

УДК 657.446

№ держреєстрації 0118U007222

Шифр №11-19-20Б

Інв. №

ХАРКІВСЬКИЙ ДЕРЖАВНИЙ УНІВЕРСИТЕТ
ХАРЧУВАННЯ ТА ТОРГІВЛІ
(ХДУХТ)

61051, м. Харків-51, вул. Ключківська, 333,
тел. (057) 336-89-79



Черевко О.І.

ЗВІТ

ПРО НАУКОВО-ДОСЛІДНУ РОБОТУ

**АКТУАЛІЗАЦІЯ ТЕОРЕТИКО-МЕТОДИЧНИХ ТА ОРГАНІЗАЦІЙНИХ
ПОЛОЖЕНЬ З ОРГАНІЗАЦІЇ ОБЛІКУ ПОДАТКОВИХ РОЗРАХУНКІВ І
ПЛАТЕЖІВ В УМОВАХ ТРАНСФОРМАЦІЇ ПОДАТКОВОЇ СИСТЕМИ**

(заключений)

Керівник НДР
д-р. екон. наук, професор

Бортюля Т.В.

Завідуюча кафедрою
Бухгалтерського обліку, аудиту
та оподаткування
д-р. екон. наук, професор

Нестеренко О.О.

Рукопис закінчено 10 грудня 2020 року

Результати цієї роботи розглянуто експертною Радою за напрямом «Облік,
аудит та фінанси підприємств готельно-ресторанного бізнесу та торгівлі»

протокол № 3 від 13.12.2020р.

СПИСОК АВТОРІВ

Керівник НДР		Т.В. Бочуля (2.3., 2.4.)
д-р. екон. наук, професор		Л.М. Янчева (Вступ. Висновок)
Виконавці:		А.В. Янчев (2.1)
канд. екон. наук, професор		А.П. Грін'яко (2.3., 2.4.)
д-р. екон. наук, професор		О.О. Нестеренко (Вступ. Висновок)
д-р. екон. наук, професор		Н.С. Акімова (2.1., 2.2., 3.3.)
канд. екон. наук, професор		І.Б. Чернікова (1.4.)
канд. екон. наук, професор		О.В. Топоркова (1.1; 1.2)
канд. екон. наук, доцент		Л.О. Кирильєва (1.4)
канд. екон. наук, доцент		Т.А. Наумова (1.1; 1.2)
канд. екон. наук, доцент		І.В. Нестеренко (1.4)
канд. екон. наук, доцент		Н.В. Бойченко (3.3)
канд. екон. наук, доцент		Н.С. Ковалєвська (3.1.)
канд. екон. наук, доцент		Т.О. Євлаш (1.1)
канд. екон. наук, ст. викладач		Д.Д. Шеховцова (1.3)
канд. екон. наук, доцент		О.О. Говоруха (2.2)
доцент		І.В. Янчева (1.3)
ст. викладач		А.І. Кашперська (3.2)
ст. викладач		І.С. Коробкіна (2.3)
аспірант		Д.Г. Бакал'яр (3.1., 3.3.)
аспірант		І.З. Кононов (3.2.)



Реферат

НДР за темою «**Актуалізація теоретико-методичних та організаційних положень з організації обліку податкових розрахунків і платежів в умовах трансформації податкової системи**» №11-19-20Б, № держреєстрації 0118U007222 (остаточний звіт). Вид досліджень - прикладні.

Науковий керівник - д-р екон. наук, професор Бочуля Т.В.

Виконавці: к.е.н., проф. Янчева Л.М., д.е.н., проф. Нестеренко О.О., д.е.н., проф. Янчев А.В., д.е.н., проф. Грінько А.П., к.е.н., проф. Акімова Н.С., к.е.н., проф. Чернікова І.Б., к.е.н., проф. Топоркова О.В., к.е.н., проф. Ковалевська Н.С., к.е.н., доц. Кирильєва Л.О., к.е.н., доц. Наумова Т.А., к.е.н., доц. Бойченко Н.В., к.е.н., доц. Нестеренко І.В., к.е.н., доц. Євлаш Т.О., к.е.н., ст. викл. Шеховцова Д.Д., доц. Янчева І.В., ст. викл. Кашперська А.І., ст. викл. Коробкіна І.С., асп. Кононов І.І., асп. Бакаляр Д. Г.

