фінансовими установами
		ВВ67	Витрати, пов’язані з нарахуванням (сплатою) процентів за борговими зобов’язаннями
		ВВ68	Коригування сум витрат
		ВВ69	Інші витрати, пов’язані з підготовкою, організацією, веденням виробництва, продажем продукції
ВВ7	Витрати по операціях з борговими зобов`язаннями та валютними цінностями	ВВ71	Операції з борговими зобов'язаннями та вимогами
		ВВ72	Витрати, пов'язані зі сплатою процентів за борговими зобов'язаннями у зв'язку з веденням господарської діяльності
		ВВ73	Витрати по операціях з валютними цінностями
ВВ8	Витрати по операціях з основними фондами та нематеріальними активами	ВВ81	Витрати, пов’язаних з утриманням основних фондів, що перебувають на консервації
		ВВ82	Залишкова вартість об'єкта основних фондів групи 1, що не підлягає амортизації
		ВВ83	Суми перевищення балансової вартості над виручкою від реалізації основних фондів групи 1 та нематеріальних активів
		ВВ84	Балансова вартість окремого об'єкта основних фондів групи 1, який підлягає вимушеній заміні
		ВВ85	Балансова вартість груп 2 і 3 основних фондів, що не містять матеріальних цінностей на початок звітного періоду
		ВВ86	Витрати, пов’язані з розвідкою, що не призвела до їх відкриття або є недоцільною
		ВВ87	Витрати, пов’язані з придбанням (виготовленням) невиробничих фондів та їх поліпшенням у разі продажу
ВВ9	Витрати по інших операціях		
ВВ0	Витрати, які за своїм змістом підлягають виключенню зі складу валових витрат з метою оподаткування		
АМ	Амортизаційні відрахування	АМ1	Амортизаційні відрахування основних фондів групи 1
		АМ2	Амортизаційні відрахування основних фондів групи 2
		АМ3	Амортизаційні відрахування основних фондів групи 3
ПП “Податковий прибуток”			
ПП1	Прибуток, що підлягає оподаткуванню	ПП11	Прибуток до оподаткування від бартерних операцій
		ПП12	Прибуток, одержаний за рахунок понижуючого коефіцієнта

Додаток Б

Відображення у бухгалтерському обліку доходу від реалізації товарів (робіт послуг) на прикладі СУВФ "Брокінформ"

Зміст операції	Кореспонденція рахунків		Сума, грн.
	Дебет рахунку	Кредит рахунку	
Реалізація продукції на умовах наступної оплати			
Відвантажено в реалізацію товар на умовах наступної оплати	361 "Розрахунки з покупцями і замовниками"	702 "Дохід від реалізації товарів"	1200
Визначення валового доходу (без ПДВ)	ПП1 "Прибуток до оподаткування"	ВД1 "Валові доходи"	1200/1,2= =1000
Відображено суму непрямих податків (ПДВ, акциз), що входять до ціни готової продукції	702 "Дохід від реалізації товарів"	641 "Розрахунки за податками"	200
Надійшла оплата на розрахунковий рахунок від покупця	311 "Поточні рахунки в національній валюті"	361 "Розрахунки з покупцями і замовниками"	1200
Списана в кінці місяця або звітного року різниця між доходом (виручкою) від реалізації і сумою податків, що входять до ціни реалізованої продукції	702 "Дохід від реалізації товарів"	791 "Результат від основної діяльності"	1000
Списана в кінці місяця або звітного року собівартість реалізації на фінансово-результатний рахунок	791 "Результат від основної діяльності"	901 "Собівартість реалізації"	600
Надання транспортних послуг на умовах попередньої оплати			
Надійшла на розрахунковий рахунок передоплата від замовника	311 "Поточні рахунки в національній валюті"	681 "Розрахунки за авансами одержаними"	650
Визначення валового доходу (без ПДВ)	ПП1 "Прибуток до оподаткування"	ВД1 "Валові доходи"	650/1,2= =541,67
Відображено податкове зобов'язання з ПДВ	643 "Податкове зобов'язання"	641 "Розрахунки за податками"	108,33
Надані послуги замовнику	681 "Розрахунки за авансами одержаними"	702 "Дохід від реалізації товарів"	650
Відображено податкове зобов'язання з ПДВ	702 "Дохід від реалізації товарів"	643 "Податкове зобов'язання"	108,33
Списана собівартість на фінансові результати підприємства	791 "Результат від основної діяльності"	901 "Собівартість реалізації"	457,34
Списана в кінці місяця або звітного року різниця між доходом (виручкою) від реалізації і сумою податків, що входять до ціни реалізованої продукції	702 "Дохід від реалізації товарів"	791 "Результат від основної діяльності"	541,67

Додаток В

Відображення в обліку бартерних операцій та формування податкового зобов'язання на прикладі СУВФ "Брокінформ"

Зміст операції	Кореспонденція рахунків		Сума, грн.
	Дебет	Кредит	
Відображення бартерних операцій: І подія – відвантаження товару			
Відвантажено товар за бартерною операцією	361 "Розрахунки з покупцями і замовниками"	701 "Дохід від реалізації"	6000
Відображено валовий дохід	ПП11 "Прибуток до оподаткування від бартерних операцій"	ВД11"Валовий дохід від бартерних операцій"	5000
Відображено суму ПДВ, що входить до ціни товару	702 "Дохід від реалізації товарів"	641 "Розрахунки за податками"	1000
Списано товар за його балансовою вартістю	901 "Собівартість реалізації"	281 "Товари на складі" 20 "Виробничі запаси"	4500
Оприбутковано товар за бартерною угодою	281 "Товари на складі" 20 "Виробничі запаси"	631 "Розрахунки з вітчизняними постачальниками"	5000
Відображено валові витрати	ВВ11 " Витрати, пов`язані з придбанням матеріальних активів"	ПП1 "Прибуток до оподаткування"	5000
Відображено податковий кредит з ПДВ	641 "Розрахунки за податками"	631 "Розрахунки з вітчизняними постачальниками"	1000
Списана в кінці місяця або звітного року різниця між доходом від реалізації і сумою податків, що входять до ціни реалізованих товарів	702 "Дохід від реалізації товарів"	791 "Результат від основної діяльності"	5000
Списана в кінці місяця або звітного року собівартість реалізації на фінансово-результатний рахунок	791 "Результат від основної діяльності"	901 "Собівартість реалізації"	4500
Відображено зарахування за бартерною операцією	631 "Розрахунки з вітчизняними постачальниками"	361 "Розрахунки з покупцями і замовниками"	6000
Відображення бартерних операцій : І подія – оприбуткування товару			
Надійшли товари за бартерним контрактом	281 "Товари на складі"	681 "Розрахунки за авансами одержаними"	150
Сума ПДВ щодо отриманих товарів	644 "Податковий кредит"	681 "Розрахунки за авансами одержаними"	30
Відображено валовий дохід	ПП11 "Прибуток до оподаткування від бартерних операцій"	ВД11"Валовий дохід від бартерних операцій"	150
Відображено зобов'язання з ПДВ щодо товару, котрий буде відвантажено	643 "Податкове зобов'язання"	641 "Розрахунки за податками"	30
Відвантажений товар за бартерною угодою	361 "Розрахунки з покупцями і замовниками"	702 "Дохід від реалізації товарів"	180
Відображено валові витрати	ВВ11 " Витрати, пов`язані з придбанням матеріальних активів"	ПП1 "Прибуток до оподаткування"	150
Відображено податковий кредит щодо отриманих товарів	641 "Розрахунки за податками"	644 "Податковий кредит"	30
Відображено суму ПДВ, що входить до ціни готової продукції	702 "Дохід від реалізації товарів"	641 "Розрахунки за податками"	30
Списана в кінці місяця або звітного року різниця між доходом (виручкою) від реалізації і сумою податків, що входять до ціни реалізованої продукції	702 "Дохід від реалізації товарів"	791 "Результат від основної діяльності"	150
Списана в кінці місяця або звітного року собівартість реалізації на фінансово-результатний рахунок	791 "Результат від основної діяльності"	901 "Собівартість реалізації"	100
Відображено зарахування за бартерною операцією	681 "Розрахунки за авансами одержаними"	361 "Розрахунки з покупцями і замовниками"	180

Додаток Д

Відображення валових доходів і валових витрат щодо операцій з основними фондами

Зміст операції	Бухгалтерські записи	
	Дебет рахунку	**Кредит рахунку**
Відображено дохід від реалізації основних фондів	311 “Поточні рахунки в національній валюті”	742 “”Дохід від реалізації необоротних активів”
Відображено валові доходи	ПП1 “Прибуток до оподаткування”	ВД31 “Прибуток від продажу основних засобів групи 1” ВД32 “Дохід від продажу основних фондів груп 2 і 3” ВД35 “Дохід від продажу невиробничих фондів”
Відображено суму ПДВ	742 “Дохід від реалізації необоротних активів”	641 “Розрахунки за податками/ ПДВ”
Списано реалізовані основні засоби	972 “Собівартість реалізованих необоротних активів “	10 “Основні засоби”
Відображення доходів від переоцінки основних засобів	10 “Основні засоби”	423 “Дооцінка активів”
	423 “Дооцінка активів”	131 “Знос основних засобів”
Відображено валові доходи	ПП1 “Прибуток до оподаткування”	ВД33 “Капітальний дохід”
Списано вартість окремого об`єкта основних фондів групи 1, який підлягає вимушеній заміні через незалежні від платника податку обставини	131 “Знос основних засобів”	10 “Основні засоби”
Залишкова вартість списаних основних фондів	976 “Списання необоротних активів”	10 “Основні засоби”
Відображено валові витрати	ВВ3 “Витрати по операціях з основними фондами та нематеріальними активами”	ПП1 “Прибуток до оподаткування”
Одержана від винних осіб компенсація за основні фонди групи 1 у зв`язку з їх вимушеною заміною	375 “Розрахунки за відшкодуванням завданих збитків”	746 “Інші доходи від звичайної діяльності” 75 “Відшкодування збитків від надзвичайних подій”
Відображено валові доходи	ПП1 “Прибуток до оподаткування”	ВД34 “Компенсовані основні фонди групи 1”

Додаток Е

Кореспонденція рахунків щодо відображення в обліку доходів у вигляді безповоротної фінансової допомоги та безоплатно наданих товарів

