

**Міністерство освіти і науки України  
Західноукраїнський національний університет  
Факультет фінансів та обліку  
Кафедра обліку і оподаткування**

Буяк Галина Богданівна

**МЕТОДИКА ТА ОРГАНІЗАЦІЯ ОБЛІКУ Й АУДИТУ  
РОЗРАХУНКІВ З БЮДЖЕТОМ**

**Спеціальність 071 – Облік і оподаткування  
Дипломна робота на здобуття освітнього ступеня «магістр»**

Виконала:  
студентка гр. ОПДзм - 21  
Буяк Г. Б.

---

(підпис)

Науковий керівник  
доц., к.е.н. Починок Н. В.

---

(підпис)

Дипломну роботу допущено до  
захисту

«\_\_» \_\_\_\_\_ 2022 р.

Зав.кафедри

доц., к.е.н. Починок Н. В.

Прізвище, ініціали

(підпис)

Тернопіль – 2022

## ЗМІСТ

<b>ВСТУП</b> .....	3
<b>РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИЧНІ АСПЕКТИ ОБЛІКУ РОЗРАХУНКІВ З БЮДЖЕТОМ ЗА ПОДАТКАМИ Й ПЛАТЕЖАМИ</b> .....	5
1.1. Економічний зміст податків, їх роль та сучасний стан податкової системи України.....	5
1.2. Концепції розвитку податкового обліку та податкових розрахунків ....	10
<b>Висновки до розділу 1</b> .....	23
<b>РОЗДІЛ 2. МЕТОДИКА І ОРГАНІЗАЦІЯ ОБЛІКУ РОЗРАХУНКІВ З БЮДЖЕТОМ ЗА ПОДАТКАМИ Й ПЛАТЕЖАМИ</b> .....	25
2.1. Облікова політика щодо розрахунків з бюджетом за податками й платежами .....	25
2.2. Вдосконалення методики обліку розрахунків з бюджетом.....	32
<b>Висновки до розділу 2</b> .....	36
<b>РОЗДІЛ 3. СИСТЕМА ПОДАТКОВОГО АУДИТУ ТА ПОДАТКОВОГО ПЛАНУВАННЯ ПІДПРИЄМСТВА</b> .....	38
3.1. Інформаційне забезпечення податкового аудиту будівельних організацій: міжнародний досвід і українська практика.....	38
3.2. Організація податкового планування на підприємстві .....	48
<b>Висновки до розділу 3</b> .....	57
<b>ВИСНОВКИ</b> .....	59
<b>СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ</b> .....	65

## ВСТУП

Досягнення результативності дії сучасних систем бізнес-процесів є їх грамотне впорядкування і безперервне вдосконалення (оптимізація) з урахуванням всіх перетворень і нововведень, які наявні у економіці країни. Моделювання фінансово-економічної діяльності підприємства сьогодні визнається одним з найефективніших методів формування та реалізації управління.

Податкове планування - один з управлінських інструментів, що відіграє значну роль у регулюванні фіскального навантаження господарюючого суб'єкта при прийнятті стратегічних рішень. Плануючи майбутні податкові зобов'язання, суб'єкт господарювання на законних підставах знижує податкове навантаження на свій бізнес, забезпечуючи при цьому скорочення витрат і підвищуючи конкурентоспроможність продукції, що випускається. Крім того, держава сама зацікавлена у наданні податкових пільг для стимулювання виробничої сфери підприємств, окремих категорій платників податків, і навіть регулювання соціально-економічного розвитку регіонів. Податкове планування у зв'язку зі змінами податкового законодавства постійно розвивається, тому необхідно враховувати нові форми та режими оподаткування, пільги, що вводяться та виключаються, можливості диференціації об'єктів оподаткування та застосовуваних ставок.

*Об'єктом дослідження* є фінансово-економічна діяльність підприємства в частині основних бізнес-процесів, що підлягають оподаткуванню.

*Предметом дослідження* є теоретико-організаційні та методичні основи обліку і аудиту розрахунків з бюджетом.

**Методи дослідження.** У ході дослідження застосовано метод моделювання як один з основних методів формування та реалізації управління, а також загальнонаукові методи пізнання: теоретичного

узагальнення, індуктивний та дедуктивний методи; методи спостереження, групування, історичний метод та статистичний методи обробки та пошуку інформації, узагальнення, а також спеціальні методи – статистичного групування, методи фінансово-економічного аналізу, економіко-математичного моделювання – при дослідженні ефективності функціонування системи податкового планування.

**Інформаційна база дослідження:** нормативно-правові та законодавчі акти з питань регулювання системи бухгалтерського обліку, облікова звітність підприємства, наукові праці українських і зарубіжних вчених та практиків з питань обліку і аудиту розрахунків з бюджетом, статистична інформація.

**Наукова новизна одержаних результатів** полягає в обґрунтуванні теоретичних та методичних положень і розробці рекомендацій з удосконалення обліку й аудиту розрахунків з бюджетом та напрямків податкового планування.

**Практичне значення одержаних результатів** виражається у формуванні прикладних рішень щодо практичних підходів до удосконалення обліку й аудиту розрахунків з бюджетом та напрямків податкового планування.

**Інформація про апробацію результатів роботи та публікації.** Результати дослідження у форматі наукових публікацій опубліковано в Збірниках тез кафедри обліку і оподаткування (травень, грудень 2022 р.).

**Обсяг та структура роботи.** Дипломна (кваліфікаційна) робота складається зі вступу, трьох розділів, висновків, списку використаних джерел.

Повний обсяг роботи становить 64 сторінок комп'ютерного тексту, у тому числі: 11 таблиць, 4 рисунків, список літератури з 59 найменувань.

## **РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИЧНІ АСПЕКТИ ОБЛІКУ РОЗРАХУНКІВ З БЮДЖЕТОМ ЗА ПОДАТКАМИ Й ПЛАТЕЖАМИ**

### **1.1. Економічний зміст податків, їх роль та сучасний стан податкової системи України**

Податки пройшли тривалу еволюцію від платежів в натуральній формі з безсистемним характером до постійного джерела державних доходів.

«Сучасна змішана економіка не лише підтверджує провідну значимість категорії «податки» у системі фінансових відносин, а й висуває нові напрями прояву під плином часу» [48]. Питання історичного розвитку податків та системи оподаткування проаналізовано в періодизації науковця І. Янжул та удосконалено в роботах В.І. Островецького.

«Згідно із дослідженнями науковців прийнято виділяти три основні етапи історичного розвитку системи оподаткування. Перший охоплює стародавній світ і початок середніх віків, де податками визнавали данину, майно від промислів. Другий етап (XVI-XVIII ст.) перетворив податок у звичайне та постійне джерело доходів шляхом стягнення певної частки з доходів приватних господарств. Третій етап (XIX-XX ст.) характеризувався перетворенням податків на головне, постійне джерело державних доходів; податок почали визнавати як інструмент впливу в руках держави. Значення податків та системи оподаткування зумовлено їх функціями» [31, с. 19].

Серед науковців не існує єдиного підходу щодо класифікації функцій податків. «Проте традиційна економтеорія виділяє такі два напрями функцій: фіскальну (з лат. *fiscus* – державна казна) та регулюючу. Головне призначення першої – наповнення доходу бюджету країни з метою його подальшого перерозподілу. Тому оподаткування діяльності слугує базисом для покриття витрат держави. Регулююча функція податків має забезпечити гармонізацію інтересів всіх учасників податкових відносин та слугує інструментом державного регулювання інфраструктури ринку України. Проте в сучасних

дослідників існують доповнення списку поглибленими функціями, такими як контрольна, розподільча, стимулююча» [31, с. 19].

Отже, виходячи із функцій, формування податкових надходжень бюджету повинно розглядатися щонайменше двояко: як невід'ємна складова бюджетного процесу та як інструмент регулювання фінансово-економічних відносин. В.М. Федосов, В.М. Опарін та Г.О. П'ятаченко «характеризують податки як одну із форм економічних відносин з розподілу та перерозподілу національного доходу відповідно до потреб фінансування державних витрат; називають вихідною категорією фінансів, економічним фундаментом функціонування держави і найважливішою формою регулювання ринкових відносин» [49, с. 48].

І.В. Барановська «пояснює податкових надходження як обов'язкові платежі юридичних і фізичних осіб, які відраховуються до бюджету з метою забезпечення загальнодержавних централізованих фондів грошовими коштами. Характеризує оподаткування як історично найдавнішу форму фінансових відносин між державою і членами суспільства» [1].

В.І. Островецький «ключове призначення податкових надходжень вбачає у забезпеченні країни фінансовими ресурсами з метою фінансування державних видатків. Важливим інструментом реалізації стягування податкових платежів є зведення бюджету. Він фінансується за допомогою податків, позик, іноземної допомоги та емісії грошей» [31]. З метою наочності важливості податкових надходжень для бюджету країн розглянемо Державний бюджет України за 2022 р. [41]. Податкові надходження забезпечують основну частину бюджету і становлять до 55% (табл. 1.1). Неможливо за таких умов недооцінити податкові надходження як елемент фінансування держави.

Нині міжнародна бюджетна практика активно використовує податкові ставки як метод впливу на доходи держави. «Починаючи із 2011 р. податок на додану вартість збільшили до 23% у Португалії внаслідок несприятливих

умов імпорту за попередні два роки та зниженням курсу валюти – євро. Аналогічної практики зазнала Греція під тиском Європейського Союзу. Із липня 2015 р. податок на додану вартість зафіксували на аналогічному з першим прикладом рівні з метою збільшення надходжень до бюджету країни для повернення заборгованості перед країнами-членами ЄС» .

Таблиця 1.1.

Доходи державного бюджету України за статтями доходів в 2022 р. (млн. грн.)

<b>Доходи державного бюджету України за статтями доходів в 2022 р. (млн. грн.)</b>			
<b>на 1.10.2022</b>	Код бюджетної класифікації	Доходи	
Усього		1251823,1	100.00%
Податкові надходження	10000000	686327,4	54.83%
Податки на доходи, прибуток та збільшення ринкової вартості	11000000	192388,2	15.37%
Податок на доходи фізичних осіб	11010000	104174,9	8.32%
Податок на прибуток підприємств	11020000	88213,3	7.05%
Рентна плата та плата за використання інших природних ресурсів	13000000	64407,2	5.15%
Внутрішні податки на товари та послуги	14000000	410544,4	32.80%
Акцизний податок з вироблених в Україні підакцизних товарів	14020000	41504,2	3.32%
Акцизний податок з ввезених в Україну підакцизних товарів	14030000	27908,6	2.23%
Податок на додану вартість з вітчизняних товарів (з урахуванням бюджетного відшкодування)	14060000	170206,2	13.60%
Податок на додану вартість з імпортних товарів	14070000	170925,3	13.65%
Податки на міжнародну торгівлю та зовнішні операції	15000000	16510,0	1.32%
Інші податки та збори	19000000	2477,6	0.20%
Неподаткові надходження	20000000	216794,8	17.32%
Доходи від власності та підприємницької діяльності	21000000	67538,8	5.40%
Адміністративні збори та платежі, доходи від некомерційної діяльності	22000000	5578,2	0.45%
Інші неподаткові надходження	24000000	11640,9	0.93%
Власні надходження бюджетних установ	25000000	132036,8	10.55%
Доходи від операцій з капіталом	30000000	598,7	0.05%
Кошти від закордонних країн і міжнародних організацій	42000000	342350,0	27.35%
Цільові фонди	50000000	125,4	0.01%
Офіційні трансферти	40000000	5626,8	0.45%

При розгляді податків як державного інструменту впливу на економіку країни доцільно згадати про ефективність такого впливу. Встановлюючи податкове навантаження на здійснення того чи іншого виду діяльності, держава визначає рівень економічного клімату для розвитку суб'єктів господарювання.

З одного боку, податковий тиск має бути помірним, а з іншого, – податкові надходження мають бути стабільними та досягати рівня, що надавав би змогу державі забезпечити свої видатки. Процес формування податкових надходжень до бюджету має важливе значення для перерозподілу ВВП та функціонування держави як інституту і тому є належно організований та детально регламентується бюджетним, податковим, цивільно-процесуальним, кримінальним та іншими законодавствами.

Нормами чинного Податкового кодексу України встановлено, що «податком є обов'язковий, безумовний платіж до відповідного бюджету, що справляється з платників податку. Збором (платою, внеском) є обов'язковий платіж до відповідного бюджету, що справляється з платників зборів, з умовою отримання ними спеціальної вигоди, зокрема внаслідок вчинення на користь таких осіб державними органами, органами місцевого самоврядування, іншими уповноваженими органами та особами юридично значимих дій» [35]. При розгляді податків зупинимось на характеристиці їх нормативних складових. Згрупуємо основні елементи обов'язкових платежів, використовуючи публічні літературні та законодавчі джерела податкового забезпечення (табл. 1.2).

«Сучасний стан диктує кризові умови функціонування національної економіки, а відповідно і податкового законодавства. Наслідки політичних змін, військових конфліктів та дефіциту бюджету зі зростаючим державним боргом призводять до трансформації елементів податкової системи з метою забезпечення відповідного рівня податкових надходжень, легалізації тіньового бізнесу. Так, згідно зі змінами чинного податкового законодавства



України кількість податків та зборів до бюджету скоротилася та складає 11 найменувань» [27].

«Трансформаційні зміни податкового законодавства породжують нагальну потребу у вивченні та адаптації нових підходів та методів стягування податків та зборів. Увагу слід приділити створенню відповідної системи регулювання розрахунку та сплати податкових платежів, дотримання правил, визначених Податковим кодексом України» [27].

Таблиця 1.2

### Основні елементи податків

№ з/п	Елемент податку	Визначення елементів податку
1	Платник податку	Це фізичні особи (резиденти і нерезиденти України), юридичні особи (резиденти і нерезиденти України) та їх відокремлені підрозділи, які мають, одержують (передають) об'єкти оподаткування або провадять діяльність (операції), що є об'єктом оподаткування, на яких покладено обов'язок зі сплати податків та зборів.
2	Об'єкт оподаткування	Можуть бути майно, товари, дохід (прибуток) або його частина, обороти з реалізації товарів (робіт, послуг), операції із постачання товарів (робіт, послуг) та інші об'єкти, визначені податковим законодавством, з наявністю яких податкове законодавство пов'язує виникнення у платника податкового обов'язку.
3	База оподаткування	Це фізичний, вартісний чи інший характерний вираз об'єкта оподаткування, до якого застосовується податкова ставка і який використовується для визначення розміру податкового зобов'язання.
4	Ставка податку	Це розмір податкових нарахувань на (від) одиницю (одиниці) виміру бази оподаткування. Під час обчислення одного і того самого податку можуть використовуватися декілька базових (основних) ставок. Існують абсолютні (специфічні) та відносні ставки. Абсолютною (специфічною) є ставка податку, згідно з якою розмір податкових нарахувань встановлюється як фіксована величина стосовно кожної одиниці виміру бази оподаткування.
5	Порядок обчислення податку	Це сукупність дій платника податків (податкового агента) або податкового органу з визначення суми податку, що підлягає до сплати.
6	Податковий період	Це період часу, з урахуванням якого відбувається обчислення та сплата окремих видів податків та зборів. Базовий податковий (звітний) період – період, за який платник податків зобов'язаний здійснювати розрахунки податків, подавати податкові декларації (звіти, розрахунки) та сплачувати їх до бюджету.
7	Строк та порядок сплати податку	Це період, що розпочинається з моменту виникнення податкового обов'язку платника податку із сплати конкретного виду податку і завершується останнім днем строку, протягом якого такий податок чи збір повинен бути сплачений у порядку, визначеному податковим законодавством.
8	Строк та порядок подання звітності про обчислення і сплату податку	Строк та порядок подання податкової звітності встановлюється ПКЗ або законами з питань митної справи для кожного податку окремо.

Природа податків характеризується багатогранністю та постійною зміною. За результатами проведеного аналізу літературних джерел виділено три основні етапи еволюції становлення сучасних податків як складової системи бюджетно-податкового регулювання. Аналіз характеру основних функцій предмета дослідження – фіскальної та регулюючої – дозволяє розкрити економічну сутність категорії «податки» за двома напрямками: як

складовий елемент наповнення державної казни, та як інструмент впливу держави на інших суб'єктів господарювання у країні.

До основних елементів податків належать такі: платники податку; об'єкт оподаткування; база оподаткування; ставка податку; порядок обчислення податку; податковий період; строк та порядок сплати податку; строк та порядок подання звітності про обчислення і сплату податку.