Термін виконання: I кв. 2019р. – IV кв. 2020р.

Звіт про НДР – 185 стор. тексту, в т.ч. рисунків – 22, таблиць – 15, додатків – 3, використаних джерел – 109 на 13 сторінках.

Об'єкт дослідження – сукупність елементів фінансового, управлінського, податкового обліку та аудиту, що характеризують обліково-податкову систему, а також комплекс теоретичних, методичних та практичних питань, пов'язаних з розвитком методики внутрішнього аудиту податкових розрахунків і платежів.

Мета дослідження – удосконалення теоретико-методичних та організаційних засад і практичних положень з організації бухгалтерського обліку і аудиту податкових розрахунків і платежів в умовах оптимізації оподаткування.

Одержаний науковий результат роботи

На першому етапі : запропоновано вдосконалену модель обліково-податкової системи і встановлені принципові особливості в змісті і організації фінансової, управлінської та податкової складових обліково-податкової системи; визначено класифікаційні ознаки обліково-податкової системи економічного суб'єкта, як системи, що об'єднує облікові і податкові операції в один процес у взаємозв'язку з аналітичними і контрольними процедурами; на основі сформованого складу облікових і податкових показників обліково-податкової системи економічного суб'єкта визначено комунікаційні зв'язки між фінансової та податкової, податкової та управлінської обліковими підсистемами.

На другому етапі : проведено комплексне дослідження базових положень організації бухгалтерського обліку податкових розрахунків і платежів; визначено, що крім принципів, традиційних для системи бухгалтерського обліку, доцільно використовувати кон'юнктурні принципи, які взаємопов'язані з умовами та обставинами, що справляють керівний вплив

на процес оподаткування; запропоновано систему рахунків та субрахунків, форми реєстрів бухгалтерського обліку податку на прибуток, що дозволяє систематизувати інформацію та підвищити точність і достовірність відображення податку на прибуток у фінансовій звітності, сприяє отриманню повної інформації про порядок оподаткування податком на прибуток та надає можливість моніторингу правильності відображення в обліку відповідних бухгалтерських операцій; запропоновано методику роздільного обліку «вхідного» ПДВ при здійсненні одночасно оподатковуваних і неоподатковуваних операцій; визначено основні тенденції розвитку внутрішнього аудиту податкових зобов'язань, які послужили базою для формування концептуального підходу до ризик-орієнтованого внутрішнього аудиту податкових зобов'язань; сформований комплекс структурно-логічних моделей організації і проведення внутрішнього аудиту податкових зобов'язань на основі ризик-орієнтованого підходу, що створило платформу для розгляду внутрішнього аудиту податкових зобов'язань як єдиного і самодостатнього процесу.

Наукова новизна отриманих результатів полягає в розвитку теоретичних положень формування: науково-методичних рекомендацій і напрямків практичної реалізації комунікаційної взаємодії елементів обліково-податкової системи в розрізі актуальних моделей і прийомів, основними тезами яких є напрямки впровадження існуючих моделей обліку та оподаткування в єдину міжнародну систему; нових науково-практичних рекомендацій з удосконалення бухгалтерського обліку податкових розрахунків і платежів; комплексу практичних рекомендацій, спрямованих на розвиток методики внутрішнього аудиту податкових розрахунків і платежів.

Ключові слова: *обліково-податкова система, інтегрована система, облік і аудит розрахунків за податками й платежами, податкові зобов'язання, податкова політика, аудит, податковий аудит, ризик-орієнтований підхід.*

За темою видано 1 монографія, 1 навчальний посібник; опубліковано 3 статті, 9 тез доповідей, 4 тези доповідей студентів. Результати досліджень впроваджено в освітній процес (акт впровадження від 12. 2020 р.) і в практичну діяльність ТОВ «Рембутпобут» м. Харків (акт впровадження від 12. 2020р.