Зміст операції	Бухгалтерські записи	
	Дебет рахунку	Кредит рахунку
Доходи у вигляді безповоротної фінансової допомоги та безоплатно наданих товарів		
Відвантажено товари без оплати (первісна вартість з ПДВ)	977 "Інші витрати операційної діяльності"	281 "Товари на складі"
Відображено валовий дохід	ПП1 "Прибуток до оподаткування"	ВД41 "Безповоротна фінансова допомога"
Відшкодована кредитору сума безнадійної заборгованості, що була списана	311 "Поточні рахунки в національній валюті"	716 "Відшкодування раніше списаних активів"
Відображено валовий дохід	ПП1 "Прибуток до оподаткування"	ВД41 "Безповоротна фінансова допомога"
Сума заборгованості платника податку перед іншою юридичною чи фізичною особою, що залишилася нестягнутою після закінчення строку позовної давності	63 "Розрахунки з постачальниками і підрядниками" 37 "Розрахунки з різними дебіторами"	717 "Дохід від списання кредиторської заборгованості"
Відображено валовий дохід	ПП1 "Прибуток до оподаткування"	ВД41 "Безповоротна фінансова допомога"
Кредит або депозит, наданий платнику податку без встановлення строків повернення його основної суми	311 "Поточні рахунки в національній валюті"	50 "Довгострокові позики" 60 "Короткострокові позики"
Відображено валовий дохід	ПП1 "Прибуток до оподаткування"	ВД41 "Безповоротна фінансова допомога"
Списано кредиторську заборгованість після закінчення строку позовної давності	Рахунки 63, 68	717 "Дохід від списання кредиторської заборгованості"
Відображено валовий дохід	ПП1 "Прибуток до оподаткування"	ВД41 "Безповоротна фінансова допомога"
Товари, надані платнику податку без грошової або іншої компенсації вартості (податковий кредит з ПДВ не відображається)	281 "Товари на складі"	745 "Дохід від безоплатно отриманих активів"
Відображено валовий дохід	ПП1 "Прибуток до оподаткування"	ВД42 "Безоплатно отримані товари"
Вартість матеріальних цінностей, переданих згідно з договорами схову та використаних платником податку у власному виробничому чи господарчому обороті	023 "Матеріальні цінності на відповідальному зберіганні"	–
Відображено валовий дохід	ПП1 "Прибуток до оподаткування"	ВД42 "Безоплатно отримані товари"

Додаток Ж

Бухгалтерські записи щодо відображення в обліку операцій із виробничими запасами з використанням рахунків класу 8 і 9 на прикладі ТОВ "Саяни"

Найменування операції	Кореспонденція рахунків		Сума, грн.
	Дебет рахунка	Кредит рахунка	
Придбання ТМЦ за передоплату			
Перераховано кошти (передоплату) постачальникові ТМЦ	371 "Розрахунки за виданими авансами"	311 "Поточні рахунки в національній валюті"	2400
	ВВ11 "Витрати, пов'язані з придбанням матеріальних активів"	ПП1 "Прибуток до оподаткування"	2000
Відображено суму податкового кредиту з ПДВ	641 "Розрахунки за податками"	644 "Податковий кредит"	400
Транспортування запасів, вартість котрого віднесено до первинної вартості ТМЦ	281 Товари на складі"	631 "Розрахунки з вітчизняними постачальниками"	300
	ВВ11 "Витрати, пов'язані з придбанням матеріальних активів"	ПП1 "Прибуток до оподаткування"	300
Відображено суму податкового кредиту з ПДВ	641 "Розрахунки за податками"	631 "Розрахунки з вітчизняними постачальниками"	60
Оприбутковано від постачальника товари на склад	281 "Товари на складі"	631 "Розрахунки з вітчизняними постачальниками"	2000
Списано суму податкових розрахунків з ПДВ	644 "Податковий кредит"	631 "Розрахунки з вітчизняними постачальниками"	400
Зараховано заборгованість щодо авансу	631 "Розрахунки з вітчизняними постачальниками"	371 "Розрахунки за виданими авансами"	2400
Повернені постачальнику неякісні матеріали та пред'явлено претензію з вимогою їх заміни	374 "Розрахунки за претензіями"	281 "Товари на складі"	500
	ПП1 "Прибуток до оподаткування"	ВВ11 "Витрати, пов'язані з придбанням матеріальних активів"	500
Відображено суму корегування валових витрат на суму убутку товарів за податковий період	ВВ12 "Приріст (убуток) балансової вартості запасів"	ПП1 "Прибуток до оподаткування"	170,1

Додаток З

Відображення в обліку розрахунків з оплати праці та формування відповідних валових витрат на прикладі ТОВ "Асторія"

Найменування операції	Кореспонденція рахунків		Сума, грн.
	Дебет рахунка	Кредит рахунка	
Операції по кредиту рахунку 661			
Нарахована заробітна плата та інші виплати працівникам:			
- заробітна плата працівникам адміністративного персоналу	811 " Виплати за окладами і тарифами "	661 "Розрахунки по заробітній платі"	1005
	92 "Адміністративні витрати"	811 " Виплати за окладами і тарифами "	
	ВВ21 "Витрати на оплату праці"	ПП1 "Прибуток до оподаткування"	1005
- премії та заохочення працівникам адміністративного персоналу	812 " Премії і заохочення"	661 "Розрахунки по заробітній платі"	210
	92 "Адміністративні витрати"	812 " Премії і заохочення"	
	ВВ21 "Витрати на оплату праці"	ПП1 "Прибуток до оподаткування"	210
Нарахована заробітна плата працівникам, що організовують збут	811 " Виплати за окладами і тарифами "	661 "Розрахунки по заробітній платі"	540,90
	93 "Витрати на збут"	811 " Виплати за окладами і тарифами "	
	ВВ21 "Витрати на оплату праці"	ПП1 "Прибуток до оподаткування"	
Нарахована працівникам допомога по тимчасовій непрацездатності	652 "Розрахунки за соціальним страхуванням"	661 "Розрахунки по заробітній платі"	260,5

Додаток К

Таблиця К.1

Методи нарахування амортизації основних засобів згідно з П(С)БО 7 "Основні засоби"

Назва методу	Суть методу	Формула нарахування	Особливості
Податковий	Залежно від групи віднесення об'єкта застосовується регламентована квартальна норма амортизації до балансової вартості групи (для груп 2, 3) або об'єкта	**А= Б(а) х n** Б(а) = Б(а-1) + +П(а-1) – В(а-1) – – А(а-1)	Недоліки: є фактично залишковою вартістю; рух основних фондів не завжди супроводжується зміною балансової вартості групи; не враховується моральний знос основних фондів
Прямолінійний	Вартість об'єкта основних фондів списується рівними частками протягом періоду експлуатації цього об'єкта	**n = 1/T_e,** **А=S х n**	Переваги: рівномірність, пропорційність нарахування амортизації та віднесення її на собівартість, простота й точність розрахунків. Недолік: не враховує морального зносу і різну виробничу потужність основних фондів у різні роки їх експлуатації
Метод зменшення залишкової вартості	Річна сума амортизації об'єкта основних засобів розраховується виходячи із залишкової вартості такого об'єкта на початок звітного року, помноженої на річну норму амортизації	$n = 1 - \sqrt[T_p]{\frac{L}{S}}$, **А = $В_з$ х n**	Передбачає наявність ліквідаційної вартості об'єкта основних засобів, що амортизується, інакше він буде повністю замортизований протягом одного року
Метод прискореного зменшення залишкової вартості	Подвоєну ставку амортизації, розраховану методом прямолінійного списання, використовують як норму амортизації. Для визначення річної суми відрахувань норму амортизації слід помножити на залишкову вартість об'єкта на початок звітного року або первісну вартість на дату початку нарахування амортизації для щойно введених ОЗ	**n = 1/T_e,** **А=2 х n х Вз**	Не передбачає обов'язкової наявності ліквідаційної вартості об'єкта. При цьому дотримується правило, при якому сума амортизації останнього року розраховується таким чином, щоб залишкова вартість об'єкта в кінці періоду його експлуатації була не меншою, ніж його ліквідаційна вартість
Метод кількості (цифр) років (кумулятивний метод)	Річна сума амортизації визначається як добуток вартості, що амортизується, і кумулятивного коефіцієнта, який виступає в ролі річної норми амортизації і розраховується щорічно. Він визначається діленням числа років, що залишаються до кінця очікуваного терміну служби об'єкта ОЗ, на суму чисел років його корисного використання	**$К_к$ = $t_{зал}$: $t_{сум}$,** **$Т_{сум}$ = (t +1) t /2,** **А = $К_к$ х (S - L)**	–
Виробничий метод	Місячна сума амортизації визначається як добуток фактичного місячного обсягу продукції і виробничої ставки амортизації, котра розраховується як співвідношення вартості, що амортизується, на загальний обсяг продукції, який підприємство очікує виробити (виконати) з використанням об'єкта основних засобів	**n = (S - L)/ О**	Якщо об'єкт амортизації у будь-якому місяці не використовувався, амортизація не нараховується. Має істотний недолік: у ряді випадків важко визначити виробіток окремих об'єктів основних засобів

Умовні позначення, використані у формулах: **n** - річна норма амортизації; **T_e** – нормативний строк корисної експлуатації об'єкта;
А – сума амортизаційних відрахувань; **Вз** – залишкова вартість об'єкта основних засобів, грн.; **$T_р$** – термін корисного використання об'єкта основних засобів, років;
L – ліквідаційна вартість об'єкта основних засобів, що визначається підприємством самостійно; **S** - первинна вартість об'єкта основних засобів;
$К_к$ - кумулятивний коефіцієнт, **t** - конкретний рік амортизації, **$t_{зал}$** - кількість років, які залишаються до кінця терміну корисного використання об'єкта амортизації;
$t_{сум}$ - сума кількості років корисного використання об'єкта амортизації; **О** - розрахунковий обсяг діяльності

Таблиця К.2

Порівняння методів і норм амортизації основних засобів та основних фондів з використанням правил податкового законодавства

Елементи розрахунку амортизації	Бухгалтерський облік	Податкові розрахунки
Загальні положення розрахунку амортизації		
Мета нарахування амортизації	Систематичний розподіл вартості ОЗ, що амортизуються, протягом періоду їх корисного використання	Віднесення витрат на придбання, виготовлення або поліпшення ОФ, на зменшення скоригованого прибутку
Включення суми амортизації до витрат (валових витрат)	Є елементом витрат діяльності підприємства	Застосовується для розрахунку величини оподатковуваного прибутку, не входить до складу валових витрат
Термін корисного використання	Період часу, протягом якого ОЗ використовуються підприємством. Підприємство встановлює термін використання при поставленні об'єкта на облік	Показник для розрахунку податку на прибуток не використовується
Визначення об'єкта нарахування амортизації	Основні засоби – матеріальні активи, які підприємство утримує з метою використання, очікуваний термін використання більше року. Використовується величина операційного циклу, тобто періоду часу від придбання запасів до отримання коштів від реалізації виготовленої з них продукції	Основні фонди - матеріальні цінності, які використовуються в господарській діяльності платника податку протягом більше 365 днів
Методи нарахування амортизації	На вибір підприємства надано п’ять методів амортизації, два з них є прискореними	1) метод зменшеного залишку – підпункт 8.3.2 і 2) метод прискореної амортизації для ОФ групи 3 - підпункт 8.6.2 і підпункт 8.3.3 Закону про прибуток
Норми нарахування амортизації	Норми нарахування амортизації встановлюються залежно від строку корисного використання основних засобів	Платником податків застосовуються норми у відсотках до балансової вартості кожної з груп основних фондів, з розрахунку на календарний квартал: група 1 - 1,25%, група 2 - 6,25%, група 3 - 3,75%. Застосування цих норм обов'язкове для платника податку
Об'єкти нарахування амортизації		
База нарахування амортизації, групування об'єкта амортизації для цілей обліку	База нарахування визначається за кожним інвентарним об'єктом ОЗ, передбачається наявність аналітичного обліку за кожним об'єктом, для цілей бухгалтерського обліку основні засоби класифікуються за такими групами: 9 груп основних засобів і 7 груп необоротних матеріальних активів	Базою нарахування є балансова вартість груп основних фондів; відбувається поділ ОФ на 3 групи для розрахунку величини податку на прибуток: за ОФ групи 1 облік ведеться за кожним об'єктом і загалом за групою, за ОФ груп 2 і 3 - за сукупною балансовою вартістю групи, пооб'єктний облік ОФ цих двох груп не передбачений
Вартість, яка підлягає амортизації	Підприємством використовується величина вартості, що амортизується, тобто первісна (переоцінена), за вирахуванням ліквідаційної вартості активів	Витрати платника податків на придбання, виготовлення або поліпшення основних фондів

Продовження додатку К.2

Елементи розрахунку амортизації	Бухгалтерський облік	Податкові розрахунки
Наявність невиробничих фондів	Входять до складу ОЗ підприємства, відображаються на рахунку 109 "Інші основні засоби"	Витрати платника податків на придбання, ремонт, реконструкцію, модернізацію та інші поліпшення не підлягають амортизації
Витрати на ремонт об'єкта нарахування амортизації	Поділ витрат підприємства на 2 групи: 1) витрати, які поліпшують стан ОЗ і відносяться на підвищення їх вартості; 2) витрати, які пов’язані з підтримкою об'єкта в робочому стані, відносяться на витрати	Поділ витрат платника податку на 2 групи: 1) сума витрат на ремонт у межах 5% сукупної балансової вартості на початок року відноситься на валові витрати; 2) сума витрат понад 5% відноситься на збільшення вартості основних засобів груп 2 і 3
Вибуття основних фондів груп 2 і 3	Причини вибуття з підприємства - продаж, безоплатна передача або невідповідність визнання активом - при вибутті зменшується база нарахування амортизації	При виведенні з експлуатації окремих фондів у платника податків у зв'язку з їх ліквідацією, капітальним ремонтом, реконструкцією, модернізацією і консервацією за рішенням власника балансова вартість груп не змінюється
Безоплатне отримання основних засобів	Обов'язкове визнання активом підприємства й оцінка первісної вартості об'єкта	Якщо не вказана вартість отриманих засобів, це не дає підстав платнику податків включати їх вартість до складу ОФ
Переоцінка (дооцінка і зниження ціни) об'єкта основних засобів	Проводиться підприємством обов'язково за правилами бухгалтерського обліку, умова переоцінки - залишкова вартість об'єкта більш, ніж на 10%, відрізняється від його первісної вартості на дату балансу, переоцінка проводиться самостійно, використовується індекс переоцінки	Платники податків мають право провести індексацію при перевищенні показника коефіцієнта індексації більше за 1, розраховується капітальний дохід
Терміни початку і закінчення нарахування амортизації		
Початок нарахування амортизації	Починається з місяця, наступного за місяцем, у якому об'єкт став придатним для експлуатації	Починається з початку наступного кварталу після поставлення об'єкта на облік
Терміни нарахування амортизації	Протягом терміну корисного використання об'єкта ОЗ	За окремим об'єктом фондів групи 1 амортизація проводиться до досягнення балансовою вартістю об'єкта 100 неоподатковуваних мінімумів доходів громадян; амортизація фондів груп 2 і 3 проводиться до досягнення балансовою вартістю групи нульового значення
Періодичність здійснення амортизаційних відрахувань	Щомісяця, місячна сума для цього методу не визначена	Щокварталу за груповими нормами
Період, на який припиняється нарахування амортизації	Період реконструкції, модернізації, добудови (дообладнання), консервації основних засобів підприємства	При виведенні з експлуатації об'єкта групи 1 у зв'язку з капітальним ремонтом, реконструкцією і консервацією вартість об'єкта прирівнюється до нуля
Закінчення нарахування амортизації	Закінчується з місяця, наступного за місяцем вибуття об'єкта основних засобів	Закінчується у кварталі, в якому об'єкт знімається з обліку

Таблиця К.3

Кореспонденція рахунків щодо відображення в обліку нарахування амортизації з використанням рахунків класу 8 і 9 на прикладі ТОВ "Саяни"

Найменування операції	Кореспонденція рахунків		Сума, грн.
	Дебет рахунка	Кредит рахунка	
Нарахована амортизація вантажних автомобілів, які використовуються при збуті товарів	831 "Амортизація основних засобів"	131 "Знос основних засобів"	2506,3
	93 "Витрати на збут"	831 "Амортизація основних засобів"	
Нарахована амортизація основних фондів групи 2	ПП11 " Прибуток до оподаткування"	АМ2 "Амортизаційні відрахування групи 2"	3630,5
Нарахована амортизація основних фондів групи 1	ПП11 " Прибуток до оподаткування"	АМ1 "Амортизаційні відрахування групи 1"	3743
Здійснено ремонт вантажного автомобіля сторонньою організацією	92 "Адміністративні витрати"	631 "Розрахунки з вітчизняними постачальниками"	700
У т.ч. ПДВ	641 "Розрахунки за податками"	631 "Розрахунки з вітчизняними постачальниками"	140
Відображено валові витрати в межах 5%	ВВ15 "Витрати, пов'язані з поліпшенням основних фондів"	ПП11 " Прибуток до оподаткування"	630
Відображено затрати з реконструкції, що поліпшують стан основних засобів	15 "Капітальні інвестиції"	631 "Розрахунки з вітчизняними постачальниками"	950
У т.ч. ПДВ	641 "Розрахунки за податками"	631 "Розрахунки з вітчизняними постачальниками"	190
Зарахування затрат на збільшення первісної вартості основних засобів	10 "Основні засоби"	15 "Капітальні інвестиції"	950
Відображено валові витрати в межах 5%	ВВ15 "Витрати, пов'язані з поліпшенням основних фондів"	ПП11 " Прибуток до оподаткування"	950
Нараховано витрати, пов'язані з утриманням основних фондів на консервації	91 "Загальновиробничі витрати", 92 "Адміністративні витрати"	66 "Розрахунки з оплати праці", 65 "Розрахунки за страхування", 20 "Виробничі запаси", 22 "МШП"	500
	ВВ31 "Витрати, пов'язаних з утриманням основних фондів, що перебувають на консервації"	ПП11 " Прибуток до оподаткування"	
Списано на недоамортизовану вартість:			
об'єкта основних фондів групи 1, що досягнув 100 нмдг	23 "Виробництво", 91 "Загальновиробничі витрати", 92 "Адміністративні витрати"	131 "Знос основних засобів"	1500
	ВВ32 "Залишкова вартість об'єкта основних фондів групи 1, що не підлягає амортизації"	ПП11 " Прибуток до оподаткування"	1500
Балансову вартість груп 2 і 3 основних фондів, що не містять матеріальних цінностей на початок звітного періоду	ВВ35 "Балансова вартість груп 2 і 3 основних фондів, що не містять матеріальних цінностей на початок звітного періоду"	ПП11 " Прибуток до оподаткування"	99
Балансову вартість окремого об'єкта основних фондів групи 1, який підлягає вимушеній заміні	947 "Нестачі втрати і псування цінностей"	742 "Дохід від реалізації необоротних активів"	250
	ВВ34 "Балансова вартість окремого об'єкта основних фондів групи 1, який підлягає вимушеній заміні"	ПП11 " Прибуток до оподаткування"	250

Продовження таблиці К.3

Найменування операції	Кореспонденція рахунків		Сума, грн.
	Дебет рахунка	Кредит рахунка	
ПРОДАЖ ОСНОВНИХ ФОНДІВ			
Продаж виробничих основних фондів групи 1:			
Списано залишкову вартість об'єкта групи 1	972 "Собівартість реалізованих необоротних активів"	10 "Основні засоби"	2300
Списано знос об'єкта	131 "Знос основних засобів"	10 "Основні засоби"	1200
Відображено продаж об'єкта	377 "Розрахунки з іншими дебіторами"	742 "Дохід від реалізації необоротних активів"	3600
Нараховано зобов'язання з ПДВ	742 "Дохід від реалізації необоротних активів"	641 "Розрахунки за податками"	600
Зараховано виручку	311 "Поточні рахунки в національній валюті"	377 "Розрахунки з іншими дебіторами"	3600
Списано збитки від продажу об'єкта групи 1	ВВ33 "Суми перевищення балансової вартості над виручкою від реалізації основних фондів групи 1 та нематеріальних активів"	ПП11 " Прибуток до оподаткування"	200
або списано прибуток від продажу основних фондів групи 1	ПП11 " Прибуток до оподаткування"	ВД31 "Прибуток від продажу основних фондів групи 1"	–
Продаж невиробничих основних фондів:			
Списано первинну вартість об'єкта	972 "Собівартість реалізованих необоротних активів"	10 "Основні засоби"	7000
Відображено продаж об'єкта	377 "Розрахунки з іншими дебіторами"	742 "Дохід від реалізації необоротних активів"	8000
Відображено валовий дохід	ПП11 "Прибуток до оподаткування"	ВД35 "Дохід від продажу невиробничих основних фондів "	8000
Нараховано зобов'язання з ПДВ	742 "Дохід від реалізації необоротних активів"	641 "Розрахунки за податками"	1333,3
Зараховано виручку	311 "Поточні рахунки в національній валюті"	377 "Розрахунки з іншими дебіторами"	9333,3
Відображено валові витрати	ВВ37 "Витрати, пов'язані з придбанням (виготовленням) невиробничих фондів та їх поліпшенням у разі продажу"	ПП11 "Прибуток до оподаткування"	7000

Додаток Л

Кореспонденція рахунків щодо відображення в обліку інших витрат за допомогою рахунків класу 8 і 9 на прикладі ТОВ "Ровекс"

Найменування операції	Кореспонденція рахунків		Сума, грн.
	Дебет рахунка	Кредит рахунка	
Надано новорічні подарунки неприбутковій організації	84 "Інші операційні витрати"	281 "Товари на складі"	1100
	977 "Інші витрати операційної діяльності"	84 "Інші операційні витрати"	
	ВВ31 " Сума коштів або вартість майна, добровільно перерахованих до бюджету, неприбуткових організацій"	ПП11 " Прибуток до оподаткування"	
Нараховано і включено до витрат підприємства суми:	–	–	–
✔ комунального податку	84 "Інші операційні витрати"	641 "Розрахунки за податками"	49,30
✔ податку з власників транспортних засобів			2644,18
✔ плата за землю			1 638,78
✔ збір за забруднення навколишнього середовища			74,49
Віднесено до витрат звітного періоду суму податків нарахованих і включених до інших операційних витрат	92 "Адміністративні витрати"	84 "Інші операційні витрати"	4568,25
Відображено валові витрати	ВВ42 "Сума внесених загальнодержавних податків, зборів, обов'язкових платежів"	ПП11 " Прибуток до оподаткування"	4368,45
	ВВ43 "Сума внесених місцевих податків, зборів, обов'язкових платежів"		199,80
Здійснено рекламу товарів на радіо	84 "Інші операційні витрати"	377 "Розрахунки з іншими дебіторами"	550
	93 "Витрати на збут"	84 "Інші операційні витрати"	550
	ВВ51 "Проведення рекламних заходів щодо товарів, що продаються"	ПП11 " Прибуток до оподаткування"	550
Проведено дегустацію соків у мережі магазинів	84 "Інші операційні витрати"	281 "Товари"	115
	93 "Витрати на збут"	84 "Інші операційні витрати"	
Відображено валові витрати в межах 2% прибутку попереднього звітного періоду	ВВ52 "Організація прийомів, урочистостей, презентацій і свят, придбання і розповсюдження подарунків"	ПП11 " Прибуток до оподаткування"	115
Безнадійна заборгованість			
Заборгованість покупця визнано сумнівною і щодо неї створено резерв	944 "Сумнівні і безнадійні борги"	38 "Резерв сумнівних боргів"	7500
Списано суму боргу після закінчення терміну позовної давності	38 "Резерв сумнівних боргів"	361 "Розрахунки з вітчизняними покупцями"	7500
Зменшення суми податкових зобов'язань з ПДВ (сторно)	643 "Податкові зобов'язання"	641 "Розрахунки за податками" /ПДВ	1500
Віднесено суму безнадійної заборгованості на валові витрати	ВВ65 "Сума безнадійної заборгованості"	ПП11 " Прибуток до оподаткування"	7500
Відображення безнадійної заборгованості на забалансовому рахунку	071 "Списана дебіторська заборгованість"	-	7500

Додаток М

Відображення в обліку операцій борговими зобов'язаннями і валютними цінностями за допомогою рахунків класу 8 і 9 на прикладі

Найменування операції	Кореспонденція рахунків		Сума, грн.
	Дебет рахунка	Кредит рахунка	
Операції з валютними цінностями			
Відображено доходи від реалізації валюти	361 "Розрахунки з вітчизняними покупцями"	711 "Доходи від реалізації іноземної валюти"	2000
Відображено валові доходи	ПП11 " Прибуток до оподаткування"	ВД22 "Доходи від операцій з валютними цінностями"	2000
Списано вартість проданої валюти	942 "Вартість реалізованої іноземної валюти"	334 "Грошові засоби в дорозі в іноземній валюті"	1850
Відображено валові витрати	ВВ73 "Витрати по операціях з валютними цінностями"	ПП11 "Прибуток до оподаткування"	1850
Відображено нарахування і списання банком комісійних витрат і оплати послуг з продажу валюти	942 "Вартість реалізованої іноземної валюти"	631 "Розрахунки з вітчизняними постачальниками"	50
	631 "Розрахунки з вітчизняними постачальниками"	311 "Поточні рахунки в національній валюті"	
Відображено валові витрати	ВВ73 "Витрати по операціях з валютними цінностями"	ПП11 "Прибуток до оподаткування"	50
Визначено курсові різниці на дату балансу	945 "Втрати від операційної курсової різниці"	311 "Поточні рахунки в іноземній валюті"	120
Відображено валові витрати	ВВ73 "Витрати по операціях з валютними цінностями"	ПП11 "Прибуток до оподаткування"	120
Операції з борговими зобов'язаннями			
Придбання облігацій, ощадних сертифікатів та інших цінних паперів	351	311 "Поточні рахунки в національній валюті"	560
Відображено валові витрати	ВВ71 " Операції з борговими зобов'язаннями та вимогами"	ПП11 "Прибуток до оподаткування"	560

Додаток Н

Таблиця Н.1

Відображення в бухгалтерському обліку витрат з податку на прибуток щодо ТОВ "Ровекс"

Зміст операції	Кореспонденція рахунків		Сума, грн.
	Дебет рахунку	Кредит рахунку	
Відображено відстрочене податкове зобов'язання	981 "Податок на прибуток від звичайної діяльності"	54 "Відстрочене податкове зобов'язання"	2350*30%= =705
Відображено поточний податок на прибуток	981 "Податок на прибуток від звичайної діяльності"	641 "Розрахунки за податками"	4500
Відображено витрати з податку на прибуток за звітний рік у бухгалтерському обліку	79 "Фінансові результати"	981 "Податок на прибуток від звичайної діяльності"	4500+705= =5205

Таблиця Н.2

Відображення в бухгалтерському обліку витрат з податку на прибуток на прикладі ТОВ "Асторія"

Зміст операції	Кореспонденція рахунків		Сума, грн.
	Дебет рахунку	Кредит рахунку	
Початкове сальдо відстрочених податкових зобов'язань	-	54 "Відстрочене податкове зобов'язання"	300
Відображено в обліку відстрочений податковий актив	17 "Відстрочені податкові активи"	641 "Розрахунки за податками"	600-450= =150
Відображено зобов'язання перед бюджетом щодо витрат з податку на прибуток	981 "Податок на прибуток від звичайної діяльності"	641 "Розрахунки за податками"	7980
Відображено витрати з податку на прибуток у бухгалтерському обліку	791 "Результат основної діяльності"	981 "Податок на прибуток від звичайної діяльності"	7980
Згортання відстрочених податкових активів і зобов'язань	54 "Відстрочене податкове зобов'язання"	17 "Відстрочені податкові активи"	300-150= =150
Кінцеве сальдо відстрочених податкових зобов'язань	-	54 "Відстрочене податкове зобов'язання"	150
Поточне зобов'язання перед бюджетом	-	641 "Розрахунки за податками"	7980+150= =8130

Додаток П

Таблиця П.1

Бухгалтерські записи щодо відображення в обліку податкового зобов'язання з ПДВ

Дата	Зміст операції	Кореспонденція рахунків		Сума, грн.
		Дебет рахунку	Кредит рахунку	
Реалізація товару за умов передоплати				
29.09	Отримано аванс від покупців	311 "Поточні рахунки в національній валюті"	681 "Розрахунки за авансами одержаними"	1200
29.09	Нараховано податкове зобов'язання з ПДВ	643 "Податкові зобов'язання"	641 "Розрахунки за податками"	200
01.10	Відвантажено в реалізацію готову продукцію	361 "Розрахунки з вітчизняними покупцями"	70 "Дохід від реалізації"	1200
01.10	Відображено суму непрямих податків (ПДВ, акциз), що входять до ціни готової продукції	70 "Дохід від реалізації"	643 "Податкові зобов'язання"	200
01.10	Списана купівельна вартість товарів	90 "Собівартість реалізації"	28 "Товари" 26 "Готова продукція"	850
01.10	Здійснено розрахунок з покупцями за отримані аванси	681 "Розрахунки за авансами одержаними"	361 "Розрахунки з вітчизняними покупцями"	1200
Реалізація товару на умовах наступної оплати				
30.11	Відвантажено в реалізацію готову продукцію	361 "Розрахунки з вітчизняними покупцями"	70 "Дохід від реалізації"	1800
30.11	Нараховано податкове зобов'язання з ПДВ	70 "Дохід від реалізації"	641 "Розрахунки за податками"	300
30.11	Списана купівельна вартість товарів, готової продукції	90 "Собівартість реалізації"	28 "Товари" 26 "Готова продукція"	960
30.11	Надійшли кошти в оплату від покупців	311 "Поточні рахунки в національній валюті"	361 "Розрахунки з вітчизняними покупцями"	1800

Таблиця П.2

Бухгалтерські записи щодо відображення в обліку податкового кредиту з ПДВ

Дата	Зміст операції	Кореспонденція рахунків		Сума, грн.
		Дебет рахунку	Кредит рахунку	
Придбання здійснюється на умовах наступної оплати				
01.12	Отримано товари від постачальника	281 "Товари на складі"	631 "Розрахунки з вітчизняними постачальниками"	800
01.12	Відображено суму податкового кредиту	641 "Розрахунки за податками"	631 "Розрахунки з вітчизняними постачальниками"	160
03.12	Перераховано постачальникам кошти за придбані товари	631 "Розрахунки з вітчизняними постачальниками"	311 "Поточні рахунки в національній валюті"	960
Придбання здійснюється на умовах попередньої оплати				
10.12	Перераховано аванс постачальникам	371 "Розрахунки за авансами виданими"	311 "Поточні рахунки в національній валюті"	3600
10.12	Відображено податковий кредит	641 "Розрахунки за податками"	644 "Податковий кредит"	600
15.12	Отримано товари від постачальників	281 "Товари на складі"	631 "Розрахунки з вітчизняними постачальниками"	3000
15.12	Списано податковий кредит	644 "Податковий кредит"	631 "Розрахунки з вітчизняними постачальниками"	6000
15.12	Погашено заборгованість постачальників	631 "Розрахунки з вітчизняними постачальниками"	371 "Розрахунки за авансами виданими"	3600

Додаток Р

Математичні перетворення щодо економіко-математичної моделі мінімізації прибутку до оподаткування

$$\Delta_{\text{п}} \to \max,$$

$$D \equiv \Delta_m = \Delta_1 \alpha_1 + \Delta_2 \alpha_2 + \alpha_3(0{,}05\Delta_{31} + 0{,}02\Delta_{32} + 0{,}1\Delta_{33} + \ell),$$

$$D = D(\alpha_1, \alpha_2, \alpha_3),$$

$$\begin{cases} \dfrac{\partial D}{\partial \alpha_1} = 0 \\ \dfrac{\partial D}{\partial \alpha_2} = 0 \\ \dfrac{\partial D}{\partial \alpha_3} = 0 \end{cases}$$

$$\left.\begin{array}{l} a_1 = \left(\alpha_1^1; \alpha_2^1; \alpha_3^1\right) \\ a_2 = \left(\alpha_1^2; \alpha_2^2; \alpha_3^2\right) \\ \ldots\ldots\ldots\ldots\ldots \\ a_k = \left(\alpha_1^k; \alpha_2^k; \alpha_3^k\right) \end{array}\right\} \in D_0$$

$$D_0: \begin{cases} 0 \le \alpha_1 < A_1 \\ 0 \le \alpha_2 < A_2 \\ 0 \le \alpha_3 < A_3 \end{cases}$$

По точках $a_i,\ i = \overline{1,k}$ шукаємо ті, що попадають в область D_0. Знаходимо значення функції $D = \Delta_{\text{п}}$ у вказаних точках і вибираємо максимальні значення. Отже, прибуток до оподаткування визначатиметься за формулою

$$\text{Пп} = \text{По} - (\Delta_{\text{п}}, \max + \Delta_m).$$