## **1.2. Концепції розвитку податкового обліку та податкових розрахунків**

Основною причиною, що визначає появу податкового обліку, стали фінансові відносини суб'єкта господарювання з приводу обчислення та сплати податків. Хоча оподаткування існує не одне століття, важко чи навіть неможливо зустріти ідеальну систему податків та зборів. Вона ніколи не викликала загального схвалення зі сторони платників податків тієї чи іншої держави. У зв'язку з цим українська система оподаткування та, як наслідок, податковий облік, потребують постійного вдосконалення.

У науковій літературі з тим чи іншим ступенем аргументації стверджується, що податковий облік має бухгалтерські засади. Підтвердженням даного судження є загальні принципи, що лежать в основі облікових систем, що вивчаються: майнової відокремленості (автономності), документування, послідовності застосування облікової політики (безперервності ведення обліку), своєчасності та раціональності. Вказуючи на тісний зв'язок бухгалтерського та податкового обліку, доцільно виділити їх загальні характеристики: вони базуються на первинних документах; сформована в них підсумкова інформація призначена насамперед для зовнішніх користувачів; дані бухгалтерського обліку є інформаційною базою для податкового обліку; бухгалтерський та податковий облік на підприємстві є предметом діяльності тих самих фахівців. Подібних рис більше, ніж відмінностей.

При цьому виділяються групи країн з високим (європейська модель обліку) та низьким (англо-американська модель обліку) взаємозв'язком бухгалтерських та податкових правил. Розвиток ринкових відносин став приводом для перетворення обліку в Україні з його орієнтацією на власну модель. На нашу думку, головною причиною поділу податкового та бухгалтерського обліків стала принципова відмінність між їхніми цілями. «Так, перед податковим обліком стоїть одне завдання - обчислення податку на прибуток. Тому тут немає, і не треба шукати прибутку у звичному значенні, як частину доходу, що відображає фінансовий результат діяльності організації, яким можуть розпоряджатися власники... Прибуток з метою оподаткування - це величина, яка немає будь-якого економічного сенсу, крім одного - служити базою для розрахунку податку» [20]. З нормативно-правових актів випливає, що правила ведення податкового обліку значно відрізняються від принципів бухгалтерського обліку. У податковому обліку не передбачається система подвійного запису; можуть враховуватись в повному обсязі операції, лише ті, що призводять до зміни доходів і витрат організації; відсутнє кодування рахунків, що полегшує ведення обліку; немає системи взаємопов'язаних показників та системного контролю за правильністю формування показників [23]. Найбільш істотною принциповою відмінністю досліджуваних інформаційних систем, на наш погляд, є відмова від обов'язкового використання системи рахунків та подвійного запису в податковому обліку. Як справедливо зауважують науковці, при розробці податкового обліку не було враховано положення теорії та методології бухгалтерського обліку, яким іманентно властиві контрольні функції (метод подвійного запису, балансове узагальнення) і не дозволяють робити грубих помилок. Тому проблеми локалізації помилок та доказова база в системі податкового обліку - нерозв'язне завдання. Наведене вище дозволяє зробити висновок, що поділ двох облікових систем є очевидним процесом.

На сьогоднішній день у практиці господарської діяльності більшості організацій завдання оподаткування залишаються переважаючими порівняно із завданнями фінансової звітності, на що у своїх роботах вказує низка авторів. Для раціоналізації облікового процесу платник податків під час бухгалтерського обліку дедалі більше орієнтується на встановлені ПКУ правила, нехтуючи принципами достовірності даних фінансової звітності [23]. Складена в таких умовах фінансова звітність не забезпечує якісних характеристик звітної інформації.

Дослідження наукової літератури дозволило встановити, що суперечки щодо податкового обліку та його зв'язку з бухгалтерським обліком продовжуються до сьогодні. Аналіз думок вчених-економістів з цього питання дозволив умовно позначити два напрями розвитку концепції взаємозв'язку систем бухгалтерського та податкового обліку. Прихильники першого вважають, що податковий облік має ґрунтуватися на правилах бухгалтерського обліку. Вважається, що ведення податкового обліку, «відірваного» від бухгалтерського, призводить до надмірного ускладнення системи обліку в організаціях та втрати раціональності бухгалтерських процедур [2]. Виділення податкового обліку як самостійний вид обліку ускладнює обліковий процес, що відволікає значні сили працівників обліку на виконання вимог податкового законодавства. При цьому у податковому обліку відсутні такі вбудовані в систему бухгалтерського обліку та надійні способи контролю достовірності облікової інформації, як звіряння даних аналітичного та синтетичного обліку, балансове узагальнення та інші способи. Це створює додаткові можливості для ухилення від сплати податків шляхом різних маніпуляцій з обліковими даними про доходи та витрати та ускладнює роботу податкових органів щодо перевірки податкових декларацій та контролю повноти сплати податків [45]. Думки про доцільність створення єдиної системи бухгалтерського та податкового обліку дотримуються у своїх роботах чимало українських науковців. На підтвердження цієї позиції

виступають запропоновані ними принципи системи податкового обліку, на підставі яких має будуватись національна концепція податкового обліку:

- принцип єдності систем бухгалтерського обліку та оподаткування, держава повинна виходити з пріоритету бухгалтерських правил, поступаючись у розумних межах інтересами оподаткування;

- принцип правової взаємодії системи бухгалтерського обліку та оподаткування. Передбачає, що норми податкового законодавства мають знаходити відображення у правилах бухгалтерського обліку та навпаки;

- побудова моделі взаємовідносин бухгалтерського обліку та оподаткування вимагає, щоб у її основі було закладено схему відображення даних на рахунках бухгалтерського обліку;

- методика розрахунку податкових сум та документальне оформлення податкових відносин загалом мають виходити з основ класичного бухгалтерського обліку, а не навпаки;

- принцип гармонізації системи бухгалтерського обліку та оподаткування передбачає, що оптимізація функціонування та подальшого розвитку бухгалтерського обліку та оподаткування, удосконалення їх взаємовідносин багато в чому визначається сумісністю та однорідністю понятійного апарату вищевказаних систем [28, 36].

Професор Л. В. Попова при цьому зазначає, що податковий облік не можна розглядати як щось відокремлене від бухгалтерського, оскільки надто тісний методичний та документальний зв'язок між ними. Цілі та завдання податкового обліку для розрахунку податку на прибуток є складовою цілей та завдань бухгалтерського обліку, і виділення податкового обліку як самостійної одиниці призводить до дублювання однієї й тієї ж інформації в аналітичних регістрах двох видів обліку [36]. Таким чином, така концепція передбачає створення за допомогою перенесення, з можливою модифікацією, елементів системи бухгалтерського обліку до системи податкового обліку, який, своєю чергою, стає одним із видів бухгалтерського обліку.

На противагу представленим думкам про методологічну єдність двох інформаційних систем виступають інші вчені, які, навпаки, вважають, що системи бухгалтерського та податкового обліку слід остаточно розділити. Так, І. А. Кисельова заявляє: «Широко поширена помилкова думка про необхідність зближення бухгалтерського та податкового обліку. Хто пішов цим шляхом, «задвоє» бухгалтерський облік, тобто операції відображаються одразу за двома напрямками. При цьому порядок розрахунку податкової бази з цього не зрозумілий, а отже, помилки, нерозуміння «прибуткової» системи підприємства та ризик штрафних санкцій залишаються» [17]. Також існує низка несумісних принципів та вимог до інформації у сферах оподаткування та формування фінансової звітності, що дають підстави вважати, що податковий облік має виступати як самостійний вид обліку. Так, якщо б податковому обліку був притаманний принцип обачності, то буквально це б означало, що платник податків має прагнути зниження податкових баз.

У податковому обліку питання про пріоритет змісту над формою поки що не порушуються. Підставою даного погляду став той факт, що порядок розрахунку податків визначає розмір безоплатно відчужуваного майна. Достатньо формалізована нормативна база податкового обліку з конкретними вимогами до визначення сум податків здатна забезпечити нормальну роботу механізмів оподаткування.

У практичній площині, очевидно, що в податковому обліку не може бути реалізовано принцип нейтральності інформації, оскільки будь-яка подана платником податків інформація апріорі упереджена, адже його прагнення до скорочення величини податків є природним. Власне, як і природно протилежне прагнення податкових органів. Фахівці зазначають, що основним принципом, на якому базується податкова система, є принцип законодавчого встановлення податків та зборів, тобто визначення у податковому законодавстві всіх параметрів, необхідних для розрахунку податків. Сьогодні вагома частина вимог ПКУ, які пов'язані з досягненням

мети податкового обліку, перейшла туди з бухгалтерського обліку і навпаки. Спроби прив'язати параметри розрахунку податків до норм іншого законодавства, завдає шкоди як податковій системі, так і суміжній сфері регулювання [36].

Узагальнення вищенаведених думок свідчить про те, що інша концепція взаємозв'язку систем бухгалтерського та податкового обліку передбачає створення автономної системи податкового обліку, яка функціонує поза межами бухгалтерського обліку. Автор поділяє думку з приводу того, що система регулювання бухгалтерського обліку має бути відокремлена від податкових розрахунків. Допустимо наближати правила податкового обліку до правил бухгалтерського обліку, але тільки в рамках правового поля кожної системи. Економічний суб'єкт повинен ставитися перед вибором варіанта скорочення витрат (скоротити податкові платежі або скоротити витрати на ведення обліку).

«Інтеграція податкового та бухгалтерського обліку повинна йти за двома напрямками. Перше – наближення правил визнання доходів та витрат у податковому обліку до правил, прийнятих у бухгалтерському обліку. Відмінності між ними – об'єктивні й неминучі, проте кожна відмінність правил податкового обліку від бухгалтерського обліку має бути подиктована добре продуманими та науково-обґрунтованими цілями та функціями національної системи оподаткування. Друге – усунення випадкових, не принципових і невиправданих відмінностей у сумах доходів і витрат, визнаних у податковому та бухгалтерському обліку за одними й тими самими правилами. Ці відмінності є наслідком застосування різних угруповань доходів та витрат, різних технічних прийомів визначення витрат і доходів та способів їх обліку» [17].

Податковий облік широкий і за своєю структурою, оскільки містить вимоги, які не мають реальної мети оподаткування. Підтвердженням даного судження є власна класифікація доходів і витрат, що впроваджується лише з

метою обчислення податку на прибуток і не має жодного сенсу, оскільки точне віднесення будь-якого доходу чи витрати до певної категорії ніяк не впливає на правильне визначення податкової бази. Значна кількість норм ПКУ зобов'язує платника податків вести детальну регламентацію складних облікових процедур з їхньою помісячною періодизацією, що багаторазово підвищує ймовірність їх розбіжності з бухгалтерським обліком та збільшує витрати організації на ведення обліку. Зміст низки статей Податкового кодексу суперечить один одному і призводить до колізії права. У деяких випадках податкове законодавство виходить за межі сфери свого регулювання, встановлюючи порядок здійснення фінансово-господарської діяльності економічними суб'єктами. Так, «...у разі, якщо ціна реалізованого товару ... виражена в умовних одиницях, то сума виручки від реалізації перераховується в гривні за курсом, встановленим НБУ...», або багатовалютна прив'язка. Можна стверджувати, що дана норма не має юридичної сили, оскільки, Податковий кодекс, в принципі, не повинен і не може встановити порядок розрахунку умовної одиниці та визначити дане поняття, оскільки грошова одиниця тому і називається умовною, що її еквівалент встановлюється економічним суб'єктом самостійно та визначається внутрішнім розпорядчим документом та (або) угодою сторін». Аналогічно визначення ПКУ «...під фінансовими інструментами розуміється...». Дані категорії не можуть встановлюватись юридичними законами, вони визнаються законами економіки.

Податковий кодекс України ввів власний понятійний апарат для податкового обліку, багато термінів якого запозичені з інших галузей знання, проте представлені в новому значенні та сенсі. Так за чіткого визначення нормами громадянського права таких понять, як товар, робота, послуга, представлені їх значення з точки зору податкового законодавства, що, безперечно, є некоректним.



Ще одна проблема, що виникла з введенням ПКУ, - поелементний метод обліку витрат. Для обліку витрат застосовувався та застосовується постатейний метод обліку витрат та калькулювання собівартості продукції. Це не випадково, оскільки поелементний метод обліку витрат не дозволяє правильно віднести витрати за різними періодами та видами продукції для калькулювання її собівартості. При поелементному обліку витрат практично неможливо виявити незавершене виробництво на тих підприємствах, що виробляють багатомономенклатурну продукцію. Під час розробки Податкового кодексу було враховано досвід лише з простих виробництв (нафто- і газодобувна промисловість, виробництво електроенергії тощо.). Верстатобудування, металургія, хімія тощо не можуть організувати роботу з поелементного обліку витрат без застосування обчислювальної техніки. Великі складнощі виникають на малих підприємствах, в торгівлі тощо. Більше того, чинний Податковий кодекс не регламентує значний масив облікових процедур на організаційному та методичному рівнях. Підтвердженням цього є статті, що містять лише загальні вказівки щодо визначення величини прямих витрат звітного періоду. Податкове законодавство не містить рекомендацій щодо розподілу сум прямих витрат, оцінки незавершеного виробництва, формування витрат на виробництво готової продукції з метою оподаткування для різних галузей виробництва.

З нашої позиції для усунення перерахованих негативних наслідків існуючого податкового обліку в Податковому кодексі необхідне:

- чітко визначити мету податкового обліку;
- залишити лише вимоги з обліку доходів та витрат, що складають основу для розрахунку податкової бази з податку на прибуток;
- усунути у низці статей ПКУ внутрішні протиріччя, двояке розуміння, що призводить до виникнення альтернативних точок зору та колізій, вплив на суміжні сфери права та явища, які не встановлюються директивно, а лише констатуються;

- з метою зближення податкового обліку з бухгалтерським усуненням детальної регламентації облікових правил; спростити правила, що регулюють моменти визнання доходів та витрат; не зобов'язувати платника податків застосовувати у податковому обліку ті самі правила, які він застосовує у бухгалтерському обліку, а лише надати йому цю можливість; усунути бухгалтерські норми, безпосередньо не пов'язані з розрахунком податкової бази та вимоги до аналітичного обліку, які не мають на меті оподаткування.

Підсумовуючи, можна зробити висновок, що нинішня ситуація щодо розподілу/зближення систем бухгалтерського та податкового обліку не може розглядатися як завершена. Це відбувається, тому що, по-перше, особливість податкового обліку на сучасному етапі полягає у наявності законодавчих норм і рекомендацій щодо застосування ПКУ, з одного боку, та без практичних напрацювань, з іншого [36]. А по-друге, бухгалтерський облік не звільнено від фіскальної функції. Звітність, підготовлена за стандартами бухгалтерського обліку та звітності, не задовольняє потреб інвесторів. Внаслідок цього компанії змушені організувати три облікові системи: МСФЗ, НП(С)БО і ПКУ, що не сприяє ефективній організації праці облікового апарату. Цей факт говорить про необхідність подальшого законодавчого реформування існуючих систем бухгалтерського та податкового обліку.

Узагальнюючи розглянутий матеріал, автором у таблиці 1.3 представлені негативні наслідки для платників податків та вітчизняної облікової системи, що виникли з появою податкового обліку, а також варіанти усунення даних наслідків.

**Негативні наслідки існування податкового обліку і напрямки його вдосконалення**

<b>Негативні наслідки існування податкового обліку</b>	<b>Напрями вдосконалення податкового обліку</b>
<p>Податковий облік вузький з погляду сфери поширення, оскільки юридично охоплює лише податок на прибуток, що не забезпечує цілісність податкового законодавства.</p>	<p><b>Державним органам:</b> Поширити дії податкового обліку на оподаткування загалом із чітко прописаною метою, визначивши основні поняття та терміни податкового обліку в першій частині ПК та поширивши їх дії на всі податки. Це дозволить законодавству про податки та збори сформуватися як системне ціле.</p>
<p>Податковий облік широкий із погляду своєї структури: ПКУ побудовано не раціонально, його норми суперечливі, містять величезну кількість вимог, що не переслідують реальну мету оподаткування.</p>	<p><b>Державним органам:</b> Усунути внутрішні суперечності у низці статей ПКУ. Визначити форми податкової звітності на законодавчому рівні безпосередньо в ПКУ, або встановити жорсткі рамки для їх затвердження державними органами.</p> <p><b>Платникам податків:</b> Забезпечити податковий супровід за допомогою автоматизованих довідково-правових систем.</p>
<p>Яскраво виражені фіскальні функції, що виявляються у наявності фінансових санкцій за порушення податкового законодавства. Значний рівень податкового навантаження.</p>	<p><b>Державним органам:</b> Скасувати обов'язок надання фінансової звітності до податкових органів. Виключити із законодавства про податки та збори відповідальність за порушення ведення бухгалтерського обліку та надання недостатніх даних фінансової звітності.</p> <p><b>Платникам податків:</b> Організувати службу внутрішнього контролю та залучати експертні організації, тим самим забезпечити суворе дотримання податкової дисципліни та належний порядок ведення бухгалтерського та податкового обліку.</p>

<p>Нормативно-правове розмежування податкового обліку від бухгалтерського проводилося непослідовно та не призвело до звільнення бухгалтерського обліку від фіскальних функцій.</p>	<p><b>Державним органам:</b> Повне відокремлення систем регулювання бухгалтерського обліку від податкових претензій. При цьому максимально прагнути збігу правил податкового та бухгалтерського обліку.</p> <p><b>Платникам податків:</b> Самостійно вирішувати проблему методичного поєднання облікових систем на рівні обробки первинної інформації, що значно підвищить ефективність методик трансформації порівняно з методиками, які нормативно закріплені державою.</p>
<p>Зростання витрат платника податків на ведення податкового обліку, складання та подання податкової звітності.</p>	<p><b>Державним органам:</b> Прагнути наближати правила податкового обліку до правил бухгалтерського обліку, при цьому жодні збіги істотних норм не повинні виражатися у поєднанні джерел норм. Встановити межі допустимих варіантів. Спростити правила, що регулюють моменти визнання доходів та витрат.</p> <p><b>Платникам податків:</b> Використати передбачені законодавством можливості максимально зближувати бухгалтерський та податковий облік. Це дозволить використовувати єдиний масив облікових даних для формування фінансової та податкової звітності, мінімізувати тимчасові різниці в бухгалтерському обліку.</p>

Таким чином, проведене дослідження дозволяє заявити, що подальша взаємодія бухгалтерського та податкового обліку залежатиме від заданого на державному рівні вектора розвитку концепції бухгалтерського обліку.

Згідно з першою концепцією, бухгалтерський облік буде спрямований на створення якісної фінансової звітності. В цьому випадку:

- правила бухгалтерського та податкового обліку повинні будуватися на різних незалежних один від одного законодавчо-нормативних платформах, не містити взаємних посилань, але при цьому, по суті, можуть збігатися;

- зближення бухгалтерського та податкового обліку можливе на рівні вирішення загальних завдань для тих випадків, коли ці завдання збігаються (податкове адміністрування, майнова ідентифікація юридичної особи, вирішення питань реорганізації юридичних осіб, майновий контроль тощо) без прямого застосування правил бухгалтерського обліку для цілей оподаткування;

- бухгалтерський облік повинен базуватися на інформаційних категоріях, що будуються на основі МСФЗ, абсолютно незалежно від податків

Відповідно до другої концепції бухгалтерський облік продовжуватиме виконувати функції адміністративного характеру (розрахунок податків, податкове адміністрування, майновий контроль). В цьому випадку:

- не слід розділяти податковий та бухгалтерський облік. Правила двох інформаційних систем мають бути єдині, не містити відмінностей, тобто складати нерозривне ціле;

- єдина площина нормативного регулювання облікових даних систем не створює перешкод зближення бухгалтерського та податкового обліку. У разі звільнення бухгалтерського обліку від завдання формування фінансової звітності, можливо здійснити зближення аж до повного поєднання;

- бухгалтерський облік повинен базуватися на майнових категоріях, служити оподаткуванню. При цьому важко досягти мети створення якісної фінансової звітності.

Звісно ж, необхідно враховувати ту обставину, що в Україні, залученій до світового ринку, внаслідок корінних політичних і соціально-економічних перетворень, що відбулися в ній, переважає тенденція орієнтації національної системи бухгалтерського обліку на загальний комплекс підходів і правил, що дозволяють однаково інтерпретувати інформацію, відображену в

бухгалтерській звітності організації. Це призводить до зростання ролі Міжнародних стандартів фінансової звітності (МСФЗ) при створенні вітчизняних стандартів з бухгалтерського обліку та звітності.

Чимало питань викликають податкові наслідки впровадження МСФЗ та дотримання національних інтересів, зокрема податкового суверенітету.

Його збереження забезпечується національним характером податкового законодавства, тоді як облікові правила дедалі більше набувають наднаціонального статусу. У разі, якщо розрахунок податку якимось чином пов'язаний з даними бухгалтерського обліку, то використання МСФЗ впливає на його обчислення.

У зв'язку з цим загальна тенденція розвитку світової практики в цьому питанні веде до відокремлення бухгалтерського та податкового обліку, що ще раз підтверджує позицію про повний поділ облікових систем, що розглядаються, в єдиному інформаційному просторі.

Проведене дослідження дозволило зробити такі висновки:

1. Незважаючи на те, що податковий облік «вийшов» із бухгалтерського обліку, їх поділ – це об'єктивний процес, який, однак, проводиться непослідовно. У результаті сучасний вітчизняний бухгалтерський облік не повною мірою забезпечує формування якісної фінансової звітності. У свою чергу, норми податкового обліку багато в чому не раціональні, суперечливі, містять велику кількість вимог, які не мають реальної мети оподаткування.

2. Встановлено та узагальнено негативні наслідки існування податкового обліку та напрямки його вдосконалення.

3. У ході економічних реформ, що проводяться, створено основу на формування ринкових відносин. Дедалі ширше використання МСФЗ стало стійкою тенденцією. Без повного та послідовного поділу бухгалтерського та податкового обліку не буде досягнуто основної мети бухгалтерського обліку – надання об'єктивної інформації. Тільки за цих умов впровадження МСФЗ не вплине на розрахунок податків, оскільки їх обчислення не буде пов'язане з

даними бухгалтерського обліку. Це в свою чергу забезпечить податковий суверенітет.

## **Висновки до розділу 1**

Природа податків характеризується багатогранністю та постійною зміною. За результатами проведеного аналізу літературних джерел виділено три основні етапи еволюції становлення сучасних податків як складової системи бюджетно-податкового регулювання. Аналіз характеру основних функцій предмета дослідження – фіскальної та регулюючої – дозволяє розкрити економічну сутність категорії «податки» за двома напрямками: як складовий елемент наповнення державної казни, та як інструмент впливу держави на інших суб'єктів господарювання у країні.

До основних елементів податків належать такі: платники податку; об'єкт оподаткування; база оподаткування; ставка податку; порядок обчислення податку; податковий період; строк та порядок сплати податку; строк та порядок подання звітності про обчислення і сплату податку.

Незважаючи на те, що податковий облік «вийшов» із бухгалтерського обліку, їх поділ – це об'єктивний процес, який, однак, проводиться непослідовно. У результаті сучасний вітчизняний бухгалтерський облік не повною мірою забезпечує формування якісної фінансової звітності. У свою чергу, норми податкового обліку багато в чому нераціональні, суперечливі, містять велику кількість вимог, які не мають реальної мети оподаткування.

Встановлено та узагальнено негативні наслідки існування податкового обліку та напрямки його вдосконалення.

У ході економічних реформ, що проводяться, створено основу для формування ринкових відносин. Дедалі ширше використання МСФЗ стало стійкою тенденцією. Без повного та послідовного поділу бухгалтерського та податкового обліку не буде досягнуто основної мети бухгалтерського обліку

– надання об'єктивної інформації. Тільки за цих умов впровадження МСФЗ не вплине на розрахунок податків, оскільки їх обчислення не буде пов'язане з даними бухгалтерського обліку. Це в свою чергу забезпечить податковий суверенітет країни.



## **РОЗДІЛ 2. МЕТОДИКА І ОРГАНІЗАЦІЯ ОБЛІКУ РОЗРАХУНКІВ З БЮДЖЕТОМ ЗА ПОДАТКАМИ Й ПЛАТЕЖАМИ**

### **2.1. Напрямки вдосконалення облікової політики щодо розрахунків з бюджетом за податками й платежами**

За період існування України відбулося багато перетворень у нормативних актах, які регулюють сферу оподаткування. «Часті зміни ставок податків, внесення поправок до законів та нормативних актів, ускладнення (пов'язані з великими податками і зборами) стали передумовами для кардинальних змін у сфері оподаткування. Проте ці зміни не дали очікуваного ефекту через існування великої кількості документів, не об'єднаних в одне ціле. Новий Податковий кодекс покликаний був упорядкувати та спростити (певним чином) умови нарахування і сплати податків. Хоча й ця спроба не виявилася вдалою, оскільки більшість положень потребує доопрацювань чи навіть кардинальних змін» [37].

Головним же податковим обов'язком платників податку є ведення в установленому порядку обліку доходів і витрат, складання звітності, що стосується обчислення і сплати податків та зборів та платежів.

«Заплутане українське податкове законодавство зі своїми постійними змінами ставить перед суб'єктами підприємницької діяльності все більш складні питання, які потребують раціонального підходу і новаторських рішень. Працівники облікової служби повинні якнайшвидше адаптуватися до нових змін, оскільки неврахування нововведень у складанні звітності підприємства може викликати проблеми з поданням цієї документації до відповідних державних органів. Несвоєчасне, чи невірне надання інформації може спричинити збитки чи навіть банкрутство підприємства» [37].

Перелічені чинники впливають на сферу обліку розрахунків за податками та платежами та ставлять питання систематизації існуючих

підходів з окресленої тематики та визначення перспективних напрямів досліджень обліку розрахунків із бюджетом.

«Для обробки інформації про здійснені господарські операції необхідно використовувати інформацію, яка стосується бухгалтерських операцій та обліку сплати податків підприємством. Ведення паралельно різних видів обліку значно ускладнює роботу. Кожен із напрямів обліку включає велику кількість інформації щодо специфіки ведення, різні цілі, функції, завдання та методи розрахунку, що призводять до багатьох суперечностей та невідповідностей між ними» [37].

Для визначення основних проблем, що вже досліджувались та досліджені частково, нами проведено аналіз останніх досліджень із питань обліку розрахунків за податками й платежами (табл. 2.1).

Таблиця 2.1

**Аналіз досліджень щодо питань обліку розрахунків за податками та платежами**

Джерело Мета дослідження	Шляхи удосконалення
1	2
[3] Білоброванко Т. рекомендації з удосконалення методики та практики бухгалтерського обліку розрахунків із бюджетом за ПДВ	запровадження форми «Реєстру документів, що замінюють податкові накладні» з відображенням у ньому інф-ції щодо виданих авансів контрагентам і фактично сплачених сум ПДВ; запровадження електронного адміністрування та моніторингу податкових накладних; скорочення кількості штрафних санкцій за порушення законодавства в частині розрахунків із бюджетом за ПДВ та підвищення розміру за повторне порушення
Бурова Т. розробка теоретико-методологічних аспектів формування облікової політики [4]	запропоновано в Наказ про облікову політику включити розділи: 1. Організація податкового обліку, в якому описати: а) систему оподаткування, види податків, які нараховує і сплачує підприємство; б) спеціальні рахунки і субрахунки для кожного виду платежів і зборів (раз. 64, 70–75, 90–94 та ін.); в) облікові реєстри для складання управлінської і податкової звітності; 2. Спростити форми податкової звітності шляхом виключення даних, які дублюються у інших формах звітності; скоротити до мінімуму (1–2) окремі додатки до податкових декларацій, оскільки вони не несуть суттєвої інформації розподіл обов'язків з обліку податкових платежів здійснювати частково між працівниками бухгалтерської служби

<p>[5] Бурова Т., Волковяцька О. практичні рекомендації з удосконалення форм і змісту податкової звітності</p>	<p>розробити Наказ про облікову політику та включити окремий розділ «Організація обліку податкових платежів» і сформулювати внутрішнє положення про податковий облік на підприємстві включити до облікової політики такі елементи: робочий план рахунків; графік документообігу документів; момент виникнення доходів, витрат, податкового кредиту зобов'язань із ПДВ; комп'ютерне забезпечення (автоматизація обліку) використання раціональної програми з обліку податкових платежів підприємства</p> <p>розподіл обов'язків між працівниками відділу бухгалтерського обліку пропонується здійснити частково між усіма працівниками відділу</p>
<p>[6] Волошан І, Волковська Я. визначення елементів облікової та податкової політики</p>	<p>розроблена облікова політика підприємства повинна містити елементи податкового обліку, вибір яких прямо вказано в законодавстві; самостійно розроблені методи обліку, якщо їх розроблення покладене на підприємство; обґрунтування використаного методу, тобто посилання на законодавство, що дає змогу його використовувати</p>
<p>[7] Волошенюк І. удосконалення організаційно-методичних положень обліку розрахунків за податком на прибуток</p>	<p>удосконалення поточного групування бухгалтерського обліку на підставі відкриття активно-пасивного рахунку, призначеного для відображення відстрочених податкових активів і зобов'язань</p> <p>запропоновано реєстр аналітичного обліку податку на прибуток, в якому передбачено систематизацію даних для достовірного і точного відображення податку на прибуток у фінансовій звітності</p>
<p>[11] Діденко С., Жушман Я. шляхи удосконалення обліку податку на додану вартість</p>	<p>удосконалення механізму відшкодування ПДВ, у тому числі за допомогою поліпшення автоматизованої обробки податкової звітності</p> <p>застосування нульової ставки по експортних операціях не до всіх платників податку, а лише до тих, які відповідатимуть певним вимогам</p> <p>покращити та скоординувати роботу контролюючих органів</p> <p>запровадити мораторій щодо внесення змін до податкового законодавства, а також проводити роз'яснювальну роботу серед населення щодо ПДВ</p> <p>зменшення кількості пільг, що дасть змогу зменшити податковий тиск на платників та зумовить підвищення суми надходжень до бюджету</p>
<p>Пращук В. [14] побудова Наказу про облікову політику в частині обліку розрахунків за податковими платежами</p>	<p>у Наказі про облікову політику підприємства мають бути розкриті такі методи та процедури: стан заборгованості за податковими платежами перед бюджетом; суми нарахування та сплати зобов'язань перед бюджетом за податковими платежами; наявність операцій щодо нарахування штрафних санкцій у разі несплати або прострочення.</p>

<p>[21] Кучер С. удосконалення організації та методик обліку і внутрішнього контролю операцій з нарахування та сплати податку на прибуток</p>	<p>механізм використання облікової політики як інструменту податкового планування на основі фінансового аналізу показників податкового навантаження та фінансового стану порядок ідентифікації та оцінки ризиків суб'єкта господарювання під час здійснення внутрішнього контролю методичний підхід до проведення внутрішнього контролю операцій із нарахування та сплати податку на прибуток із використанням «Картки податкових ризиків»</p>
<p>[22] Купшніренко О. практичні рекомендації щодо підвищення дієвості обліку і контролю розрахунків за податками на сільськогосподарських підприємствах</p>	<p>запропоновано в наказах про облікову політику у розділі «Організація та методика обліку розрахунків із бюджетом» розробляти окремий підрозділ «Організація внутрішнього контролю розрахунків за податками» запропоновано ведення Картки аналітичного обліку розрахунків з ЄП четвертої групи, Картки аналітичного обліку розрахунків з ПДВ та Реєстру облікового відображення розрахунків за податками та платежами в реєстрах синтетичного обліку виявлені порушення пропонується фіксувати в Описі виявлених відхилень під час внутрішнього контролю розрахунків за податками представлено модель внутрішнього контролю розрахунків за податками на сільськогосподарських підприємствах, яка визначає стадії, пакет робочих документів внутрішнього контролера</p>
<p>[25] Меліхова О., Штеда В. удосконалення оподаткування, обліку, аудиту податку на додану вартість</p>	<p>запропоновані робочі таблиці з податкового зобов'язання, податкового кредиту, розрахунків із ПДВ, обліку ПДВ запропонована методика аудиту податку на додану вартість, яка включає: анкету, загальний план аудиту, програму аудиту, робочі документи аудитора</p>
<p>[29] Новосельська Л. вдосконалення облікової податкової політики на підприємстві</p>	<p>включити до Наказу про облікову політику окремий розділ «Організація податкового обліку», де доцільно: розробити внутрішні стандарти податкового обліку, які повинні деталізувати кожен пункт облікової політики за видами податкових платежів; розробити і затвердити перелік документів, які будуть використовуватися для бух-го та податкового обліку згідно з податковим законодавством; установити графік документообігу з відображенням первинних документів, облікових реєстрів і податкової звітності, описати рух первинних документів і облікових реєстрів для складання податкової звітності; визначити рахунки і субрахунки для кожного виду податкових платежів та вказати методикі ведення аналітичного податкового обліку згідно з бухгалтерськими; установити механізм визначення нарахування зобов'язань до бюджету за кожним окремим податком відповідно до ПКУ</p>

<p>[30] Новосельська Л. удосконалення обліку податкових платежів</p>	<p>розробити і затвердити облікові реєстри обліку доходів і витрат із податку на прибуток, ПДФО</p> <p>визначити у Наказі рахунки за окремими видами податкових платежів, указати методичку ведення аналітичного податкового обліку згідно з бухгалтерським та встановити графік документообігу з відображенням руху первинних документів, облікових реєстрів, податкової звітності</p> <p>пропонується складати «Примітки до податкової звітності», які надаватимуть інформацію про стан обліку податкових платежів</p>
<p>[32] Озаретко Л., Підтужна О. визначення шляхів удосконалення обліку розрахунків з ПДВ</p>	<p>обмеження записів на субрахунках 643 та 644, що пов'язані з виданими та отриманими авансами нарахованими податковими зобов'язаннями та податковим кредитом з ПДВ лише від сум передоддаг товарів, які не були відвантажені та отримані за станом на кінець місяця</p> <p>із метою відповідності назв субрахунків 643 та 644 змісту їх економічної сутності доцільно назву субрахунку 643 «Податкові зобов'язання» визначити як «Податкові розрахунки за податковими зобов'язаннями (за отриманими авансами)»; назву ж субрахунку 644 «Податковий кредит» відповідно змінити на «Податкові розрахунки з податкового кредиту (за виданими авансами)»</p>
<p>Плахтій Т. [34] рекомендації щодо удосконалення організаційних та методичних засад обліку розрахунків за податками</p>	<p>запровадження окремого розділу Наказу про облікову політику</p> <p>методичні підходи до побудови аналітичного обліку розрахунків за податками з урахуванням галузевих особливостей</p> <p>документальне оформлення операцій щодо розрахунків за податком на додану вартість для сільськогосподарських підприємств</p>
<p>Скорнякова Ю. [46] удосконалення відображення в обліку та фінансовій звітності нарахування єдиного податку</p>	<p>розмежувати в обліку суму єдиного податку, що визнається зобов'язаннями перед бюджетом, і суму єдиного податку, що визнається витратами оподаткування поточного періоду</p> <p>доповнити синтетичний рахунок 64 «Розрахунки за податками й платежами» додатковим субрахунком 645 «Нарахування єдиного податку», а назву синтетичного рахунку 98 змінити на «Витрати оподаткування»</p>

<p>Прокопович Л., Шевчук С. [42]</p> <p>обґрунтування теоретичних та прикладних положень формування інформації про оподатковуваний прибуток за даними бухгалтерського обліку</p>	<p>структурно деталізувати рахунки доходів та витрат за ознакою виникнення податкових різниць запропоновано алгоритми реєстрації податкових різниць, що передбачає диференціацію коду синтетичного рахунку доходів та витрат за ознакою виникнення податкових різниць. Наприклад, у розрізі рахунку 92 «Адміністративні витрати» можуть бути відкриті субрахунки 921 «Адмін. витрати, які не призводять до виникнення податкової різниці», 922 «Адмін. витрати, які призводять до виникнення податкової різниці» (9221 «Збільшують фінансовий результат», 9222 «Зменшують фінансовий результат»)</p> <p>доповнити План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань господарських операцій, підприємств та організацій транзитним рахунком 77 «Податкові різниці» з виділенням таких субрахунків: 771 «Податкові різниці, які збільшують фінансовий результат», 772 «Податкові різниці, які зменшують фінансовий результат»</p>
<p>Чирва А. [51]</p> <p>обґрунтування необхідності внесення змін в наказ про облікову політику підприємств щодо обліку податку на додану вартість</p>	<p>запропоновано структурно-логічну схему методичку визначення цього суми податку, яка може бути оформлена у вигляді додатку до наказу про облікову політику:</p> <p>I. Реєстрація платником ПДВ (для новостворених підприємств). II Реєстрація податкових накладних в Єдиному реєстрі податкових накладних. III Обчислення суми ПДВ згідно з вибраним методом (прямий адитивний, непрямий адитивний, прямого вирахування, непрямом вирахування) та із застосуванням відповідної ставки. IV Відображення результатів розрахунків на рахунках бухгалтерського обліку. V Заповнення податкової декларації з податку на додану вартість. VI Сплата обрахованої суми ПДВ до бюджету</p>
<p>Шеремета В. [53]</p> <p>методичні та практичні рекомендації щодо визначення бази оподаткування податку на прибуток та її відображення у фінансовій звітності</p>	<p>нормативно-методичні підходи до вдосконалення взаємодії бухгалтерського обліку та обліку для цілей оподаткування податком на прибуток шляхом розроблення системи критеріїв формування відмінностей за їх економічним призначенням</p> <p>організаційну структуру системи обліку підприємства шляхом її поділу на підсистеми за типами різниць <del>визначення</del> показників фін. результату, зумовлених потребами різних користувачів звітності, у частині обґрунтування необхідності гармонізації та поєднання даних підсистем</p> <p>методичні положення формування звітної інформації про поточний та відстрочений податок на прибуток на основі моделювання впливу податкових різниць на показники фін. звітності (відстрочені податкові активи та зобов'язання, дебіторська та кредиторська заборгованість по розрахунках із бюджетом, чистий фінансовий результат тощо)</p>

Шевченко Л. [52] обфунтування найбільш ефективного підходу до організації обліку податків в інтересах осіб вищої керівної ланки підприємства	вкідати окремий центр відповідальності – центр сплати податків, який функціонально охоплюватиме операції з нарахування та сплати податкових платежів
Шот А., Платонова Ю. [54] удосконалення обліку розрахунків за податком на додану вартість	узгодження субрахунків 643 «Податкові зобов'язання» і 644 «Податковий кредит» з їх економічною сутністю та теорією бухгалтерського обліку спрощення й документальне забезпечення визнання податкового кредиту та податкового зобов'язання внесення до Наказу про облікову політику окремого пункту й відповідного додатка до нього з питань розрахунку ПДВ

«Водночас проблемними залишаються питання особливостей обліку розрахунків із бюджетом, що виникають у практиці вітчизняних підприємств, коли використання загальних правил обліку недостатньо, зокрема неузгодженість правил оподаткування з методикою бухгалтерського обліку, складність розрахунків податкових різниць, інформаційне забезпечення обліку оподаткування, облікове відображення ПДВ у системі рахунків тощо» [37].

Отже, облік розрахунків із бюджетом є однією з найбільш складних, трудомістких, і відповідальних ділянок у бухгалтерському обліку. Проблеми, які виникають під час визначення об'єкта оподаткування, документального та облікового відображення, нарахування податків, звітування, вимагають постійного вдосконалення як в організаційному, так і в методичному плані.

Реалії функціонування суб'єктів господарювання вимагають сучасних шляхів удосконалення організації обліку податкових розрахунків. На нашу думку, доцільно:

– здійснювати розрахунок податкового навантаження на фінансовий стан суб'єктів господарювання ;

- створити відділ податкового планування (для великих платників податків) або ж увести в штат фахівця з податкового планування;
- ідентифікувати та оцінювати податкові ризики з використанням карти, матриці та таблиці ранжування податкових ризиків;
- ретельно аналізувати договори та складати первинну документацію, які мають безпосередній вплив на податкові наслідки.

## **2.2. Вдосконалення методики обліку розрахунків з бюджетом**

Бухгалтерський облік відіграє вагомую роль у формуванні достовірної інформації про систему оподаткування конкретного суб'єкта чи держави у цілому. «Однак підприємствами України витрачається значна частина робочого і позаробочого часу для підготовки і подання звітності та сплати податків. Порівняння затрат часу, необхідного для складання та здачі звітності і сплати податкових платежів, можна здійснити за допомогою рейтингу Paying Taxes, який складається Світовим банком разом з аудиторською компанією PwC і є частиною рейтингу Doing Business. Цей рейтинг оцінює середньостатистичне підприємство окремої держави в розрізі податкового навантаження, адміністрування та сплати податкових платежів, платниками яких є вибране підприємство» [20].

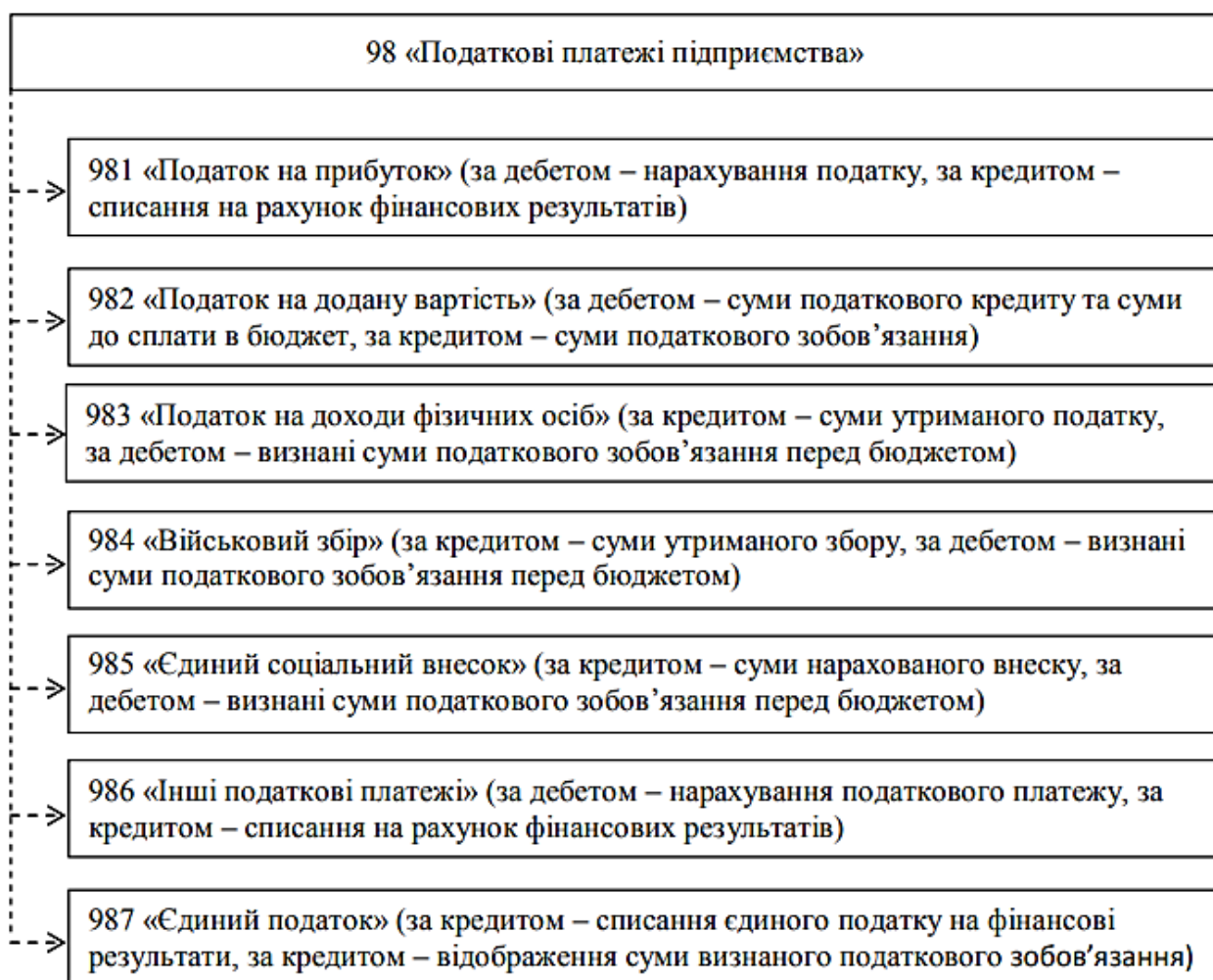
Нині для узагальнення інформації стосовно податкових розрахунків підприємства призначено рахунок 64 «Розрахунки за податками й платежами», за кредитом якого накопичуються нараховані платежі, за дебетом – їх сплата або списання. Податок на прибуток суб'єктів господарювання України формується на рахунку 98 «Податок на прибуток»: за дебетом відображається нарахування даного податку, за кредитом – списання на фінансові результати.

«За наявності найманих працівників на підприємстві виникає обов'язок сплати єдиного соціального внеску на загальнообов'язкове соціальне страхування, для якого в бухгалтерському обліку використовується рахунок



65 «Розрахунки за страхуванням». За кредитом даного рахунку відображаються нараховані зобов'язання, за дебетом – їх сплата або списання» [52].

«Сьогодні в багатьох розвинутих країнах світу поширено методику використання одного рахунку для сукупності податкових платежів, сплачуваних підприємством» [37]. Дане питання нині є досить дискусійним серед українських науковців та практиків. Нами пропонується використання єдиного рахунку для обліку податкових платежів підприємства 98 «Податкові платежі підприємства» з відповідними субрахунками (рис. 2.1).



**Рис. 2.1. Рахунок обліку податкових платежів підприємства**

Використання запропонованого рахунку значно спрощує облік розрахунків із бюджетом і контроль над його здійсненням. Типові

кореспонденції з використанням субрахунків рахунку 98 «Податкові платежі підприємства» наведено в табл. 2.2.

Таблиця 2.2

### Облік податкових платежів підприємства

Зміст операцій	Кореспонденція рахунків		Сума, грн
	Дебет	Кредит	
1	2	3	4
<b>981 «Податок на прибуток»</b>			
Нараховано податок на прибуток	79	981	20000,00
Відображено суму податку, яка підлягає сплаті в бюджет	981	64	20000,00
<b>982 «Податок на додану вартість»</b>			
Нараховано ПК за ПДВ	982	63/68	3900,00
Нараховано суму ПЗ з ПДВ	70/71	982	5300,00
Відображено суму ПДВ (ПЗ), що належить до сплати в бюджет	982	64	1400,00
<b>983 «Податок на доходи фізичних осіб»</b>			
Утримано ПДФО із заробітної плати	66	983	7200,00
Відображено суму ПДФО до сплати в бюджет	983	64	7200,00
<b>984 «Військовий збір»</b>			
Утримано ВЗ із заробітної плати	66	984	600,00
Відображено суму ВЗ до сплати в бюджет	984	64	600,00
<b>985 «Єдиний соціальний внесок»</b>			
Нараховано ЄСВ на ЗП працівників	985	66	9300,00
Списано ЄСВ на фінансові результати	79	985	9300,00
<b>986 «Інші податкові платежі»</b>			
Відображено суми інших податків	79	986	7450,00
Нараховано суму інших податків, які підлягають сплаті в бюджет	986	64	7450,00
<b>987 «Єдиний податок»</b>			
Відображено суму єдиного податку	79	987	11500,00
Нараховано суму єдиного податку, який підлягає сплаті в бюджет	987	64	11500,00

Запропоноване використання єдиного рахунку для обліку податкових платежів суб'єкта господарювання дає змогу уникнути впливу на собівартість продукції (у частині єдиного соціального внеску), створює умови для провадження ефективного контролю над нарахуванням і сплатою податкових зобов'язань уповноваженими на те особами. Новостворена система відповідає сутності податкових платежів як інструменту розподілу доходів.

На наступному етапі вдосконалення сучасного стану обліку податкових розрахунків підприємства в Україні необхідно зосередити увагу на

реформуванні податкової звітності, складання якої займає більше часу та уваги порівняно з фінансовою і статистичною формами звітності.

«Потреба вдосконалення пов'язана передусім із дублюванням інформації зі спеціальних додатків безпосередньо в податкових деклараціях. Окрім того, значна кількість додатків до декларацій не містить важливої інформації, а відіграє виключно роль допоміжних таблиць. Тобто для вдосконалення форм податкової звітності необхідно, перш за все, скоротити додатки до податкових декларацій, які не містять суттєвої інформації для здачі податкової звітності та сплати податкових платежів (наприклад, скасування Додатку 2 «Довідка про суму від'ємного значення звітного (податкового) періоду, яка зараховується до складу податкового кредиту наступного звітного (податкового) періоду» до декларації з ПДВ)» [51].

«Оптимізація податкової звітності забезпечить значне скорочення витрат часу на її складання, що в результаті призведе до зростання рівня продуктивності праці і забезпечить підвищення контролю над обліком податкових платежів бухгалтером суб'єкта господарювання» [37].

«Заключним етапом удосконалення методики та організації обліку податкових розрахунків підприємства на рівні держави є впровадження в дію єдиного електронного рахунку – рахунку, який відкривається платником у центральному органі виконавчої влади, що реалізує політику держави у сфері податків та зборів і забезпечує:

1. спрощення сплати податкових платежів до бюджетів;
2. зменшення кількості помилок стосовно недоплати або ж надміру сплачених коштів, що також знаходить своє відображення в обліку;
3. підвищення прозорості стосунків «платники – держава»» [37].