ЗМІСТ

ВСТУП.....	
РОЗДІЛ 1. СУЧАСНА ПОДАТКОВА СИСТЕМА УКРАЇНИ:	
ПРОБЛЕМИ ТА ПЕРСПЕКТИВИ РОЗВИТКУ	12
1.1. Податки як соціально-економічна категорія	12
1.2. Актуальні напрями реформування податкової системи України.....	25
1.3. Податкова політика: сучасний стан та проблеми реформування	42
1.4. Тактично-орієнтовані підходи до податкового планування в умовах сталого розвитку ринку.....	58
РОЗДІЛ 2. ТЕОРЕТИКО-МЕТОДИЧНІ ОСНОВИ	
ФУНКЦІОНУВАННЯ ОБЛІКОВО - ПОДАТКОВОЇ СИСТЕМИ	
В УПРАВЛІННІ ПОДАТКОВИМИ РОЗРАХУНКАМИ.....	67
2.1. Застосування системного підходу до формування обліково-податкової системи економічного суб'єкта: принципи та структуроутворюючі елементи...67	
2.2. Удосконалення обліку податкових розрахунків і зобов'язань на основі інтегрованої системи обробки економічної інформації.....	78
2.3. Організація та методика обліку розрахунків за податками та зборами..	89
2.4. Організаційно-методичні аспекти формування фінансової, податкової та управлінської звітності для оцінки підприємницької діяльності підприємства.....	109
РОЗДІЛ 3. ТЕОРЕТИЧНІ АСПЕКТИ ВНУТРІШНЬОГО АУДИТУ ПОДАТКОВИХ ЗОБОВ'ЯЗАНЬ.....	122
3.1. Сутність категорії внутрішнього аудиту податкових зобов'язань.....	122
3.2. Практика застосування внутрішнього аудиту податкових зобов'язань на основі ризик-орієнтованого підходу за кордоном.....	129
3.3. Розвиток методики внутрішнього аудиту податкових зобов'язань на основі ризик-орієнтованого походу.....	135
ВИСНОВКИ.....	148
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ.....	153
ДОДАТКИ.....	166

ВСТУП

Податкові реформи, проведені в останні роки, показали значення та вплив податків на розвиток соціально-економічних процесів в Україні, тому що податки - найбільш ефективний інструмент регулювання економічних процесів. Державне регулювання економіки шляхом використання податкових важелів в сучасних умовах повинне бути спрямоване на забезпечення й підтримку збалансованого економічного росту, ефективне використання ресурсів, стимулювання інвестиційної та підприємницької активності.

Сучасний економічний розвиток України і її регіонів значною мірою визначається станом податкової політики. Реформи, які охопили останнім часом всі сфери, впритул підійшли до системи бухгалтерського обліку й звітності в Україні. Підлягають перегляду організація бухгалтерського обліку, методика відображення господарських операцій, обсяг і складання податкової та фінансової звітності.

Система оподаткування в Україні являє собою сукупність податків, зборів - платежів до бюджету, що стягуються у встановленому порядку.

У цей час створюються основи оподаткування. За короткий час здійснений перехід до системи формування доходів бюджету на податковій основі, реформована сама податкова система. Однак, оскільки ця система базується на системі доходів бюджету, заснованої на принципах надмірної централізації, податки є формою фінансових відносин між державою й членами суспільства з метою створення загальнодержавного централізованого фонду ресурсів, необхідних для виконання державою його функцій.

Створення альтернативних виробництв, малих і середніх підприємств повинне стимулюватися податковою політикою у формі зменшення податкових ставок або підвищення неоподаткованого мінімуму. Податкова система, через яку здійснюється податкова політика, як складова частина бюджетної політики держави повинна бути побудована таким чином, щоб вона не

перешкоджала нормальному здійсненню розширеного відтворення з урахуванням необхідних резервів для кожного типу господарства.

У зв'язку з тим, що податкова система України створюється практично заново, сьогодні дуже мало монографій вітчизняних авторів по оподатковуванню, у яких можна було б знайти грамотні, глибоко продумані, перелічені пропозиції по створенню саме української податкової системи, що відповідає нашим українським умовам. В останнє десятиліття проблемам бухгалтерського обліку й оподатковування присвячені дослідження багатьох вітчизняних і закордонних спеціалістів.

Особливої уваги заслуговують роботи А.С. Бакаєва, П.С. Безруких, Н.Д. Врублевского, В.Г. Гетьмана, Л.И. Гончаренко, Т.П. Коропової, В.В. Качалина, В.Э. Керимова, З.В. Кирьяновой, Н.П. Кондракова, М.В. Мірошник, С.А. Николаевой, О.М. Островського, