

**МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ, МОЛОДІ ТА СПОРТУ УКРАЇНИ  
ТЕРНОПІЛЬСЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ ЕКОНОМІЧНИЙ УНІВЕРСИТЕТ  
ФАКУЛЬТЕТ АГРАРНОЇ ЕКОНОМІКИ І МЕНЕДЖМЕНТУ  
КАФЕДРА АГРАРНОГО БІЗНЕСУ І ОБЛІКУ**

**Бєбко Олена Зорєславівна**

**СТАН, ПРОБЛЕМИ ТА ПЕРСПЕКТИВИ РОЗВИТКУ  
ПОДАТКОВОГО ОБЛІКУ В УКРАЇНІ**

**Спеціальність 8.03050901 – «Облік і аудит»**

**Дипломна робота за освітньо-кваліфікаційним рівнем «магістр»**

**Студентка групи ОАПВзм-52**

**Бєбко О.З. \_\_\_\_\_**

**Дипломну роботу допущено**

**до захисту**

**” \_\_ ” \_\_\_\_\_ 2012 р.**

**Завідувач кафедри аграрного**

**бізнесу і обліку, д.е.н., проф.**

**Пархомець М.К. \_\_\_\_\_**

**Тернопіль – 2012**

## ЗМІСТ

<b>ВСТУП</b> .....	3
<b>РОЗДІЛ 1. КОНЦЕПТУАЛЬНІ ОСНОВИ ПОДАТКОВОЇ СИСТЕМИ УКРАЇНИ</b> .....	7
1.1. Стан і проблеми податкової системи України .....	7
1.2. Науково-теоретична суть і характеристика податків .....	15
1.3. Світові тенденції проведення податкових реформ .....	27
Висновки до першого розділу .....	33
<b>РОЗДІЛ 2. СТАН ПОДАТКОВОГО ОБЛІКУ В УКРАЇНІ ТА ОСНОВНІ ПРОБЛЕМИ ЙОГО МЕТОДОЛОГІЇ</b> .....	34
2.1. Проблеми методології податкового обліку .....	34
2.2. Порядок визнання доходів у податковому обліку .....	43
2.3. Порядок визнання витрат у податковому обліку .....	53
2.4. Аудит повноти розрахунків за податками .....	64
Висновки до другого розділу .....	71
<b>РОЗДІЛ 3. ПЕРСПЕКТИВИ І ТЕНДЕНЦІЇ РОЗВИТКУ ПОДАТКОВОГО ОБЛІКУ В УКРАЇНІ</b> .....	72
3.1. Гармонізація і взаємоузгодження податкового, фінансового й управлінського обліку .....	72
3.2. Удосконалення методології податкового обліку .....	76
3.3. Активізація протидії ухиленню від оподаткування .....	81
3.4. Централізоване подання податкової звітності в електронній формі засобами телекомунікаційного зв'язку .....	88
Висновки до третього розділу .....	99
<b>ВИСНОВКИ І ПРОПОЗИЦІЇ</b> .....	100
<b>ПЕРЕЛІК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ</b> .....	110

## ВСТУП

**Актуальність теми.** Сучасна податкова політика України фактично розроблялася та реалізовувалася без достатнього наукового обґрунтування макро- та мікроекономічних наслідків її запровадження, більш того, на основі постійних і хронічних змін різних податків і розміру їх ставок, без прогнозування впливу цього процесу на стан ділової активності в бізнесовому середовищі, рівень життя населення. Саме ці чинники не дали змоги перетворити податкову систему України в ефективний інструмент економічної політики, а поставили її в один ряд серед причин загострення кризових явищ у соціально-економічній системі. Нестабільність податкової політики у державі негативно впливає на правильність нарахування податкових платежів та своєчасність розрахунків підприємства з податковими органами. Така ситуація вимагає нових підходів до побудови механізму методології та організації обліку податків у системі бухгалтерського обліку, формуванням дієвої системи контролю за оподаткуванням, зумовлює потребу формування нових правових відносин у сфері податкової політики.

Дослідженням проблем вітчизняної сфери податкових відносин займалися провідні вчені-економісти України: Андрущенко В.Л., Бабійчук А.Б., Барановський О.І., Буряківський В.В., Бушуєв С.Д., Василик О.Д., Вишневський В.П., Данілов О.Д., Дем'яненко М.Я., Єфименко Т.І., Кучерявенко М.П., Крисоватий А.І., Мельник В.М., Пахомов Ю.М., Плотніков О.В., Ярошенко Ф.О., Шаблиста Л.М. та інші.

Однак, досі комплексно не вирішеними залишаються питання взаємозв'язку та взаємоузгодженості основних діалектичних елементів податкової системи, зокрема податкових органів, як контролерів механізму оподаткування, з однієї сторони, і юридичних та фізичних осіб, що здійснюють господарську діяльність, як платників податків, з іншої сторони. Неврегульованими є питання методології податкового обліку в Україні, взаємоузгодження принципів податкового і фінансового обліку тощо. Саме ці питання найбільш гостро вимагають реальної оптимізації.

Актуальність наведених вище аргументів та існування ряду кризових питань в умовах реформування податкової системи України і зумовили вибір теми дипломної роботи.

**Мета і задачі дослідження.** Мета дослідження полягає у критичному аналізі теоретичної концепції вітчизняної податкової системи, динамічному моніторингу проблем співіснування податкових органів і платників податків, дослідженні методології та організації обліку податків у системі бухгалтерського обліку, причому як з позицій платника податків, так і з позицій податкових органів, розробці пропозицій, які можна було б застосувати на практиці щодо вдосконалення процесу обліку і контролю з врахуванням вимог податкового законодавства.

Для досягнення поставленої мети вирішувались наступні завдання:

- 1) з'ясування організаційно-правових основ податкової системи України;
- 2) дослідження фіскальної суті податків;
- 3) моніторинг світового досвіду проведення податкових реформ з метою використання в Україні;
- 4) критичний аналіз вітчизняної концепції обліку податкових розрахунків;
- 5) дослідження механізму податкового прогнозування;
- 6) визначення концептуальних аспектів податкового обліку;
- 7) відображення чинної в Україні системи обліку податків;
- 8) пошук шляхів адаптації податкового обліку до потреб фінансового;
- 9) оптимізація податкового обліку доходів і витрат.

**Об'єкт дослідження** – Приватне акціонерне товариство «Агрофірма «Зоря ім. Плютинського» с. Зоря Рівненського району Рівненської області.

**Предметом дослідження** визначено концептуальні аспекти організації та методології обліку податків у системі бухгалтерського обліку, моніторингу сучасного стану, проблем та перспектив податкового обліку в Україні.

**Методи дослідження.** У дипломній роботі використовувалися такі методи: системний аналіз – для деталізації й розчленування об'єкта дослідження на окремі важливі складові елементи; аналогія – для дослідження

відповідності вітчизняної податкової політики і характерної для зарубіжної практики; інформаційне моделювання – для забезпечення дослідження нормативно-довідковими матеріалами; абстрагування – для формулювання узагальнених висновків на основі системного аналізу й синтезу теорії й практики економічного контролю оподаткування; конкретизація – для обґрунтування змісту форм облікового забезпечення; дослідження документів та реєстрів обліку за формою і змістом – для виявлення їхньої відповідності щодо податкових вимог; середніх і відносних величин – для дослідження рівня використання облікової інформації в управлінській діяльності; монографічний – для дослідження теоретичних розробок вітчизняних та зарубіжних вчених; розрахунково-конструктивний – для обґрунтування пропозицій щодо удосконалення чинної в Україні системи обліку податків.

**Наукова новизна одержаних результатів** полягає у формуванні прогресивних аспектів удосконалення податкового обліку в Україні на основі виявлених у дослідженні недоліків чинної системи обліку і звітності:

- 1) уточнено сучасну інтерпретацію завдань податкового обліку;
- 2) обґрунтовано методику гармонізації і взаємоузгодження податкового, фінансового й управлінського обліку;
- 3) виявлено шляхи адаптації податкового обліку до потреб фінансового;
- 4) окреслено напрями оптимізації податкового обліку доходів та витрат;
- 5) обґрунтовано доцільність застосування податкового планування;
- 6) сформовано теоретичні пропозиції щодо посилення ефективності й дієвості системи обліку податків, зборів та платежів.

**Практичне значення отриманих результатів** полягає в оптимізації ведення податкового обліку та забезпеченні його взаємоузгодження з фінансовим. Запропоновані пропозиції апробовані у ПРАТ АФ «Зоря ім. Плютинського» с. Зоря Рівненського району Рівненської області, є реальними і можуть бути застосовані на інших підприємствах.

Практичне значення результатів дослідження підтверджено довідкою встановленого зразка ПРАТ АФ «Зоря ім. Плютинського».

**Апробація результатів дослідження** здійснена на Студентській науковій конференції 10 квітня 2012 року в рамках Днів науки Тернопільського національного економічного університету.

**Обсяг та структура роботи.** Дипломна робота складається із вступу, трьох розділів, висновків і пропозицій, переліку використаних джерел. Вона викладена на 109 сторінках, ілюстрована 10 таблицями, 5 рисунками. Перелік літератури включає 89 найменувань.

# РОЗДІЛ 1

## КОНЦЕПТУАЛЬНІ ОСНОВИ ПОДАТКОВОЇ СИСТЕМИ УКРАЇНИ

### 1.1. Стан і проблеми податкової системи України

З моменту створення, Державна податкова адміністрація України сформувалась як державна установа, спроможна системно підтримувати стабільний та адекватний рівень справляння податків і забезпечувати стале їх надходження до бюджету. При цьому до певної міри роздроблена та недостатньо ефективна служба в процесі свого становлення набула рис більш послідовної та інтегрованої структури. Водночас, Державна податкова адміністрація України наполегливо формувала і підтримувала професійну команду виконавчого управління. Це дало змогу податковій службі змінити своє становище в суспільстві як відомства, що відповідає за надходження до бюджету. Однак, ціною забезпечення вказаного успіху стала певна конфронтація з багатьма організаціями й установами України, внаслідок чого податкова служба сприймається частиною суспільства як, певною мірою, авторитарна і невідзвітна організація. За цих обставин виникає об'єктивна необхідність радикальної трансформації відносин між Державною податковою службою та суспільством шляхом формування принципово нової концепції податкової системи, яка стимулюватиме послідовний економічний розвиток в Україні, зокрема, сприятиме створенню умов для залучення інвестицій, активізації приватного бізнесу, безумовному виконанню податкового законодавства, забезпеченню стабільних надходжень до бюджету держави.

Дослідженням проблем та перспектив розвитку вітчизняної податкової системи приділено досить багато уваги в науковій літературі, зокрема значний внесок у формування комплексних досліджень з цього приводу забезпечили: М.Я.Азаров, О.І.Барановський, В.П.Вишневський, С.Д.Бушуєв, Т.І.Єфименко, Ю.М.Пахомов, О.В.Плотніков, Ф.О.Ярошенко та інші.

На думку Бруханського Р.Ф. основу податкової системи України утворюють податки, аналогічні тим, які формують ядро податкових систем

розвинутих європейських країн – податок з доходів громадян, податок на прибуток підприємств, податок на додану вартість, акцизний збір і мито. Ці податки забезпечують понад 65 % загальної суми надходжень до зведеного бюджету [10, с. 94].

Закони, якими регулюється справляння більшості з них, розроблені з урахуванням основних положень і норм західноєвропейського права. Однак, процесам функціонування податкової системи в Україні притаманні специфічні проблеми й суттєві особливості, без аналізу яких неможливо визначити шляхи удосконалення діяльності та підвищення ефективності ДПС України.

На думку Бруханського Р.Ф. спроби реформування податкового законодавства, найбільш суттєвою з яких була реформа податку на прибуток підприємств і ПДВ у 1997 році, не забезпечили формування податкової системи, яка б створювала можливість здійснення ефективної політики державних видатків і водночас мінімізування негативного впливу податків на підприємницьку діяльність та економічне зростання. Причому комплекс проблем у функціонуванні податкової системи України набув надзвичайно критичної форми і потребує негайного вирішення. Серед основних проблем більшість науковців і практиків визнають: проблему податкової недоїмки, ухилення від сплати податків, падіння фіскальної важливості ПДВ та бюджетної заборгованості з його відшкодування, відсутність довіри й взаєморозуміння між працівниками органів ДПС та платниками податків, гальмування підприємницької ініціативи великою кількістю податків, відсутність ефективної системи обміну інформацією між державними службами і т.д. [48, с. 6].

Дослідження останніх років, проведені провідними вченими України (Т.І.Єфименко, В.П.Вишневецьким, Л.М.Шаблистою та ін.) свідчать про те, що в умовах сучасної України зменшення податкового коефіцієнта призведе до втрат державного бюджету, які не зможуть бути компенсовані навіть у середньостроковому періоді. На думку д.е.н. Т.І.Єфименка, не справдяться й сподівання на зменшення внаслідок зниження податкового коефіцієнта масштабів ухилення від сплати податків і зростання на цій основі податкових



надходжень. Дослідження причин ухилення від сплати податків доводить тезу, що в державах пострадянської системи рівень податків володіє незначним впливом щодо масштабів ухилення від їх сплати, що свідчить про доцільність пошуку альтернативних шляхів вирішення проблем податкової системи України.

Порівняння податкових коефіцієнтів на міжнародному рівні свідчить, що в останні роки в Україні податковий коефіцієнт перебуває на рівні, значно нижчому, ніж у західноєвропейських державах. Аналогічний рівень оподаткування в середньому по розвинутих європейських країнах був зафіксований у 1970 році (в основному за рахунок низького податкового коефіцієнта в Іспанії (17,2 %), Греції (24,3 %), Італії (27,9 %), Ірландії (31,2 %)). В наступні роки податковий коефіцієнт у більшості західноєвропейських держав і, відповідно, середнє його значення підвищувалось (від 33,3 % у 1970 році до 42,2 % у 2011 році). Дане явище стало наслідком зростання валового внутрішнього продукту на душу населення і потреб в суспільних благах.

Оскільки, на думку професора В.П. Вишневського, в умовах глобалізації ці потреби визначаються не стільки можливостями національної, скільки світової економіки, відповідно податковий коефіцієнт на рівні 30-35 % свідчить про те, що акумулюючи таку частку валового внутрішнього продукту, українська держава не зможе задовольняти потреби своїх громадян у суспільних благах на сучасному рівні [13, с. 127].

Агропромисловий комплекс займає винятково важливе місце в економіці України. В його апаратній сфері зосереджена майже четверта частина основних виробничих фондів країни, працює понад 4 млн. громадян, або 32% від загальної кількості працюючих. У агропромисловому комплексі України виробляється третина національного доходу, формується близько 70% роздрібного товарообігу [79, с. 18].

Податкова система в сільському господарстві почала створюватись з розбудовою України. В основу створення було покладено загальні принципи побудови системи оподаткування, які відпрацьовані у багатьох країнах світу

протягом століть, але ця система недостатньо відпрацьована, внаслідок цього виникають суперечності у податкових відносинах. Враховуючи це, на всіх рівнях управління здійснюється інтенсивний пошук удосконалення податкових механізмів. Податкове навантаження на сільськогосподарських товаровиробників зростало. При цьому спостерігається чітка тенденція його збільшення. Якщо в 1997 році у підприємстві через податкові платежі вилучалось 13,6% виручки від реалізації продукції, робіт та послуг, то в 2011 році – 20,8%, або в 1,5 рази більше. Ще гірша ситуація при зіставленні податкових платежів із валового внутрішнього продукту. У 2011 році цей показник становив 77,1% проти 15% в 1991 році. З підвищенням податкового навантаження знижується рівень сплати податків та податкових платежів. Якщо в 1991 році податки сплачувались на рівні 76,9%, то в 2011 році – лише 43,3%.

Спостерігається на сьогодні нелогічна для нормальної економіки ситуація: із погіршенням фінансового стану сільськогосподарських товаровиробників податкове навантаження зростає. При цьому збільшення податкових нарахувань здійснюється, незважаючи на щорічне зменшення їх сплати, що свідчить про деяку недосконалість діючої податкової системи щодо аграрного сектора АПК. Враховуючи це, здійснюється інтенсивний пошук напрямків її удосконалення. Щодо сільського господарства можливі два варіанти змін: 1 – адаптація діючої податкової системи до специфіки агропромислового виробництва й економічних умов; 2 – докорінне її реформування.

**Таблиця 1.1**

**Динаміка податкового навантаження на сільськогосподарські підприємства міністерства АПК по роках (1991-2011)**

Показники	1991	2001	2011
Прямі податки і податкові платежі у % :	13,6	16,0	20,8
По відношенню до виручки від реалізації продукції			
По відношенню до ВВП	15,0	33,1	77,1
Рівень сплати прямих податків, %	76,9	42,8	43,3
Рівень рентабельності, %	97,1	90,7	28,9

Базуючись на філософській концепції, що «система – це сукупність елементів, які перебувають у відношеннях і зв'язках один з одним, що утворює цілісність, єдність», і керуючись тим, що кожний компонент системи, у свою чергу, можна розглядати, як окрему систему, а кожна система є одним із компонентів більш широкої системи, можна дати таке визначення поняття податкової системи. Податкова система – це сукупність податків, зборів, інших платежів та внесків до бюджету і державних цільових фондів, платників податків та органів, що здійснюють контроль за правильністю обчислення, повнотою й вчасністю сплати у встановленому законом порядку.

Сутність, структура і роль системи оподаткування визначаються податковою політикою, що є виключним правом держави, яка проводить її у країні самостійно, відповідно до завдань соціально-економічного розвитку.

Суттєвими умовами оподаткування, що характеризують податкову систему в цілому, є: порядок встановлення й уведення в дію податків; види податків; права і обов'язки платників податків; порядок розподілу податків між бюджетами різних рівнів; відповідальність учасників податкових відносин.

Найбільш узагальнюючим показником, який характеризує податкову систему є податковий тиск – відношення загальної суми податкових зборів до сукупного національного продукту. Він показує, яка частина виробленого суспільством продукту перерозподіляється за допомогою бюджетних механізмів. Податки виступають найбільш важливим і впливовим інструментом регулювання економічних відносин та інтересів держави, регіонів, підприємств і громадян. Вони відіграють значну роль у формуванні дохідної частини бюджету. Податки покликані стимулювати розвиток усього прогресивного і ефективного, регулювати суперечності, що виникають у процесі реалізації економічних інтересів.

Структура сучасної податкової системи України сформована і продовжує видозмінюватися переважно для виконання фіскально-перерозподільчих завдань, недостатньо стимулюючи виробництво, хоча це і проголошено в основних законодавчих актах України.

Наявність структури проблем у вітчизняному оподаткуванні виразно простежується при порівнянні структури податкових надходжень у різних країнах (таблиця 1.2).

Таблиця 1.2

**Порівняння структури податкових надходжень України, Росії,  
США (за ознакою оподаткування) у 2011 році**

Податкові надходження	Україна	Росія	США
Праця та підприємництво	43,6	37,3	75,1
Капітал (майно)	1,2	7,8	-
Природні ресурси	5,8	3,4	-
Непряме оподаткування (обіг та споживання)	49,4	51,5	24,9
Всього	100	100	100

Наявність подібних суперечок у нормативно-правовій базі – велика проблема, яка походить від концептуальної невизначеності цілей економічної політики держави. Ефективність оподаткування може бути забезпеченою за умови, якщо структура податкової системи формуватиметься адекватно цілям економічної політики розбіжність думок щодо кількості податків. Одні фахівці пропонують введення єдиного податку, інші за численність їх.

Як показує практика, чисельність податків допомагає відчуті платоспроможність платника податків і робить загальне податкове законодавство психологічно менш впливовим.

У структурі доходів консолідованого бюджету України найбільшу питому вагу становлять податок на прибуток підприємств та організацій, податок на додану вартість, надходження до Пенсійного фонду й внески до Фонду ліквідації наслідків Чорнобильської катастрофи.

Становлення податкової системи в Україні відбувається в складних умовах. Правове регулювання оподаткування перебуває поки що в стані далекому від досконалості.

Досі не визначено чіткої концепції побудови системи оподаткування. Це стосується співвідношення прямих та непрямих податків, визначення

об'єктів оподаткування й джерел сплати податків, рівня податкових ставок та принципів диференціації їх, напрямків та умов надання податкових пільг.

На думку В.М.Сердюка „сукупність податків, які встановлені законодавчою владою й стягуються виконавчими органами, називається податковою системою” [67, с. 8].

Податкова система є найважливішим елементом ринкової економіки. Відображаючи дійсність, що змінюється, і маючи наукове обґрунтування, вона може повною мірою впливати на економічні процеси, унеможливити негативні явища, розвивати цивілізовані правові відносини в суспільстві. Податкова система покликана створювати необхідні умови для мотивації діяльності суб'єктів підприємництва незалежно від форм власності.

Більш ширше трактування цієї категорії запропоноване В.М.Панасюк, яка вважає, що „податкова система – це система оподаткування і сукупність податкових органів” [54, с. 9].

Її механізм ґрунтується на дотриманні певних принципів, визначених пунктом 1 статті 4 Податкового кодексу України [56], а саме:

- 1) загальність оподаткування;
- 2) рівність усіх платників перед законом;
- 3) невідворотність настання визначеної законом відповідальності у разі порушення податкового законодавства;
- 4) презумпція правомірності рішень платника податку;
- 5) фіскальна достатність;
- 6) соціальна справедливість;
- 7) економічність оподаткування;
- 8) нейтральність оподаткування;
- 9) стабільність;
- 10) рівномірність та зручність сплати;
- 11) єдиний підхід до встановлення податків та зборів.

Раціональна система оподаткування повинна стимулювати господарську і підприємницьку ініціативу, створювати відносно рівні умови для всіх

суб'єктів господарювання. Система оподаткування має бути повністю адаптована до чинних у державі системи управління і методів державного регулювання розвитку економіки. Вона повинна враховувати аналіз інтересів виробника і споживача, держави і суспільства. Навіть незначні невідповідності між оподаткуванням і економічною моделлю держави можуть спричинити значні негативні наслідки, що виявляються як в обмеженні фінансових можливостей суб'єктів господарювання, так і в скороченні доходів держави. Податкова система кожної країни відображає її специфічні умови, тобто не може бути країн з однаковими податковими системами. Разом з цим, існують певні положення, що визначають підхід до створення податкової системи.

Багатовікова історія формування і застосування як загальнотеоретичних, так і конкретних практичних принципів оподаткування, що відповідають певному рівню розвитку соціально економічного життя конкретної країни, дала змогу відібрати найдієвіші і найефективніші серед них. В умовах становлення ринкової економіки в Україні постійно ведуть роботу з удосконалення податкової системи, але, на жаль, вона й досі не відповідає світовим стандартам [54, с. 10].

Нами встановлено наступні недоліки податкової системи в Україні:

- 1) податкова система відзначається нестабільністю. Це стосується як видів податків, баз оподаткування, податкових ставок, так і методики обчислення й термінів та порядку їх введення у дію. Закони про податки часто приймають поспіхом, без належного обґрунтування і розрахунків. Це призводить до внесення змін і доповнень у щойно прийняті закони, порушує один із головних принципів формування податкової системи – її стабільність;
- 2) податкова система не стимулює суб'єкти господарювання накопичувати фінансовий капітал та його інвестувати;
- 3) значна частина доходів держави, сформованих за рахунок податків, покривається непрямими податками. По-іншому оподатковується не лише прибуток або доход, а й витрати суб'єктів господарювання;

- 4) наявність розбіжностей, сумнівних тлумачень окремих термінів, положень, визначених у законах і підзаконних актах;
- 5) високий рівень оподаткування;
- б) авансова сплата податків призводить до вилучення обігових коштів підприємств, що є особливо руйнівним в умовах інфляції.

Разом з тим, світовий та вітчизняний досвід переконує, що не має і не може бути податкової системи, котра задовольняла б одночасно усіх платників податків і державу. А це означає, що, реформуючи систему оподаткування, слід прагнути до оптимального поєднання інтересів платників і держави. Найоптимальнішою і ефективною в умовах України була б, напевно, така податкова система, яка б відповідала соціально орієнтованій моделі економіки. У цілому податкову систему потрібно вдосконалювати у напрямку її уніфікації щодо джерел податків і забезпечення зацікавленості суб'єктів господарювання у підвищенні ефективності виробництва.

## **1.2. Науково-теоретична суть і характеристика податків**

На нашу думку податки є одним з основних інструментів перерозподілу національного прибутку й під час формування єдиного економічного простору держави забезпечують мобілізацію переважної частини фінансових ресурсів, пов'язаних регіональними, господарськими й політичними інтересами. Для визначення сутності податку як економічної категорії необхідно вивчити його основні функції. Розвиток податкової системи історично визначив три основні його функції – фіскальну, стимулюючу й регулюючу.

Як і в багатьох інших податкових системах, основною функцією оподаткування в Україні є фіскальна. Її суть полягає в тому, що держава за рахунок надходжень необхідних коштів до бюджетів різних рівнів намагається покрити загальнодержавні витрати. Саме фіскальна функція готує реальні можливості для перерозподілу частини вартості національного прибутку, створює об'єктивні передумови для втручання держави в економіку.

Виконання регулюючої функції досягається за рахунок участі держави у відтворювальному процесі, але не у формі прямого втручання, а шляхом керування потоками інвестицій в окремі галузі. Виходить, що регулююча дія орієнтована на галузевий і народногосподарський рівень, тобто на макроекономічні процеси. Отже, під час вираження різних сторін податкових відносин виникає необхідність поєднання цих двох функцій: обов'язки платників податків перед державою перетворюються на обов'язки держави перед платниками податків.

Значення стимулюючої функції у діючій податковій системі зведено до мінімуму. Можна сказати, що її практично немає, оскільки держава не створює умов для розширення відтворювальних процесів, а також нагромадження капіталу в різноманітних сферах економіки. Тому першочерговим завданням вдосконалення податкової системи є розвиток її стимулюючої функції. Додомогтися здійснення цієї функції можна за рахунок зміни розмірів ставок податків, раціонального застосування пільг і санкцій, а також інших способів.