Передусім удосконалення обліку податкових платежів необхідно починати з кожного конкретного суб'єкта господарювання, що стосується:

1. розроблення в організаційно-розпорядчих документах суб'єктів господарювання розділу «Податкові розрахунки підприємства: організація і методика»;

2. створення Графіку документообігу із зазначенням форм первинних документів, відповідальних осіб за їх переміщення, виконавців своєчасного опрацювання та терміни виконання;

3. постійне оновлення використовуваних програмних версій бухгалтерського обліку

Зазначивши основні проблемні аспекти облікового забезпечення податкових розрахунків суб'єктів господарювання України, нами запропоновано заходи щодо оптимізації облікового процесу на рівні держави: використання єдиного рахунку для обліку податкових платежів підприємства, що створює умови для провадження ефективного контролю над нарахуванням і сплатою податкових зобов'язань уповноваженими на те особами; запровадження єдиного електронного рахунку для сплати податкових платежів; спрощення податкової звітності шляхом уникнення дублювання інформації. На рівні окремого суб'єкта господарювання: розроблення в Наказі про облікову політику розділу «Податкові розрахунки підприємства: організація і методика»; створення Графіку документообігу; оновлення програми.

## **Висновки до розділу 2**

Отже, облік розрахунків із бюджетом є однією з найбільш складних, трудомістких, і відповідальних ділянок у бухгалтерському обліку. Проблеми, які виникають під час визначення об'єкта оподаткування, документального та облікового відображення, нарахування податків, звітування, вимагають постійного вдосконалення як в організаційному, так і в методичному плані.

Реалії функціонування суб'єктів господарювання вимагають сучасних шляхів удосконалення організації обліку податкових розрахунків. На нашу думку, доцільно:

- здійснювати розрахунок податкового навантаження на фінансовий стан суб'єктів господарювання ;
- створити відділ податкового планування (для великих платників податків) або ж увести в штат фахівця з податкового планування;
- ідентифікувати та оцінювати податкові ризики з використанням карти, матриці та таблиці ранжування податкових ризиків;
- ретельно аналізувати договори та складати первинну документацію, які мають безпосередній вплив на податкові наслідки.

Запропоноване використання єдиного рахунку для обліку податкових платежів суб'єкта господарювання дає змогу уникнути впливу на собівартість продукції (у частині єдиного соціального внеску), створює умови для провадження ефективного контролю над нарахуванням і сплатою податкових зобов'язань уповноваженими на те особами. Новостворена система відповідає сутності податкових платежів як інструменту розподілу доходів.

Передусім удосконалення обліку податкових платежів необхідно починати з кожного конкретного суб'єкта господарювання, що стосується:

1. розроблення в організаційно-розпорядчих документах суб'єктів господарювання розділу «Податкові розрахунки підприємства: організація і методика»;
2. створення Графіку документообігу із зазначенням форм первинних документів, відповідальних осіб за їх переміщення, виконавців своєчасного опрацювання та терміни виконання;
3. постійне оновлення використовуваних програмних версій бухгалтерського обліку

## **РОЗДІЛ 3. МЕТОДИКА І ОРГАНІЗАЦІЯ АУДИТУ РОЗРАХУНКІВ З БЮДЖЕТОМ ЗА ПОДАТКАМИ Й ПЛАТЕЖАМИ**

### **3.1. Інформаційне забезпечення податкового аудиту будівельних організацій: міжнародний досвід і українська практика**

Аудит спільно з державним та управлінським контролем дозволяє забезпечувати необхідною та достовірною інформацією всі рівні управління країною. Просування економіки шляхом створення цивілізованого ринку супроводжується наявністю численних суб'єктів ринку - незалежних виробників товарів, робіт і послуг, що діють у конкурентному середовищі. З одного боку, вони є користувачами інформації, вступаючи в ринкові відносини з бізнес-партнерами, з іншого - самі є носіями інформації про свою діяльність. Таким чином, формується певний інформаційний простір, в якому кожен суб'єкт господарювання є як виробником, так і споживачем інформації.

Одним з найважливіших видів інформації, що надає значний вплив на процеси, що відбуваються в суспільстві, є різноманітна економічна інформація, в тому числі інформація про податки, підготовлена на основі даних бухгалтерського обліку, але за правилами податкового законодавства.

На відміну від бухгалтерської звітності, яка підлягає обов'язковій аудиторській перевірці, якість податкової звітності не гарантована, оскільки під час підготовки інформації про податки керівництво організації не зобов'язане звертатися до аудиторів для проведення сертифікації. Однак у вітчизняній практиці ще не вирішено низку організаційних та методичних питань аудиторської перевірки податкової звітності; не визначено сутність аудиту податкової звітності, його мету, завдання, принципи проведення, критерії оцінки. Немає й одноманітності у підходах до проведення перевірки податкової звітності, відсутній опис етапу планування, перевірки розрахунків з податків та зборів розглядається з позицій аудиту бухгалтерської (фінансової) звітності. Методики, представлені в роботах більшості авторів, не є комплексом процедур. Для якісного проведення податкового аудиту будівельних організацій необхідне відповідне інформаційне забезпечення, яке

враховує специфіку діяльності аудованого суб'єкта господарювання, а також особливості оподаткування.

Останнім часом найбільшу популярність у будівельних організаціях набирає інформація, одержана з так званих історичних джерел - баз даних бухгалтерського обліку. Саме дані про фактичні операції, а не кошторисні нормативи, можуть бути достовірним джерелом при ухваленні рішення про укладання нових контрактів. Крім того, в умовах економічної кризи, коли діяльність організацій може здійснюватися тільки в режимі тотальної економії, через високу конкуренцію у керівництва виникає потреба у своєчасній та якісній аналітичній інформації, яка потрібна для прийняття рішень у сфері пошуку нових замовлень [15].

Ефективна організація системи обліку стає нині нагальною проблемою багатьох будівельних організацій, що потребує оперативного вирішення. Необхідність планування, чіткого обліку та контролю витрат на капітальне будівництво поряд з розумінням того, що діяльність будівельних організацій має бути прозорою, підвищує вимоги до системи, що дозволяє отримати оперативну та достовірну інформацію для ухвалення відповідних рішень. Особливо гостро потребують такої інформації суб'єкти інвестиційної діяльності, які фінансують капітальне будівництво, тобто інвестори. За допомогою у вирішенні подібної проблеми будівельні організації все частіше звертаються до аудиторських компаній [43].

Багато вчених, розглядаючи порядок обліку в будівельних організаціях, вивчають лише специфіку діяльності будівельних організацій, не приділяючи уваги проблемам податкового обліку та, як наслідок, його інформаційному забезпеченню [15, 17, 50].

Національний бухгалтерський облік має дуже тісний зв'язок із оподаткуванням, де завдання оподаткування залишаються переважаючими порівняно із завданнями фінансової звітності. Крім історичних причин, це пов'язано з тим, що державний орган, який приймає бухгалтерські стандарти, спеціалізується на бюджетному регулюванні, зокрема на оподаткуванні.

Наразі податкова спрямованість обліку залишається його домінуючою характеристикою. На практиці податкова спрямованість посилюється обов'язковим аудитом. Аудитори найчастіше перевіряють звітність із позиції

податкових наслідків. Формулювання положень з бухгалтерського обліку (НП(С)БО) зводяться в абсолют, а міркування про подання реальної економічної ситуації не беруться до уваги.

Загальною інформаційною базою для складання реєстрів як фінансового та управлінського, так і податкового обліку є первинний обліковий документ бухгалтерського обліку. У різних видах фінансових, управлінських та податкових реєстрів дана інформація лише групується з різних підстав відповідно до завдань кожного виду обліку. Сферою перетину фінансового, управлінського та податкового обліку є визначення та розподіл витрат, обчислення собівартості готової продукції, вартості залишків незавершеного виробництва та ін.

Слід зазначити, що підвищення ефективності облікового процесу шляхом зближення бухгалтерського та податкового обліку оголошено в Концепції розвитку бухгалтерського обліку та звітності як одному із пріоритетних напрямків. У зв'язку з цим є актуальним сформулювати уніфіковані податкові показники, що формуються в бухгалтерському обліку та використовуються для складання податкової звітності, що дозволить підвищити ефективність як облікового процесу податкових зобов'язань, так і процесу аудиторської перевірки податкової звітності.

Аналітичні реєстри податкового обліку є зведеними формами систематизації даних податкового обліку за звітний (податковий) період без розподілу (відображення) за рахунками бухгалтерського обліку. Відповідно до норм ПКУ форми реєстрів податкового обліку розробляються платником податків самостійно і відображаються в обліковій політиці з метою оподаткування. Кінцевою метою складання реєстрів податкового обліку є систематизація інформації про доходи, витрати, що формують податкову базу.

Аудит - це інформаційний процес, який можна визначити як сукупність інформаційних процедур. Їх сутність полягає у підготовці аналітичної інформації, призначеної для формування думки аудитора про повноту та достовірність економічної інформації, відображеної у фінансовій звітності та на рахунках бухгалтерського обліку клієнта, відповідності вчинених організацією господарських та фінансових операцій чинному законодавству, та підтвердження правильності відображення в обліку та звітності фінансових



результатів діяльності. Ця інформація також призначена і для розробки рекомендацій керівництву організації щодо покращення організації системи бухгалтерського обліку та внутрішнього контролю [16].

У процесі податкового аудиту відомості, що містяться у податковій звітності, перевіряються та аналізуються шляхом їх порівняння з даними синтетичних та аналітичних регістрів бухгалтерського обліку та звітності. У рамках аудиторської перевірки частину інформації з податків аудитор отримує під час перевірки витрат, розрахунків із постачальниками та покупцями, фінансових результатів. При аналізі системи податкового обліку аудитор необхідно встановити правильність визначення податкових баз та складання податкових декларацій, точність розрахунків сум податків, що підлягають сплаті. Для цього необхідно перевірити наявність усіх необхідних первинних документів, договорів щодо різних фінансово-господарських операцій.

До основних етапів формування інформаційних процесів в аудиті відносяться такі:

- отримання та накопичення вихідної інформації;
- обробка сформованих даних;
- використання одержаної результатної інформації.

В інформаційний процес аудиту повинна максимально включатись облікова інформація, розроблена в системі автоматизованої обробки облікових даних клієнта.

Також для раціональної організації інформаційного процесу аудиту необхідне забезпечення взаємодії з іншими інформаційними підсистемами та системами в організації клієнта, а розробник методики аудиту має враховувати необхідність її формалізації з урахуванням вимог сучасних інформаційних технологій.

Переваги такого підходу полягають у тому, що теоретичні моделі аудиту можуть бути описані суворо доведеними та досить добре апробованими засобами математичної теорії.

Спираючись на результати проведених досліджень та констатуючи той факт, що податковий аудит є частиною аудиту бухгалтерської звітності, під час перевірки слід враховувати, що особливими елементами фінансової

звітності будівельних організацій, які максимально піддаються спотворенням, є податкові зобов'язання.

У зв'язку з цим постає завдання виявлення властивих податковим зобов'язанням будівельних організацій особливостей (як елементам фінансової звітності):

- розкриття податкових зобов'язань, передбачених стандартами фінансової звітності;
- розрахунку податкових зобов'язань будівельних організацій, передбачених податковим законодавством.

Податкові зобов'язання — це кредиторська заборгованість платника податків бюджету з податків та зборів. Національні нормативні документи з бухгалтерського обліку не містять визначення кредиторської заборгованості. Необхідно розглянути, як визначається кредиторська заборгованість відповідно до Міжнародних стандартів фінансової звітності (МСФЗ) та Загальноприйнятих стандартів бухгалтерського обліку США.

У рамках МСФЗ десять елементів фінансової звітності визначено в Концепції IASC про складання та розкриття фінансової звітності [50], в рамках Загальноприйнятих стандартів бухгалтерського обліку США вони визначені у Положенні про концепцію фінансового обліку № 6 [58]. Елементи фінансової звітності наводяться у табл. 1.

Концепція IASC [15] та SFAC [58] визначають зобов'язання як ймовірні майбутні зменшення економічних вигод, що виникають від поточних обов'язків певної особи з передачі або надання послуг іншим особам у майбутньому внаслідок подій, що відбулися.

Концепція бухгалтерського обліку визначає, що кредиторська заборгованість може виникнути з дії договору чи правової норми, і навіть звичаїв ділового обороту. Податкові зобов'язання виникають через дію правових норм, передбачених законодавством про податки та збори. Відповідно до норм ПКУ під податком розуміється «...обов'язковий, індивідуально безоплатний платіж, що стягується з організацій та фізичних осіб у формі відчуження належних їм на праві власності, господарського відання або оперативного управління грошових коштів з метою фінансового забезпечення діяльності держави та ( або) муніципальних утворень».

## Елементи фінансової звітності МСФЗ та US GAAP

Найменування звіту	Найменування елементів фінансової звітності	Elements of financial statement
Баланс	Активи. Зобов'язання. Власні кошти	Assets. Liabilities. Equity
Звіт про прибутки і збитки	Виручка. Витрати. Доходи. Збитки	Revenue. Expenses. Gains
Звіт про зміни у власному Капіталі	Зміни власних джерел. Інвестиції, здійснені власниками. Розподіл власниками	Comprehensive income. Investments by owners. Distributions to owners

Інформація про податки та збори, податкові зобов'язання відображається у бухгалтерському обліку та фінансовій звітності як кредиторська заборгованість. Вони накопичуються у разі невчасного виконання обов'язку зі сплати. Самі зменшення економічних вигод протягом звітного періоду у формі відтоку або зменшення вартості активів, виникнення зобов'язань, що зменшують власні кошти, за винятком розподілів учасникам, визнаються відповідно до МСФЗ та US GAAP витратами. Тому одночасно з визнанням податкових зобов'язань як статті бухгалтерського балансу витрати у сумі нарахованого податкового зобов'язання визнаються як стаття звіту про прибутки та збитки.

У разі переплати, тобто сплати податків і зборів у сумах, що перевищують податкові зобов'язання, платник податків має короткостроковий актив - дебіторську заборгованість бюджету. Отже, поняття зобов'язання, зокрема податкового, безпосередньо пов'язане з поняттям активу.

Відповідно до SFAC та Концепції IASC під активами розуміються «імовірні економічні вигоди, отримані або контрольовані певною особою в результаті операцій або подій, що відбулися». Активи та зобов'язання є елементами чи статтями бухгалтерського балансу. Отже, вони розкриваються у межах балансу станом на звітну дату. Самі ж суми активів і зобов'язань є

наслідком подій, що відбулися. Стосовно податкових зобов'язань такими подіями є:

- нарахування зобов'язань з податків, зборів, а також штрафів за податкові правопорушення;
- погашення податкових зобов'язань грошовими коштами та заликом дебіторської заборгованості.

Нарахування податкових зобов'язань збільшує залишок кредиторської заборгованості у балансі та витрати на прямі податки у звіті про прибутки та збитки. Збільшення витрат у звіті про прибутки та збитки зменшує суму прибутку після оподаткування, впливає на суму зміни нерозподіленого прибутку та його залишок у звіті про рух капіталу, а також на залишок нерозподіленого прибутку у балансі. Погашення податкових зобов'язань грошовими коштами зменшує залишки коштів та кредиторської заборгованості в балансі на звітну дату, витрачання коштів відображається у звіті про рух коштів.

Порядок розкриття інформації про податкові зобов'язання у фінансовій звітності згідно з МСФЗ та US GAAP представлений у табл. 3.2.

Податкові зобов'язання та податкові витрати є важливими складовими фінансової звітності будівельних організацій, одним із видів зобов'язань та витрат, що розкриваються у бухгалтерському балансі та звіті про прибутки та збитки як відповідно до національних правил бухгалтерського обліку, так і МСФЗ та US GAAP. Аналогічно, як інші зобов'язання та витрати організації, вони зменшують суму нерозподіленого прибутку у звіті про прибутки та збитки, а також у звіті про рух капіталу та бухгалтерському балансі. Суми коштів, спрямовані на погашення податкових зобов'язань, які розкриваються у звіті про рух коштів. Таким чином, це те, що поєднує податкові зобов'язання та податкові витрати з іншими видами зобов'язань та витрат будівельних організацій.

**Розкриття інформації про податкові зобов'язання у фінансовій звітності  
згідно з МСФЗ та US GAAP**

<b>Компонент фінансової Звітності</b>	<b>Інформація, що підлягає розкриттю</b>
Бухгалтерський баланс	Сальдо за всіма податковими зобов'язаннями на звітну дату, у тому числі: - поточні податкові активи та зобов'язання; - відстрочені податкові активи та зобов'язання
Звіт про прибутки та збитках	Сума податкової витрати, понесеної протягом звітного періоду, включаючи: - поточні податкові зобов'язання звітного періоду; - Зміна в балансових статтях відстрочених податкових активів та зобов'язань
Звіт про рух грошових Коштів	Суми коштів, сплачені протягом звітного періоду для погашення податкових зобов'язань
Облікова політика та пояснювальні примітки до фінансової звітності	Істотні принципи, які використовуються при розкритті відкладених податкових активів та зобов'язань. Додаткова інформація, що розкривається відповідно до МСФЗ та US GAAP щодо компонентів витрати з податку на прибуток та факторів, що вплинули на зміни у статтях відстрочених податкових активів та зобов'язань

У той же час податковим зобов'язанням та податковим витратам притаманні особливі властивості, які роблять їх характерними елементами фінансової звітності будівельних організацій:

1) винятковість податкових зобов'язань як статей фінансової звітності, підготовленої за МСФЗ та US GAAP, полягає у вимозі щодо розкриття поточних та відстрочених податкових зобов'язань;

2) податкові зобов'язання, на відміну від інших видів зобов'язань, визначаються не на підставі добровільної угоди сторін, а виходячи з обов'язкових та імперативних для платника податків положень законодавства про податки та збори;

3) податкові зобов'язання виникають не на взаємній основі. Визнання податкових зобов'язань не передбачає отримання від контрагента ресурсів, тобто будь-яких конкретних активів, робіт чи послуг;

4) з метою забезпечення виконання зобов'язань щодо податків та зборів податкове законодавство передбачає значні штрафні санкції за порушення правил, поставлених платникам податків.

Податкові зобов'язання та податкові витрати будівельних організацій є не лише особливими елементами фінансової звітності, а й специфічними об'єктами аудиту фінансової звітності.

Таким чином можна зробити висновок, що головна особливість податкових зобов'язань як об'єкта аудиту - податкові зобов'язання не існують в абсолютних цифрах. Податкові активи та зобов'язання як елементи фінансової звітності передбачають складну систему обліку бази оподаткування, розрахунку податкових зобов'язань, на підставі затверджених ставок застосування податкових пільг та відображення сум податків на рахунках бухгалтерського обліку та розкриття у фінансовій звітності.

Відповідно до податкового законодавства розрахунок та розкриття податкових зобов'язань у фінансовій звітності будівельної організації здійснюються поетапно:

- 1) визначення податкового статуту;
- 2) облік бази оподаткування;
- 3) розрахунок податкових зобов'язань;
- 4) відображення податкових зобов'язань на рахунках бухгалтерського обліку;
- 5) розкриття інформації про податкові зобов'язання у фінансовій звітності.

Етапи взаємопов'язані між собою та результат кожної стадії використовується на наступних етапах. У той же час, на кожному етапі існує ризик спотворення, внаслідок чого буде спотворена сума податкових зобов'язань, що розкриваються у бухгалтерському балансі, та сума податкових витрат у звіті про прибутки та збитки. Помилки, допущені на кількох етапах розрахунку та розкриття податкових зобов'язань, будуть більшими, відповідно ризик внутрішнього контролю також підвищений.

Розглядаючи податкові зобов'язання як об'єкт аудиту, можна констатувати, що їхній розрахунок є винятковим обов'язком платника податків, отже, немає можливості без виїзної податкової перевірки отримати

від контрагента - податкового органу - підтвердження суми заборгованості, що також підвищує ризик контролю та ризик невиявлення щодо податкових зобов'язань.

Ще однією особливістю податкових зобов'язань є високий аудиторський ризик.

Винятковістю податкових зобов'язань як об'єкта аудиту у фінансовій звітності будівельної організації, підготовленої відповідно до МСФЗ та US GAAP, є також вимоги щодо розкриття не лише поточних, а й відкладених податкових активів та зобов'язань. Відповідно невід'ємний ризик, ризик засобів контролю та ризик невиявлення високі і на етапі розкриття відстрочених податкових активів та зобов'язань у фінансовій звітності, підготовленій відповідно до МСФЗ та US GAAP.

Таким чином, слід вирішити такі завдання:

- визначити етапи розкриття та розрахунку податкових зобов'язань звітності будівельних організацій, на яких ризик виникнення спотворень найвищий;
- подати методику аудиторської перевірки податкових зобов'язань на розглянутих етапах.

Проведені дослідження дають можливість констатувати такі висновки:

- податкові зобов'язання обґрунтовані та виникають на підставі норм податкового законодавства, та є невід'ємною частиною фінансової звітності будівельних організацій. Водночас вони є одним із видів зобов'язань та витрат, що розкриваються у бухгалтерському балансі та звіті про прибутки та збитки як відповідно до національних правил бухгалтерського обліку, так і МСФЗ та US GAAP;
- особливі ознаки, характерні для податкових зобов'язань та податкових витрат, як їх виникнення на невзаємній та недобровільній основі, суттєві штрафні санкції, особливості розкриття у фінансовій звітності відстрочених податкових зобов'язань та вимог з податку на прибуток згідно з МСФЗ та US GAAP, роблять їх особливими елементами фінансової звітності будівельних організацій.

У процесі дослідження було визначено фактори, які дозволяють розглядати податкові активи та зобов'язання як особливі об'єкти аудиту:

- значна кількість взаємопов'язаних етапів розкриття та розрахунку податкових зобов'язань у фінансовій звітності будівельних організацій;
- неможливість звіряння з контрагентом — податковою інспекцією про підтвердження суми заборгованості;
- вимога щодо розкриття поточних та відстрочених податкових активів та зобов'язань відповідно до МСФЗ та US GAAP.

### **3.2. Організація податкового планування на підприємстві**

Податкове планування – це передумова успішного господарювання. Цей процес нерозривно пов'язаний із бажанням суб'єкта підприємницької діяльності платити менше коштів до бюджету, оскільки податкові виплати є для нього безоплатними платежами.

Вектор розвитку податкового планування спрямований на забезпечення максимально можливого в умовах чинного податкового законодавства збереження фінансових коштів економічним суб'єктом шляхом законної мінімізації величини податкових платежів внаслідок коригування обсягу податкової бази з того чи іншого податку. Це оптимізує структуру податкових виплат суб'єкта господарювання внаслідок своєчасного прийняття ефективних управлінських рішень та дотримання платіжної дисципліни в частині податкових виплат.

Досить часто виникає ситуація, коли податковий тягар значний, а діяльність суб'єкта господарювання низькорентабельна і не приносить прибуток для розвитку підприємства. Тому перед платником податків постає питання про мінімізацію витрат у всіх напрямках, у тому числі у вигляді скорочення податкових платежів, що сплачуються в скарбницю держави. На допомогу бухгалтерам приходять податкове планування, яке дає можливість заздалегідь визначити величину податкових зобов'язань та скористатися інструментами оптимізації податкових платежів [9].

Податкове планування складається з комплексу заходів (методів), зосереджених на обчисленні податкового навантаження виходячи з умов функціонування, що склалися, та підвищення фінансової ефективності роботи суб'єктів господарювання. Для цього застосовуються внутрішні та зовнішні



заходи щодо зниження податкового навантаження. Зовнішні заходи податкового планування в окремих випадках спричиняють глобальні наслідки, тому їх застосування обмежене (заміни податкового суб'єкта, зміни виду діяльності та податкової юрисдикції). Зупинимося на внутрішніх методах планування, на які може вплинути головний бухгалтер без жодних наслідків (табл. 3.3).

Таблиця 3.3

**Внутрішні методи планування, що піддаються регулюванню платником податків**

<b>Метод</b>	<b>Опис</b>
Проведення переоцінки основних засобів	Ефективне оподаткування майна організацій. При зниженні залишкової вартості виробничих будівель та споруд, іншої нерухомості (крім землі та природних ресурсів) скорочується податкова база з цього податку.
Застосування підвищуючого коефіцієнта для нарахування амортизації	Це дає можливість суттєво та легально заощадити підприємству при сплаті податку на прибуток організацій шляхом збільшення витрат у вигляді амортизації у перші місяці експлуатації.
Застосування договірних схем при виробництві та реалізації готової продукції	Переведення виробничих потужностей у провінції ближче до дешевої робочої сили та до джерел сировини (уклавши угоду з працюючою і добре зарекомендованою організацією заощадить витрати), використання суб'єктом господарювання в договорах нестандартних понять і формулювань, а чітких і ясних, наближених до реальної угоди; використання кількох договорів, що супроводжують одну угоду.
Ведення податкового обліку для обчислення баз оподаткування та їх складових	За допомогою цього способу можна регулювати зміни: обсягів робіт, послуг (податок на прибуток та ПДВ); середньооблікової чисельності працівників (відрахування до позабюджетних фондів); майна організації (податок землю, податку на майно); штрафи, пені та неустойки тощо.
Балансовий метод	Розглядаючи баланс у розрізі майна та джерел, виділяються причини, які спровокували зміну сум податкових платежів.
Нормативний метод	Має на увазі розрахунок майбутніх податкових платежів, виходячи з запланованих показників з урахуванням чинного податкового законодавства. Оптимізація планів та рішень означає опрацювання кількох варіантів прогнозів з метою вибору оптимального.

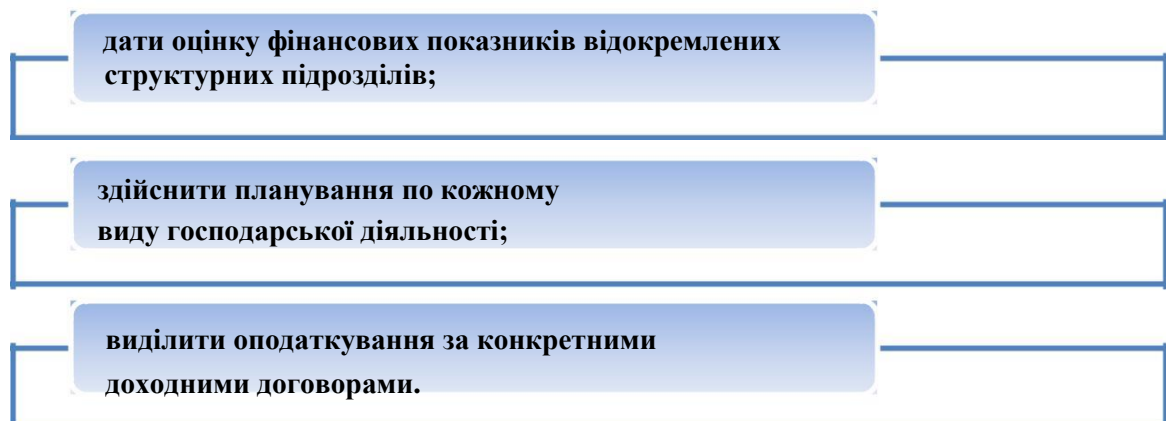
Найбільш задіяним під час реалізації процедур податкового планування є балансовий метод.

Він ефективний під час здійснення аналізу на стадії визначення оптимальної форми комерційної угоди та укладання відповідного господарського договору з контрагентом, що передбачає оптимізацію податкових наслідків. Також корисне його використання при розробці окремих положень облікової політики економічного суб'єкта у призмі оптимізації податкового навантаження внаслідок вибору найбільш прийнятних методів бухгалтерського та податкового обліку за низкою господарських операцій.

Принцип здійснення податкового планування з використанням балансового методу передбачає об'єднання однорідних господарських операцій в окремі блоки, які піддаються аналізу по кожному варіативному блоку та вибираються найбільш оптимальні варіанти в плані податкового навантаження блоків об'єднаної інформації, на основі яких формуватиметься бухгалтерська та податкова звітність [8].

Важливими характеристиками балансового методу є простота його застосування та наочність одержуваних результатів при здійсненні податкової оптимізації економічної діяльності суб'єкта господарювання. Легко на рівні прогнозованих схем простежити весь перебіг бухгалтерського та податкового супроводу групи однорідних господарських операцій аж до їхнього впливу на фінансові результати підприємства та передбачувані податкові наслідки.

#### **Балансовий метод дозволяє:**



**Рис. 3.1. Можливості балансового методу**

Використання економіко-математичних методів дає повну інформацію про обсяг податкового навантаження, про можливі варіанти оптимального та ефективного способу, що максимально поєднує різні правила зниження податкових платежів. Спільно з балансовим та розрахунково-аналітичним методом при податковому плануванні можуть оцінюватись бухгалтерські управлінські рішення, їх вплив на фінансовий результат суб'єкта господарювання [13].

Для підготовки обґрунтованих управлінських рішень при здійсненні оперативного планування економічної діяльності суб'єкта господарювання вельми перспективно використовувати метод оптимізації планових рішень. Він також передбачає розробку найперспективніших альтернативних варіантів податкової оптимізації, з обов'язковим розрахунком передбачуваних податкових платежів за кожним варіантом здійснення підприємницької діяльності, рівнем одержуваних додаткових витрат при реалізації кожного варіанта, прогнозних можливостей зміни податкового законодавства, як на позитивний, так і у негативний бік, і на цій основі вибір найефективнішого варіанта податкової оптимізації.

У разі широких масштабів здійснення підприємницької діяльності доводиться розробляти досить складні схеми оптимального спрямування виробничої та фінансової діяльності, які повинні враховувати велику кількість негативних факторів, що впливають на економічний суб'єкт, та різних варіантів оподаткування, що вимагає використання відразу кількох методів податкового планування, з наступним вибором найоптимальнішого з них. Це потребує серйозного підходу до кваліфікації та компетентнісних характеристик залученого для здійснення цієї роботи персоналу.

З використанням методу створення податкового поля суб'єкт господарювання вправі сам вибрати перелік сплачуваних податків на регіональному, державному і місцевому рівні; віддати перевагу оптимальній системі оподаткування (загальна, спрощена тощо); можливості отримання пільг з тих чи інших податків.

Використання пільг, дозволених податковим законодавством, - один із найважливіших елементів зниження податкового навантаження. Це один із способів стимулювання державою сфер економіки, які соціально значимі для нього та утруднені можливості державного фінансування [12].

Здебільшого у багатьох управлінських структурах економічних суб'єктів застосовуються загальні методи податкової оптимізації, які не такі вузькопрофільні, як спеціальні методи (табл. 3.2). Але й податкова оптимізація на базі спеціальних методів доступна практично кожному підприємству.

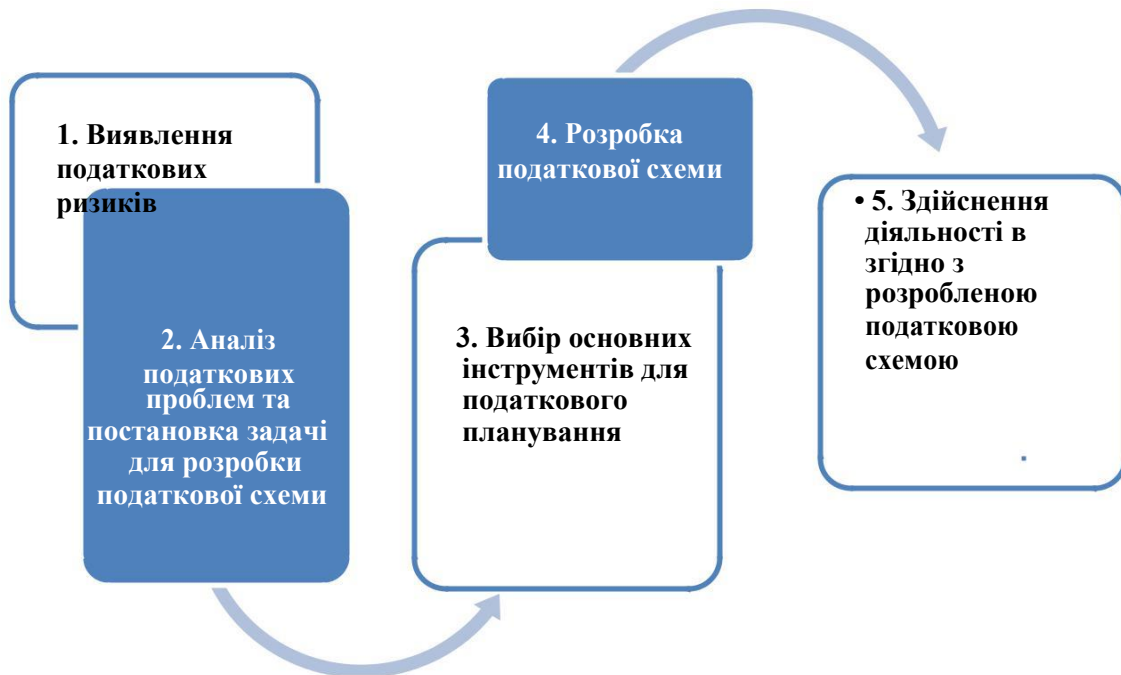
Ризики податкового планування та податкової оптимізації зазнають за собою фінансових втрат. Під поняттям загальних ризиків податкової мінімізації розуміється можливість фінансових втрат у разі, якщо методи податкової оптимізації будуть оскаржені податковими органами та визнані такими, що не відповідають податковому законодавству.

У цьому зазвичай виникають додаткові витрати у результаті врегулювання конфліктної ситуації з державними органами [44].

Таблиця 3.2

### Спеціальні методи податкового планування

Метод	Сутність
Метод заміни відносин - ґрунтується на виборі одного варіанту із запропонованих у рамках існуючого законодавства.	Підприємство обирає будь-який із запропонованих варіантів, допустимих як з погляду економічної ефективності операції, так і з погляду оптимізації оподаткування.
Метод поділу відхилень базується на методі заміни.	Замінюється не вся господарська операція, лише її частина чи господарська операція замінюється на кілька операцій.
Метод відстрочення податкового платежу.	Відповідно до чинного законодавства є можливість перенесення моменту сплати податкового зобов'язання на інший податковий період.
Метод прямого скорочення об'єкта оподаткування.	Використовується можливість знизити розмір об'єкта оподаткування або замінити його іншим, які оподатковуються за нижчими ставками або взагалі не оподатковуються.



**Рис.3.2. Основні етапи податкового планування**

Під податковими ризиками розуміються:

- Можливість більш пильної уваги до діяльності економічного суб'єкта з боку податкових органів;
- зростання податкових платежів з інших податків у результаті оптимізації одного з них;
- ймовірність порушення податкового законодавства з відповідними наслідками.

Другий етап здійснення податкового планування характеризується реалізацією аналітичних процедур, пов'язаних з виявленням проблем щодо неефективних методів оподаткування, що застосовуються економічними службами господарюючого суб'єкта, з подальшим визначенням цілей щодо їх податкової оптимізації, з розробкою необхідних інструментів для їх реалізації.

При реалізації методик та процедур податкового аналізу особлива увага полягає у визначенні специфіки здійснення господарської діяльності економічного суб'єкта та на її основі вибору оптимальних методів оподаткування.

Чинне податкове законодавство дозволяє використовувати різні інструменти під час проведення операцій, що призводять до появи об'єктів оподаткування [18]. Для оптимізації податкового навантаження має значення розгляд деяких альтернатив організації бухгалтерського та податкового обліку у платника податків, поданих у таблиці 3.3.

Таблиця 3.3

**Варіанти організації обліку об'єктів оподаткування для зниження податкового навантаження**

№ п/п	Найменування способу	Деталізація за видами
1	2	3
1.	Нарахування амортизації основних засобів	Лінійний спосіб, спосіб зменшеного залишку, спосіб списання вартості пропорційно до обсягу продукції (робіт)
2.	Нарахування амортизації нематеріальних активів	Лінійний спосіб, спосіб зменшеного залишку, спосіб списання вартості пропорційно до обсягу продукції (робіт)
3.	Списання товарно-сировинних запасів	За собівартістю кожної одиниці, але середньої собівартості, за методом ФІФО
4.	Методика списання витрат	Витрати, пов'язані з виробництвом та реалізацією, та позареалізаційні витрати
5.	Визначення виручки від реалізації продукції (робіт, послуг) з метою оподаткування	Доходи від реалізації та позареалізаційні доходи

Таким чином, залежно від інструментів, що використовуються, податкове планування може спиратися на використання наступних інструментів (рис.3.3).

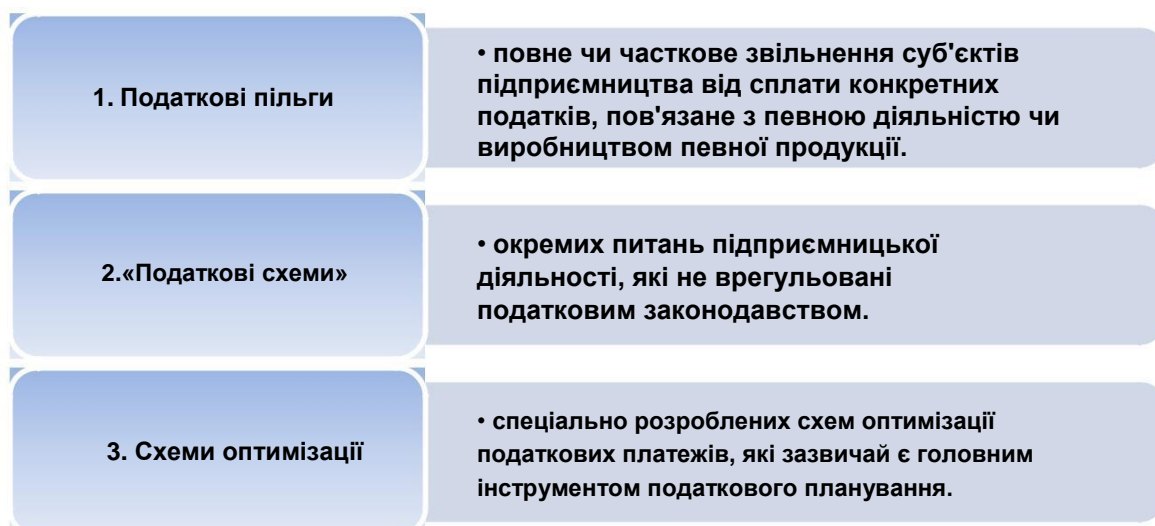


Рис. 3.3. Інструменти податкового планування

Тобто у процесі податкового планування підприємство визначає найкращу схему оптимізації оподаткування та зниження податкового навантаження.

«Правильно проаналізувавши інформацію, що міститься у бухгалтерській звітності, підприємство може прийняти ряд важливих для подальшого розвитку управлінських рішень, а зовнішні користувачі, що мають як прямий, так і непрямий фінансовий інтерес, можуть оцінити фінансову стійкість і інвестиційну привабливість підприємства. Так, за результатами проведеного аналізу ТОВ «Тернопільбуд» спостерігається посилення господарського потенціалу, на що вказує збільшення суми активів на 12,95% (табл 3.4). Тобто у підприємства збільшується обсяг наявного у розпорядженні майна. Той факт, що активи зростають в умовах скорочення доходу від продажу товарів і послуг, вказує на необхідність пошуку резервів оптимізації поточної структури активів» [звітність ТОВ «Тернопільбуд»].

Таблиця 3.4

**Горизонтальний аналіз активів «ТОВАРИСТВО З ОБМЕЖЕНОЮ ВІДПОВІДАЛЬНІСТЮ «ТЕРНОПІЛЬБУД» у 2019-2020 рр., тис. грн.**

Показник	2019	2020	Абс приріст, +,-	Відн. приріст, %
Незавершені капітальні інвестиції	899927	1027102	127175	14,13
Основні засоби	203280	204477	1197	0,59
<b>НЕОБОРОТНІ АКТИВИ</b>	<b>1104019</b>	<b>1232391</b>	<b>128372</b>	<b>11,63</b>
<b>ОБОРОТНІ АКТИВИ</b>	<b>241616</b>	<b>287461</b>	<b>45845</b>	<b>18,97</b>
<b>АКТИВИ</b>	<b>1345635</b>	<b>1519852</b>	<b>174217</b>	<b>12,95</b>

«Збільшення суми балансу зумовлене зростанням як оборотних (+18,97%), так і необоротних активів (+11,63%). Збільшується сума наявних джерел фінансування для залучення активів, що зумовлено зростанням власного капіталу (+5,06%) і довгострокових зобов'язань (+16,31%)» [звітність ТОВ «Тернопільбуд»] (табл. 3.5).

Таблиця 3.5

**Горизонтальний аналіз пасивів (джерел фінансування активів)  
«ТОВАРИСТВО З ОБМЕЖЕНОЮ ВІДПОВІДАЛЬНІСТЮ  
«ТЕРНОПІЛЬБУД» у 2019-2020 рр., тис. грн.**

Показник	2019	2020	Абс. приріст, +/-	Відн. приріст, %
ВЛАСНИЙ КАПІТАЛ	92237	96903	4666	5,06
Цільове фінансування	1141463	1327658	186195	16,31
ДОВГОСТРОКОВІ ЗОБОВ'ЯЗАННЯ	1141463	1327658	186195	16,31
КОРОТКОСТРОКОВІ ЗОБОВ'ЯЗАННЯ	111935	95291	-16644	-14,87
БАЛАНС	1345635	1519852	174217	12,95

«Факт зростання суми власного капіталу вказує на підвищення рівня благополуччя власників. Зростання загальної суми зобов'язань забезпечує більш повне розкриття наявного потенціалу компанії, хоча призводить до підвищення залежності від зовнішніх постачальників фінансових ресурсів» [звітність ТОВ «Тернопільбуд»].

Таблиця 3.6

**Показники стійкості та платоспроможності «ТОВАРИСТВО З  
ОБМЕЖЕНОЮ ВІДПОВІДАЛЬНІСТЮ «ТЕРНОПІЛЬБУД» у 2019-  
2020 рр., частка одиниці**

Показник	2019	2020	Абс. приріст, +/-	Відн. приріст, %
Фінансова автономія	0,07	0,06	-0,01	-6,98
Поточна ліквідність	9,86	12,93	3,07	31,13

«Спостерігається зниження фінансової незалежності компанії, про що свідчить динаміка коефіцієнта фінансової автономії (табл 3.6). На кінець 2020р. підприємство спроможне самостійно профінансувати 6,38% своїх активів. Значення поточної ліквідності знаходиться вище нормативної межі (1,5), що вказує на низьку імовірність втрати платоспроможності у найближчій перспективі. Відбувається зниження чистого доходу від реалізації товарів та послуг на 8,88%, що вказує на низьку конкурентоспроможність в динамічному середовищі.



Сума чистого прибутку компанії є додатною (4617 тис. грн у 2020 році), що може вказувати на продуману бізнес-модель. Хоча для кращого розуміння здатності менеджменту досягати поставлених цілей слід розглянути показники рентабельності» [звітність ТОВ «Тернопільбуд»].

«Рентабельність активів у 2020р. нижча інфляції, що свідчить про реальне знецінення вартості наявних у компанії активів. Для визначення привабливості компанії як об'єкту інвестування доцільно співставити рентабельність власного капіталу та рентабельність альтернативних напрямків вкладення капіталу власниками. Для простоти розрахунку використовуються дані Національного банку України щодо середньої доходності депозитів за 2020 р. Таким чином, перевищення дохідністю за альтернативним інструментом рентабельності власного капіталу вказує, що спостерігається значний недоотриманий прибуток, що міг би бути згенерований у випадку продажу частки компанії та спрямування вивільнених коштів на фінансовий ринок.

Показник валової рентабельності демонструє додатне значення у 2020р. Це вказує на необхідність подальшого пошуку можливостей для збільшення обсягу продажів товарів та послуг для максимізації кінцевого фінансового результату» [звітність ТОВ «Тернопільбуд»].

Виходячи з проведеного аналізу можна зробити висновок, що легальна (у рамках чинного податкового законодавства) оптимізації податкових виплат економічними суб'єктами має широку історію та свою розроблену базу різних методів та прийомів законного зменшення податкових платежів, а відповідно податкової навантаження на підприємство.

Оптимальне поєднання методів та прийомів податкової оптимізації в рамках правового поля може призвести до значної економії фінансових коштів економічного суб'єкта на податкових платежах.

Таким чином, потенціал податкового планування дуже широкий, оскільки існують різні податкові схеми, які дозволяють вносити виправлення до самого процесу планування, знизити податкові ризики та прогнозувати податкові відрахування у майбутньому, що характеризується зниженням податкового навантаження.

### Висновки до розділу 3

Проведені дослідження дають можливість констатувати такі висновки:

- податкові зобов'язання обґрунтовані та виникають на підставі норм податкового законодавства, та є невід'ємною частиною фінансової звітності будівельних організацій. Водночас вони є одним із видів зобов'язань та витрат, що розкриваються у бухгалтерському балансі та звіті про прибутки та збитки як відповідно до національних правил бухгалтерського обліку, так і МСФЗ та US GAAP;
- особливі ознаки, характерні для податкових зобов'язань та податкових витрат, як їх виникнення на невзаємній та недобровільній основі, суттєві штрафні санкції, особливості розкриття у фінансовій звітності відстрочених податкових зобов'язань та вимог з податку на прибуток згідно з МСФЗ та US GAAP, роблять їх особливими елементами фінансової звітності будівельних організацій.

У процесі дослідження було визначено фактори, які дозволяють розглядати податкові активи та зобов'язання як особливі об'єкти аудиту:

- значна кількість взаємопов'язаних етапів розкриття та розрахунку податкових зобов'язань у фінансовій звітності будівельних організацій;
- неможливість звіряння з контрагентом — податковою інспекцією про підтвердження суми заборгованості;
- вимога щодо розкриття поточних та відстрочених податкових активів та зобов'язань відповідно до МСФЗ та US GAAP.

Виходячи з проведеного аналізу можна зробити висновок, що легальна (у рамках чинного податкового законодавства) оптимізації податкових виплат економічними суб'єктами має широку історію та свою розроблену базу різних методів та прийомів законного зменшення податкових платежів, а відповідно податкової навантаження на підприємство. Оптимальне поєднання методів та прийомів податкової оптимізації в рамках правового поля може призвести до значної економії фінансових коштів економічного суб'єкта на податкових платежах.

Таким чином, потенціал податкового планування дуже широкий, оскільки існують різні податкові схеми, які дозволяють вносити виправлення до самого процесу планування, знизити податкові ризики та прогнозувати податкові відрахування у майбутньому, що характеризується зниженням податкового навантаження.

## ВИСНОВКИ

Природа податків характеризується багатогранністю та постійною зміною. За результатами проведеного аналізу літературних джерел виділено три основні етапи еволюції становлення сучасних податків як складової системи бюджетно-податкового регулювання. Аналіз характеру основних функцій предмета дослідження – фіскальної та регулюючої – дозволяє розкрити економічну сутність категорії «податки» за двома напрямками: як складовий елемент наповнення державної казни, та як інструмент впливу держави на інших суб'єктів господарювання у країні.

До основних елементів податків належать такі: платники податку; об'єкт оподаткування; база оподаткування; ставка податку; порядок обчислення податку; податковий період; строк та порядок сплати податку; строк та порядок подання звітності про обчислення і сплату податку.

Незважаючи на те, що податковий облік «вийшов» із бухгалтерського обліку, їх поділ – це об'єктивний процес, який, однак, проводиться непослідовно. У результаті сучасний вітчизняний бухгалтерський облік не повною мірою забезпечує формування якісної фінансової звітності. У свою чергу, норми податкового обліку багато в чому нераціональні, суперечливі, містять велику кількість вимог, які не мають реальної мети оподаткування.

Встановлено та узагальнено негативні наслідки існування податкового обліку та напрямки його вдосконалення.

У ході економічних реформ, що проводяться, створено основу для формування ринкових відносин. Дедалі ширше використання МСФЗ стало стійкою тенденцією. Без повного та послідовного поділу бухгалтерського та податкового обліку не буде досягнуто основної мети бухгалтерського обліку – надання об'єктивної інформації. Тільки за цих умов впровадження МСФЗ не вплине на розрахунок податків, оскільки їх обчислення не буде пов'язане з даними бухгалтерського обліку. Це в свою чергу забезпечить податковий суверенітет країни.

Облік розрахунків із бюджетом є однією з найбільш складних, трудомістких, і відповідальних ділянок у бухгалтерському обліку. Проблеми, які виникають під час визначення об'єкта оподаткування, документального та облікового відображення, нарахування податків, звітування, вимагають постійного вдосконалення як в організаційному, так і в методичному плані.

Реалії функціонування суб'єктів господарювання вимагають сучасних шляхів удосконалення організації обліку податкових розрахунків. На нашу думку, доцільно:

- здійснювати розрахунок податкового навантаження на фінансовий стан суб'єктів господарювання ;
- створити відділ податкового планування (для великих платників податків) або ж увести в штат фахівця з податкового планування;
- ідентифікувати та оцінювати податкові ризики з використанням карти, матриці та таблиці ранжування податкових ризиків;
- ретельно аналізувати договори та складати первинну документацію, які мають безпосередній вплив на податкові наслідки.

Запропоноване використання єдиного рахунку для обліку податкових платежів суб'єкта господарювання дає змогу уникнути впливу на собівартість продукції (у частині єдиного соціального внеску), створює умови для провадження ефективного контролю над нарахуванням і сплатою податкових зобов'язань уповноваженими на те особами. Новостворена система відповідає сутності податкових платежів як інструменту розподілу доходів.

Передусім удосконалення обліку податкових платежів необхідно починати з кожного конкретного суб'єкта господарювання, що стосується:

1. розроблення в організаційно-розпорядчих документах суб'єктів господарювання розділу «Податкові розрахунки підприємства: організація і методика»;

2. створення Графіку документообігу із зазначенням форм первинних документів, відповідальних осіб за їх переміщення, виконавців своєчасного опрацювання та терміни виконання;

### 3. постійне оновлення використовуваних програмних версій бухгалтерського обліку

Проведені дослідження дають можливість констатувати такі висновки:

- податкові зобов'язання обґрунтовані та виникають на підставі норм податкового законодавства, та є невід'ємною частиною фінансової звітності будівельних організацій. Водночас вони є одним із видів зобов'язань та витрат, що розкриваються у бухгалтерському балансі та звіті про прибутки та збитки як відповідно до національних правил бухгалтерського обліку, так і МСФЗ та US GAAP;

- особливі ознаки, характерні для податкових зобов'язань та податкових витрат, як їх виникнення на невзаємній та недобровільній основі, суттєві штрафні санкції, особливості розкриття у фінансовій звітності відстрочених податкових зобов'язань та вимог з податку на прибуток згідно з МСФЗ та US GAAP, роблять їх особливими елементами фінансової звітності будівельних організацій.

У процесі дослідження було визначено фактори, які дозволяють розглядати податкові активи та зобов'язання як особливі об'єкти аудиту:

- значна кількість взаємопов'язаних етапів розкриття та розрахунку податкових зобов'язань у фінансовій звітності будівельних організацій;

- неможливість звіряння з контрагентом — податковою інспекцією про підтвердження суми заборгованості;

- вимога щодо розкриття поточних та відстрочених податкових активів та зобов'язань відповідно до МСФЗ та US GAAP.

Виходячи з проведеного аналізу можна зробити висновок, що легальна (у рамках чинного податкового законодавства) оптимізації податкових виплат економічними суб'єктами має широку історію та свою розроблену базу різних методів та прийомів законного зменшення податкових платежів, а відповідно податкової навантаження на підприємство. Оптимальне поєднання методів та прийомів податкової оптимізації в рамках правового поля може призвести до

значної економії фінансових коштів економічного суб'єкта на податкових платежах.

«Правильно проаналізувавши інформацію, що міститься у бухгалтерській звітності, підприємство може прийняти ряд важливих для подальшого розвитку управлінських рішень, а зовнішні користувачі, що мають як прямий, так і непрямий фінансовий інтерес, можуть оцінити фінансову стійкість і інвестиційну привабливість підприємства. Так, за результатами проведеного аналізу ТОВ «Тернопільбуд» спостерігається посилення господарського потенціалу, на що вказує збільшення суми активів на 12,95% (табл 3.1). Тобто у підприємства збільшується обсяг наявного у розпорядженні майна. Той факт, що активи зростають в умовах скорочення доходу від продажу товарів і послуг, вказує на необхідність пошуку резервів оптимізації поточної структури активів» [звітність ТОВ «Тернопільбуд»].

«Збільшення суми балансу зумовлене зростанням як оборотних (+18,97%), так і необоротних активів (+11,63%). Збільшується сума наявних джерел фінансування для залучення активів, що зумовлено зростанням власного капіталу (+5,06%) і довгострокових зобов'язань (+16,31%) Спостерігається зниження фінансової незалежності компанії, про що свідчить динаміка коефіцієнта фінансової автономії. На кінець 2020р. підприємство спроможне самостійно профінансувати 6,38% своїх активів. Значення поточної ліквідності знаходиться вище нормативної межі (1,5), що вказує на низьку імовірність втрати платоспроможності у найближчій перспективі. Відбувається зниження чистого доходу від реалізації товарів та послуг на 8,88%, що вказує на низьку конкурентоспроможність в динамічному середовищі. Сума чистого прибутку компанії є додатною (4617 тис. грн у 2020 році), що може вказувати на продуману бізнес-модель. Хоча для кращого розуміння здатності менеджменту досягати поставлених цілей слід розглянути показники рентабельності. Рентабельність активів у 2020р. нижча інфляції, що свідчить про реальне знецінення вартості наявних у компанії активів» [звітність ТОВ «Тернопільбуд»].

Таким чином, потенціал податкового планування дуже широкий, оскільки існують різні податкові схеми, які дозволяють вносити виправлення до самого процесу планування, знизити податкові ризики та прогнозувати податкові відрахування у майбутньому, що характеризується зниженням податкового навантаження.



## СПИСОК ВИКОРИСТАНОЇ ЛІТЕРАТУРИ

1. Барановська І.В. Проблеми реформування податкової системи у умовах кризи. *Актуальні проблеми економіки*. 2009. № 8. С. 193-197.
2. Белова Є. Л. Про взаємодію систем бухгалтерського фінансового обліку та оподаткування. *Сучасний бухгалтерський облік*. 2006. №4.
3. Білобровенко Т.В. Бухгалтерський облік і контроль розрахунків з бюджетом за податком на додану вартість : автореф. дис. ... канд. екон. наук : 08.00.09. Київ, 2018. 23 с.
4. Бутова Т.А. Інформаційні основи облікової політики та шляхи їх удосконалення. *Науковий вісник Полісся*. 2016. № 2(6). С. 73–78.
5. Бутова Т.А., Волковицька О.М. Удосконалення організації обліку податкових платежів на підприємстві. *Науковий вісник Миколаївського державного університету імені В.О. Сухомлинського*. Серія «Економічні науки». 2014. Вип. 5.2. С. 28–33. URL: [http://nbuv.gov.ua/UJRN/nvmduce\\_2014\\_5.2\\_7](http://nbuv.gov.ua/UJRN/nvmduce_2014_5.2_7).
6. Волошан І.Г., Волковська Я.В. Облікова і податкова політика в управлінні бізнес-процесами промислових підприємств. *Бізнес Інформ*. 2019. № 1. С. 273–278.
7. Волошенюк І.Є. Удосконалення бухгалтерського обліку розрахунків з податку на прибуток. *Ефективна економіка*. 2017. № 7. URL: <http://www.economy.nayka.com.ua/?op=1&z=5701>.
8. Дворецька Ю.А., Дідова О.В., Єрмакова Л.В., Катков Ю.М., Ковальова Н.М., Кузнецова О.М., Мельгуй А.Е. Оподаткування юридичних та фізичних осіб. Брянськ, 2019.
9. Дворецька Ю.А., Кузнецова О.М., Єрмакова Л.В. Проблеми розвитку малого підприємництва в умовах податкових перетворень. *Наукові дослідження та розробки економіки*. 2020. Т. 8. № 2. С. 31-36.
10. Дементьев А. Ю. Бухгалтерський облік та оподаткування у будівництві. К, 2008. 256 с.

11. Діденко С.В., Жушман Я.В. Облік розрахунків підприємства з бюджетом з податку на додану вартість. *Економіка і регіон*. 2012. № 4(35). С. 195–198.
12. Дідова О.В., Дворецька Ю.А. Удосконалення податкового обліку на підприємстві. *Вісник Брянського державного університету*. 2019. №3 (41). С. 112-119.
13. Дідова О.В., Довиденко В.А. Податкове навантаження як фактор економічної безпеки суб'єкта господарювання. *Фінанси та облікова політика*. 2020. № 2 (17). З. 5-10.
14. Драчук В.Ю. Теоретичні аспекти формування облікової політики щодо розрахункових операцій з бюджетом за податковими платежами. Облік і фінанси. 2016. № 1. С. 22–26. URL: [http://nbuv.gov.ua/UJRN/Oif\\_apk\\_2016\\_1\\_5](http://nbuv.gov.ua/UJRN/Oif_apk_2016_1_5).
15. Глишева Н. Н., Бельських Ст Б. Модель бухгалтерського обліку як інструмент управління будівельними організаціями: міжнародний досвід. *Міжнародний бухгалтерський облік*. 2010. № 8.
16. Каширіна М. П. Податковий аудит – нове напрямок аудиторської діяльності. *Аудиторські відомості*, 2009. № 8.
17. Кисельова І. А. Будівництво: постановка податкового обліку: практичний посібник. М: Податок Інфо, 2007.
18. Кіслов Д.В. Податкове навантаження: як розрахувати і навіщо контролювати. *Справочник економіста*. 2019. № 7.
19. Крисоватий А.І. Податкова система: навчальний посібник. Тернопіль: Картбланш, 2004. 464 с.
20. Кругляк, З. І. Податковий облік та звітність у сучасних умовах: Навч. Посібн. -2-ге вид. К.: ІНФРА-К, 2015. 352с.
21. Кучер С. В. Бухгалтерський облік і внутрішній контроль операцій з нарахування та сплати податку на прибуток : автореф. дис. ... канд. екон. наук : 08.00.09. Житомир, 2012. 22 с.

22. Кушніренко О.А. Розрахунки за податками сільськогосподарських підприємств як об'єкт обліку і контролю. *Облік і фінанси*. 2017. № 2(76). С. 727–735.
23. Лапіна О. Г. Зближення бухгалтерського та податкового обліку: передумови та проблеми. *Податкова політика та практика*. 2008. №5. URL.: <http://ej.kubagro./2015/03/pdf/100.pdf>
24. Лацак В.В. Непрямі податки як регулятор споживчих цін в Україні. *Науковий вісник Буковинського державного фінансово-економічного університету. Економічні науки*. 2014. Вип. 26. С. 219-228 URL: [http://nbuv.gov.ua/j-pdf/Nvbdfa\\_2014\\_26\\_29.pdf](http://nbuv.gov.ua/j-pdf/Nvbdfa_2014_26_29.pdf).
25. Меліхова Т.О., Штепа В.В. Удосконалення оподаткування, обліку та аудиту податку на дода-ну вартість для поліпшення податкового плануван-ня. *Агросвіт*. 2020. № 22. С. 34–42. DOI: 10.32702/2306-6792.2020.22.34.
26. Миргородська Л.О. Фінансові системи зарубіжних країн. К. Центр навчальної літератури, 2003. 468 с.
27. Мірчев О.В. Проблеми і шляхи нарощування податкового потенціалу у світлі реалізації окремих принципів податкового кодексу України. *Вісник Бердянського університету менеджменту і бізнесу*. 2011. № 2(14). С. 134-138.
28. Новодворський В. Д. Про взаємодію систем бухгалтерського обліку та оподаткування оподаткування. *Бухгалтер. облік*. 2003. №23. С. 64-68.
29. Новосельська Л.І. Інформаційні моделі подат-кового обліку. *Науковий вісник НЛТУ України*. 2014. Вип. 24.11 С. 353–358.
30. Новосельська Л.І. Методичні аспекти орга-нізації податкового обліку. *Науковий вісник НЛТУ України*. 2014. Вип. 24.11. С. 274–280.
31. Островецький В.І. Формування податкових надходжень бюджету в умовах трансформації економіки України: дис. ... канд. екон. наук: спец. 08.04.01. Науково-дослідний фінансовий ін-т при Міністерстві фінансів України. К., 2006. 222 с.

32. Очеретько Л.М., Підлужна О.В. Актуальні проблеми та шляхи удосконалення обліку розрахунків з податку на додану вартість. Сталий розвиток економіки. 2013. № 3. С. 270–273.
33. Панасюк Б.Я. Податковий кодекс-барометр становища у суспільстві. *Економіка України*. 2002. № 12. С. 12-20.
34. Плахтій Т.Ф. Облік та аудит розрахунків за податками на сільськогосподарських підприємствах : автореф. дис. ... канд. екон. наук : 08.00.09. Київ, 2011. 20 с.
35. Податковий кодекс України: зі змінами та доповненнями від 04.03.2015 р. URL: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>.
36. Попова Л. В. Альтернативні варіанти організації податкового обліку та їх аналіз. *Управл. облік*. 2006. №1.С. 76-85.
37. Потієвська А.Ю. Зміни в податковому законодавстві та їх вплив на роботу бухгалтера. URL: <https://stimul.kiev.ua/articles.htm?a=zmini-v-podatkovomu-zakonodavstvi-ta-ikh-vpliv-na-robotu-bukhgaltera>.
38. Починок Н. В. Взаємозалежність соціальних стандартів та інтелектуального капіталу підприємства. Актуальні проблеми розвитку обліку, аналізу, контролю і оподаткування у контексті Європейської інтеграції та сучасних викликів глобалізації : матеріали VIII міжнар. наук.-практ. конф Львів : Вид-во ЛТЕУ, 2018. С. 267-269.
39. Починок Н. В. Заробітна плата працівників за правилами вітчизняного законодавства. Стан і перспективи розвитку обліково-інформаційної системи в Україні : матеріали III міжнар. наук.-практ. конф., 10-11 жовтня 2014 р. Тернопіль : ТНЕУ, 2014. С. 100-101.
40. Починок Н., Омецінська І. Проблемні аспекти ціноутворення у вітчизняних підприємствах. *Вісник Тернопільського національного економічного університету*. 2017. Вип. 3. С. 75-86.
41. Про державний бюджет України на 2015 р.: Закон України № 80-VIII від 28.14.2014 р. URL: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/80-19/page>.

42. Прокопович Л.Б., Шевчук С.В. Раціоналізація облікових процедур визначення оподаткованого прибутку підприємств. Наукові праці. Економіка. 2016. Вип. 263. Т. 275. С. 84–90. URL: <http://economy.chdu.edu.ua/article/viewFile/107926/102854>.
43. Савіна Н. В. Аудит будівельних органів цій. *Аудиторські відомості*, 2004. №7.
44. Салькова О.С., Чистякова Д.О. Концепція оцінки податкового навантаження як фактор підвищення інформативності показника податкового навантаження. *Фінанси та кредит*. 2017. Т. 23. № 22 (742). С. 1274-1280.
45. Сігідов Ю. І. Податковий облік та його взаємозв'язок з іншими обліковими системами. *Бухоблік у сільському господарстві*. 2012. № 4. С. 27-30.
46. Скорнякова Ю.Б. Єдиний податок юридич-них осіб: питання відображення в обліку та фінан-совій звітності. Вчені записки ТНУ імені В.І. Вернад-ського. Серія «Економіка і управління». 2019. Т. 30(69). № 4. С. 146–153. DOI: <https://doi.org/10.32838/2523-4803/69-4-49>.
47. Суторміна В.М. Фінанси зарубіжних корпорацій. К.: Либідь, 1993. 368 с.
48. Турянський Ю. І. Податки як суспільно-економічна категорія їх функції та види. Науковий вісник НЛТУ України. 2014. Вип. 24.1. С. 296-302. URL:: [http://nbuv.gov.ua/j-pdf/nvnltu\\_2014\\_24.1\\_53.pdf](http://nbuv.gov.ua/j-pdf/nvnltu_2014_24.1_53.pdf).
49. Федосов В.М. Податкова система України: підруч. К. Либідь, 1994.
50. Церпенто С. І. Бухгалтерський облік у будівництві: навч. посібн. К: КНОРУС, 2007. 400 с.
51. Чирва А.А. Удосконалення облікової політики підприємства в частині обліку ПДВ. *Облік і фінанси*. 2015. № 4. С. 67–71. URL: [http://nbuv.gov.ua/UJRN/Oif\\_apk\\_2015\\_4\\_12](http://nbuv.gov.ua/UJRN/Oif_apk_2015_4_12).
52. Шевченко Л.Я. Інтегрований облік в управлінні процесом оподаткування підприємства. *Облік і фінанси*. 2016. № 2(72). С. 90–95.

53. Шеремета В.П. Бухгалтерський облік податку на прибуток та відображення його у фінансовій звітності : автореф. дис. ... канд. екон. наук : 08.00.09. Київ, 2018. 24 с.
54. Шот А., Платонова Ю. Проблеми та напрями вдосконалення обліку розрахунків за податком на додану вартість на підприємствах України. Економічний часопис Східноєвропейського національно-го університету імені Лесі Українки. 2018. № 2. С. 151–160.
55. Epstein Barry J., Mirza Addas Ali. Wiley IAS 2001: Interpretation and application of international standards 2001. New York: John Wiley and Sons. Inc., 1993. 912 p.
56. Nataliia Pochynok, Mykola Parkhomets, Liudmyla Uniat, Igor Matviy, Liudmyla Sybyrka, Serhii Kasian. Business Process: Modelling Based on Logistics and Management Concepts. Sustainable Economics. 2021. Vol. 39 No.
57. Pochynok N., Muravskyi V., Farion V. Implementation of electronic communications in accounting of public procurement. Technology Audit and Production Reserves. 2021. № 4(60), P. 6-10.
58. Wiley GAAP 2001: International and application of generation accepted accounting principles 2001 / Patrik R. Delaney, Barry J. Epstein, Ralph Nach, etc.: New York: John Wiley and Sons, Inc., 2000. 1128 p.
59. Zadorozhnyi, Z.-M., Muravskyi, V., Pochynok, N., & Hrytsyshyn, A. (2020). Innovation Management and Automated Accounting in the Chaotic Storage Logistics. Marketing and Management of Innovations, 2, P. 313-323.