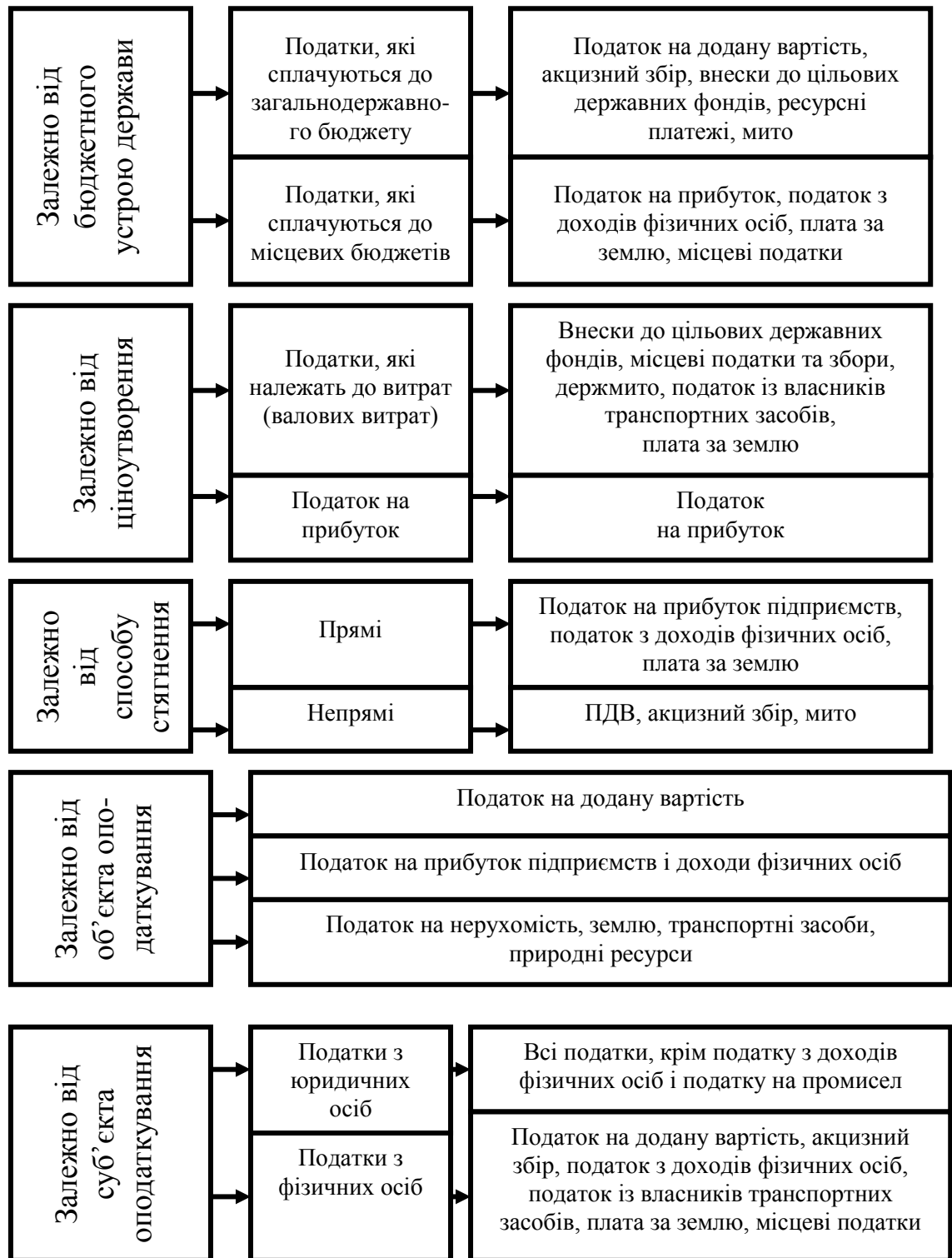
Незважаючи на те, що податкова система України перебуває в стадії реформування, вона все ж таки виконує свої основні функції: фіскальна створює матеріальні умови, необхідні для формування державного бюджету; регулююча проявляється в тому, що податковий механізм здійснює цілеспрямований вплив на економічні процеси.

Податкова система України включає різні види податків, які групуються за наведеними нижче ознаками (рис. 1.1).

В основу класифікації податків передусім покладена ознака бюджетного устрою держави. Залежно від цього податки підрозділяються на державні й місцеві. Такий розподіл використовується в податкових системах багатьох країн світу й встановлює в законодавчому порядку перелік зазначених податків або механізм розподілу бюджетних коштів між бюджетами різних рівнів [67, с. 10].

Немаловажне значення в податковій системі приділяється розподілу податків на прямі й непрямі. Такий розподіл був обґрунтований ще в XII столітті. Співвідношення між цими двома групами залежить від стану економіки й здійснюваної податкової політики.





**Рис. 1.1. Ознаки класифікації податків в Україні**

Перевага прямих податків є характерною для стабільної економіки, а в період економічного спаду відбувається зростання непрямих податків.

Сучасний економічний розвиток України та її регіонів значною мірою визначається шляхом податкової політики. Цей період розвитку економіки

характеризується збільшенням долі національного доходу. Податки – це частина національного доходу держави, яка набуває самостійного руху.

При науково обґрунтованому застосуванні податки виступають дієвим засобом в руках держави, який сприяє зміцненню й розвитку її економіки і, навпаки, при некомпетентному підході вони перетворюються на знаряддя її руйнації та занепаду.

Податки можна визначити як систему примусового стягнення державою за встановленими правилами з юридичних і фізичних осіб певних коштів із метою їх використання для задоволення суспільних потреб: економічних та соціальних. Поняття «податки» не обмежується одним єдиним положенням. В силу розвитку науки про податки, можна привести декілька їх визначень, які доповнюють одне одного рядом провідних вчених.

Так, на думку професора В.М. Федосова «Податок – це плата суспільства за виконання державою її функцій, це відрахування частини вартості валового національного продукту на загальносуспільні потреби, без задоволення яких сучасне суспільство існувати не може» [79, с. 109].

В.В.Буряківський дає таке визначення податкам: «Податки – це встановлені вищим органом державної законодавчої влади обов'язкові платежі, які оплачують фізичні та юридичні особи до бюджету в розмірах, і в терміни, передбачені законодавством» [17, с. 121].

Ряд авторів, зокрема, М.В.Гриджина, Н.І.Вдовиченко, А.В.Калина дотримуються такого визначення: «Податки – це обов'язкові платежі юридичних і фізичних осіб до бюджету. Вони виникли одночасно зі створенням держави. За економічним змістом податки – це фінансові відносини між державою й платниками податків із метою примусового відчуження частини знову створеної вартості з метою створення централізованих фондів грошових коштів, необхідних для виконання державою своїх функцій» [28, с. 38].

Наука вимагає чіткості у визначенні того чи іншого поняття, з'ясування причин, які обумовили його виникнення, вимагає взаємозв'язку з іншими процесами, явищами. Це безпосередньо стосується і податків, коли йдеться про формування їх як теоретичної науки.

Податок установлюється виключно державою і базується на актах вищої юридичної сили. Право держави стягувати податки і обов'язок населення платити й обов'язок населення платити їх випливають із необхідності функціонування держави та її установ в інтересах усього суспільства та окремих осіб. При цьому держава повинна керуватися певними принципами: загальність, обов'язковість, визначеність, зручність, справедливість.

Можливі різні класифікації податків залежно від тих ознак, які покладено в основу порівняння. Кожен вид податків має свої специфічні риси та функціональне призначення і займає окреме місце в податковій системі. Виходячи з форми оподаткування всі податки можна поділити на дві групи: прямі та непрямі.

Особливість прямих податків полягає в тому, що вони пов'язуються безпосередньо з об'єктами оподаткування, їх платниками є конкретні особи. Завдяки такій особливості прямі податки можна розподіляти залежно від рівня доходності суб'єктів оподаткування. Тому ці податки вважають більш справедливими, і завдяки їм справді здійснюється певний перерозподіл доходів між окремими прошарками населення; вони виконують певну соціальну захисну функцію, коли окремі суб'єкти звільняються від оподаткування.

Непрямі податки – це податки, які визначаються розміром споживання і не залежать від доходу чи майна платника, виступають у вигляді надбавки до ціни товару чи послуги, і платником яких є кінцевий споживач даного товару чи послуги. На відміну від прямих, непрямі податки мають простіший механізм стягнення. Вони, як правило, пов'язуються з цінами товарів і послуг, тому зовнішньо непомітні платнику і сплачуються майже автоматично. Непрямі податки не залежать від рівня доходів суб'єктів оподаткування і, в цілому, їх основний недолік полягає в тому, що вони мають низьку межу соціального захисту. При однаковому рівні споживання непрямі податки сплачуватимуться суб'єктами оподаткування в однакових сумах незалежно від розміру їх доходів.

Аналіз структури податкових надходжень за характером податкового стягнення свідчить, що в Україні перевага надається непрямим податкам як

основному джерелу податкових надходжень до бюджету. Їх частка протягом 1992-2010 років коливалася від 46,2 до 52,7% податкових надходжень, у той час як частка прямих податків протягом останніх шести років знаходиться в межах 36%. Цей вибір найкраще відповідає фіскальній спрямованості вітчизняної податкової політики. Питома вага непрямих податків у складі податкових надходжень бюджету найбільша (табл. 1.3).

Таблиця 1.3

**Структура податкових надходжень до Зведеного бюджету України  
за основними податками, % [87]**

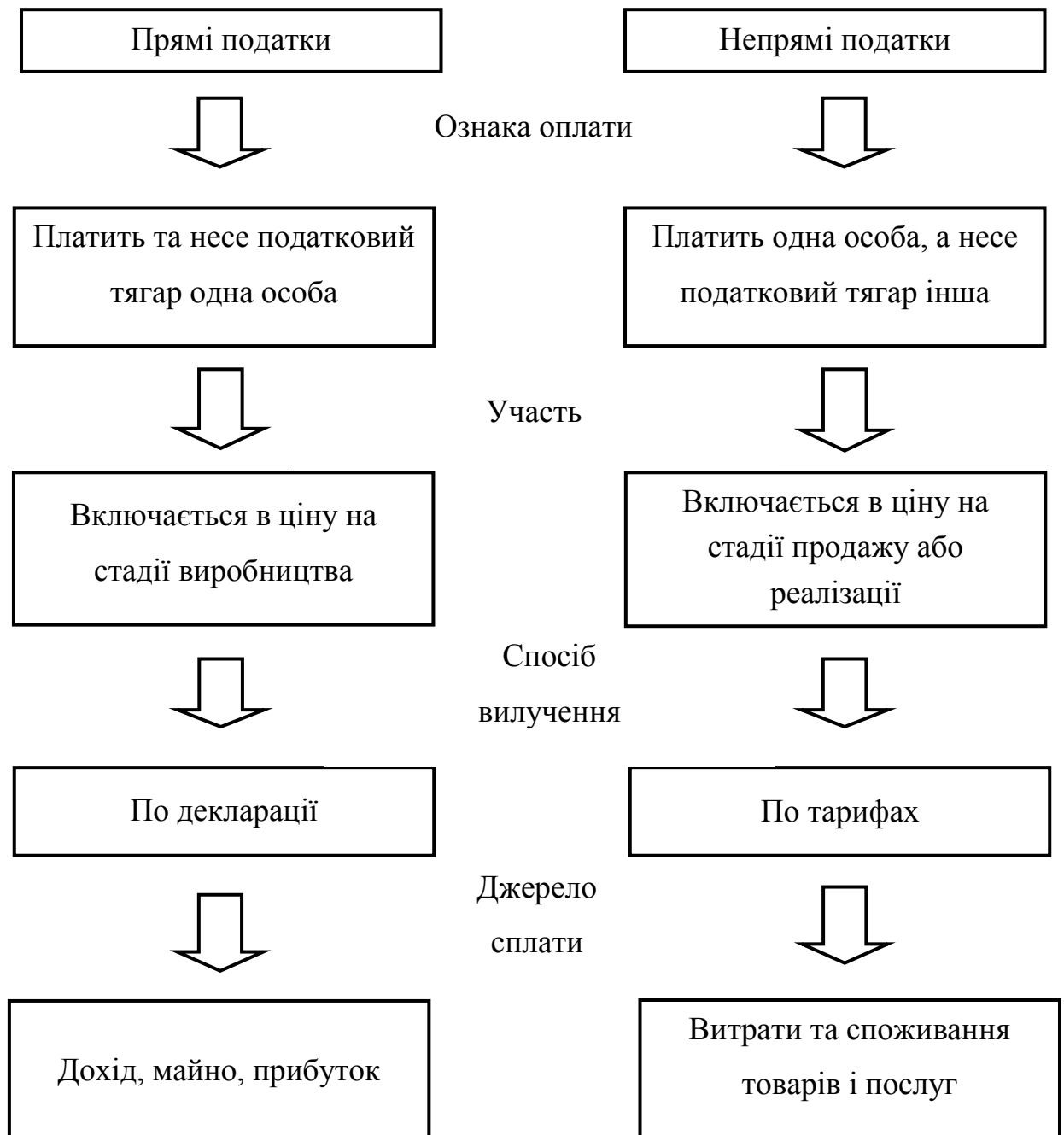
Податкові надходження	1992	1996	1998	2002	2004	2006	2008	2010
Доходи	100	100	100	100	100	100	100	100
Податок на прибуток	2,7	3,5	8,2	20,6	19,7	19,7	14,6	17,6
ПДВ	12,2	9,7	8,6	11,7	12,3	13,7	20,3	16,8
Акцизний збір	4,9	5,0	3,1	4,3	3,5	4,4	5,1	7,0
Плата за землю	2,3	3,1	2,7	3,6	3,9	3,4	4,4	4,5
Інші податки	19,3	21,6	23,9	30,5	3,8	2,7	13,5	15,3

Особливе значення для активізації впливу структури податкової системи на вирішення стратегічних проблем її розвитку має класифікація податків за ознакою об'єкта оподаткування, а саме: податки з факторів виробництва (податок на прибуток підприємств) та податки з товарів (податок на додану вартість, акциз).

Основну масу податкових надходжень в Україні забезпечують податки, безпосередньо не пов'язані з результативністю праці та капіталу, які є факторами, що у деякій мірі стримує попит.

Виходячи з форми оподаткування податки є прямі та непрямі. Існує декілька способів чіткого розмежування податків (рис. 1.2).

Історичний розвиток системи оподаткування привів до поступового зникнення чіткого розмежування між прямими та непрямими податками.



**Рис. 1.2. Способи розмежування податків**

Універсальні форми непрямих податків – акцизи, при перенесенні їх стягнення зі сфери реалізації у сферу виробництва мають багато ознак прямого оподаткування, насамперед, чітко визначений об’єкт оподаткування – об’єм обороту або додана вартість. При цьому об’єкти оподаткування частково збігаються: пряма форма – податок на прибуток і непряма форма – податок на додану вартість, частину якої складає той же прибуток. З точки

зору платника це практично однакові податки. Тільки податок на додану вартість безпосередньо включається в ціну, а податок на прибуток враховується при встановленні ціни тільки опосередковано – через рівень рентабельності товарів, робіт та послуг. В той же час податок на додану вартість обмежує норму прибутку підприємств. Це свідчить про те, що різниця між прямими та непрямими податками в сучасних умовах є не досить суттєвою.

Об'єднання податків у систему передбачає можливість класифікувати їх згідно з чинним законодавством на такі види: загальнодержавні податки та інші обов'язкові платежі; місцеві податки, збори та інші обов'язкові платежі.

Структура загальнодержавних податків та інших обов'язкових платежів відображена на рисунку 1.3.

Податок на додану вартість – універсальний непрямий податок, який найбільшою мірою відповідає умовам ринкової економіки. Одна із властивих його ознак – економічна нейтральність. За допомогою податку вирішується суто фіскальна мета оподаткування, пов'язана з поповненням державного бюджету. Він має і важливі економічні наслідки: стимулює економічну активність, зниження витрат виробництва, сприяє покращенню якості товарів.

Одним із видів непрямих податків є акцизи. У сучасних податкових законодавствах вони, звичайно, займають наступне місце після податку на додану вартість. Акцизний збір – це непрямий податок, на високорентабельні та монополні товари (продукцію), що включається до ціни цих товарів (продукції). Акцизний збір поєднує у собі як фіскальну функцію податків, поповнюючи державний бюджет, так і регулюючу. Остання коректує попит і пропозицію, збільшуючи ціну товару за рахунок акцизу або, зменшуючи шляхом виключення з переліку обкладених цим податком товарів. Суми акцизного збору з увезених на територію України товарів зараховуються в державний бюджет, а з товарів, виготовлених в Україні, – у місцеві бюджети по місцю їх виробництва і державного бюджету у співвідношеннях, встановлених Верховною Радою України. Ставки акцизного збору є єдиними на всій території України.



**Рис. 1.3. Структура загальнодержавних податків та інших обов'язкових платежів**

Податок на прибуток є класичним різновидом прямого податку. Правовий режим його справляння врегульований Податковим кодексом України. Закон України «Про оподаткування прибутку підприємств» втратив чинність.

З прийняттям Податкового кодексу України запроваджена динамічна зміна ставки податку на прибуток (табл. 1.4) [56]:

**Таблиця 1.4**

**Динаміка зміни ставки податку на прибуток  
з прийняттям Податкового кодексу України**

Період дії ставки податку	Ставка, %
– з 1 січня 2011 року по 31 березня 2011 року включно	25
– з 1 квітня 2011 року по 31 грудня 2011 року включно	23
– з 1 січня 2012 року по 31 грудня 2012 року включно	21
– з 1 січня 2013 року по 31 грудня 2013 року включно	19
– з 1 січня 2014 року	16

Стаття 10 Податкового кодексу України регламентує місцеві податки та збори [56].

До місцевих податків належать:

- 1) податок на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки;
- 2) єдиний податок.

До місцевих зборів належать:

- 1) збір за провадження деяких видів підприємницької діяльності;
- 2) збір за місця для паркування транспортних засобів;
- 3) туристичний збір.

Місцеві ради обов'язково установлюють податок на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки, єдиний податок та збір за провадження деяких видів підприємницької діяльності. Місцеві ради в межах повноважень, визначених Податковим кодексом, вирішують питання відповідно до вимог цього Кодексу щодо встановлення збору за місця для паркування транспорт-



них засобів, туристичного збору. Установлення місцевих податків та зборів, не передбачених Податковим кодексом, забороняється.

Зарахування місцевих податків та зборів до відповідних місцевих бюджетів здійснюється відповідно до Бюджетного кодексу України.

Місцеві податки й збори, механізми справляння та порядок сплати їх установлюються сільськими, селищними, міськими радами відповідно до переліку і в межах граничних розмірів ставок, установлених законами України.

Крім сплати зазначених загальнодержавних податків, в Україні передбачено відрахування платежів до Державного інноваційного фонду, позабюджетних фондів фінансування галузевих та міжгалузевих науково-дослідних робіт з освоєння нових технологій і виробництва нових видів продукції, до Державного Фонду сприяння конверсії, до Фонду охорони праці та інших галузевих фондів.

З прийняттям Податкового кодексу України переважна більшість Законів України, Декретів Кабінету Міністрів України, Постанов Верховної Ради України та Указів Президента України, які регулювали процедуру сплати податків, втратили чинність (табл. 1.5).

Слід зазначити, що поряд з установленими видами податків та платежів, які застосовуються державою, в умовах фінансової нестабільності існує так званий «інфляційний податок». Діє він у тій ситуації, коли уряд покриває бюджетний дефіцит за рахунок друкування додаткових грошей.

Податкові реформи, які проводяться в Україні показали значення та вплив податків на розвиток соціально-економічних процесів в Україні.

Податкова політика, яка сприяє формуванню податкової системи, реалізація якої здійснюється через податковий механізм, як складова частина бюджетної політики держави повинна бути побудована таким чином, щоб вона не заходила в суперечність із нормальним здійсненням розширеного відтворення з урахуванням необхідних резервів для кожного типу господарства. Із сутності податків та єдності їх функцій випливає важливий у теоретичному плані висновок:

Таблиця 1.5

**Перелік нормативно-правових актів України, які втратили чинність  
з прийняттям Податкового кодексу України від 02.12.2010 № 2755-VI**

Період	Нормативні-правові акти України
– з 1.01.2011 р.	Закон України «Про акцизний збір»
	Закон України «Про Державний реєстр фізичних осіб - платників податків та інших обов'язкових платежів»
	Закон України «Про акцизний збір на алкогольні напої та тютюнові вироби»
	Закон України «Про патентування деяких видів підприємницької діяльності»
	Закон України «Про ставки акцизного збору на деякі транспортні засоби та кузови до них»
	Закон України «Про ставки акцизного збору і ввізного мита на деякі товари (продукцію)»
	Закон України «Про плату за землю»
	Закон України «Про систему оподаткування»
	Закон України «Про податок на додану вартість»
	Закон України «Про фіксований сільськогосподарський податок»
	Закон України «Про ставки акцизного збору на тютюнові вироби»
	Закон України «Про ставки акцизного збору на спирт етиловий та алкогольні напої»
	Закон України «Про порядок погашення зобов'язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами»
	Закон України «Про податок з доходів фізичних осіб»
	Закон України «Про податок з власників транспортних засобів та інших самохідних машин і механізмів»
	Постанови Верховної Ради України про введення в дію вказаних вище 15 Законів України
	Декрет Кабінету Міністрів України «Про акцизний збір»
	Декрет Кабінету Міністрів України від «Про податок на промисел»
	Декрет Кабінету Міністрів України від «Про місцеві податки і збори»
	Указ Президента «Про платників та порядок сплати акцизного збору»
Указ Президента України «Про впорядкування механізму сплати ринкового збору»	
– з 1.04.2011 р.	Закон України «Про оподаткування прибутку підприємств» крім пункту 1.20 статті 1, який діє до 1 січня 2013 року
– з 1.01.2013 р.	Пункту 1.20 статті 1 Закону України «Про оподаткування прибутку підприємств»
– з 1.01.2018 р.	Стаття 209 Податкового кодексу України

1. Через податки, пільги і фінансові санкції, а також обов'язки й відповідальність, які виступають невід'ємною частиною системи оподаткування, держава ставить єдині вимоги до ефективного ведення господарства в країні.

2. Необхідно чітко розмежувати об'єктивне існування податків із притаманними їм функціями й процесу їх використання державою в проведенні податкової політики.

3. Прояв податків та їх функцій у дії – об'єктивний процес, який виражає відносини базису.

4. Податкова ж політика, яку проводить держава через податковий механізм, використовуючи податки, – це відносини надбудови.

Даний висновок дозволяє краще зрозуміти об'єктивність категорії податку й суб'єктивність дій держави, яка провадить податкову політику.

### **1.3. Світові тенденції проведення податкових реформ**

Досвід податкового реформування в економічно розвинених країнах світу (і не тільки європейських) дає змогу виділити спільну особливість – їх проведенню передувала тривала та клопітка підготовча робота, а самі перетворення мали поетапний та еволюційний характер.

Першими розпочали податкові реформи Великобританія, Сполучені штати Америки та Японія. У Великобританії податкова реформа розпочалася в 1979 р. і тривала більше 10 років. У США податкова реформа проводилася в період 1981-1986 рр. У Японії після 15 років теоретичної підготовки в 1988 р., була проведена податкова реформа, хоча вона й мала ряд негативних моментів: економічні перетворення проводилися із запізненням та без узгодження з іншими реформами. Проте податкова система Японії є однією із найефективніших у світі [36, с. 36].

Однією з європейських країн, де й до сьогодні проводиться податкова реформа, є Франція. Це країна, де вперше було введено податок на додану вартість (у 1954 р. економістом М.Лоре), а згодом в 1967 р. була розроблена

спеціальна Директива ЄС щодо поетапного його введення в країнах-членах Європейського Союзу. У структурі податкових надходжень більшості країн світу основним є податок на прибуток (табл. 1.6).

**Таблиця 1.6**

**Процентні ставки податку на прибуток у різних країнах світу**

№ з/п	Назва країни	Ставка, %
1.	Німеччина	50
2.	Греція	49
3.	Бельгія, Ірландія	43
4.	Франція	42
5.	Італія	36
6.	Англія, Іспанія, Нідерланди	35
7.	Люксембург	34

Як видно з даних таблиці 1.6, у більшості країн діють досить високі ставки оподаткування. Особлива методика оподаткування прибутку в США. Вона встановлюється за такими правилами [3, с. 94]:

- 1) з перших 50 тисяч доларів прибутку підприємства стягується податок за ставкою 15%;
- 2) з наступних 25 тисяч доларів – 25%;
- 3) понад 75 тисяч доларів – 35%.

Саме така схема оподаткування спонукає до збільшення продуктивності праці і максимального одержання прибутку, що приводить до збільшення надходжень до державного бюджету країни.

Зі збільшенням податкового тягаря в багатьох країнах світу потенційні вигоди від ухилення від сплати податків стають все більш привабливими для платників податків. Щоб протистояти діям несумлінних платників податків, порушення при оподаткуванні законодавством багатьох країн віднесено до податкових злочинів.

У США, наприклад, на рівні федерації відповідальність за злочини у сфері оподаткування регулюється Кодексом внутрішніх державних доходів 1954 року, у Франції – Загальним кодексом про податки 1950 року, в Німеччині – Положенням про податки 1977 року, а у Великобританії та Італії – окремими спеціальними законодавчими актами про податки [24, с. 62].

Згідно з конституційним принципом федералізму повноваження щодо стягнення податків у США мають: федеральний уряд, уряди штатів та органи місцевого самоврядування. Головне місце у федеральній податковій системі США посідають три податки: індивідуальний прибуток; на соціальне страхування; на прибуток корпорації.

Сукупний збір від податків становить більше 90% доходів федерального бюджету. До 50% податкових надходжень штатів складають загальний і вибіркові податки з продажу. Середня величина податку з продажу по країні становить трохи більше 4%. Приблизно 35% податкових надходжень складають збори від прибуткових податків з населення штатів і податку на прибутки корпорацій. У цілому на рівні штатів непрямі податки становлять до 60% усіх доходів. Ці податки постійно піддаються критиці з боку платників податків через регресивний характер. Основу бюджетних органів місцевого самоврядування становлять податки на майно – більш як, 80% усіх надходжень. Податки, що стягуються федеральним урядом, однакові на всій території країни, і є основою формування доходів федерального бюджету. Федеральне оподаткування є переважно прямим. Питома вага непрямих податків незначна [1, с. 99].

В американців правило – всі контакти з урядом та іншими установами здійснюється в основному через пошту, в тому числі відправлення податкових декларацій. Лише в деяких випадках платник податку йде до податкового інспектора і подає йому документи. Таке трапляється, коли від платника податків вимагається дати будь-яке пояснення.

Сплата податків у США є обов'язком, з яким кожному потрібно рахуватися, тому що, за чинним законодавством, навіть за неправильно запов-

нену податкову декларацію може бути накладено штраф до 1000 доларів. Ухилитися від сплати податків дуже складно, а точніше, неможливо, але до зменшення суми прагне багато платників. Є різноманітні законні та напівзаконні способи, що допомагають наблизитися до цієї мети.

Не менш жорстокою є податкова система Норвегії. Ухилитися від подачі декларації неможливо.

Норвегії є три головних категорії податків [3, с. 74]:

- 1) соціальний внесок, який вираховується з річної зарплати;
- 2) податок на загальний дохід, загальний дохід становить суму всіх грошових надходжень;
- 3) податок на «багатство», яким вважається:
  - 3.1) сума на рахунках у норвезьких та іноземних банках;
  - 3.2) кошти готівкою та чеки;
  - 3.3) акції підприємств;
  - 3.4) інші цінні папери.

Приховування доходів у Норвегії може дуже негативно вплинути на кар'єру політика чи державного діяча. Якщо в декларації знайдено помилку й інспектор робить висновок, що помилка умисна, то може статися, що штраф за таку помилку складе половину всієї суми податку. Ухилення від сплати податків або приховування доходів у Норвегії є дуже серйозним правопорушенням, за яке в особливих випадках може настати покарання у вигляді позбавлення волі на строк до 5 років.

Франція – найбільш оподатковувана країна серед європейських держав. При цьому більшу частину податків у Франції становлять невидимі податки. Ставки податків постійно зростають.

Ухилення від сплати податків – основний вид правопорушень у сфері оподаткування. До них відносять:

- 1) неподання в податкові установи інформації про доходи;
- 2) приховування реальних доходів шляхом внесення неправильних або перекручених відомостей у документи;

3) використання підроблених документів.

Законодавством більшості країн за такі дії передбачається кримінальна відповідальність у вигляді штрафу або позбавлення волі на 1-5 років.

Крім того, у Франції однаково карається як закінчений злочин, що виявляється у викривленні або приховуванні даних, істотних для оподаткування, так і замах на такий злочин. У США відповідальність настає навіть за спробу уникнути сплати податків. Податкові злочини належать до категорії діянь, які дуже важко викрити і розслідувати. Тому в багатьох країнах передбачено особливий порядок їх розслідування і судового розгляду [24, с. 67].

Спільній у цій проблемі є те, що і в Україні, і за рубежом не всі бажають сплачувати податки належним чином, але, на відміну від нас, там проводять чітку різницю між мінімізацією податків та ухиленням від сплати їх шляхом приховування доходів. Приховування доходів від оподаткування є злочином, а мінімізація, за оцінками західних фахівців, є цілком законною справою і забезпечує роботу великої кількості спеціалістів в галузі податкового законодавства та бухгалтерського обліку.

За обов'язковими платежами, які вилучає держава в юридичних та фізичних осіб, у ряді країн слідкують податкові інспекції. У США – це служба внутрішніх доходів. Представників цієї служби американські громадяни бояться більше, ніж поліцейських, агентів ФБР, ЦРУ і всіх інших спецслужб.

Виникла необхідність більш чіткого законодавчого розмежування прав і обов'язків сторін під час контактів платників з службою внутрішніх доходів. В кінці 1988 року конгрес США прийняв закон, згідно якого під час ревізії служба внутрішніх доходів зобов'язана подати платникові податків письмовий документ з викладенням його прав та обов'язків [3, с. 61].

В Італії розкриттям та розслідуванням економічних злочинів, у тому числі у сфері оподаткування, поряд з Державною поліцією та Корпусом карабінерів займається Генеральне командування фінансової гвардії, яке структурно входить до Міністерства фінансів. Головна відмінна особливість правоохоронної діяльності в Італії у сфері боротьби з економічною злочинністю

– це винятково широка компетенція Генерального командування фінансової гвардії, надана рядом законодавчих актів, серед яких основними є норми з припинення порушень фінансових законів.

В судовій практиці Великобританії ухилення від сплати податків віднесено до категорії шахрайства у сфері комерції. Такі шахрайства англійське законодавство відносить до сфери кримінального права. Справи про ці злочини розслідуються спеціальними відділами поліції [17, с. 78].

У Німеччині податкова служба виконує функції фінансового правоохоронного органу. Інформацію на осіб, які ухиляються від сплати податків, податкові органи Німеччини отримують від поліції, прокуратури, служби безпеки, а також від громадян. У своїй діяльності податкові служби Німеччини застосовують такі методи, як конфіскація ділової документації у фірм та громадян, зайнятих приватною практикою, а також проводять розслідування із звинувачення адвокатів та консультантів з питань ухилення від податків [3, с. 163].

Податкові органи Швейцарії не передають іноземним податковим органам інформацію, захищену банківською таємницею, тому що це допускається тільки для судових органів при розслідуванні шахрайства.



## ВИСНОВКИ ДО РОЗДІЛУ 1

1. Перехід української економіки до ринкових типу господарювання викликав нагальну потребу формування нових правових відносин у сфері оподаткування. За таких умов зросло значення та роль права як інструменту державного управління економікою. Але право може успішно виконувати свою функцію лише за умови жорсткого дотримання його вимог в усіх сферах діяльності, в тому числі і в податковій.

2. В Україні через економічну кризу, характерними рисами якої є істотний спад виробництва валового внутрішнього продукту і національного доходу при загальному падінні фізичного обсягу товарної продукції та послуг, деформуючий вплив руйнівних інфляційних процесів на національні системи грошового і кредитного обігу, а також посилення бюджетного дефіциту та дефіциту платіжних балансів і бурхливе соціальне розшарування населення, податкова система не набула стабільності і має багато недоліків.

3. Головним завданням державних податкових органів є здійснення контролю за дотриманням податкового законодавства, правильністю обчислення, повнотою і вчасністю сплати до бюджетів податків, зборів та платежів, встановлених законодавством України.

4. Непідготовленість значної частини працівників державних податкових адміністрацій та органів внутрішніх справ негативно впливає на попередження зловживань у сфері оподаткування.

5. Процес приватизації державної власності і становлення ринкових відносин протягом останніх років суттєво змінили зміст фінансових ресурсів державного бюджету, все більшого значення набувають податкові методи акумуляції їх. Податки стають не тільки головним джерелом формування державного бюджету, але й важливим джерелом радикальних змін, виконуючи роль фінансового регулятора виробництва, стають засобом забезпечення соціальної сфери.

## РОЗДІЛ 2

### СТАН ПОДАТКОВОГО ОБЛІКУ В УКРАЇНІ ТА ОСНОВНІ ПРОБЛЕМИ ЙОГО МЕТОДОЛОГІЇ

#### 2.1. Проблеми методології податкового обліку

Перехід України до ринкових відносин зумовив значні перетворення у системі господарювання, зміни у ставленні до власності, управлінні господарськими процесами тощо. Вони не могли не торкнутися і бухгалтерського обліку як системи впорядкованого узагальнення інформації про господарську діяльність, стан та рух майна та зобов'язань підприємств.

З появою нових видів інформації та нових груп її споживачів рамки й функції бухгалтерського обліку розширилися.

У результаті у нашій державі за принципами, встановленими у міжнародній практиці, формується декілька самостійних підсистем бухгалтерського обліку. Серед них слід виділити підсистеми фінансового, управлінського та податкового обліку.

В Законі України «Про внесення змін до Закону України «Про оподаткування прибутку підприємств» від 22.05.1997 року вперше був використаний термін „податковий облік” і описані правила ведення податкового обліку валових витрат, валових доходів і визначення прибутку до оподаткування. Крім вище названого Закону поняття «податковий облік» зустрічається і в Законі «Про податок на додану вартість» від 03.04.1997 року, який набрав чинності 01.10.1997 року. Визначення терміну „податковий облік” в обох вищеназваних законах немає. Обидва ці Закони України втратили чинність із прийняттям Податкового кодексу України.

У Податковому кодексі України також неодноразово згадується термін «податковий облік» (табл. 2.1), однак визначення не наводиться.

Цей факт призвів до того, що серед науковців і практиків з бухгалтерського обліку України ведеться до цих пір дискусія відносно правомірності використання самого терміну „податковий облік”.

Таблиця 2.1.

**Змістове навантаження і контекст застосування  
терміну «податковий облік» у Податковому кодексі України**

№	Пункти Кодексу	Контекст застосування терміну «податковий облік»
1	14.1.139	... порядок <b>податкового обліку</b> та звітності ...
2	14.1.180	... вести <b>податковий облік</b> ...
3	14.1.266	... метод <b>податкового обліку</b> ...
4	20.1.8	... в бухгалтерському та <b>податковому обліку</b> ...
5	39.15	... у <b>податковому обліку</b> платника податків ...
6	39.15	... показники <b>податкового обліку</b> ...
7	75.1.2	... в бухгалтерському та <b>податковому обліку</b> ...
8	178.5	... про взяття на <b>податковий облік</b> ...
9	200.19.6	... за даними <b>податкового обліку</b> ...
10	210.8	... вести окремий <b>податковий облік</b> ...
11	250.2.2	... на <b>податковому обліку</b> в органах ДПС ...
12	250.2.3	... на <b>податковому обліку</b> в органах ДПС ...
13	250.8	... на <b>податковому обліку</b> підприємства ...
14	250.10.3	... податку на <b>податковому обліку</b> ...
15	263.1.3	... бухгалтерський та <b>податковий облік</b> ...
16	308.1	... місцем перебування на <b>податковому обліку</b> ...
17	308.3	... місцем перебування на <b>податковому обліку</b> ...
18	335.2	... при взятті на <b>податковий облік</b> ...
19	335.4	... <b>податковий облік</b> ведеться відповідно до Кодексу ...
20	336.1	... на підставі даних <b>податкового обліку</b> ...
21	336.1	... окремий <b>податковий облік</b> податку на прибуток ...
22	336.1	... окремий бухгалтерський та <b>податковий облік</b> ...

Проведені нами дослідження, пов'язані з моніторингом змістового навантаження і контексту застосування терміну «податковий облік» у Податковому кодексі України, дозволяють констатувати факт існування двох основних інтерпретацій даного терміну (22 згадування у Кодексі):

- 1) «податковий облік» – окремий вид обліку, відмінний від фінансового (14 згадувань);
- 2) «податковий облік» – облік платника податку в органах Державної податкової служби (7 згадувань).

Ряд економістів вважають, що замість терміну „податковий облік” повинен використовуватися термін „податкові розрахунки”, які є складовою бухгалтерського обліку.

Окремі вчені вважають, що податковий облік є окремим видом бухгалтерського обліку, і, оскільки цей термін використовується в законах України, він має право на юридичне існування.

Лише за допомогою податкового обліку можна одержати повну, правдиву і неупереджену інформацію про нарахування та сплату податків. По суті податковий облік безперервно забезпечує необхідною інформацією податкові органи, і зокрема, документально підтверджує достовірність декларацій про прибуток підприємства та податку на додану вартість.

Господарські операції (включаючи всі операції, пов'язані з визначенням і сплатою податків) можна вважати достовірними, якщо вони витікають із достовірних первинних документів та облікових реєстрів. Якщо в бухгалтерському обліку доходи й витрати відображаються в момент їх виникнення, то в податковому обліку вони визначаються за першою подією незважаючи на економічний зміст цих операцій. У податковому обліку всі події й операції, пов'язані із системою оподаткування, на відміну від бухгалтерського суворо обґрунтовані законодавством.

На нашу думку, виникнення податкового обліку не було чимось надзвичайним, оскільки для цього створені практично всі передумови.

Багато економістів передбачали можливість виникнення такого роду обліку. Передумовою для цього було те, що “облік в Україні був повністю

орієнтований на потреби податкового законодавства і фактично ігнорував нові групи користувачів фінансової інформації, які виникли з переходом до ринкової економіки.” [46, с. 31].

“Податковий облік – це підсистема бухгалтерського обліку, яка на підставі затверджених державою правил виконує функції нарахування та сплати податків та надходження інформації про це відповідним державним органам” [53, с. 85]. Таким чином, основа податкового обліку – контроль за повнотою й своєчасністю нарахування й сплати податків, зборів і обов’язкових платежів. В Україні офіційний термін існування податкового обліку налічує 15 років, тому вже певним чином виділились особливі відмінності даного обліку від інших видів обліку: фінансового та управлінського (табл. 2.2.).

Податкове законодавство обумовило необхідність виникнення окремої підсистеми – податкового обліку, який би давав законодавчо обґрунтовану, правдиву і достовірну інформацію про всі податки. Але при цьому фінансовий бухгалтерський облік – це основа всієї системи обліку (у тому числі й податкового). Податковий облік на відміну від бухгалтерського, є основним регулятором системи взаємовідносин між платниками й державою в частині обсягу й структури обов’язкових платежів та достовірності відображення податків у податкових деклараціях. Податковий облік – один із принципів реформування всієї системи бухгалтерського обліку в нашій державі в умовах нової облікової політики [44, с. 115].

Досвід передових країн свідчить, що система обліку та оподаткування через відповідні види, ставки податків і пільги дає змогу розвивати ті чи інші напрями діяльності.

Кінцевим фінансовим результатом діяльності підприємства та основним джерелом, за рахунок якого підприємство в процесі діяльності розвиває свою матеріальну базу, стимулює працю, виплачує дивіденди засновникам, є прибуток. Тому оподаткування прибутку займає найважливіше місце у діяльності досліджуваного підприємства. Адже від правильності визначення оподаткованого прибутку, повноти та своєчасності перерахування до бюджету відповідних коштів залежить діяльність підприємства у майбутньому.

Таблиця 2.2.

**Порівняльна характеристика фінансового,  
управлінського і податкового обліку**

Галузі порівняння	Фінансовий облік	Управлінський облік	Податковий облік
Основні користувачі інформації	Суб'єкти, як усередині, так і поза господарською одиницею	Різні рівні внутрі-господарського керівництва	Контролюючі органи податкових адміністрацій
Системи запису	Система подвійного запису	Не обмежений системою подвійного запису; використовується будь-яка система, що дає результат	Можливе використання системи подвійного запису або іншої прийнятої форми
Свобода вибору	Обмежений загальноприйнятими принципами ведення бухгалтерського обліку	Ніяких обмежень, крім вартості, зіставної з доходами від кращих управлінських рішень, єдиний критерій – придатність	Часткове дотримання загальних принципів обліку через різну методологію обчислення доходів і витрат
Основний об'єкт обліку	Господарська одиниця в цілому	Різні структурні підрозділи господарської одиниці (центри витрат і відповідальності)	Господарська одиниця і структурні елементи з метою різного оподаткування
Часовий аспект	Націленість на минуле: оцінка минулого періоду	Націленість на майбутнє: формальне використання кошторисів з даними за попередній рік	Націленість на минуле: оцінка показників минулого періоду
Частота складання звітності	Періодично на регулярній основі	Коли вимагається: може складатися і на нерегулярній основі	Періодично на регулярній основі: найчастіше
Ступінь надійності	Вимагає об'єктивності: історичний за природою	Залежить від цілей планування; футуристичний за природою	Вимагає точності: залежить від змін податкового законодавства

Податковим законодавством України встановлено особливу методику визначення суми прибутку, що оподатковують. Вона відрізняється від методики визначення прибутку у фінансовому обліку.

Методику формування прибутку за різними системами обліку й звітності, зокрема, податковою та фінансовою, наведено на рисунку 2.1.

Таким чином, на підприємстві відображаються два різних види прибутків та різні їх суми. Перший визначається на рахунках бухгалтерського обліку за допомогою подвійного запису і не має відношення до системи оподаткування. Ця сума прибутку цікавить засновників, інвесторів, постачальників, покупців, банківські установи, дебіторів та кредиторів.

Другий прибуток обчислюється за іншою системою, він називається оподатковуваним, а його сума не збігається з прибутком, визначеним у бухгалтерському обліку й балансі. Ця відмінність сум прибутку бухгалтерського й податкового обліків пояснюється тим, що у податковому обліку суми валових доходів і валових витрат не завжди пов'язані з відображенням їх на рахунках бухгалтерського обліку.

Таким чином, у досліджуваному підприємстві тільки той прибуток підприємства і його податок, який відображається в податковому обліку, має фіскальне значення. Чим відрізняється від визначення прибутку в балансі. В таких умовах регулюючу роль у підприємницькій діяльності має законодавство щодо надання пільг у виробничій чи іншій підприємницькій діяльності. Проте ця регулююча роль податкової системи в сучасних умовах щодо використання податку на прибуток певною мірою обмежена необхідністю оптимального поповнення бюджету коштами, необхідними державі.

На сучасному етапі податкового законодавства та існування податкового обліку бухгалтерський облік та бухгалтерський баланс не мають як фіскального значення, так і не можуть виконувати будь-яку регулюючу функцію.

Виходячи з необхідної інтеграції управління у світові економічні відносини та перебудови системи економічної інформації та обліку відповідно до міжнародних стандартів, розроблені й впроваджені у практику національ-

ні положення (стандарт)бухгалтерського обліку. Однак, це не ліквідувало відмінностей у підході до ведення фінансового та податкового обліку.

Фінансові результати за фінансовою системою обліку	Фінансові результати за податковою системою обліку
1. Доход від реалізації	1. Скориговані валові доходи (без ПДВ та АЗ)
2. ПДВ, акцизний збір та інші нарахування	2. Скориговані валові витрати (без ПДВ) в т.ч. п.3
3. Виробнича собівартість реалізованої продукції	3. Скоригована амортизація основних фондів і НМА (до 2)
4. Валовий прибуток (1-2-3)	4. Прибуток до оподаткування (1-2-3)
5. Інші операційні доходи	
6. Адміністративні витрати	
7. Витрати на збут	
8. Інші операційні витрати	14. Витрати від участі в капіталі
9. Фінансовий результат від операційної діяльності	15. Інші витрати
10. Доход від участі в капіталі	16. Фінансовий результат від звичайної діяльності до оподаткування (9+10+11+12-13-14-15)
11. Інші фінансові доходи	17. Податок на прибуток від звичайної діяльності
12. Інші доходи	18. Надзвичайні доходи
13. Фінансові результати	19. Надзвичайні ситуації
	20. Податок із надзвичайного прибутку
	21. Чистий прибуток (збиток) (16-17+18-19-20-21)

**Рис. 2.1. Формування прибутку за різними системами обліку та звітності**



Зазначимо, що проблема взаємозв'язку обліку та оподаткування інтернаціональна. Міжнародний досвід свідчить, що взаємозалежність між обліком та оподаткуванням не дає змоги досягти двох цілей одночасно. До того ж вона пов'язана зі значимими витратами для підприємств.

Дослідження підходів до вирішення цієї проблеми у різних країнах дало змогу поділити їх на 2 групи (табл. 2.3).

**Таблиця 2.3**

**Взаємозв'язок між обліком і оподаткуванням у різних країнах світу**

Незалежність	Залежність
Великобританія	Бельгія
Данія	Італія
Ірландія	Німеччина
Канада	Фінляндія
Нідерланди	Франція
Норвегія	Швеція
Польща	Україна

Нині всі зусилля спрямовують в основному на розширення податкового обліку.

Проте, незалежно від шляху, який буде застосований в Україні щодо взаємозв'язку обліку та оподаткування, податкові та фінансові звітності слід складати на основі національних Положень (стандартів) бухгалтерського обліку. Вони орієнтовані на реальну оцінку та повне висвітлення насамперед економічних наслідків відповідних операцій та подій, а не лише юридичних положень. Цього вимагають іноземні інвестори, адже затратний механізм обліку на підприємствах – одна з причин повільного вкладання іноземних капіталів у розвиток економіки України.

Виходячи із ситуації в обліковій практиці податковий облік повинен вирішити такі завдання:

1. Формування реальної величини прибутку до оподаткування на основі фінансового обліку.
2. Виявлення відхилень між прибутком до оподаткування та прибутком від діяльності для його подальшого аналізу.
3. Забезпечення обґрунтованої методики розрахунку валових доходів і валових витрат із максимально можливим її спрощенням.
4. Пристосування фінансового обліку реалізації продукції, розрахункових операцій, собівартості продукції та основних засобів до потреб податкового обліку валових доходів і валових витрат.

Керівник підприємства яке розглядається, підсумовуючи роботу системи оподаткування, здійснює аналіз набутків і упущень із тим, щоб визначити для себе як ті питання, які на його погляд вимагають пильнішої уваги з боку відповідних рад та держадміністрацій, управлінь народного господарства, так і ті, вирішення яких залежить лише від нього. Це дає змогу у наступному році врахувати недоліки, допущені у попередні роки, і запобігти їм у майбутньому, істотно поліпшити діяльність підприємства та стан розрахунків із бюджетом.

На підставі вищевикладеного можна зробити певні висновки.

Серед особливостей податкового обліку, на нашу думку, можна виділити такі: орієнтація лише на одного споживача – податкові органи, спеціалізовані форми звітності, відсутність обмежених систем обліку, особлива методологія обчислення фінансових результатів, додатковий первинний облік. Тому для нашого підприємства, ведення паралельного обліку, яке призводить до дублювання інформації, трудомістке, вимагає додаткових коштів та персоналу.

Таким чином, доцільно знайти такий підхід, який би максимально задовольняв дві перші умови, а саме: зменшення трудомісткості облікового процесу та забезпечення повноти й своєчасності нарахування платежів до бюджету. На нашу думку, це можливо завдяки виявленню розбіжностей між бухгалтерським та податковим обліком та визначенню прибутку, що підлягає

оподаткуванню на основі даних бухгалтерського обліку з коригуванням на виявлені розбіжності. Проте такий варіант можливий лише тоді, коли максимально буде узгоджено нормативні документи бухгалтерського та податкового законодавства. Отже, враховуючи все вищесказане, можна сформулювати таке визначення: податковий облік являє собою процес особливої систематизації виробничо-фінансової інформації як у межах бухгалтерського обліку, так і поза ним за допомогою ідентифікації, збирання та обробки даних із метою забезпечення правильної й достовірної інформації з приводу обчислення й сплати податків, зборів, платежів та своєчасного подання податкової звітності.

## **2.2. Порядок визнання доходів у податковому обліку**

Порядок визнання доходів податковим обліком регламентується Податковим кодексом України від 02 грудня 2010 року № 2755-VI з врахуванням Рішення Конституційного Суду України від 14.12.2011 року № 18-рп/2011 (із змінами, останні з яких внесені згідно із Законами № 4220-VI, № 4235-VI, № 4238-VI, 4268-VI, № 4279-VI від 22.12.2011 року).

Згідно пункту 14.1.56 Податкового кодексу «доходи – це загальна сума доходу платника податку від усіх видів діяльності, отриманого (нарахованого) протягом звітного періоду в грошовій, матеріальній або нематеріальній формах як на території України, її континентальному шельфі у виключній (морській) економічній зоні, так і за їх межами» [56]:

1) дохід з джерелом їх походження з України – будь-який дохід, отриманий резидентами або нерезидентами, у тому числі від будь-яких видів їх діяльності на території України (включаючи виплату (нарахування) виснаго-роди іноземними роботодавцями), її континентальному шельфі, у виключній (морській) економічній зоні, у тому числі, але не виключно, доходи у вигляді: а) процентів, дивідендів, роялті та будь-яких інших пасивних (інвестиційних) доходів, сплачених резидентами України; б) доходів від надання резидентам

або нерезидентам в оренду (користування) майна, розташованого в Україні, включаючи рухомий склад транспорту, приписаного до розташованих в Україні портів; в) доходів від продажу рухомого та нерухомого майна, доходів від відчуження корпоративних прав, цінних паперів, у тому числі акцій українських емітентів; г) доходів, отриманих у вигляді внесків та премій на страхування і перестраховування ризиків на території України; г) доходів страховиків - резидентів від страхування ризиків страхувальників - резидентів за межами України; д) інших доходів від діяльності, у тому числі пов'язаних з повною або частковою переуступкою прав та обов'язків за угодами про розподіл продукції на митній території України або на територіях, що перебувають під контролем митних органів (у зонах митного контролю, на спеціалізованих ліцензійних митних складах тощо); е) спадщини, подарунків, виграшів, призів; є) заробітної плати, інших виплат та винагород, виплачених відповідно до умов трудового та цивільно-правового договору; ж) доходів від зайняття підприємницькою та незалежною професійною діяльністю;

2) дохід, отриманий з джерел за межами України, – будь-який дохід, отриманий резидентами, у тому числі від будь-яких видів їх діяльності за межами митної території України, включаючи проценти, дивіденди, роялті та будь-які інші види пасивних доходів, спадщину, подарунки, виграші, призи, доходи від виконання робіт (надання послуг) за цивільно-правовими та трудовими договорами, від надання резидентам в оренду (користування) майна, розташованого за межами України, включаючи рухомий склад транспорту, приписаного до розташованих за межами України портів, доходи від продажу майна, розташованого за межами України, дохід від відчуження інвестиційних активів, у тому числі корпоративних прав, цінних паперів тощо; інші доходи від будь-яких видів діяльності за межами митної території України або територій, непідконтрольних митним органам.

Склад і порядок визначення доходів регламентує стаття 135 Податкового кодексу України. Зокрема, доходи, що враховуються при обчисленні об'єкта оподаткування, включаються до доходів звітного періоду за датою, визна-

ченою відповідно до ст. 137 Податкового кодексу України (дохід від реалізації товарів визнається за датою переходу покупцеві права власності на такий товар), на підставі документів, зазначених у пункті 135.2 Податкового кодексу України (доходи визначаються на підставі первинних документів, що підтверджують отримання платником податку доходів, обов'язковість ведення і зберігання яких передбачено правилами ведення бухгалтерського обліку), та складаються з:

1) доходу від операційної діяльності, який визнається в розмірі договірної (контрактної) вартості, але не менше ніж сума компенсації, отримана в будь-якій формі, в тому числі при зменшенні зобов'язань, та включає: 1.1) дохід від реалізації товарів, виконаних робіт, наданих послуг, у тому числі винагороди комісiонера (повiреного, агента тощо); 1.2) дохід банківських установ, до якого включаються: а) процентні доходи за кредитно-депозитними операціями (в тому числі за кореспондентськими рахунками) та цінними паперами, придбаними банком; б) комісійні доходи, в тому числі за кредитно-депозитними операціями, наданими гарантіями, розрахунково-касове обслуговування, інкасацію та перевезення цінностей, операціями з цінними паперами, операціями на валютному ринку, операціями з довірчого управління; в) прибуток від операцій з торгівлі цінними паперами; г) прибуток від операцій з купівлі/продажу іноземної валюти та банківських металів; г) позитивне значення курсових різниць; д) надлишкові суми страхового резерву, що підлягають включенню до доходу; е) доходи від відступлення права вимоги боргу третьої особи або виконання вимоги боржником; є) дохід, пов'язаний з реалізацією заставленого майна; ж) інші доходи, прямо пов'язані зі здійсненням операцій та наданням банківських послуг; з) інші доходи.

2) інших доходів, які включають: 2.1) доходи у вигляді дивідендів, отриманих від нерезидентів, процентів, роялті, від володіння борговими вимогами; 2.2) доходи від операцій оренди/лізингу; 2.3) суми штрафів та/або неустойки чи пені, фактично отримані за рішенням сторін договору або відповідних державних органів, суду; 2.4) вартість товарів, робіт, послуг, безоп-

латно отриманих платником податку у звітному періоді, визначена на рівні не нижче звичайної ціни, суми безповоротної фінансової допомоги, отриманої платником податку у звітному податковому періоді, безнадійної кредиторської заборгованості, крім випадків, коли операції з надання/отримання безповоротної фінансової допомоги проводяться між платником податку та його відокремленими підрозділами, які не мають статусу юридичної особи;

2.5) суми поворотної фінансової допомоги, отриманої платником податку у звітному податковому періоді, що залишаються неповерненими на кінець такого звітного періоду, від осіб, які не є платниками податку на прибуток;

2.6) суми невикористаної частини коштів, що повертаються з страхових резервів;

2.7) суми заборгованості, що підлягають включенню до доходів;

2.8) фактично отримані суми державного мита, попередньо сплаченого позивачем, що повертаються на його користь за рішенням суду;

2.9) суми акцизного податку, сплаченого/нарахованого покупцями/покупцям підакцизних товарів (за їх рахунок) на користь платника такого акцизного податку;

2.10) суми дотацій, субсидій, капітальних інвестицій із фондів загальнообов'язкового державного соціального страхування або бюджетів, отримані платником податку на прибуток;

2.11) доходи, не враховані при обчисленні доходу періодів, що передують звітному, і виявлені у звітному податковому періоді;

2.12) дохід від реалізації необоротних матеріальних активів, майнових комплексів, оборотних активів;

2.13) інші доходи за звітний податковий період.

Суми, відображені у складі доходів платника податку, не підлягають повторному включенню до складу його доходів.

Доходи, що не враховуються для визначення об'єкта оподаткування регламентуються статтею 136 Податкового кодексу України: 1) сума попередньої оплати та авансів, отримана в рахунок оплати товарів, виконаних робіт, наданих послуг; 2) суми податку на додану вартість, отримані / нараховані платником податку на додану вартість, нарахованого на вартість продажу товарів, виконаних робіт, наданих послуг, за винятком випадків, коли підприємство - продавець не є платником податку на додану вартість; 3) суми

коштів або вартість майна, що надходять платнику податку у вигляді прямих інвестицій або реінвестицій у корпоративні права, емітовані таким платником податку, в тому числі грошові або майнові внески згідно з договорами про спільну діяльність на території України без створення юридичної особи;

4) коштів або вартість майна, отримані платником податку як компенсація (відшкодування) за примусове відчуження державою іншого майна платника податку у випадках, передбачених законом; 5) суми коштів або вартість майна, отримані платником податку за рішенням суду або в результаті задоволення претензій у порядку, встановленому законом, як компенсація прямих витрат або збитків, понесених таким платником податку в результаті порушення його прав та інтересів, що охороняються законом, а також суми відшкодування немайнової шкоди за рішенням Європейського суду, якщо вони не були віднесені таким платником податку до складу витрат або відшкодовані за рахунок коштів страхових резервів; 6) суми коштів у частині надміру сплачених податків та зборів, що повертаються або мають бути повернені платнику податку з бюджетів, якщо такі суми не були включені до складу витрат; 7) суми доходів органів виконавчої влади та органів місцевого самоврядування, отримані від надання державних послуг (видача дозволів (ліцензій), сертифікатів, посвідчень, реєстрація, інші послуги, обов'язковість придбання яких передбачена законодавством), у разі зарахування таких доходів до відповідного бюджету; 8) суми коштів у вигляді внесків; 9) суми коштів спільного інвестування, а саме коштів, залучених від інвесторів інститутів спільного інвестування, доходи від проведення операцій з активами таких інститутів та доходи, нараховані за активами зазначених інститутів, а також кошти, залучені від власників сертифікатів фондів операцій з нерухомістю, доходи від проведення операцій з активами фондів операцій з нерухомістю та доходи, нараховані за активами фондів операцій з нерухомістю, створених відповідно до закону; 10) суми отриманого платником податку емісійного доходу; 11) номінальна вартість взятих на облік, але неоплачених (непогашених) цінних паперів, які засвідчують відносини позики, а також

платіжних документів, емітованих (виданих) боржником на користь (на ім'я) платника податку як забезпечення або підтвердження заборгованості такого боржника перед зазначеним платником податку (облігацій, ощадних сертифікатів, казначейських зобов'язань, векселів, боргових розписок, акредитивів, чеків, гарантій, банківських наказів та інших подібних платіжних документів); 12) дивіденди, отримані платником податку від інших платників податку; 13) кошти або майно, які повертаються власнику корпоративних прав, емітованих юридичною особою, після повної і кінцевої ліквідації такої юридичної особи - емітента, або в разі зменшення розміру статутного фонду такої особи, але не вище вартості придбання акцій, часток, паїв; 14) кошти або майно, які повертаються учаснику договору про спільну діяльність без створення юридичної особи, в разі припинення, розірвання або внесення відповідних змін до договору про спільну діяльність, але не вище вартості вкладу; 15) кошти або майно, що надходять у вигляді міжнародної технічної допомоги, яка надається відповідно до чинних міжнародних договорів; 16) вартість основних засобів, безоплатно отриманих платником податку з метою здійснення їх експлуатації у випадках: а) якщо такі основні засоби отримані за рішенням центральних органів виконавчої влади; б) у разі отримання спеціалізованими експлуатуючими підприємствами об'єктів енергопостачання, газо- і теплозабезпечення, водопостачання, каналізаційних мереж відповідно до рішень місцевих органів виконавчої влади та виконавчих органів рад, прийнятих у межах їх повноважень; в) у разі отримання підприємствами комунальної власності об'єктів соціальної інфраструктури, що перебували на балансі інших підприємств та утримувалися за їх рахунок; 17) кошти або майно, що надаються у вигляді допомоги громадським організаціям інвалідів, спілкам громадських організацій інвалідів та підприємствам і організаціям; 18) суми коштів або вартість майна, отримані засновником третейського суду як третейський збір чи на покриття інших витрат, пов'язаних з вирішенням спору третейським судом відповідно до закону; 19) кошти або вартість майна, що надходять комісіонеру (повіреному, агенту тощо) в межах договорів



комісії, доручення, консигнації та інших аналогічних цивільно-правових договорів; 20) основна сума отриманих кредитів, позик та інших доходів, які не враховуються для визначення об'єкта оподаткування; 22) вартість переданого рухомого складу залізничного транспорту загального користування; 23) вартість безоплатно отриманого платником податку майна, що створене в результаті виконання заходів, передбачених державними цільовими, галузевими, регіональними програмами поліпшення стану безпеки, умов праці та виробничого середовища, програмами організації розроблення і виробництва засобів індивідуального та колективного захисту працівників, а також іншими профілактичними заходами відповідно до завдань страхування від нещасних випадків; 24) вартість об'єктів концесії, отриманих платником податків від концесіодавця та повернутих відповідно до договору концесії.

Порядок визнання доходів регламентується статтею 137 Податкового кодексу України [56].

Дохід від реалізації товарів визнається за датою переходу покупцеві права власності на такий товар. Дохід від надання послуг та виконання робіт визнається за датою складення акта або іншого документа, оформленого відповідно до вимог чинного законодавства, який підтверджує виконання робіт або надання послуг.

Доходом у разі отримання коштів цільового фінансування з фондів загальнообов'язкового державного соціального страхування або бюджетів визнається: 1) сума коштів, що дорівнює частині амортизації об'єкта інвестування (основних засобів, нематеріальних активів), пропорційній долі отриманого платником податку з бюджету або за рахунок кредитів, залучених Кабінетом Міністрів України, цільового фінансування капітальних інвестицій у загальній вартості таких інвестицій в об'єкт; 2) цільове фінансування для компенсації витрат (збитків), яких зазнало підприємство, та фінансування для надання підтримки підприємству без установлення умов витрачання таких коштів на виконання в майбутньому певних заходів – з моменту його фактичного отримання; 3) цільове фінансування протягом тих періодів, у

яких були здійснені витрати, пов'язані з виконанням умов цільового фінансування. У разі якщо платник податку виробляє товари, виконує роботи, надає послуги з довготривалим (більше одного року) технологічним циклом виробництва та якщо договорами, укладеними на виробництво таких товарів, виконання робіт, надання послуг, не передбачено поетапного їх здавання, доходи нараховуються платником податку самостійно відповідно до ступеня завершеності виробництва (операції з надання послуг), який визначається за питомою вагою витрат, здійснених у звітному податковому періоді, у загальній очікуваній сумі таких витрат та/або за питомою вагою обсягу послуг, наданих у звітному податковому періоді, у загальному обсязі послуг, які мають бути надані.

Після переходу покупцю права власності на товари (роботи, послуги) з довготривалим технологічним циклом виробництва, зазначені у попередньому абзаці, виконавець здійснює коригування фактично отриманого доходу, пов'язаного з виготовленням таких товарів (робіт, послуг), нарахованого в попередні періоди протягом терміну їх виготовлення. При цьому, якщо фактично отриманий дохід у вигляді кінцевої договірної ціни (з урахуванням додаткових угод) перевищує суму доходу, попередньо нараховану за наслідками кожного податкового періоду протягом строку виготовлення таких товарів (робіт, послуг), таке перевищення підлягає зарахуванню до доходів звітного періоду, в якому відбувається перехід права власності на такі товари (роботи, послуги).

Якщо фактично отриманий дохід у вигляді кінцевої договірної ціни (з урахуванням додаткових угод) менше суми доходу, попередньо визначеного за наслідками кожного податкового періоду протягом строку виготовлення таких товарів (робіт, послуг), така різниця підлягає зарахуванню у зменшення доходів звітного періоду, в якому відбувається перехід права власності на такі товари (роботи, послуги).

Датою отримання доходів, які враховуються для визначення об'єкта оподаткування, є звітний період, у якому такі доходи визнаються згідно з

цією статтею, незалежно від фактичного надходження коштів (метод нарахувань), визначений з урахуванням норм чинного законодавства України.

У разі продажу товарів за договором комісії (агентським договором) платником податку - комітентом датою отримання доходу від такого продажу вважається дата продажу товарів, що належать комітенту, яка зазначена у звіті комісіонера (агента).

Датою отримання доходів платника податку від проведення кредитно-депозитних операцій є дата визнання процентів (комісійних та інших платежів, пов'язаних зі створенням або придбанням кредитів, вкладів (депозитів), визначена згідно з правилами бухгалтерського обліку. Датою отримання доходів власника іпотечного сертифіката участі за операціями з таким іпотечним сертифікатом є дата нарахування протягом відповідного звітного періоду доходу за консолідованим іпотечним боргом (зменшеного на суму винагороди за управління та обслуговування іпотечних активів).

Суми безповоротної фінансової допомоги та безоплатно отримані товари (роботи, послуги) вважаються доходами на дату фактичного отримання платником податку товарів (робіт, послуг) або за датою надходження коштів на банківський рахунок чи в касу платника податку, якщо інше не передбачено нормами чинного законодавства України.

Датою отримання доходів у вигляді орендних/лізингових платежів (без урахування частини лізингового платежу, що надається в рахунок компенсації частини вартості об'єкта фінансового лізингу) за майно, що передано платником податку в оренду/лізинг, ліцензійних платежів (у тому числі роялті) за користування об'єктами інтелектуальної власності є дата нарахування таких доходів, яка встановлена відповідно до умов укладених договорів.

Датою отримання доходів від продажу іноземної валюти є дата переходу права власності на іноземну валюту.

Суми штрафів та/або неустойки чи пені, отримані за рішенням сторін договору або відповідних державних органів, суду, включаються до складу доходів платника податку за датою їх фактичного надходження.

Датою отримання інших доходів є дата їх виникнення згідно з положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку, якщо інше не передбачено нормами чинного законодавства України.

Доходи платника податку у вигляді вартості основних засобів, безоплатно отриманих або виготовлених чи споруджених за рахунок коштів бюджету або кредитів, залучених Кабінетом Міністрів України чи під гарантії Кабінету Міністрів України, з метою здійснення їх експлуатації, які не враховані у складі доходу під час їх зарахування на баланс платника податку відповідно до Податкового кодексу України, визнаються з метою оподаткування доходами в сумі, що дорівнює сумі амортизації відповідних активів, нарахованих у порядку, передбаченому чинним законодавством України, у момент нарахування такої амортизації.

За цінними паперами, придбаними платником податку з метою їх продажу або утримання до дати погашення, сума процентів включається до складу його доходів у податковий період, протягом якого була здійснена або мала бути здійснена виплата таких процентів згідно з умовами випуску таких цінних паперів.

Доходи концесіонера у вигляді вартості, визначеної на рівні звичайної ціни, основних засобів, отриманих платником податків від концесіодавця відповідно до Закону України «Про особливості передачі в оренду чи концесію об'єктів централізованого водо-, теплопостачання і водовідведення, що перебувають у комунальній власності», визнаються в сумі, що дорівнює сумі амортизації відповідних активів, нарахованої згідно із статтею 145 Податкового кодексу України, одночасно з її нарахуванням.

### 2.3. Порядок визнання витрат у податковому обліку

Порядок визнання витрат податковим обліком регламентується Податковим кодексом України від 02 грудня 2010 року № 2755-VI з врахуванням Рішення Конституційного Суду України від 14.12.2011 року № 18-рп/2011 (із змінами, останні з яких внесені згідно із Законами № 4220-VI, № 4235-VI, № 4238-VI, 4268-VI, № 4279-VI від 22.12.2011 року).

Згідно пункту 14.1.27 Податкового кодексу «витрати – це сума будь-яких витрат платника податку у грошовій, матеріальній або нематеріальній формах, здійснюваних для провадження господарської діяльності платника податку, в результаті яких відбувається зменшення економічних вигод у вигляді вибуття активів або збільшення зобов'язань, внаслідок чого відбувається зменшення власного капіталу (крім змін капіталу за рахунок його вилучення або розподілу власником)» [56].

Витрати, що враховуються при обчисленні об'єкта оподаткування згідно вимог Податкового кодексу України, складаються із: 1) витрат операційної діяльності; 2) інших витрат;

Витрати операційної діяльності включають: 1) собівартість реалізованих товарів, виконаних робіт, наданих послуг та інші витрати, які прямо визначають особливості формування витрат платника податку; 2) витрати банківських установ, до яких відносяться: а) процентні витрати за кредитно-депозитними операціями, в тому числі за кореспондентськими рахунками та коштами до запитання, цінними паперами власного обігу; б) комісійні витрати, в тому числі за кредитно-депозитними операціями, розрахунково-касове обслуговування, інкасацію та перевезення цінностей, операціями з цінними паперами, операціями на валютному ринку, операціями з довірчого управління; в) від'ємний результат (збиток) від операцій з купівлі/продажу іноземної валюти та банківських металів; г) від'ємне значення курсових різниць від переоцінки активів та зобов'язань у зв'язку зі зміною офіційного курсу національної валюти до іноземної валюти; г) суми страхових резервів; д) суми

коштів (зборів), внесені до Фонду гарантування вкладів фізичних осіб; е) витрати з придбання права вимоги на виконання зобов'язань у грошовій формі за поставлені товари чи надані послуги (факторинг); є) витрати, пов'язані з реалізацією заставленого майна; ж) інші витрати, прямо пов'язані зі здійсненням банківських операцій та наданням банківських послуг; з) інші витрати.

Витрати, які враховуються для визначення об'єкта оподаткування, визнаються на підставі первинних документів, що підтверджують здійснення платником податку витрат, обов'язковість ведення і зберігання яких передбачено правилами ведення бухгалтерського обліку, та інших документів, встановлених Податковим кодексом України.

У разі якщо платник податку здійснює виробництво товарів, виконання робіт, надання послуг з довготривалим (більше одного року) технологічним циклом виробництва за умови, що договорами, укладеними на виробництво таких товарів, виконання робіт, надання послуг, не передбачено поетапної їх здачі, до витрат звітного податкового періоду включаються витрати, пов'язані з виробництвом таких товарів, виконанням робіт, послуг у цьому періоді.

Платник податку для визначення об'єкта оподаткування має право на врахування витрат, підтверджених документами, що складені нерезидентами відповідно до правил інших країн.

Суми, відображені у складі витрат платника податку, у тому числі в частині амортизації необоротних активів, не підлягають повторному включенню до складу його витрат.

Витрати, що формують собівартість реалізованих товарів, виконаних робіт, наданих послуг, визнаються витратами того звітного періоду, в якому визнано доходи від реалізації таких товарів, виконаних робіт, послуг. Інші витрати визнаються витратами того звітного періоду, в якому вони були здійснені згідно з правилами ведення бухгалтерського обліку.

Датою здійснення витрат, нарахованих платником податку у вигляді сум податків та зборів, вважається останній день звітного податкового періоду, за який проводиться нарахування податкового зобов'язання з податку та

збору. Датою збільшення витрат платника податку від здійснення кредитно-депозитних операцій, у тому числі субординованого боргу, є дата визнання процентів (комісійних та інших платежів, пов'язаних зі створенням або придбанням кредитів, вкладів (депозитів), визначена згідно з правилами бухгалтерського обліку.

Витрати, понесені платником податку, у вигляді благодійних чи інших внесків та/або вартості товарів (робіт, послуг) до неприбуткових організацій, які враховуються для визначення об'єкта оподаткування платника податку, включаються до складу витрат за датою фактичного перерахування таких внесків та/або вартості товарів (робіт, послуг).

Собівартість придбаних та реалізованих товарів формується відповідно до ціни їх придбання з урахуванням ввізного мита і витрат на доставку та доведення до стану, придатного для продажу.

Фактична вартість остаточно забракованої продукції не включається до складу витрат платника податку, крім витрат від браку, які складаються з вартості остаточно забракованої з технологічних причин продукції (виробів, вузлів, напівфабрикатів) та витрат на виправлення такого технічно неминучого браку, в разі реалізації такої продукції. Платник податку має право самостійно визначати допустимі норми технічно неминучого браку в наказі по підприємству за умови обґрунтування його розміру. Такі самостійно встановлені платником податку норми діють до встановлення таких норм центральними органами виконавчої влади у відповідній сфері.

Собівартість виготовлених та реалізованих товарів, виконаних робіт, наданих послуг складається з витрат, прямо пов'язаних з виробництвом таких товарів, виконанням робіт, наданням послуг, а саме:

- 1) прямих матеріальних витрат;
- 2) прямих витрат на оплату праці;
- 3) амортизації виробничих основних засобів та нематеріальних активів, безпосередньо пов'язаних з виробництвом товарів, виконанням робіт, наданням послуг;

- 4) загальновиробничих витрат, які відносяться на собівартість виготовлених та реалізованих товарів, виконаних робіт, наданих послуг відповідно до положень (стандартів) бухгалтерського обліку;
- 5) вартості придбаних послуг, прямо пов'язаних з виробництвом товарів, виконанням робіт, наданням послуг;
- б) інших прямих витрат, у тому числі витрат з придбання електричної енергії (включаючи реактивну).

До складу прямих матеріальних витрат включається вартість сировини та основних матеріалів, що утворюють основу виготовленого товару, виконаної роботи, наданої послуги, придбаних напівфабрикатів та комплектувальних виробів, допоміжних та інших матеріалів, які можуть бути безпосередньо віднесені до конкретного об'єкта витрат. Прямі матеріальні витрати зменшуються на вартість зворотних відходів, отриманих у процесі виробництва, які оцінюються у порядку, визначеному в положеннях (стандартах) бухгалтерського обліку.

До складу прямих витрат на оплату праці включаються заробітна плата та інші виплати робітникам, зайнятим у виробництві товарів (виконанні робіт, наданні послуг), які можуть бути безпосередньо віднесені до конкретного об'єкта витрат.

До складу загальновиробничих витрат згідно вимог Податкового кодексу України включаються:

- 1) витрати на управління виробництвом (оплата праці працівників апарату управління цехами, дільницями відповідно до законодавства тощо; внески на соціальні заходи; медичне страхування, страхування відповідно до Закону України «Про недержавне пенсійне забезпечення», страхування за довгостроковими договорами страхування життя, працівників апарату управління цехами, дільницями; витрати на оплату службових відряджень персоналу цехів, дільниць тощо);

- 2) амортизація основних засобів загальновиробничого (цехового, дільничного, лінійного) призначення;



3) амортизація нематеріальних активів загальновиробничого (цехового, дільничного, лінійного) призначення;

4) витрати на утримання, експлуатацію та ремонт, страхування, оперативну оренду основних засобів, інших необоротних активів загальновиробничого призначення;

5) витрати на вдосконалення технології та організації виробництва (оплата праці та внески на соціальні заходи працівників, зайнятих удосконаленням технології та організації виробництва, поліпшенням якості продукції, підвищенням її надійності, довговічності, інших експлуатаційних характеристик у виробничому процесі; витрати матеріалів, придбаних комплектувальних виробів і напівфабрикатів, оплата послуг сторонніх організацій);

б) витрати на опалення, освітлення, водопостачання, водовідведення та інші послуги з утримання виробничих приміщень;

7) витрати на обслуговування виробничого процесу (оплата праці загальновиробничого персоналу; внески на соціальні заходи; медичне страхування, страхування відповідно до Закону України «Про недержавне пенсійне забезпечення» та страхування за довгостроковими договорами страхування життя робітників та працівників апарату управління виробництвом; витрати на здійснення технологічного контролю за виробничими процесами та якістю продукції, робіт, послуг);

8) витрати на охорону праці, техніку безпеки, понесені відповідно до законодавства;

9) суми витрат, пов'язаних із підтвердженням відповідності продукції, систем якості, систем управління якістю, систем екологічного управління, персоналу, встановленим вимогам відповідно до Закону України «Про підтвердження відповідності»;

10) суми витрат, пов'язаних з розвідкою/дорозвідкою та облаштуванням нафтових та газових родовищ (за винятком витрат на спорудження будь-яких свердловин, що використовуються для розробки нафтових та газових родовищ, понесених з моменту зарахування таких свердловин до експлуата-

ційного фонду, а також інших витрат, пов'язаних з придбанням/виготовленням основних засобів, які підлягають амортизації згідно вимог Податкового кодексу України;

11) інші загальновиробничі витрати (внутрішньозаводське переміщення матеріалів, деталей, напівфабрикатів, інструментів із складів до цехів і готової продукції на склади); нестачі незавершеного виробництва, нестачі і втрати від псування матеріальних цінностей у цехах у межах норм природного убутку згідно із затвердженими центральними органами виконавчої влади та погодженими Міністерством фінансів України нормативами.

До складу інших прямих витрат включаються всі інші виробничі витрати, які можуть бути безпосередньо віднесені на конкретний об'єкт витрат, у тому числі внески на соціальні заходи, передбачені вимогами Податкового кодексу України плата за оренду земельних і майнових паїв.

До складу інших витрат включаються:

1) адміністративні витрати, спрямовані на обслуговування та управління підприємством: а) загальні корпоративні витрати, в тому числі організаційні витрати, витрати на проведення річних та інших зборів органів управління, представницькі витрати; б) витрати на службові відрядження й утримання апарату управління підприємством (у тому числі витрати на оплату праці адміністративного апарату) та іншого загальногосподарського персоналу; в) витрати на утримання основних засобів, інших необоротних матеріальних активів загальногосподарського використання (оперативна оренда (у тому числі оренда легкових автомобілів), придбання пально-мастильних матеріалів, стоянка, паркування легкових автомобілів, страхування майна, амортизація, ремонт, опалення, освітлення, водопостачання, водовідведення, охорона); г) винагороди за консультаційні, інформаційні, аудиторські та інші послуги, що отримує платник податку для забезпечення господарської діяльності; г) витрати на оплату послуг зв'язку (пошта, телеграф, телефон, телекс, телефакс, стільниковий зв'язок та інші подібні витрати); д) амортизація нематеріальних активів загальногосподарського використання; е) витрати на вре-

гулювання спорів у судах; є) плата за розрахунково-касове обслуговування та інші послуги банків; ж) інші витрати загальногосподарського призначення;

2) витрати на збут, які включають витрати, пов'язані з реалізацією товарів, виконанням робіт, наданням послуг: а) витрати на пакувальні матеріали для затарювання товарів на складах готової продукції; б) витрати на ремонт тари; в) оплата праці та комісійні винагороди продавцям, торговим агентам та працівникам підрозділів, що забезпечують збут; г) витрати на рекламу та дослідження ринку (маркетинг), на передпродажну підготовку товарів; ґ) витрати на відрядження працівників, зайнятих збутом; д) витрати на утримання основних засобів, інших необоротних матеріальних активів, пов'язаних зі збутом товарів, виконанням робіт, наданням послуг (оперативна оренда, страхування, амортизація, ремонт, опалення, освітлення, охорона); е) витрати на транспортування, перевалку і страхування товарів, транспортно-експедиційні та інші послуги, пов'язані з транспортуванням продукції (товарів) відповідно до умов договору (базису) поставки; є) витрати на гарантійний ремонт і гарантійне обслуговування; ж) витрати на транспортування готової продукції (товарів) між складами підрозділів підприємства; з) інші витрати, пов'язані зі збутом товарів, виконанням робіт, наданням послуг;

3) інші операційні витрати, що включають, зокрема: а) витрати за операціями в іноземній валюті, втрати від курсової різниці; б) амортизацію наданих в оперативну оренду необоротних активів; амортизацію необоротних та нематеріальних активів у складі об'єктів, отриманих у концесію відповідно до Закону України «Про особливості передачі в оренду чи концесію об'єктів централізованого водо-, теплопостачання і водовідведення, що перебувають у комунальній власності»; в) інші витрати операційної діяльності, пов'язані з господарською діяльністю, у тому числі, але не виключно: суми коштів, внесені до страхових резервів; суми нарахованих податків та зборів, установлених Податковим кодексом (крім тих, що не визначені в переліку податків та зборів), єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування, відшкодування Пенсійному фонду України сум фактич-

них витрат на виплату і доставку пенсій, призначених відповідно до Закону України «Про пенсійне забезпечення», сум фактичних витрат на виплату і доставку пенсій, призначених відповідно до Закону України «Про пенсійне забезпечення», різниці між сумою пенсії, призначеної за Законом України «Про наукову і науково-технічну діяльність», та сумою пенсії, обчисленої відповідно до інших законодавчих актів, на яку має право особа, які згідно із законодавством фінансуються за рахунок коштів підприємств, установ, організацій в обов'язковому порядку, а також інших обов'язкових платежів, встановлених законодавчими актами, за винятком податків та зборів, передбачених Податковим кодексом України; витрати на інформаційне забезпечення господарської діяльності платника податку, в тому числі з питань законодавства, на придбання літератури, оплату Інтернет-послуг і передплату спеціалізованих періодичних видань.

Для платників податку, основною діяльністю яких є виробництво сільськогосподарської продукції, до складу витрат включається плата за землю, що не використовується в сільськогосподарському виробничому обороті.

4) фінансові витрати, до яких належать витрати на нарахування процентів (за користування кредитами та позиками, за випущеними облігаціями та фінансовою орендою) та інші витрати підприємства в межах норм, встановлених цим Кодексом, пов'язані із запозиченнями (крім фінансових витрат, які включені до собівартості кваліфікаційних активів відповідно до положень (стандартів) бухгалтерського обліку);

5) інші витрати звичайної діяльності (крім фінансових витрат), не пов'язані безпосередньо з виробництвом та/або реалізацією товарів, виконанням робіт, наданням послуг, зокрема: а) суми коштів або вартість товарів, виконаних робіт, наданих послуг, добровільно перераховані (передані) протягом звітного року до Державного бюджету України або бюджетів місцевого самоврядування, до неприбуткових організацій в розмірі, що не перевищує чотирьох відсотків оподаткованого прибутку попереднього звітного року; б) суми коштів, перераховані роботодавцями первинним профспілковим організа-

ціям на культурно-масову, фізкультурну та оздоровчу роботу, передбачені колективними договорами (угодами) відповідно Закону України «Про професійні спілки, їх права та гарантії діяльності», в межах чотирьох відсотків оподатковуваного прибутку за попередній звітний рік. При цьому в разі якщо за результатами попереднього звітного року платником податку отримано від'ємний результат об'єкта оподаткування, то сума коштів, що перераховується, визначається з урахуванням оподатковуваного прибутку, отриманого в році, що передує року декларування такого річного від'ємного значення, але не раніш як за чотири попередні звітні роки; в) суми коштів, перераховані підприємствами всеукраїнських об'єднань осіб, які постраждали внаслідок Чорнобильської катастрофи, на яких працює за основним місцем роботи не менш як 75 відсотків таких осіб, цим об'єднанням для ведення благодійної діяльності, але не більше 10 відсотків оподатковуваного прибутку попереднього звітного року; г) витрати на створення резерву сумнівної заборгованості визнаються витратами з метою оподаткування в сумі безнадійної дебіторської заборгованості; г) вартість вугілля та вугільних брикетів, безоплатно наданих в обсягах та за переліком професій, що встановлюються Кабінетом Міністрів України; д) суми коштів або вартість майна, добровільно перераховані/передані для цільового використання з метою охорони культурної спадщини установам науки, освіти, культури, заповідникам, музеям, заповідникам у розмірі, що не перевищує 10 відсотків оподатковуваного прибутку за попередній звітний рік; е) суми коштів або вартість майна, добровільно перераховані/передані на користь резидентів для цільового використання з метою виробництва національних фільмів (у тому числі анімаційних) та аудіовізуальних творів, але не більше 10 відсотків оподатковуваного прибутку за попередній податковий рік; є) витрати платника податку, пов'язані з утриманням та експлуатацією фондів природоохоронного призначення (крім витрат, що підлягають амортизації або відшкодуванню згідно з нормами Податкового кодексу), які перебувають у його власності; витрати на самостійне зберігання, переробку, захоронення або придбання послуг із зби-

рання, зберігання, перевезення, знешкодження, видалення і захоронення відходів від виробничої діяльності платника податку, що надаються сторонніми організаціями, з очищення стічних вод; інші витрати на збереження екологічних систем, які перебувають під негативним впливом господарської діяльності платника податку. У разі виникнення розбіжностей між органом державної податкової служби та платником податку стосовно зв'язку проведених витрат на природоохоронні заходи з діяльністю платника податку орган державної податкової служби зобов'язаний звернутися до органу, уповноваженого Кабінетом Міністрів України, чий експертний висновок є підставою для прийняття рішення органом державної податкової служби; ж) витрати на придбання ліцензій та інших спеціальних дозволів (крім тих, вартість та строк використання яких відповідають ознакам, встановленим для основних засобів, та підлягають амортизації у складі нематеріальних активів), виданих державними органами для провадження господарської діяльності, в тому числі витрати на плату за реєстрацію підприємства в органах державної реєстрації, зокрема в органах місцевого самоврядування, їх виконавчих органах, у тому числі витрати на придбання ліцензій та інших спеціальних дозволів на право здійснення за межами України вилову риби та морепродуктів, а також надання транспортних послуг.

Згідно вимог пункту 138.1 Податкового кодексу України до складу витрат не включаються:

1) витрати, не пов'язані з провадженням господарської діяльності, а саме витрати на організацію та проведення прийомів, презентацій, свят, розваг та відпочинку, придбання та розповсюдження подарунків (крім благодійних внесків та пожертвувань неприбутковим організаціям, та витрат, пов'язаних із провадженням рекламної діяльності.

2) платежі платника податку в сумі вартості товару на користь комітента, принципала тощо за договорами комісії, агентськими договорами та іншими аналогічними договорами, перераховані платником на виконання цих договорів;

- 3) суми попередньої (авансової) оплати товарів, робіт, послуг;
- 4) витрати на погашення основної суми отриманих позик, кредитів (крім повернення поворотної фінансової допомоги, включеної до складу доходів);
- 5) витрати на придбання, виготовлення, будівництво, реконструкцію, модернізацію та інше поліпшення основних засобів та витрати, пов'язані з видобутком корисних копалин, а також з придбанням (виготовленням) нематеріальних активів, які підлягають амортизації;
- 6) суми податку на прибуток, а також податків, установлених пунктом 153.3 статті 153 та статтею 160 цього Податкового кодексу; податку на додану вартість, включеного до ціни товару (роботи, послуги), що придбаються платником податку для виробничого або невиробничого використання, податків на доходи фізичних осіб, які відраховуються із сум виплат таких доходів. Для платників податку, які не зареєстровані як платники податку на додану вартість, до складу витрат входять суми податків на додану вартість, сплачених у складі ціни придбання товарів, робіт, послуг, вартість яких належить до витрат такого платника податку;
- 7) витрати на утримання органів управління об'єднань платників податку, включаючи утримання материнських компаній, які є окремими юридичними особами;
- 8) дивіденди;
- 9) витрати, не підтверджені відповідними розрахунковими, платіжними та іншими документами, обов'язковість ведення і зберігання яких передбачена правилами ведення бухгалтерського обліку та нарахування податку;
- 10) сума збору за провадження деяких видів підприємницької діяльності, яка враховується у зменшення податкового зобов'язання платника податку в порядку, передбаченому Податковим кодексом України;
- 11) суми штрафів та/або неустойки чи пені за рішенням сторін договору або за рішенням відповідних державних органів, суду, які підлягають сплаті платником податку;

12) витрати, понесені (нараховані) у звітному періоді у зв'язку з придбанням у нерезидента послуг (робіт) з консалтингу, маркетингу, реклами (крім витрат, здійснених (нарахованих) на користь постійних представництв нерезидентів, які підлягають оподаткуванню) в обсязі, що перевищує 4 відсотки доходу (виручки) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) (за вирахуванням податку на додану вартість та акцизного податку) за рік, що передує звітному;

13) витрати, понесені (нараховані) у зв'язку з придбанням у нерезидента послуг (робіт) з інжинірингу (крім витрат, нарахованих на користь постійних представництв нерезидентів, які підлягають оподаткуванню у обсязі, що перевищує 5 відсотків митної вартості обладнання, імпортованого згідно з відповідним контрактом;

14) витрати, нараховані у зв'язку з придбанням у нерезидента послуг (робіт) з інжинірингу, не включаються до складу витрат, якщо виконується будь-яка з умов: а) особа, на користь якої нараховується плата за послуги інжинірингу, є нерезидентом, що має офшорний статус; б) особа, на користь якої нараховується плата за такі послуги, не є бенефіціарним (фактичним) отримувачем (власником) такої плати за послуги.

#### **2.4. Аудит повноти розрахунків за податками**

Відповідно до чинного законодавства в систему оподаткування включено спектр загальнодержавних податків, зборів та обов'язкових платежів і перелік місцевих: податків та зборів. Тому часто виникають помилки в їх обчисленні, порушення при сплаті, або й зловживання, які стають предметом аудиторської перевірки.

Джерелами інформації для проведення аудиторської перевірки оподаткування підприємств, незалежно від форм власності, є форми звітності про господарську діяльність, до яких належать:

- 1) баланс підприємства, форма № 1;



- 2) звіт про фінансові результати і їх використання, форма № 2;
- 3) звіт про майновий стан підприємства, форма № 3;
- 4) декларація про прибуток підприємства;
- 5) декларація з податку на додану вартість;
- б) розрахунки інших податків та платежів.

Податки, збори та обов'язкові платежі сплачуються юридичними та фізичними особами за ставками або у твердих сумах щодо об'єкта оподаткування. У той же час чинним законодавством передбачені відповідні пільги щодо платників податків. Тому при проведенні аудиторської перевірки це обов'язково враховують, маючи на увазі, що такі пільги не є постійними, вони скасовуються на певний період, а потім нерідко відновлюються. У зв'язку з цим виникає часовий розрив, протягом якого пільги не застосовувались.

Велика кількість нормативних актів, які регулюють сферу оподаткування, а також часте внесення змін і доповнень до них дають можливість суб'єктам підприємницької діяльності ухилятися від сплати податків, приховувати реальні прибутки від оподаткування. Таке становище ускладнює роботу щодо здійснення ефективного контролю за дотриманням податкового законодавства, виявлення і розслідування цих злочинів.

При проведенні аудиторської перевірки слід мати на увазі, що чинним кримінальним законодавством передбачена кримінальна відповідальність за ухилення від сплати податків шляхом приховування (заниження) або приховування (необчислення) будь-яких об'єктів оподаткування, вчинених суб'єктами господарювання, якщо ці дії завдали шкоди у великих чи особливо великих розмірах (Кримінальний Кодекс України).

Відповідно до Закону України "Про внесення змін і доповнень до Кримінального Кодексу України" великим розміром завданої шкоди вважається сума, що в сто і більше разів перевищує мінімальний розмір заробітної плати. Під особливо великим розміром шкоди розуміють несплачену суму податку, яка в тисячу і більше разів перевищує мінімальний розмір встановленої законодавством заробітної плати.

Найбільш поширеними є такі способи ухилення суб'єктів підприємницької діяльності від сплати податків:

- 1) неподання податкових декларацій та розрахунків;
- 2) приховування прибутку або інших об'єктів оподаткування;
- 3) заниження прибутку або інших об'єктів оподаткування.

Неподання суб'єктом підприємницької діяльності податкової декларації полягає в навмисному ухиленні від сплати податків, неподанні декларації про доходи за умов, коли підприємство здійснює відповідну господарську діяльність, отримує під неї певний прибуток.

Для приховування прибутку або інших об'єктів оподаткування суб'єкти підприємницької діяльності у декларації про прибуток підприємства відображають значно меншу, порівняно з фактичною, суму прибутку від господарської діяльності (в цілому або по окремих господарських операціях), у тому числі й при пільговому оподаткуванні.

Заниження прибутку або інших об'єктів оподаткування полягає в тому, що в декларації про прибуток підприємства відображаються всі операції, але при цьому навмисно завищуються валові витрати, у зв'язку з чим зменшується загальний обсяг прибутку, який підлягає оподаткуванню.

Необхідно також зазначити, що скоєння даного виду злочину обов'язково поєднується із вчиненням службовими особами службового підлогу – внесення в офіційні документи (бухгалтерські та статистичні) свідомо неправильних відомостей і подання цих документів у державні органи. Такі обставини в діях службових осіб додатково кваліфікуються Кримінальним кодексом України.

Основна увага при аудиторському дослідженні справ, пов'язаних з ухиленням від сплати податків або приховуванням об'єктів оподаткування, повинна бути спрямована передусім на збір та аналіз документів, які містять перекручені дані про валові витрати виробництва, а також неправильне обчислення валових доходів як складових визначення об'єкта оподаткування.

До основних видів викривлень бухгалтерської звітності належать наступні:

- 1) заниження прибутку, який приймається для визначення розміру платежів до бюджету, внаслідок необґрунтованого завищення величини валових витрат, неправильної оцінки за звітний період залишків товарно-матеріальних цінностей;
- 2) включення у валові витрати таких, які покриваються за рахунок власного прибутку підприємства після його оподаткування;
- 3) приховування доходів шляхом неоприбуткування виручки від реалізації продукції, робіт та послуг.

Під час проведення аудиторської перевірки об'єктів оподаткування особливу увагу треба приділяти документам, на підставі яких оприбутковано чи виплачено готівку, списано товарно-матеріальні цінності в реалізацію.

Протиріччя між даними аналітичного і синтетичного обліку, які виявляються в процесі перевірки і аналізу документів та бухгалтерських реєстрів, необхідно розцінювати як ознаку можливого скоєння злочинів, пов'язаних з приховуванням об'єктів оподаткування.

Приховування об'єктів оподаткування суб'єктами підприємницької діяльності відбувається різними шляхами та способами. Зокрема, приховування розміру фактичного прибутку здійснюється шляхом свідомо неправильного відображення валових витрат та валових доходів.

Виявлення і документування такого зловживання ґрунтується на пошуку і поглибленому аналізі обліково-бухгалтерських документів та відповідних форм статистичної звітності.

До таких документів належать:

- 1) декларація про прибуток підприємства;
- 2) баланс підприємства, форма № 1;
- 3) платіжні доручення на перерахування до бюджету податку на прибуток;
- 4) звіт про фінансові результати, форма № 2;
- 5) бухгалтерські записи кредитом рахунка 44 "Нерозподілені прибутки" як за рік, так і за звітні періоди;

б) бухгалтерські записи за рахунком 70 “Доходи від реалізації”.

Аналізуються також дані супроводжувальних товарних і розрахункових документів, первинних прибуткових документів (прибуткові накладні, картки аналітичного обліку, книги складського обліку), а також бухгалтерські записи на відповідних рахунках про надходження й оприбуткування продукції, первинні видаткові документи (накладні, лімітно-забірні картки, акти списання товарно-матеріальних цінностей), які відображають витрати матеріальних цінностей, а також бухгалтерські записи за кредитом відповідних матеріальних рахунків та дебетом рахунка 23 “Виробництво”.

При виявленні ознак приховування фактичного прибутку від оподаткування необхідно здійснити перевірку правильності визначення прибутку та обчислення на нього податку.

При проведенні експертизи відомостей щодо приховування прибутку від оподаткування необхідно враховувати обставини, які впливають на величину оподаткованого прибутку, надані суб'єкту господарювання пільги та ставки податку. У випадку одержання підприємством прибутків від кількох видів діяльності, щодо яких застосовуються різні ставки, податок на прибуток визначається окремо для кожного виду діяльності за відповідною ставкою податку, незалежно від підсумків діяльності підприємства в цілому.

Одним із шляхів приховування розміру фактичного прибутку є неправильне обчислення амортизаційних відрахувань на основні засоби, зносу інших необоротних активів.

Для доведення таких зловживань аудитор проводить перевірку та аналіз облікових документів, розрахунків амортизаційних відрахувань.

Крім того, досліджуються:

- 1) акти приймання-передачі основних засобів;
- 2) акти про ліквідацію основних засобів;
- 3) інвентарні картки з обліку основних засобів;
- 4) матеріали переоцінки основних засобів (перевіряють правильність відображення результатів переоцінки на рахунку 10 “Основні засоби”).

У випадках виявлення ознак завищення амортизаційних відрахувань, віднесених на зменшення оподаткованого прибутку, необхідно перевірити фактичний склад основних засобів як в натурі, так і за допомогою інвентаризаційних описів основних засобів, інвентарних карток. Крім того, зіставляються дані розрахунків амортизаційних відрахувань з бухгалтерськими записами за дебетом рахунка 23 “Виробництво”.

Приховування прибутків від торговельно-закупівельних операцій нерідко відбувається шляхом заниження торговельних націнок після реалізації товарів.

Джерелами інформації для експертизи приховування прибутків є такі документи:

- 1) журнал і відомість, які відкриваються до рахунка 63 “Розрахунки з постачальниками і підрядниками”;
- 2) товарно-транспортні накладні або рахунки-фактури;
- 3) платіжні вимоги на оплату товарів постачальнику;
- 4) товарний звіт торговельного підприємства;
- 5) бухгалтерські записи за субрахунком 285 “Торговельна націнка”;
- б) розрахунок торговельної націнки.

При необхідності аудитором використовується метод зустрічної перевірки супроводжувальних товарних і розрахункових документів з постачальником товарів, а також метод контрольного зіставлення залишків товарів у торговельному підприємстві.

Приховування фактичного обсягу реалізації продукції з метою зменшення розміру податку на додану вартість.

У процесі експертизи відомостей про приховування фактичного обсягу реалізації продукції треба враховувати пільги, надані суб’єкту підприємницької діяльності при обчисленні податку на додану вартість.

Головна увага приділяється:

- а) правильності обчислення податку;
- б) відображенню його в регістрах бухгалтерського обліку;

в) аналізу обліково-бухгалтерських документів.

Перевірка документації здійснюється у такому порядку:

- 1) аналізуються дані декларації з податку на додану вартість і платіжні доручення на його перерахування у бюджет;
- 2) перевіряється відповідність суми обчисленого податку і відображеної у журналі за кредитом рахунка 64 “Розрахунки за податками й платежами”) та поданій декларації;
- 3) визначається правильність обчислення оборотів за відвантаженими товарами, виконаними роботами та наданими послугами шляхом аналізу даних аналітичного обліку, товарно-транспортних накладних, банківських і касових документів;
- 4) перевіряється правильність віднесення на дебет рахунка 64 “Розрахунки за податками й платежами” сплаченого податку за даними платіжних доручень.

При виявленні фактів реалізації продукції, не включеної в оподаткований оборот, важливо визначити кількісний і вартісний обсяг реалізованої продукції, для чого використовуються:

- а) платіжні документи підприємства-відправника, покупця, а також ті, що знаходяться в банку, договірні зобов'язання, що підтверджують операції;
- б) супроводжувальні товарно-транспортні документи на відвантаженої продукцію;
- в) виписки з поточного рахунка банку (підприємства-постачальника та підприємства-одержувача продукції).

Для аудиторської перевірки питань, пов'язаних з ухиленням від сплати податків, важливе значення має якість зібраних на етапі попередньої перевірки матеріалів, зокрема акта перевірки сплати податків.

## ВИСНОВКИ ДО РОЗДІЛУ 2

Дослідження практики податкового обліку і контролю в Україні дає змогу зробити висновки:

1. На сьогодні кількість податків і зборів занадто велика, що призводить до плутанини між фіскальними органами і платниками податків.

2. Загальний рівень усіх сплачуваних податків і зборів занадто високий, тому що в державі постійно змінюється податкове законодавство, що негативно впливає на діяльність та розвиток підприємства.

3. Далеко не всі платники податків рівні у своїх податкових зобов'язаннях перед державою, оскільки велика кількість суб'єктів підприємницької діяльності мають різного роду податкові пільги.

4. Податкове законодавство потребує суттєвого реформування, яке передбачено внесення змін до Податкового кодексу України.

5. Існують розбіжності між податковим і фінансовим обліком. Правило першої події прямо суперечить основним принципам методу нарахування, за яким доходи та витрати мають обліковуватися на дату проведення трансакції. По-друге, правило першої події суперечить принципу відповідності, згідно з яким до доходів звітного періоду належать витрати, що були здійсненні з метою отримання цих доходів. Матеріально-товарні запаси та вирахування витрат, понесених на виробництво реалізованої продукції, обраховуються і оцінюються по-різному.

6. Механізм розрахунку та сплати податків дуже складний, що погано впливає на своєчасність нарахування сплати підприємством податків зборів і платежів та вимагає додаткової робочої сили.

7. Правова грамотність платників податків залишається на низькому рівні, що є вигідним для податківців, але зовсім не вигідним для підприємств в цілому.

## ПЕРСПЕКТИВИ І ТЕНДЕНЦІЇ РОЗВИТКУ ПОДАТКОВОГО ОБЛІКУ В УКРАЇНІ

### 3.1. Гармонізація і взаємоузгодження податкового, фінансового й управлінського обліку

Особливості оподаткування підприємств досить різноманітні і вимагають адекватного облікового забезпечення, оскільки будь-які відхилення від установлених вимог нормативних актів призводять до відчутних втрат через застосування фінансових санкцій податковими інспекціями як до керівників та облікових працівників, так і підприємств. Отже, проблема формування методології підсистеми податкового обліку у взаємозв'язку з вимогами звітності вимагає серйозних наукових досліджень.

Якщо окремі аспекти управлінського обліку досліджуються досить інтенсивно, що засвідчують опубліковані праці зарубіжних та вітчизняних вчених, то стосовно податкового обліку публікації поодинокі та, як правило, присвячені локальним прагматичним потребам його методики, а піддається сумніву навіть правомірність ужиття визначення «податковий облік». В окремих публікаціях відсутні нормативні чи теоретичні формулювання його предмету і методу.

Основним теоретичним аргументом противників податкового обліку є міркування про нібито відсутність його окремого предмету і методу. На це можна заперечити наступними аргументами. Те, що донині не викристалізовано предмет і метод податкового обліку є лише недоліком методології, яка не встигає за практикою, бо де-юре та де-факто він існує з 1997 року – часу впровадження Закону України «Про оподаткування прибутку підприємства», у якому цей термін узаконено ст. 11 «Правила ведення податкового обліку».

Якщо заперечувати існування податкового обліку за такою аргументацією, то необхідно робити це й щодо правомірності відокремлення з єдиної системи також фінансового та управлінського, адже в теорії до сьогоднішнього часу сформульовано лише предмет і метод бухгалтерського обліку, що, за



нашими переконаннями, інакше й не може бути, бо будь-який із названих видів є підсистемою останнього. Тому жоден з цих видів обліку не може мати свого окремого методу. У той же час, оскільки предметом бухгалтерського обліку є сукупність його об'єктів, кожен вид обліку, незалежно від того є він фінансовим, управлінським чи податковим, має певні відмінності, оскільки як підсистема вужчий, а тому не охоплює всіх, без винятку, об'єктів, а лише поглиблює розкриття інформації про окремі з них. Саме від змісту і діапазону об'єктів кожної підсистеми залежить застосування тут елементів методу бухгалтерського обліку.

Таким чином, у підсистемах фінансового, управлінського та податкового обліку використовуються одні й ті ж елементи методу загальної системи бухгалтерського обліку: документація, оцінка, рахунки, подвійний запис, калькуляція, інвентаризація, баланс, але в неоднаковій мірі з огляду на властивість облікованих об'єктів.

Найбільш всеохоплюючою є підсистема фінансового обліку, тому в ній застосовуються всі, без винятку елементи методу загальної системи бухгалтерського обліку – рахунки, подвійний запис, документацію, інвентаризацію, оцінку, калькуляцію. Підсистема податкового обліку охоплює значно вужче коло об'єктів. Зокрема тут не знаходить відображення такий об'єкт бухгалтерського обліку як витрати виробництва. А тому не застосовується елемент методу калькулювання собівартості продукції.

Обмеженим є застосування елемента оцінка, оскільки записи операцій тут здійснюються здебільшого з урахуванням вже проведеної у фінансовому обліку, де вона є первинною. Лише у випадках проведення товарообмінних (бартерних) операцій чи продажу продукції (товарів, робіт, послуг) так званім пов'язаним особам може здійснюватися їх повторна оцінка, виходячи із рівня звичайних цін.

Документація в системі податкового обліку обмежується податковими накладними і книгами обліку придбання і продажу товарів, робіт, послуг, реєстрами обліку валових доходів і витрат. Інвентаризація власне у податко-

вому обліку не застосовується, хоч її не можна ігнорувати при визначенні приросту (убутку) товарів, інших виробничих запасів. Але здебільшого уточнення залишків товарно-матеріальних цінностей за даними інвентаризації проводять у фінансовому обліку.

Якщо податковий облік ведуть позасистемно, шляхом вибірки даних, тут не застосовуються такі елементи методу бухгалтерського обліку як рахунки і подвійний запис операцій, що до речі, властиве інколи управлінському обліку в окремих країнах. В Україні як фінансовий, так і управлінський облік (а на великих підприємствах це доцільно і щодо податкового обліку) ведуть у системі кореспонденції рахунків подвійним записом.

Податковий і фінансовий облік відрізняються як за первинними документами (податкова накладна – у податковому обліку і товарно-транспортна накладна – у фінансовому обліку), та за обліковими реєстрами (книга обліку валових витрат та валових доходів, реєстри виданих та отриманих податкових накладних, аналогів яким у фінансовому обліку взагалі немає), звітними документами, податкові форми яких багато численніші, ніж у фінансовій звітності, термінами подання звітності, які у податковій системі більш оперативні у порівнянні з фінансовою. Зокрема, податкова звітність є місячною, кварталною і річною, у той час як фінансова – лише кварталною і річною. Тут доречно зазначити, що у жодній країні Європейського Союзу на підприємства не покладається обов'язок щоквартального складання фінансової звітності. Правилком є складання річної фінансової звітності. Додаткові обов'язки покладаються лише на ті підприємства, що котируються на біржі, та на банківські установи.

У той же час документи податкової звітності, як це не парадоксально, виконують функції первинних документів фінансового обліку, оскільки для складання деяких форм податкової звітності дані фінансового обліку – лише вихідна інформаційна база, а потім ці ж самі форми податкової звітності є основою для записів у аналітичних реєстрах фінансового обліку.

Так, розрахунок плати за землю складається на основі акта на право власності (користування) на землю, а потім цей же розрахунок використо-

вують для записів у реєстрах фінансового обліку. Аналогічно використовують розрахунок податку з власників транспортних засобів та інших самохідних машин, основою для складання якого є інвентарні картки з обліку основних засобів, розрахунок плати за спеціальне використання прісних водних ресурсів, складений за інформацією про спискову чисельність працівників, наявність інших споживачів води, норми споживання води та ставки плати.

Резюмуючи, можна стверджувати, що податковий облік має право на існування поряд із фінансовим, хоча відмінності між ними поглиблюються. Навіть якщо погодитись з думкою окремих авторів про можливість забезпечення обчислення податків, зборів і платежів за даними фінансового обліку, наївно було б думати, що останній при цьому не зміниться. Практично це б означало лише відсутність терміну «податковий облік», бо його зміст мусів би перейти у підсистему фінансового обліку, котра в цьому випадку неминуче розшириться. Адже особливості системи оподаткування підприємств України зумовлюють специфічні методи і прийоми облікового забезпечення обчислення податків, зборів, платежів, які у фінансовому обліку зараз не застосовуються: розмежування подій на першу та другу, відмінні специфічні економічні категорії валові витрати і валові доходи, інша методика списання витрат на ремонти основних засобів, різниця в їх аналітичному обліку, зрештою інші первинні документи та аналітичні реєстри – податкові накладні, додатки № 1 та № 2 до них, реєстри виданих та отриманих податкових накладних, звітна документація.

Разом з тим податковий облік нині надто ускладнений, а тому його треба удосконалювати. Але, враховуючи підпорядкованість облікового забезпечення вимогам податкової звітності, до речі дуже громіздкої, яка в свою чергу зумовлена різноманітністю податків, зборів і платежів, таке вдосконалення можливе за умови спрощення системи оподаткування підприємств.

### 3.2. Удосконалення методології податкового обліку

Останніми роками активно відбуваються пошуки правових норм, для улаштування обліку і звітності, зокрема податкового. Всі платники податків вже багато років наголошують на необхідності змін механізму справляння податків, зборів. Практика вимагає розгляду і затвердження зовсім нової концепції системи оподаткування і обліку в країні.

В науковій літературі приділяється багато уваги проблемам податкового обліку і необхідності його узгодження з бухгалтерським, зокрема, ці питання розглядалися у працях видатних науковців М.Т.Білухи, О.С.Бородкіна, Ф.Ф.Бутинця, П.М.Гарасима, С.Ф.Голова, Т.О.Пасько, А.Г.Твердомеда, В.Г.Швеця, Н.Шатило та інших.

Бухгалтерський і податковий облік мають різні цілі. Бухгалтерський облік має на меті надання достовірної інформації про фінансовий стан підприємства, податковий облік виконує фіскальний і регулятивні функції.

Проблема реформування і удосконалення податкового обліку в Україні у взаємозв'язку з вимогами звітності вимагає серйозних наукових досліджень. Особливо це питання вимагає уточнення з прийняттям Податкового кодексу України.

Уперше поняття «податковий облік» з'явилося у зв'язку з набуттям чинності Закону України «Про оподаткування прибутку підприємств» у редакції від 22.05.1997 року. Дату набуття чинності вказаного Закону (1 липня 1997 року) можна вважати історичною – саме з цього моменту відбулося виділення з бухгалтерського обліку податкового в самостійну сферу облікової діяльності. Цей закон зобов'язував підприємства вести облік валових доходів, валових витрат, амортизації основних фондів, придбання і продажу товарів, податкового кредиту, податкових зобов'язань тощо.

Таким чином, податковий облік визнавався підсистемою бухгалтерського обліку, яка за встановленими державою правилами формує інформацію про нарахування та сплату податків і зборів відповідним державним органам,

основним завданням якого є контроль правильністю, своєчасністю і повнотою нарахування та сплати податків, зборів, обов'язкових платежів. Але це було ще до появи Податкового кодексу України.

З прийняттям Податкового кодексу України поняття «податковий облік» дещо розширилося.

Податковий кодекс України розглядає податковий облік як систему обов'язкових форм і методів відображення платниками податків результатів господарської діяльності або інших об'єктів, які пов'язані з визначенням податкових зобов'язань з відповідних податків та зборів (обов'язкових платежів). Як правило, податковий облік здійснюється шляхом суцільного, безперервного та документального обліку господарських операцій, пов'язаних з визначенням податкової бази з конкретного податку.

Після прийняття Податкового кодексу України спостерігається зближення податкового та бухгалтерського обліку, зокрема щодо термінології:

1) зникло поняття «основні фонди» і на його місце прийшов термін «основні засоби»;

2) в алгоритмі визначення об'єкта оподаткування відсутня як окремий елемент амортизація. Тобто об'єкт визначається за формулою: «доходи – витрати» (до витрат потрапляє собівартість реалізованих товарів, робіт, послуг та інші витрати). Амортизація, як і раніше, зменшує об'єкт оподаткування. Але не окремо, а в складі витрат. Причому з появою в податковому обліку такого поняття, як собівартість (собівартість саме податкова, яка суттєво відрізняється від бухгалтерської), сума амортизації включається до складу: а) собівартості виготовлених і реалізованих товарів (виконаних робіт, наданих послуг); б) інших витрат (тут вже не такий важливий їх вид – загальновиробничі, адміністративні тощо).

Саме тому амортизація виробничих основних засобів і необоротних активів, безпосередньо пов'язаних з виробництвом товарів (виконанням робіт, наданням послуг), у період їх нарахування не зменшує об'єкта оподаткування. Її спочатку включають до податкової собівартості товарів (робіт,

послуг) і лише після їхнього продажу (передачі права власності на товари покупцеві, складання актів про виконані роботи, надані послуги) вона в складі такої собівартості зменшує оподатковуваний прибуток.

Якщо основні засоби придбані у фізичних осіб-платників єдиного податку (після 1 квітня 2011 року), то з податковою метою вартість цих об'єктів не амортизується, адже інакше вона потрапить через амортизацію до складу витрат, на що введено пряму заборону підпунктом 139.1.12 Податкового кодексу України;

3) збільшилась кількість груп основних засобів та інших необоротних активів. Починаючи з 1 квітня 2011 року їх налічується 6 (пункт 145.1 Податкового кодексу України). Це покликано забезпечити зближення податкової і бухгалтерської класифікації груп основних засобів. У таблиці 3.1. наведено порівняльну характеристику податкових і бухгалтерських груп основних засобів, а також зазначено мінімально допустимий строк корисного використання об'єктів відповідних груп з метою нарахування податкової амортизації. Зазначимо, що підприємство самостійно встановлює строк корисного використання кожного об'єкта основних засобів (але не менше мінімально допустимого строку). Його визначають наказом по підприємству, визнаючи об'єкт активом (зараховуючи на баланс);

4) збільшення відбулось стосовно груп необоротних активів. Їх стало 6 і по суті вони відтворюють склад бухгалтерських груп необоротних активів. Таке «відтворення» змісило кардинальним чином поняття необоротних активів для податкового законодавства. У результаті відповідно до підпункту 14.1.120 Податкового кодексу України під необоротними активами слід розуміти тепер не лише «право власності на результати інтелектуальної власності, у тому числі промислової власності, а також інші аналогічні права, визнані об'єктом права власності», а й нові права – «користування майном і майновими правами платника податку в установленому законодавством порядку, у тому числі набуті в установленому порядку права користування природними ресурсами, майном і майновими правами» [56].

Таблиця 3.1

**Порівняльна характеристика податкових і бухгалтерських груп  
основних засобів (починаючи з 1 квітня 2011 року)**

Групи податкового обліку	Групи бухгалтерського обліку	Субрахунки бухгалтерського обліку	Мінімальний строк корисного використання
Група 1 – земельні ділянки	Земельні ділянки	101	-
Група 2 – капітальні витрати на поліпшення земель, не пов'язані з будівництвом	Капітальні витрати на поліпшення земель	102	15
Група 3 – будівлі	Будинки і споруди	103	20
– споруди			15
– передавальні пристрої			10
Група 4 – машини та обладнання з них:	Машини і обладнання	104	5
електронно-обчислювальні машини, інші машини для автоматичної обробки інформації, пов'язані з ними засоби, телефони і т.д. (вартість яких більша 2500 грн.)			2
Група 5 – транспортні засоби	Транспортні засоби	105	5
Група 6 – інструменти, прилади, інвентар (меблі)	Інструменти, прилади, інвентар	106	4
Група 7 – тварини	Тварини	107	6
Група 8 – багаторічні насадження	Багаторічні насадження	108	10
Група 9 – інші основні засоби	Інші основні засоби, інші необоротні матеріальні активи	109, 117	12
Група 10 – бібліотечні фонди	Бібліотечні фонди	111	-
Група 11 - малоцінні необоротні матеріальні активи	Малоцінні необоротні матеріальні активи	112	-
Група 12 – тимчасові (нетитульні) споруди	Тимчасові (нетитульні) споруди	113	5
Група 13 – природні ресурси	Природні ресурси	114	-
Група 14 – інвентарна тара	Інвентарна тара	115	6
Група 15 – предмети прокату	Предмети прокату	116	5
Група 16 – довгострокові біологічні активи	Довгострокові біологічні активи	16	7

Таким чином, виходить ззовні цілісна система, що слугує одночасно протилежним цілям різних суб'єктів і залишається цілісною завдяки не внутрішній єдності, а зовнішнім силам (нормам права).

Узгодження податкового і бухгалтерського обліку дає змогу підвищити достовірність та обґрунтованість облікових даних та збільшити продуктивність праці облікових працівників. Це важливе завдання на шляху гармонізації та стандартизації обліку і підвищення ефективності господарської діяльності підприємств.

Ми вважаємо, що система податкового обліку на підприємстві як єдина методична база повинна бути обов'язковою і головною для складання фінансової, статистичної та податкової звітності. Це буде сприяти спрощенню ведення бухгалтерського і податкового обліку, формуванню необхідної інформації для прийняття обґрунтованих управлінських рішень, забезпеченню збереження капіталу підприємства та визначенню за єдиною методикою достовірних фінансових результатів діяльності.

Введення в дію Податкового кодексу України вимагає значного доопрацювання системи податкового обліку.

На нашу думку, для удосконалення податкового обліку у зв'язку з прийняттям Податкового кодексу України необхідно:

- 1) скоригувати норму, згідно з якою доходи виникають на підставі наявності первинних документів. Цим можуть скористатися недобросовісні платники податків, які навмисно можуть знищити чи приховати документи;
- 2) встановити більш ефективні методи контролю за сплатою податків;
- 3) доопрацювати норму, згідно з якою у платника податку витрати, здійснені ним у зв'язку з придбанням товарів у фізичних осіб-підприємців не визнаються з метою оподаткування витратами;
- 4) удосконалити податкову звітність підприємств;
- 5) деталізувати питання щодо амортизації та собівартості, уточнення та обмеження складу витрат і доходів за всіма напрямками;



- б) запровадити більш ефективну систему автоматизації робочого місця бухгалтера;
- 7) підвищити організацію безпеки і захист облікової інформації;
- 8) популяризувати електронну форму подання податкової звітності.

### **3.3. Активізація протидії ухиленню від оподаткування**

Попри усі намагання фіскальних органів залучити до бюджету та державних цільових фондів належні до сплати платежі, частина із них залишається несплаченими. Причинами цього є недоліки в нормативному забезпеченні оподаткування, прорахунки в роботі фіскальних органів та намагання платників мінімізувати (занизити) свої податкові зобов'язання.

Очевидно, що порушники не складають звітності про обсяги ухилення від оподаткування, з причини своєї латентності це явище не піддається реальному обліку, тому точно оцінити втрати бюджету немає можливості. Проте існують методики, які дають можливість з певною вірогідністю обрахувувати масштаби недобору податків.

За оцінками фахівців податкової служби, 47 відсотків валового внутрішнього продукту України створюється у сфері тіньової економіки. В окремих дослідженнях цей показник ще вищий (до 60%). Відповідно, майже половина новоствореної вартості не підлягає оподаткуванню. З огляду на офіційно оприлюднені Державною Податковою адміністрацією України показники виконання бюджетних призначень, логічно допустити, що в результаті ухилення від оподаткування Україна щорічно не добирає лише до Державного бюджету біля 20 млрд. грн.

Про значні обсяги ухилення від оподаткування свідчить статистика податкового аудиту. Проведеними податковими органами у 2011 році перевірками дотримання законодавства про оподаткування порушення виявлені у 98,6 відсотка перевірених юридичних осіб. Не спостерігається істотного підвищення податкової дисципліни і у 2012 році.

Ухилення від оподаткування в значних обсягах має місце і в державах із традиційно розвинутими податковими системами та значним досвідом адміністрування податків. Так, для прикладу, за даними Головного податкового управління Франції, внаслідок ухилення від оподаткування бюджет щороку недоутримує від 15 до 25 відсотків річного збору [55, с. 47].

Дослідники виділяють два способи зниження платежів. Перший із них, зумовлений порушенням чинних нормативних актів з питань оподаткування, називають ухиленням від оподаткування. Другий спосіб зменшення обов'язкових платежів до державної скарбниці, пов'язаний із умілим використанням колізій в чинному податковому та іншому законодавстві, дістав назву уникнення оподаткування. Уникнення від оподаткування нерідко називають «оптимізацією податків», «оптимізацією оподаткування», «податковим плануванням».

Незважаючи на термінологічні відмінності, обумовлені способом зниження податків, в службовому лексиконі податківців, нормативних документах, офіційній і публіцистичній літературі тощо, найбільш уживаний вираз «ухилення від оподаткування», під яким розуміють зменшення податкових платежів як легальними так і нелегальними способами.

Для зменшення податкових платежів використовуються різноманітні технології, сукупність яких формує стратегію ухилення від оподаткування. Систематизуючи відомі способи зниження податків, можна виділити три основні напрями ухилення: нелегальна діяльність; звільнення від оподаткування; приховування (зменшення, зниження) об'єктів оподаткування.

У перший спосіб ухиляються від оподаткування не тільки безліч громадян, які здійснюють діяльність без державної реєстрації або не декларують отриманих доходів, але й численні суб'єкти підприємницької діяльності, які реалізують товари та надають послуги без реєстрації здійснених господарських операцій у бухгалтерському та податковому обліку.

Як свідчать матеріали контролюючих органів, нелегальна діяльність упродовж останніх років набула небачених розмірів. Поступово освоюючи

все нові сфери виробництва товарів та надання послуг, така діяльність таїть не тільки істотну особисту загрозу для споживачів, але й для устоїв економічної безпеки держави. Коли на початку 90-х років фіскальні органи, як приклади нелегальної діяльності, приводили надання торгівельних послуг, послуг у сфері індивідуального будівництва та ремонту, то вже через 10 років Державна податкова адміністрація України інформує про встановлені факти підпільного виробництва багатотонажних автомобілів, надання послуг із перевезення пасажирів підпільними таксомоторними парками тощо.

Вже стало буденним явищем, коли правоохоронні органи в черговий раз повідомляють про встановлені факти незаконної діяльності у сферах, які донедавна були виключною монополією держави і приносили значні доходи скарбниці – виробництво і реалізацію лікєро-горілочаних виробів та тютюнової продукції. Тільки за 4 місяців 2012 року в Україні співробітниками податкової міліції у ході проведення спеціальних операцій ліквідовано 742 підпільні цехи з виробництва товарів народного споживання, у тому числі 278 – алкогольної продукції.

Ухилення шляхом звільнення від оподаткування в основному відбувається з використанням можливостей суб'єктів підприємництва, які за чинним податковим законодавством звільнені від оподаткування або користуються податковими пільгами. Найбільш поширеними є схеми, за яких діяльність здійснюється через підприємства, які використовують працю інвалідів, розташовані в офшорних зонах, благодійні фонди, суб'єкти підприємницької діяльності з іноземними інвестиціями. Упродовж останнього часу, зважаючи на виключно пільгові умови оподаткування сільськогосподарських підприємств, бізнесові структури масово реєструються (перереєстровуються) в аграрному секторі. Така реєстрація при дотриманні певних умов, дає можливість перейти на сплату фіксованого податку і уникнути ряду інших платежів, включаючи внески до Цільових державних фондів.

Найбільш поширеною є третя стратегія обходу оподаткування: зменшення об'єкта, з якого обчислюється та сплачується податок.

Типовим прикладом такого порушення за радянських часів було викривлення показника прибутку шляхом безпідставного завищення собівартості товарів, робіт та послуг. Напрацьовані за тодішніх часів, схеми заниження оподатковуваного прибутку успішно експлуатувались в період становлення податкових систем пострадянських держав, включаючи Україну.

Із розвитком податкової системи, впровадженням нових платежів та вдосконаленням механізму обчислення і сплати діючих, платники поступово адаптуються до встановленого режиму оподаткування та починають напрацьовувати нові схеми заниження податків. Особливою популярністю користуються способи зменшення податку на прибуток та податку на додану вартість через безпідставне врахування у складі валових витрат та податкового кредиту господарських операцій, які фактично не здійснювались.

Стратегія ухилення від оподаткування шляхом викривлення облікових даних про валові витрати та податковий кредит будується на припущеннях, що такі порушення, які можна встановити лише зустрічними перевірками, не будуть виявлені. І підстав для цього є достатньо. Адже за останній час законодавець істотно обмежив права податкових органів на проведення перевірок, позапланова перевірка, включаючи зустрічну, може бути здійснена лише за наявності достатніх для цього підстав. Крім того, малочисленні підрозділи податкового аудиту, які проводять ці перевірки, крім основної роботи, завантажені функціями мобілізації донарахованих платежів, контролю за виборчими фондами, виконують безліч централізованих завдань. Відповідно, зустрічні перевірки проводяться лише за крайньої необхідності і, як правило, за найбільшими господарськими операціями.

Поряд із використанням фіктивних документів на нібито здійснені валові витрати чи операції, які дають право на податковий кредит, використовують і більш вишукані способи заниження податку на додану вартість та податку на прибуток. Такі операції не пов'язані з найменшим ризиком можливого покарання, оскільки здійснюються в чинному правовому полі. Найбільш поширені серед них – проведення господарських операцій між підприємствами, які належать одному і тому ж засновнику, та діяльність через

широку мережу підприємств – структурних підрозділів, за умови консолідованої сплати податків лише головним підприємством – юридичною особою.

Уникнення оподаткування в першому випадку відбувається за такою схемою: засновник реєструє декілька підприємств та проводить фінансово-господарську діяльність через кожне з них. За даними податкового обліку він постійно відслідковує динаміку основних показників для обчислення податку на прибуток (валові доходи, валові витрати) та податку на додану вартість (податкові зобов'язання, податковий кредит) по всіх підприємствах. При виникненні на кінець звітного податкового періоду позитивного значення об'єкта оподаткування в одного суб'єкта та від'ємного значення в іншого, між ними проводиться господарська операція, спрямована на зменшення (залик) позитивного значення в межах від'ємної величини по інших фірмах.

Не в меншій мірі ефективна, з огляду оптимізації податкових платежів, діяльність через мережу підприємств, зареєстрованих на правах структурних підрозділів суб'єкта господарської діяльності (філії, дочірні підприємства тощо). Такі відокремлені підрозділи реєструються без права юридичної особи, обов'язки сплати основних податків (на додану вартість та прибуток) бере на себе безпосередньо суб'єкт (головний офіс).

За таких умов засновник досягає чистої економії на податках при здійсненні господарських операцій між підприємствами – структурними підрозділами. Адже в даному випадку товарно-матеріальні цінності та послуги циркулюють в межах юрисдикції одного суб'єкта господарської діяльності і формального продажу, який став би підставою для нарахування податкових зобов'язань, тут немає. Крім того, реєстрація структурних підрозділів суб'єкта господарювання в різних регіонах істотно зменшує контрольні можливості фіскальних органів, оскільки потребує додаткових затрат часу і ресурсів на проведення скоординованих дій, робить проблематичним співставлення облікових даних в розрізі усіх об'єктів, які формують єдину господарську систему.

Протидія ухиленню від оподаткування є однією із найважливіших функцій податкової служби. З метою виявлення фактів ухилення від сплати

податків податкові органи в межах своєї компетенції накопичують різнобічну інформацію про діяльність платників податків, здійснюють документальні та оперативні перевірки, в необхідних випадках проводять розшук платників податків та реалізують передбачені законодавством каральні функції.

Інформація, отримана фіскальним органом в межах здійснення ним своїх функцій, є суворо конфіденційною і не може бути використана без згоди платника податків чи на шкоду платникам податків.

Протидія здійснюється за наступним алгоритмом (рис. 3.1.):

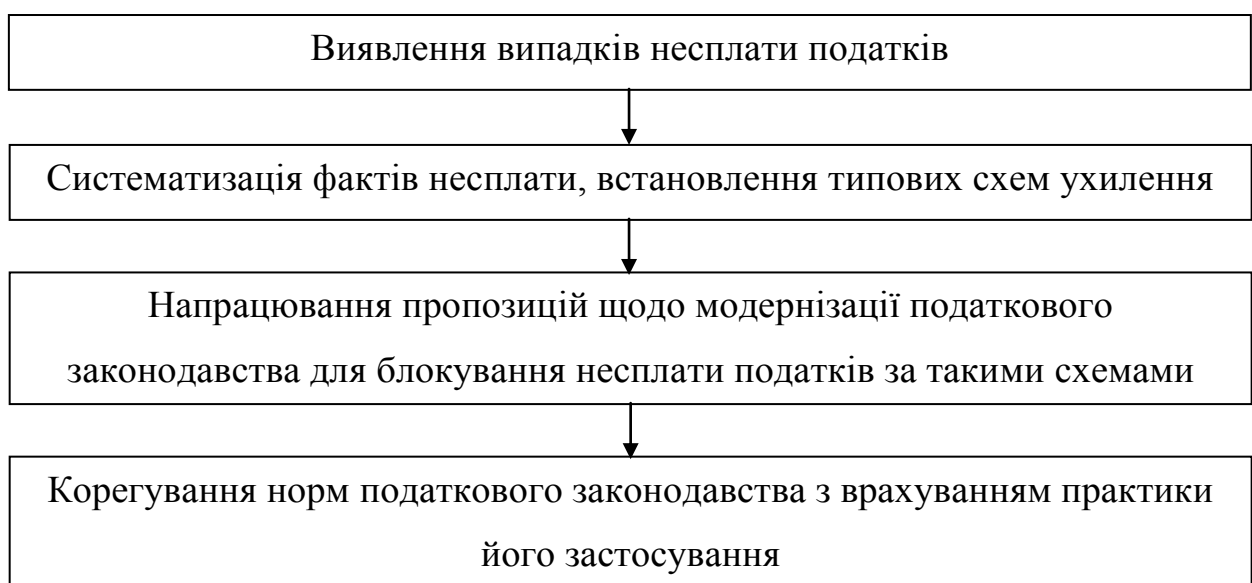


Рис. 3.1. Алгоритм протидії ухиленню від оподаткування

Для боротьби із кримінальним приховуванням доходів від оподаткування створюються спеціалізовані силові структури (податкова поліція), які функціонують у складі податкової служби або в автономному організаційному режимі. До основних функцій таких служб входить проведення оперативно-розшукових дій, розслідування податкових злочинів та притягнення винних до відповідальності. Враховуючи, що ухилення від оподаткування подеколи відбувається за сприяння працівників фіскальних органів, у структурі податкової міліції створені підрозділи внутрішньої безпеки, відповідальні за протидію корупції. Протидіючи ухиленню від оподаткування, фіскальні органи взаємодіють з іншими державними правоохоронними органами, фінан-

сово-банківськими установами, обмінюючись необхідною інформацією та координуючи спільні заходи.

На підвищення рівня сплати податків спрямований і Указ Президента України «Про додаткові заходи щодо боротьби з відмиванням доходів, одержаних злочинним шляхом». Даним Указом зобов'язано державну податкову адміністрацію України активізувати роботу щодо боротьби з відмиванням одержаних злочинним шляхом доходів, виявлення фактів незаконного походження доходів, їх дійсного характеру і джерел набуття, місцезнаходження і переміщення, використання, в т. ч. для здійснення підприємницької, іншої господарської, інвестиційної, благодійної діяльності, розрахункових і кредитних операцій.

Важливим напрямом протидії ухиленню від оподаткування є подальше вдосконалення контрольної роботи фіскальних органів. Упродовж останніх років в Україні проведена значна робота стосовно організаційного становлення служби податкового аудиту, впорядкування періодичності податкових перевірок, забезпечення їх комплексності, підвищення фахового рівня працівників, вдосконалення методики відбору об'єктів для здійснення податкових перевірок. Зазначені міри дали відчутні результати: за результатами податкових перевірок щорічно до нараховується понад 3,6 млрд. платежів, що перевищує обсяги середньо місячних надходжень до Зведеного бюджету України.

Подальше підвищення ефективності податкового аудиту пов'язується із вдосконаленням його юридичної підтримки, законодавчим врегулюванням періодичності та процедури контрольних дій, належною мотивацією роботи податкових ревізорів-інспекторів.

Як спосіб протидії ухиленню від оподаткування та зменшення витрат на адміністрування податків у світовій практиці широко використовуються спрощені моделі оподаткування, особливо у сфері малого бізнесу. Упродовж останніх років така практика набула поширення і в Україні: патентування окремих видів діяльності, єдиний та фіксований податок.

### **3.4. Централізоване подання податкової звітності в електронній формі засобами телекомунікаційного зв'язку**

Порядок централізованого подання податкової звітності в електронній формі засобами телекомунікаційного зв'язку розроблено відповідно до Законів України «Про електронні документи та електронний документообіг», «Про електронний цифровий підпис», «Про охорону прав на винаходи та корисні моделі», «Про захист інформації в інформаційно-телекомунікаційних системах», а також Порядку застосування електронного цифрового підпису органами державної влади, органами місцевого самоврядування, підприємствами, установами та організаціями державної форми власності.

Порядок централізованого подання податкової звітності в електронній формі засобами телекомунікаційного зв'язку визначає послідовність централізованого подання суб'єктами звітності до адресата податкової звітності в електронній формі із використанням електронного цифрового підпису та поширюється на адресата звітності, оператора електронної звітності, суб'єктів звітності, що подають електронні звіти, а також акредитовані центри сертифікації ключів, які надають послуги електронного цифрового підпису у централізованій системі електронної звітності.

У Порядку централізованого подання податкової звітності в електронній формі засобами телекомунікаційного зв'язку вживаються такі терміни:

- 1) адресат звітності – органи державної податкової служби;
- 2) база даних адресата звітності – база даних в електронному вигляді, створена у адресата звітності на основі показників звітних документів суб'єктів звітності та призначена для централізованого накопичення та багаторазового використання в інформаційних системах адресата звітності;
- 3) засіб криптографічного захисту інформації – програмний, апаратно-програмний, апаратний або інший засіб, призначений для криптографічного захисту інформації, у тому числі накладання та перевірки електронного цифрового підпису, який має сертифікат відповідності або позитивний експерт-



ний висновок за результатами державної експертизи у сфері криптографічного захисту інформації;

4) звіти, звітність – документи, які відповідно до законодавства подаються суб'єктами звітності адресату звітності;

5) звіт, звітність в електронній формі (електронний звіт, електронна звітність) – звіти, інформація в яких зафіксована у вигляді електронних даних, включаючи обов'язкові реквізити звітів;

6) квитанція про одержання звіту в електронній формі – електронний документ, що формується програмним забезпеченням центру обробки електронної звітності або оператора та засвідчує факт і час одержання звіту в електронній формі;

7) квитанція про приймання звіту в електронній формі (друга квитанція) – електронний документ, що формується програмним забезпеченням центру обробки електронної звітності та засвідчує факт та час приймання (неприймання) звіту в електронній формі та внесення його даних у базу даних АЗ;

8) оператор електронної звітності – посередник в системі електронного документообігу – юридична особа, яка надає послуги з обміну електронними звітами та квитанціями в централізованій системі електронної звітності;

9) підписувач – суб'єкт звітності (фізична особа) або посадова особа суб'єкта звітності (юридичної особи), яка має повноваження накладати електронний цифровий підпис на звіти в електронній формі;

10) програмний засіб – програмне забезпечення, призначене для створення платником податків електронних звітів відповідного формату (стандарту) згідно з вимогами Порядку централізованого подання податкової звітності в електронній формі засобами телекомунікаційного зв'язку;

11) спеціалізоване програмне забезпечення – програмне забезпечення, призначене для створення електронних звітів, квитанцій та повідомлень у форматі (стандарті) затвердженому ДПА України та послідууючої їх передачі засобами телекомунікаційного зв'язку адресату звітності згідно з вимогами

Порядку централізованого подання податкової звітності в електронній формі засобами телекомунікаційного зв'язку;

12) суб'єкт звітності – юридична особа або фізична особа-підприємець платники податків, на яких відповідно до законодавства покладено обов'язок подавати звітність адресату звітності;

13) транспортне повідомлення – електронний документ, що містить транспортний заголовок для оператора або адресата звітності та електронний звіт, підписаний електронним цифровим підписом, зашифрований згідно з вимогами чинного законодавства і подається за правилами, визначеними Порядком централізованого подання податкової звітності в електронній формі засобами телекомунікаційного зв'язку;

14) транспортний заголовок – обов'язкові реквізити транспортного повідомлення згідно з уніфікованим форматом встановленим адресатом, що ідентифікують суб'єктів електронного документообігу при передачі звітності телекомунікаційними каналами зв'язку;

15) уніфікований формат – структура транспортного повідомлення затверджена адресатом звітності;

16) формат (стандарт) звіту в електронній формі – формалізований опис складу та структури показників звіту в електронній формі, затверджений в установленому законодавством порядку;

17) центр обробки електронних звітів – структурний підрозділ адресата звітності, який виконує функції оператора та інформаційно-технічного адміністратора централізованої системи електронної звітності, що включає одержання, перевірку цілісності електронних звітів, внесення їх даних до бази даних АЗ, зберігання протягом встановленого строку, а також передачу структурним підрозділам адресата звітності відповідно до вимог, визначених у Порядку централізованого подання податкової звітності в електронній формі засобами телекомунікаційного зв'язку;

18) централізована система електронної звітності – сукупність нормативно-правових і організаційних заходів; програмних, програмно-апаратних і теле-

комунікаційних засобів, що забезпечують формування, передачу, контроль проходження, обробку даних, зберігання електронних звітів та квитанцій підписувачів, операторів та адресата звітності.

Подання звітів в електронній формі здійснюється суб'єктами звітності на добровільних засадах. Звіт, складений на паперовому носії, може подаватися суб'єктом звітності адресату звітності разом з дублікатом цього документа на електронному носії (дискета, диск, флеш-пам'ять, тощо), створеним за допомогою програмного засобу у відповідному форматі. Такий дублікат звіту не є електронним звітом (електронною звітністю) та призначений лише для оптимізації процесу обробки даних звітів адресатом звітності.

Подання суб'єктами звітності звітів в електронній формі здійснюється за їх ініціативою відповідно до вимог Порядку централізованого подання податкової звітності в електронній формі засобами телекомунікаційного зв'язку та чинного законодавства. Подання електронного звіту надає суб'єкту звітності право не подавати відповідні звіти на паперових носіях. Електронні звіти, сформовані та подані відповідно до Порядку централізованого подання податкової звітності в електронній формі засобами телекомунікаційного зв'язку, є оригіналами, мають юридичну силу, повинні зберігатися протягом строку, встановленого для аналогічних документів на папері, та можуть використовуватися як доказ у суді або під час розгляду спорів у досудовому порядку. Суб'єкт звітності, який виявив бажання подавати звіти в електронній формі, має дотримуватись вимог Порядку централізованого подання податкової звітності в електронній формі засобами телекомунікаційного зв'язку. Електронні звіти, подані з порушенням норм Порядку централізованого подання податкової звітності в електронній формі засобами телекомунікаційного зв'язку, поданими не вважаються. Взаємовідносини між суб'єктами звітності, операторами, адресатом та акредитованими центрами сертифікації ключів здійснюється на договірних засадах.

Звіт в електронній формі подається суб'єктами звітності до центру обробки електронних звітів, у тому числі через оператора. Оператор повинен

відповідати таким вимогам: 1) застосовувати спеціалізоване програмне забезпечення; 2) використовувати для виконання своїх функцій комплекс апаратно-програмних та технічних засобів, який має побудовану комплексну систему захисту інформації відповідно до законодавства України про захист інформації; 3) забезпечувати передачу даних до центру обробки електронних звітів каналами зв'язку у відповідності з вимогами діючого законодавства у сфері захисту інформації.

Основними функціями оператора є: 1) прийняття електронних звітів від суб'єктів звітності з усіх адміністративно-територіальних одиниць України; 2) перевірка уніфікованого формату транспортного повідомлення, в тому числі: а) перевірка чинності сертифікату транспортного повідомлення; б) перевірка електронного цифрового підпису суб'єкта звітності, в транспортному заголовку для оператора; 3) накладання позначки часу на електронний звіт, отриманої від акредитованих центрів сертифікації ключів. При цьому час отримання електронного звіту оператором фіксується як час подання звіту; 4) формування та передача суб'єкту звітності та центру обробки електронних звітів першої квитанції; 5) гарантована передача електронних звітів від суб'єктів звітності до центру обробки електронних звітів та другої квитанції від центру обробки електронних звітів суб'єкту звітності; 6) забезпечення контролю проходження електронних звітів та квитанцій; 7) реєстрація та зберігання інформації про передані електронні звіти та квитанції.

Подання електронного звіту здійснюється за допомогою програмно-технічних засобів, які пройшли тестування на сумісність з програмно-технічними засобами ДПА України, у тому числі спеціалізованого програмного забезпечення та надійних засобів електронного цифрового підпису, які надають можливість здійснити створення, передачу, приймання, оброблення даних електронних звітів відповідно до вимог Порядку централізованого подання податкової звітності в електронній формі засобами телекомунікаційного зв'язку. Спеціалізоване програмне забезпечення повинно забезпечувати повний цикл обробки електронних звітів та відповідати таким вимогам: 1) відпо-

відати вимогам законодавства щодо захисту інформації; 2) мати вбудовані криптографічні алгоритми та бібліотеки, які мають позитивний висновок державної експертизи у сфері криптографічного захисту інформації; 3) базуватись при автоматизованому формуванні, передачі, прийманні та обробці електронної звітності на використанні форматів (стандартів) для процедур затверджених ДПА України.

У спеціалізованому програмному забезпеченні повинно бути реалізовано: 1) створення електронного звіту, накладання електронного цифрового підпису, передачу та контроль проходження електронних звітів та квитанцій у централізованій системі електронної звітності; 2) здійснення автоматичного контролю за узгодженістю показників однієї та різних форм звітів, які формуються суб'єктом звітності; 3) застосування суб'єктами звітності, центром обробки електронних звітів та оператором надійних засобів електронного цифрового підпису, сумісних з аналогічними засобами, що використовуються адресатом звітності; 4) шифрування електронного звітного документа засобами, які мають позитивний висновок за результатами державної експертизи у сфері криптографічного захисту інформації сумісних з засобами шифрування адресата звітності; 5) підтвердження електронного цифрового підпису, накладеного на електронний звіт, електронну квитанцію із використанням посиленого сертифіката ключа за допомогою надійних засобів електронного цифрового підпису; 6) зберігання (архівування) переданих електронних звітів і квитанцій та можливість їх поновлення із архіву у разі втрати; 7) експорт електронних звітів і квитанцій на зовнішні носії (диски, дискети, карти пам'яті тощо), а також їх друк. У програмному засобі повинно бути реалізовано:

- 1) формування звітності в електронній формі відповідно до стандарту;
- 2) контроль за введенням даних відповідно до встановлених вимог;
- 3) зберігання електронної звітності;
- 4) експортування електронної звітності на електронні носії;
- 5) візуальне відображення електронної звітності електронними засобами та на папері у формі, встановленій для цієї звітності.

Підставою для прийняття електронного звіту є перелік наступних вимог: 1) відповідність уніфікованому формату транспортного повідомлення; 2) відповідність визначеному формату електронного звіту; 3) підтвердження електронної цифрової печатки суб'єкта звітності та електронних цифрових підписів його посадових осіб, які є обов'язковими для звітів у паперовій формі, накладених за допомогою надійних засобів електронного цифрового підпису з використанням посиленого сертифіката ключа відповідно до вимог Закону України «Про електронний цифровий підпис» та Порядку централізованого подання податкової звітності в електронній формі засобами телекомунікаційного зв'язку; 4) чинність відповідного посиленого сертифіката ключа під час накладання електронного цифрового підпису (підтверджується за допомогою позначки часу, отриманої від акредитованого центру сертифікації ключів, або якщо до моменту одержання електронного документа термін дії відповідного сертифіката не був закінчений, або відповідний сертифікат не був скасований / блокований).

З метою захисту інформації під час передачі електронного звіту телекомунікаційними каналами суб'єкти звітності зобов'язані використовувати засоби криптографічного захисту інформації, які мають сертифікат відповідності або позитивний експертний висновок за результатами державної експертизи в сфері криптографічного захисту інформації.

Центр обробки електронних звітів виконує такі функції інформаційно-технічного адміністратора централізованої системи електронної звітності: 1) одержання та перевірку цілісності електронних звітів; 2) формування першої квитанції, завірення своїм електронним цифровим підписом та надсилання суб'єктам звітності; 3) перевірку відповідності формату (стандарту) електронного звіту; 4) внесення електронних звітів до бази даних адресата звітності; 5) виконання арифметично-логічної перевірки електронних звітів; 6) формування другої квитанції, завірення своїм електронним цифровим підписом та надсилання суб'єктам звітності, у тому числі через оператора; 7) зберігання електронних звітів та квитанцій протягом строку вказаного в п.1 розділу

V, а також їх передачу структурним підрозділам адресата звітності відповідно до вимог Порядку централізованого подання податкової звітності в електронній формі засобами телекомунікаційного зв'язку; 8) забезпечення захисту інформації суб'єкта звітності поданої в електронній формі засобами телекомунікаційного зв'язку за рівнем не нижчим за рівень визначений суб'єктом звітності; 9) у разі подання електронних звітів суб'єктами звітності безпосередньо до центру обробки електронних звітів, останній виконує функції оператора. Органи Державної податкової служби інформують суб'єктів звітності про порядок подання звітів в електронній формі та електронні адреси операторів і центру обробки електронних звітів для централізованого подання електронної звітності телекомунікаційними каналами зв'язку.

Формат електронного звіту визначається та затверджується наказом Державної податкової адміністрації України. Формати всіх форм електронних звітів оприлюднюються на офіційному веб-сайті Державної податкової адміністрації України та органів Державної податкової служби. Рішення про включення оператора до централізованої системи електронної звітності приймає Державна податкова адміністрація України.

Перелік операторів, які відповідають вимогам Порядку централізованого подання податкової звітності в електронній формі засобами телекомунікаційного зв'язку та можуть бути використані суб'єктами звітності для подання електронних звітів, оприлюднюється Державною податковою адміністрацією України на власному офіційному веб-сайті.

Електронні звіти подаються суб'єктами звітності за звітні періоди та у терміни подання, встановлені законодавством для відповідних звітів у паперовій формі. Оператор цілодобово, крім вихідних, святкових та неробочих днів забезпечує прийом електронних звітів та надсилання квитанцій суб'єкту звітності. Центр обробки електронних звітів цілодобово, крім вихідних, святкових та неробочих днів здійснює приймання, обробку електронних звітів та надсилання квитанцій суб'єкту звітності.

При поданні електронних звітів телекомунікаційними каналами зв'язку суб'єкти звітності повинні додержуватися такого порядку:

Суб'єкт звітності: 1) створює електронний звіт відповідно до затвердженого формату (стандарту) за допомогою спеціалізованого програмного забезпечення або програмного засобу; 2) накладає електронний цифровий підпис посадових осіб суб'єкта звітності у такому порядку: першим – електронний цифровий підпис головного бухгалтера (бухгалтера), другим – електронний цифровий підпис керівника (директора), третім – електронний цифровий підпис, що є аналогом відбитка печатки суб'єкта звітності. За відсутності у суб'єкта звітності посади бухгалтера електронні цифрові підписи посадових осіб накладаються у такому порядку: першим – електронний цифровий підпис керівника (директора), другим – електронний цифровий підпис, що є аналогом відбитка печатки суб'єкта звітності. Платником податків фізичною особою – суб'єктом підприємницької діяльності електронні цифрові підписи накладаються у такому порядку: першим – електронний цифровий підпис платника податків – фізичної особи, другим – електронний цифровий підпис, що є аналогом відбитка печатки платника податків (за наявності); 3) має право здійснювати шифрування електронного звіту на центр обробки електронних звітів; 4) формує та відправляє транспортне повідомлення з підписаним та зашифрованим електронним звітом на центр обробки електронних звітів, у тому числі через оператора. Другий примірник електронного звіту зберігається у суб'єкта звітності; 5) отримує першу та другу квитанції і перевіряє достовірність електронного цифрового підпису оператора або центру обробки електронних звітів на першій квитанції, електронний цифровий підпис центру обробки електронних звітів на другій квитанції та зберігає обидві квитанції у власному архіві; 6) якщо суб'єкт звітності отримав другу квитанцію, яка містить інформацію про неприйняття електронного звіту центром обробки електронних звітів, він повторно направляє електронний звіт, попередньо скоригувавши його за необхідності; 7) у разі ненадходження першої квитанції та/або другої квитанції, неможливості її розшифру-



вання або перевірки електронного цифрового підпису, а також у разі виявлення помилок та (або) надання уточнень, суб'єкт звітності має право подати електронний звіт повторно або надати звіт на паперових носіях; 8) чинним вважається останній електронний або паперовий звіт, поданий суб'єктом звітності до закінчення термінів подання відповідної звітності, визначених законодавством.

Оператор отримує транспортне повідомлення сформоване суб'єктом звітності та: 1) перевіряє відповідність уніфікованому формату та його цілісність; 2) фіксує дату отримання, як дату подання суб'єктом звітності електронного звіту та зазначає дату та час у першій квитанції і надсилає її суб'єкту звітності; 3) формує, підписує власним електронним цифровим підписом та шифрує транспортне повідомлення сертифікатом центру обробки електронної звітності; 4) відправляє транспортне повідомлення до центру обробки електронної звітності; 5) зберігає інформацію про проходження транспортних повідомлень та квитанцій, завірених центром обробки електронних звітів та суб'єктами звітності. Оператор забезпечує конфіденційність обміну електронною звітністю між суб'єктом звітності та центром обробки електронної звітності. Оператор не несе відповідальності за зміст електронних звітних документів.

Центр обробки електронної звітності отримує транспортне повідомлення, що містить електронний звіт, у тому числі від оператора та: 1) перевіряє відповідність уніфікованому формату та його цілісність; 2) фіксує дату отримання, як дату подання суб'єктом звітності електронного звіту та зазначає дату та час у першій квитанції і надсилає її суб'єкту звітності (у разі отримання електронних звітів безпосередньо від суб'єкта звітності); 3) розшифровує електронний звіт; 4) перевіряє правильність засвідчення електронного звіту електронним цифровим підписом; 5) перевіряє відповідність формату (стандарту) електронного звіту; 6) перевіряє заповнення обов'язкових реквізитів електронного звіту; 7) здійснює арифметично-логічну перевірку даних електронного звіту; 8) формує другу квитанцію, завіряє своїм

електронним цифровим підписом та направляє її суб'єкту звітності, у тому числі через оператора. У зазначеній квитанції у текстовому форматі зазначаються реквізити одержаного електронного звіту, відповідність формату електронного звіту, результати перевірки електронного цифрового підпису та арифметично-логічної перевірки, реєстраційний номер, дата та час одержання електронного звіту та дані про відправника квитанції. Другий примірник квитанції зберігається у центрі обробки електронних звітів; 9) імпортує дані електронного звіту, за яким було відправлено суб'єкту звітності другу квитанцію до бази даних адресата звітності; 10) завіряє електронний звіт суб'єкта звітності власним електронним цифровим підписом, шифрує і передає його до відповідних органів адресата звітності, де підписувач зареєстрований.

Процедура взаємодії центру обробки електронних звітів і органів адресата звітності визначається Державною податковою адміністрацією України.

Звіт в електронній формі не вважається поданим з дотриманням вимог Порядку централізованого подання податкової звітності в електронній формі засобами телекомунікаційного зв'язку, якщо суб'єкт звітності не отримав другої квитанції або отримав її з інформацією про неможливість розшифрування електронного звіту, порушення його цілісності, невідповідності формату (стандарту) електронного звіту.

Суб'єкти звітності та центр обробки електронних звітів забезпечують зберігання електронних звітів та відповідних квитанцій у формі оригіналів електронних документів з дотриманням вимог щодо їх зберігання та протязом термінів, встановлених чинним законодавством для відповідних паперових документів. Центр обробки електронних звітів на запит органів адресата звітності, де підписувач зареєстрований, надає оригінал електронного звіту разом з чинними на момент його формування сертифікатами відкритих ключів підписувача.

### ВИСНОВКИ ДО РОЗДІЛУ 3

1. Після прийняття Податкового кодексу України спостерігається зближення податкового та бухгалтерського обліку, зокрема щодо термінології: 1) зникло поняття «основні фонди» і на його місце прийшов термін «основні засоби»; 2) в алгоритмі визначення об'єкта оподаткування відсутня як окремий елемент амортизація. Тобто об'єкт визначається за формулою: «доходи – витрати» (до витрат потрапляє собівартість реалізованих товарів, робіт, послуг та інші витрати). Амортизація, як і раніше, зменшує об'єкт оподаткування. Але не окремо, а в складі витрат. Причому з появою в податковому обліку такого поняття, як собівартість (собівартість саме податкова, яка суттєво відрізняється від бухгалтерської), сума амортизації включається до складу: а) собівартості виготовлених і реалізованих товарів (виконаних робіт, наданих послуг); б) інших витрат (тут вже не такий важливий їх вид – загальнопромислові, адміністративні тощо).

2. На нашу думку, для удосконалення податкового обліку у зв'язку з прийняттям Податкового кодексу України необхідно: 1) скоригувати норму, згідно з якою доходи виникають на підставі наявності первинних документів. Цим можуть скористатися недобросовісні платники податків, які навмисно можуть знищити чи приховати документи; 2) встановити більш ефективні методи контролю за сплатою податків; 3) доопрацювати норму, згідно з якою у платника податку витрати, здійснені ним у зв'язку з придбанням товарів у фізичних осіб-підприємців не визнаються з метою оподаткування витратами; 4) удосконалити податкову звітність підприємств; 5) деталізувати питання щодо амортизації та собівартості, уточнення та обмеження складу витрат і доходів за всіма напрямками; 6) запровадити більш ефективну систему автоматизації робочого місця бухгалтера; 7) підвищити організацію безпеки і захист облікової інформації; 8) популяризувати електронну форму подання податкової звітності.

## ВИСНОВКИ ТА ПРОПОЗИЦІЇ

1. Сучасна податкова політика України фактично розроблялася та реалізовувалася без достатнього наукового обґрунтування макро- та мікроекономічних наслідків її запровадження, більш того, на основі постійних і хронічних змін різних податків і розміру їх ставок, без прогнозування впливу цього процесу на стан ділової активності в бізнесовому середовищі, рівень життя населення. Саме ці чинники не дали змоги перетворити податкову систему України в ефективний інструмент економічної політики, а поставили її в один ряд серед причин загострення кризових явищ у соціально-економічній системі. Нестабільність податкової політики у державі негативно впливає на правильність нарахування податкових платежів та своєчасність розрахунків підприємства з податковими органами. Така ситуація вимагає нових підходів до побудови механізму методології та організації обліку податків у системі бухгалтерського обліку, формуванням дієвої системи контролю за оподаткуванням, зумовлює потребу формування нових правових відносин у сфері податкової політики держави.

2. Спроби реформування податкового законодавства, не забезпечили формування податкової системи, яка б створювала можливість здійснення ефективної політики державних видатків і водночас мінімізування негативного впливу податків на підприємницьку діяльність та економічне зростання. Причому комплекс проблем у функціонуванні податкової системи України набув надзвичайно критичної форми і потребує негайного вирішення. Серед основних проблем більшість науковців і практиків визнають: проблему податкової недоїмки, ухилення від сплати податків, падіння фіскальної важливості податку на додану вартість та бюджетної заборгованості з його відшкодування, відсутність довіри й взаєморозуміння між працівниками органів Державної податкової служби та платниками податків, гальмування підприємницької ініціативи великою кількістю податків, відсутність ефективної системи обміну інформацією між державними службами і т.д.

3. Дослідження останніх років, проведені провідними вченими України (Т.І.Єфименко, В.П.Вишневським, Л.М.Шаблистою) свідчать про те, що в умовах сучасної України зменшення податкового коефіцієнта призведе до втрат державного бюджету, які не зможуть бути компенсовані навіть у середньостроковому періоді. Порівняння податкових коефіцієнтів на міжнародному рівні свідчить, що в останні роки в Україні податковий коефіцієнт перебуває на рівні, значно нижчому, ніж у західноєвропейських державах. Аналогічний рівень оподаткування в середньому по розвинутих європейських країнах був зафіксований у 1970 році (в основному за рахунок низького податкового коефіцієнта в Іспанії (17,2 %), Греції (24,3 %), Італії (27,9 %), Ірландії (31,2 %)). В наступні роки податковий коефіцієнт у більшості західноєвропейських держав і, відповідно, середнє його значення підвищувалось. Дане явище стало наслідком зростання валового внутрішнього продукту на душу населення і потреб в суспільних благах. Оскільки, в умовах глобалізації ці потреби визначаються не стільки можливостями національної, скільки світової економіки, відповідно податковий коефіцієнт на рівні 30-35 % свідчить про те, що акумулюючи таку частку валового внутрішнього продукту, українська держава не зможе задовольняти потреби своїх громадян у суспільних благах на сучасному рівні.

4. Недоліками податкової системи в Україні є наступні: 1) податкова система відзначається нестабільністю. Це стосується як видів податків, баз оподаткування, податкових ставок, так і методики обчислення й термінів та порядку їх введення у дію; 2) податкова система не стимулює суб'єкти господарювання накопичувати фінансовий капітал та його інвестувати; 3) значна частина доходів держави, сформованих за рахунок податків, покривається непрямими податками. Іншими словами оподатковується не лише прибуток або доход, а й витрати суб'єктів господарювання; 4) податкова система не створює умов для зменшення товарообмінних (бартерних) операцій; 5) високий рівень оподаткування; 7) авансова сплата податків призводить до вилучення обігових коштів фірм, що є особливо руйнівним в умовах інфляції.

5. Останнім часом в Україні досить гостро постають питання про розміри податкових ставок. Підприємці критикують їх за те, що вони дуже великі і тим самим тиснуть на виробника, бухгалтери – за складність у розрахунках. Однак, в Україні вже зроблено перші кроки в напрямку спрощення механізму оподаткування й зниження розміру ставок податків з урахуванням розширення бази для нарахування податків (головним чином завдяки скороченню та скасуванню пільг). Основним документом з реформування податкової системи України став Податковий кодекс від 02.12.2010 р. № 2755-VI.

6. Виходячи з необхідної інтеграції управління у світові економічні відносини та перебудови системи економічної інформації та обліку відповідно до міжнародних стандартів, розроблені й впроваджені у практику національні положення (стандарты) бухгалтерського обліку. Однак, це не ліквідувало відмінностей у підході до ведення фінансового та податкового обліку. Зазначимо, що проблема взаємозв'язку обліку та оподаткування інтернаціональна. Міжнародний досвід свідчить, що взаємозалежність між обліком та оподаткуванням не дає змоги досягти двох цілей одночасно. До того ж вона пов'язана зі значимими витратами для підприємств. Дослідження підходів до вирішення цієї проблеми у різних країнах дало змогу поділити їх на 2 групи: 1) незалежність між обліком і оподаткуванням: Великобританія; Данія; Ірландія; Канада; Нідерланди; Норвегія; Польща; 2) залежність між обліком і оподаткуванням: Бельгія; Італія; Німеччина; Фінляндія; Франція; Швеція; Україна.

7. Виходячи із ситуації в обліковій практиці податковий облік повинен вирішити такі завдання: 1) формування реальної величини прибутку до оподаткування на основі фінансового обліку; 2) виявлення відхилень між прибутком до оподаткування та прибутком від діяльності для його подальшого аналізу; 3) забезпечення обґрунтованої методики розрахунку валових доходів і валових витрат із максимально можливим її спрощенням; 4) пристосування фінансового обліку реалізації продукції, розрахункових операцій, собівартості продукції та основних засобів до потреб податкового обліку валових доходів і валових витрат.

8. Серед особливостей податкового обліку, на нашу думку, можна виділити такі: орієнтація лише на одного споживача – податкові органи, спеціалізовані форми звітності, відсутність обмежених систем обліку, особлива методологія обчислення фінансових результатів, додатковий первинний облік. Тому для нашого підприємства, ведення паралельного обліку, яке призводить до дублювання інформації, трудомістке, вимагає додаткових коштів та персоналу. Таким чином, доцільно знайти підхід, який би максимально задовольняв дві перші умови, а саме: зменшення трудомісткості облікового процесу та забезпечення повноти й своєчасності нарахування платежів до бюджету. На нашу думку, це можливо завдяки виявленню розбіжностей між бухгалтерським та податковим обліком та визначенню прибутку, що підлягає оподаткуванню на основі даних бухгалтерського обліку з коригуванням на виявлені розбіжності. Проте такий варіант можливий лише тоді, коли максимально буде узгоджено нормативні документи бухгалтерського та податкового законодавства. Отже, враховуючи все вищесказане, можна дозволити собі таке визначення: податковий облік являє собою процес особливої систематизації виробничо-фінансової інформації як у межах бухгалтерського обліку, так і поза ним за допомогою ідентифікації, збирання та обробки даних із метою забезпечення правильної й достовірної інформації з приводу обчислення й сплати податків, зборів, платежів та своєчасного подання податкової звітності.

9. Механізм розрахунку та сплати податків в Україні складний, що погано впливає на своєчасність нарахування сплати підприємством податків зборів і платежів та вимагає додаткової робочої сили.

10. Значну частину податкових платежів становлять прямі податки, зокрема, податок на прибуток, джерелом сплати якого та базою для нарахування є доходи підприємств, які працюють більш вдало. Ставка податку на прибуток підприємств у більшості країн світу не є єдино визначеною, в Україні у 2012 році – 21%, у Великобританії, Іспанії, Нідерландах – 35%, в Італії – 36%, у Франції – 42%; у Бельгії, Ірландії – 43%, у Греції – 49%, в Німеччині –

50%. Тобто, у більшості країн діють досить високі ставки оподаткування. Особлива методика оподаткування прибутку в США. Вона встановлюється за такими правилами: з перших 50 тисяч доларів прибутку підприємства стягується податок за ставкою 15%; з наступних 25 тисяч доларів – 25%; понад 75 тисяч доларів – 35%. На нашу думку, саме така схема оподаткування спонукає до збільшення продуктивності праці і максимального одержання прибутку, що приводить до збільшення надходжень до державного бюджету країни. Згідно Податкового кодексу України ставки податку на прибуток зменшуватимуться: з 01.01.2012 року по 31 грудня 2012 року включно – 21 відсоток; з 01.01.2013 року по 31 грудня 2013 року включно – 19 відсотків; з 01.01.2014 року – 16 відсотків.

11. Більше уваги на підприємствах доцільно приділяти податковому плануванню. При грамотному підході поліпшення становища не буде пов'язане з податковими порушеннями і їх наслідками. Наприклад, є методи відкладення терміну сплати деяких податків на необхідний період часу, без штрафних санкцій. При цьому вони не зменшуються, але позитивний результат є – кошти залишилися в обігу, і відповідно, принесли додатковий прибуток. З цих же позицій можна дослідити питання про штрафні санкції за несплату податків у встановлений термін. З точки зору податкового планування до них слід ставитися так само, як і до будь-яких інших платежів, тобто розглядати їх доцільність. Цю думку можна проілюструвати в загальному вигляді: що вигідніше – заплатити менше, але раніше, чи більше, але пізніше? У всякому разі, за умов інфляції дуже часто вигідніший варіант “більше, але пізніше”.

12. Податковий і фінансовий облік відрізняються як за первинними документами, так за обліковими реєстрами, звітними документами, термінами подання звітності тощо. У той же час документи податкової звітності, як це не парадоксально, виконують функції первинних документів фінансового обліку, оскільки для складання деяких форм податкової звітності дані фінансового обліку – лише вихідна інформаційна база, а потім ці ж самі форми



податкової звітності є основою для записів у аналітичних реєстрах фінансового обліку.

13. Бухгалтерський і податковий облік мають різні цілі. Бухгалтерський облік має на меті надання достовірної інформації про фінансовий стан підприємства, податковий облік виконує фіскальний і регулятивні функції.

14. Основним теоретичним аргументом противників податкового обліку є міркування про нібито відсутність його окремого предмету і методу. На це можна заперечити наступними аргументами. Те, що донині не викристалізовано предмет і метод податкового обліку є лише недоліком методології, яка не встигає за практикою, бо де-юре та де-факто він існує з 1997 року – часу впровадження Закону України «Про оподаткування прибутку підприємства», у якому цей термін узаконено ст. 11 «Правила ведення податкового обліку».

15. Якщо заперечувати існування податкового обліку за такою аргументацією, то необхідно робити це й щодо правомірності відокремлення з єдиної системи також фінансового та управлінського, адже в теорії до сьогоднішнього часу сформульовано лише предмет і метод бухгалтерського обліку, що, за нашими переконаннями, інакше й не може бути, бо будь-який із названих видів є підсистемою останнього. Тому жоден з цих видів обліку не може мати свого окремого методу. У той же час, оскільки предметом бухгалтерського обліку є сукупність його об'єктів, кожен вид обліку, незалежно від того є він фінансовим, управлінським чи податковим, має певні відмінності, оскільки як підсистема вузьчий, а тому не охоплює всіх, без винятку, об'єктів, а лише поглиблює розкриття інформації про окремі з них. Саме від змісту і діапазону об'єктів кожної підсистеми залежить застосування тут елементів методу бухгалтерського обліку.

16. Уперше поняття «податковий облік» з'явилося у зв'язку з набуттям чинності Закону України «Про оподаткування прибутку підприємств» у редакції від 22.05.1997 року. Дату набуття чинності вказаного Закону (1 липня 1997 року) можна вважати історичною – саме з цього моменту відбулося виділення з бухгалтерського обліку податкового в самостійну сферу обліко-

вої діяльності. Цей закон зобов'язував підприємства вести облік валових доходів, валових витрат, амортизації основних фондів, придбання і продажу товарів, податкового кредиту, податкових зобов'язань тощо. Таким чином, податковий облік визнавався підсистемою бухгалтерського обліку, яка за встановленими державою правилами формує інформацію про нарахування та сплату податків і зборів відповідним державним органам, основним завданням якого є контроль правильністю, своєчасністю і повнотою нарахування та сплати податків, зборів, обов'язкових платежів. Але це було ще до появи Податкового кодексу України. З прийняттям Податкового кодексу України поняття «податковий облік» дещо розширилося. Податковий кодекс України розглядає податковий облік як систему обов'язкових форм і методів відображення платниками податків результатів господарської діяльності або інших об'єктів, які пов'язані з визначенням податкових зобов'язань з відповідних податків та зборів (обов'язкових платежів). Як правило, податковий облік здійснюється шляхом суцільного, безперервного та документального обліку господарських операцій, пов'язаних з визначенням податкової бази з конкретного податку.

17. Після прийняття Податкового кодексу України спостерігається зближення податкового та бухгалтерського обліку, зокрема щодо термінології: 1) зникло поняття «основні фонди» і на його місце прийшов термін «основні засоби»; 2) в алгоритмі визначення об'єкта оподаткування відсутня як окремий елемент амортизація. Тобто об'єкт визначається за формулою: «доходи – витрати» (до витрат потрапляє собівартість реалізованих товарів, робіт, послуг та інші витрати). Амортизація, як і раніше, зменшує об'єкт оподаткування. Але не окремо, а в складі витрат. Причому з появою в податковому обліку такого поняття, як собівартість (собівартість саме податкова, яка суттєво відрізняється від бухгалтерської), сума амортизації включається до складу: а) собівартості виготовлених і реалізованих товарів (виконаних робіт, наданих послуг); б) інших витрат (тут вже не такий важливий їх вид – загальновиробничі, адміністративні тощо); 3) збільшилась кількість груп ос-

новних засобів та інших необоротних активів. Починаючи з 1 квітня 2011 року їх налічується 6 (пункт 145.1 Податкового кодексу України). Це покликано забезпечити зближення податкової і бухгалтерської класифікації груп основних засобів; 4) збільшення відбулось стосовно груп необоротних активів. Їх стало 6 і по суті вони відтворюють склад бухгалтерських груп необоротних активів. Таке «відтворення» змісило кардинальним чином змінили поняття необоротних активів для податкового законодавства. У результаті відповідно до підпункту 14.1.120 Податкового кодексу України під необоротними активами слід розуміти тепер не лише «право власності на результати інтелектуальної власності, у тому числі промислової власності, а також інші аналогічні права, визнані об'єктом права власності», а й нові права – користування майном і майновими правами платника податку в установленому законодавством порядку, у тому числі набуті в установленому порядку права користування природними ресурсами, майном і майновими правами.

18. Узгодження податкового і бухгалтерського обліку дає змогу підвищити достовірність та обґрунтованість облікових даних та збільшити продуктивність праці облікових працівників. Це важливе завдання на шляху гармонізації та стандартизації обліку і підвищення ефективності господарської діяльності підприємств.

19. Ми вважаємо, що система податкового обліку на підприємстві як єдина методична база повинна бути обов'язковою і головною для складання фінансової, статистичної та податкової звітності. Це буде сприяти спрощенню ведення бухгалтерського і податкового обліку, формуванню необхідної інформації для прийняття обґрунтованих управлінських рішень, забезпеченню збереження капіталу підприємства та визначенню за єдиною методикою достовірних фінансових результатів діяльності.

20. На нашу думку, для удосконалення податкового обліку у зв'язку з прийняттям Податкового кодексу України необхідно: 1) скоригувати норму, згідно з якою доходи виникають на підставі наявності первинних документів.

Цим можуть скористатися недобросовісні платники податків, які навмисно можуть знищити чи приховати документи; 2) встановити більш ефективні методи контролю за сплатою податків; 3) доопрацювати норму, згідно з якою у платника податку витрати, здійснені ним у зв'язку з придбанням товарів у фізичних осіб-підприємців не визнаються з метою оподаткування витратами; 4) удосконалити податкову звітність підприємств; 5) деталізувати питання щодо амортизації та собівартості, уточнення та обмеження складу витрат і доходів за всіма напрямками; 6) запровадити більш ефективну систему автоматизації робочого місця бухгалтера; 7) підвищити організацію безпеки і захист облікової інформації; 8) популяризувати електронну форму подання податкової звітності.

21. Величезна кількість паперових носіїв інформації під час звітування значно ускладнюють обліковий процес. Для спрощення платникам податків процедури подання податкової звітності в Україні пропонуємо використовувати систему електронної звітності.

22. Впровадження автоматизованої системи подання звітності в електронному вигляді має певні переваги перед існуючою системою, а саме: 1) економія робочого часу платників податків, а також їхніх коштів на придбання бланків звітних документів (немає необхідності відвідувати податкову інспекцію, купувати бланки звітності); 2) звітність, надіслана до податкового органу електронною поштою через мережу Інтернет із застосуванням посиленних сертифікатів ключів електронного цифрового підпису, не потребує дублювання на паперових носіях, а також їх зберігання; 3) уникнення витрачання часу у чергах до податкового інспектора або „вікна” прийому звітності при поданні звітності, оскільки достатньо її лише сформувати в електронному вигляді за допомогою спеціальних програм та передати через мережу Інтернет до податкового органу; 4) гарантія автоматичної перевірки підготовлених документів на наявність арифметичних помилок та опісок; 5) суттєве скорочення термінів проведення перевірки щодо правомірності заявлених до відшкодування сум ПДВ та забезпечення своєчасного їх відшкодування плат-

нику податку; 6) можливість оперативного оновлення форматів подання документів в електронному вигляді по телекомунікаційним каналам зв'язку; 7) можливість отримання платником податків інформації щодо стану розрахунків стосовно сплати податків та заборгованості перед бюджетом; 8) підтвердження доставки звітності (податковий орган висилає квитанцію про отримання податкової декларації каналами телекомунікаційного зв'язку); 9) конфіденційність інформації; 10) оперативність обробки отриманої інформації у податковому органі.

**ПЕРЕЛІК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ**

1. Абакумов П.Т. До питання податкового обліку сільськогосподарських підприємств / Абакумов П.Т. // Матеріали міжнародної науково-практичної конференції. Одеса. 12 січня 2012 року. – С. 99-102.
2. Азаров М.Я. Все про податки: Довідник / Азаров М.Я. – К.: Експерт-Про, 2005. – 492с.
3. Андрущенко В.Л. Фінансова думка Заходу в ХХ столітті / Андрущенко В.Л. – Львів: Каменяр, 2007. – 187 с.
4. Бабійчук А.Б. Напрямки вдосконалення системи оподаткування в Україні / Бабійчук А.Б. // Фінанси України, 1998, №12. – С.19-22.
5. Біла Л. Відображення в обліку балансованого та оподаткованого прибутку / Біла Л. // Економіка АПК, 2002, № 4. – С. 16-18.
6. Біляк Р. Податкова система України. Навчальний посібник / Біляк Р. – К.: КНЕУ, 2007. – 192с.
7. Бечко В. Оподаткування сільськогосподарських товаровиробників : досвід і проблеми / Бечко В. // Бухгалтерія в сільському господарстві, 2002, №7.
8. Бруханський Р. Ф. Стратегічні пріоритети оптимізації контрольно-ревізійних процедур в АПК України / Р. Ф. Бруханський // Облік і контроль на підприємствах АПК: стан та перспективи розвитку: у 2 частинах. – Ч.1. – Матеріали III Міжнародної науково-практичної конференції 10-11 жовтня 2008 року. – К.: КНЕУ, 2008. – С. 28-30.
9. Бруханський Р. Ф. Адаптація облікової системи сільськогосподарського підприємства до вимог стратегічного менеджменту / Р. Ф. Бруханський // Облік і фінанси АПК. – 2012. – № 3 (57). – С. 23-27.
10. Бруханський Р.Ф. Модернізація Державної податкової служби України: проблеми та перспективи / Бруханський Р.Ф. // Наука молода. – 2006. – Випуск 5. – С.93-99.
11. Бруханський Р. Ф. Облікова інформація у забезпеченні прийняття ефективних управлінських рішень стратегічного характеру / Р. Ф. Бруханський // Інноваційна економіка. – 2012. – № 8. – С. 267-270.

12. Бруханський Р. Ф. Оптимізація процесу нарахування і виплати дивідендів у сільськогосподарських підприємствах України / Р. Ф. Бруханський // Інноваційна економіка. – 2010. – Випуск 5 (19). – С. 220-224.
13. Бруханський Р.Ф. Податкова реформа в Україні: проблеми та перспективи / Бруханський Р.Ф. // Економіка України: шлях трансформації до ринкового середовища (матеріали науково-практичної конференції). – Тернопіль, 2005. – С.125-134.
14. Бруханський Р. Ф. Сучасні вимоги і параметри обліково-інформаційного забезпечення стратегічного менеджменту сільськогосподарських підприємств України / Р. Ф. Бруханський // Сталий розвиток економіки. – 2012 р. – Вип. 4 (14). – С. 217-221.
15. Бруханський Р. Ф. Проблеми і пріоритети інформаційного забезпечення стратегічного менеджменту сільськогосподарських підприємств України / Р. Ф. Бруханський // Економічний аналіз. – 2011. – Вип. 1. – С. 69-71.
16. Бруханський Р. Ф. Трансформація дивідендної політики сільськогосподарських підприємств з позицій стратегічного менеджменту / Р. Ф. Бруханський // Наука молода. – 2009. – Випуск 12. – С.218-220.
17. Буряківський В.В. Податки: Навчальний посібник / Буряківський В.В. – Дніпропетровськ: Пороги, 1998. – 642 с.
18. Василик О.Д. Податкова система України: Навчальний посібник / Василик О.Д. – Київ: ВАТ "Поліграф книга". – 2004. – 478 с.
19. Василик О.Д. Удосконалення податкової системи України / Василик О.Д., Павлюк К.В. // Фінанси України, 1997. – № 10. – С. 14-16.
20. Воронкова О. Податковий контроль в Україні / Воронкова О. // Бухгалтерія в сільському господарстві, 2002. – № 22. – С. 12.
21. Гарасим П.М. Податковий облік та звітність на підприємствах (єдність та розходження з національними стандартами). Монографія. – 2001. – 166 с.
22. Гарасим П. М. Первинний та аналітичний облік на підприємстві : навч. посіб. / П. М. Гарасим, Г. П. Журавель, Р. Ф. Бруханський, П. Я. Хомин. – Тернопіль : Астон, 2005. – 464 с.

23. Гарасим П. М. Наскрісні блоки кореспонденції рахунків бухгалтерського обліку: навч. посіб. / П. М. Гарасим, Р. Ф. Бруханський, П. Я. Хомин. – Тернопіль : Астон, 2003. – 368 с.
24. Гега П.Т. Основи податкового права: Навчальний посібник / Гега П.Т., Доля Л.М. – К.: Знання, 2003. – 302 с.
25. Гордієнко М. Облік і контроль дотацій, доплат та відшкодувань сільсько-господарським товаровиробникам / Гордієнко М. // Економіка АПК. – 2002. – №7.
26. Горобінська І. Аналіз податкового навантаження та його вплив на динаміку ділової активності / Горобінська І. // Актуальні проблеми економіки, 2004, № 9. – С. 15-16.
27. Гривнак К. Запровадження податку – важливий етап розвитку аграрного сектору економіки // Вісник податкової служби. – 2002. – №41.
28. Гридчина М.В. Податкова система України / Гридчина М.В., Вдовиченко Н.І., Калина А.В. – К.: Знання, 2002. – 194 с.
29. Данілов О.Д. Оподаткування прибутку та відрахування до цільових фондів: Навчальний посібник / Данілов О.Д., Жеребних А.М. – Ірпінь: Академія ДПС України, 2001. – 459 с.
30. Данілов О.Д., Фліссак Н.П. Податкова система України та шляхи її реформування. Навчальний посібник / Данілов О.Д., Фліссак Н.П. – К.: Парламентське видавництво, 2001. – 320 с.
31. Дем'яненко М.Я. Податкова система АПК у період становлення ринкових відносин / Дем'яненко М.Я. // Економіка України. – 1996. – №11.
32. Єлісеєв А.В. Податкове планування. Мінімізація оподаткування законними способами / Єлісеєв А.В., Підлужний М.П. – Львів, 2003. – 274 с.
33. Завгородній В.П. Податки і податковий контроль в Україні / Завгородній В.П. – К.: АСК, 2000. – 639 с.
34. Застосування кластерного підходу в адмініструванні податків : навч. посіб. / упоряд. К. В. Зінкевич, Р. Ф. Бруханський. – Тернопіль : ДПА в Тернопільській області, 2004. - 18 с.



35. Іванов Ю.Б. Альтернативні системи оподаткування. Монографія / Іванов Ю.Б. – Харків: ХДЕУ – Торнадо, 2003. – 517с.
36. Іващук І.О. Податкова система: Навчальний посібник / Іващук І.О. – Тернопіль: ТАНГ – „Економічна думка”, 2004. – 249с.
37. Калюга Є. Реформування податкового контролю із застосуванням інформаційних технологій / Калюга Є. // Вісник податкової служби. – 2012. – № 3.
38. Крисоватий А.І. Податковий менеджмент: Навчальний посібник / Крисоватий А.І., Кізіма А.Я. – Тернопіль: Карт-бланш, 2004. – 304с.
39. Латинін С. Податок з доходів фізичних осіб / Латинін С. // Вісник податкової служби України, 2012, № 3.
40. Лекарь С. Державна податкова адміністрація – партнер кожного платника податків / Лекарь С. // Вісник податкової служби України, 2011, № 40.
41. Лень В.С. Звітність підприємств: Підручник / Лень В.С., Гливенко В.В., Бочок М.П., Іванов Л.П. – Київ: Знання-Прес, 2004. – 474с.
42. Лютий І.О. Податки на споживання в економіці України / Лютий І.О., Дрига А.Б., Петренко М.О. – Київ: Знання, 2005. – 335с.
43. Литвин Ю.Я. Податковий облік: хто його повинен вести, або як допомогти бухгалтеру у його відносинах з ДПА? / Литвин Ю.Я. // Світ бухгалтерського обліку. – 1997. – № 6.
44. Малишкін О. Податковий облік / Малишкін О. – К.: Знання, 2011. – 224с.
45. Мельник В.М. Оподаткування підприємницької діяльності / В.М.Мельник, І.А. Грицаєнко, О.С. Івашина. – К.: Кондор, 2003. – 160с.
46. Мельничук О. Передумови виникнення податкового обліку / Мельничук О. // Економіка АПК, 2001. – № 5. – С. 29-33.
47. Михайлова О. Подвійне оподаткування: уникай за правилами / Михайлова О. // Бухгалтерія, 2005. – № 46.
48. Модернізація державної податкової служби України : навч. посіб. / упоряд. К. В. Зінкевич, Р. Ф. Бруханський. – Тернопіль : ДПА в Тернопільській області, 2004. - 38 с.

49. Мороз З. Все про єдиний податок / Мороз З. // Бухгалтерія в сільському господарстві. – 2010. – № 6.
50. Моссаковський В. Узгодження основних положень бухгалтерського і податкового обліку / Моссаковський В. // Бухгалтерський облік і аудит. – 2002. – № 5.
51. Олійник О.В., Філон І.В. Податкова система: Навчальний посібник / Олійник О.В., Філон І.В. – Київ: Центр Навчальної літератури, 2012. – 456 с.
52. Підвищення ефективності адміністрування ПДВ : навч. посіб. / упоряд. К. В. Зінкевич, Р. Ф. Бруханський. – Тернопіль : ДПА в Тернопільській області, 2004. - 75 с.
53. Панасюк В.М. Податковий облік: Навчальний посібник / Панасюк В.М. та ін. – Тернопіль: Карт-бланш, 2002. – 260 с.
54. Панасюк В.М. Податковий облік: Навчальний посібник / Панасюк В.М., Ковальчук Є.К., Бобрівець С.В. – Тернопіль: Астон, 2003. – 304 с.
55. Паранчук С.В. Податковий менеджмент: Навчальний посібник / Паранчук С.В., Романів Є.М., Червінька О.С. – Львів: Видавництво Національного університету „Львівська політехніка”, 2004. – 268с.
56. Податковий кодекс України від 02 грудня 2010 року № 2755-VI з врахуванням Рішення Конституційного Суду України від 14.12.2011 року № 18-рп/2011 (із змінами, останні з яких внесені згідно із Законами № 4220-VI, № 4235-VI, № 4238-VI, 4268-VI, № 4279-VI від 22.12.2011 року).
57. Порядок заповнення податкової накладної. Затверджений наказом Міністерства фінансів України №1379 від 01.11.2011 року.
58. Про затвердження форм та порядку заповнення і подання податкової звітності з податку на додану вартість. Наказ Міністерства фінансів України № 1492 від 25.11.2011 року.
59. Про затвердження Порядку застосування адміністративного арешту майна платника податків. Наказ Міністерства фінансів України № 1398 від 07.11.2011 року.

60. Про затвердження Порядку застосування податкової застави органами державної податкової служби. Наказ Міністерства фінансів України № 1273 від 11.10.2011 року.
61. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні. Закон України від 16.07.1999 року (зі змінами та доповненнями, останні з яких внесені 22.12.2011 року).
62. Про аудиторську діяльність. Закон України від 22.04.1993 року (зі змінами та доповненнями, останні з яких внесені 21.04.2011 року).
63. Про державну податкову службу в Україні. Закон України від 04.12.1990 року (зі змінами та доповненнями, останні з яких внесені 07.07.2011 року).
64. Про затвердження форми Податкової декларації з податку на прибуток підприємства. Наказ Міністерства фінансів України № 1213 від 28.09.2011 року.
65. Рева Т.М. Податковий менеджмент: Навчальний посібник: видання 3-ге, перероблене та доповнене / Рева Т.М. – Київ: Центр навчальної літератури, 2011. – 304с.
66. Рудницький В. С. Судово-бухгалтерська експертиза економічних правопорушень: навчальний посібник / Рудницький В. С., Бруханський Р. Ф., Хомин П. Я. – К. : ВД «Професіонал», 2004. – 304 с.
67. Сердюк В.М. Податковий облік: Навчальний посібник / Сердюк В.М. – Київ: Центр навчальної літератури, 2005. – 312с.
68. Скалозуб О. Підрозділи апеляції податкової служби на захисті прав і законних інтересів платників податків / Скалозуб О. // Бухгалтерія в сільському господарстві. – 2006. – № 7.
69. Сотніченко О. Економічний зміст непрямих податків / Сотніченко О. // Бухгалтерія в сільському господарстві. – 2007. – № 13.
70. Сотніченко О. Оподаткування ПДВ і земельним податком земельних паїв у період реформування с/г підприємств / Сотніченко О. // Бухгалтерія в сільському господарстві. – 2001. – № 7.

71. Сотніченко О. Особливості реструктуризації заборгованості зі сплати податків і зборів платників податків у зв'язку з реформуванням сільськогосподарських підприємств / Сотніченко О. // Бухгалтерія в сільському господарстві. – 2001. – № 9.
72. Сотніченко О. Особливості податкових відносин у сільському господарстві / Сотніченко О. // Бухгалтерія в сільському господарстві. – 2002. – №10.
73. Сотніченко О. Механізм непрямого оподаткування підприємств аграрного сектору / Сотніченко О. // Бухгалтерія в сільському господарстві. – 2002. – №13.
74. Сотніченко О. Уніфікація методики обчислення і сплати непрямих податків / Сотніченко О. // Бухгалтерія в сільському господарстві. – 2002. – №16.
75. Степанюк О.І. Фінансове право: Підручник / Степанюк О.І. – Тернопіль, 2002. – 256 с.
76. Сторожук О. Удосконалення системи обліку в умовах реформування податкової політики / Сторожук О. // Вісник податкової служби, 2011. – № 7. – С. 11-12.
77. Управлінський облік. Навчальний посібник / Р. Ф. Бруханський. – Тернопіль: ТНЕУ, 2012. – 223 с.
78. Твердомед А. Три питання щодо коригування податку на додану вартість / Твердомед А. // Бухгалтерія, 2009, № 24.
79. Федосов В.М. Податкова система України – 2-е видання, перероблене і доповнене / Федосов В.М. – К.: Урожай, 2012. – 153 с.
80. Чорний М.П. Фіскальне адміністрування: Навчальний посібник / Чорний М.П. – Тернопіль: ТНЕУ, 2007. – 272 с.
81. Шері Ембрі. Ревізійні органи законодавчої влади у Західній і Східній Європі. Оглядовий матеріал / Шері Ембрі – Київ: ГоловКРУ. – 2012. – 25с.
82. Юхименко П.І. Історія економічних учень / Юхименко П.І., Леоненко П.М. Київ: Знання-Прес, 2002. – 514 с.

83. Ястремский О.І., Гриценко О.Г. Основи мікроекономіки. – Київ: Товариство "Знання", 2007. – 714 с.
84. Ятрилов В.В. Податковий і бухгалтерський облік. Навчальний посібник / Ятрилов В.В. – Херсон: Ліга, 2011. – 312 с.
85. [www.dtkk.com.ua](http://www.dtkk.com.ua)
86. [www.dkrs.kmu.gov.ua](http://www.dkrs.kmu.gov.ua)
87. [www.finexpert.com](http://www.finexpert.com)
88. [www.minagro.gov.ua](http://www.minagro.gov.ua)
89. [www.rada.gov.ua](http://www.rada.gov.ua).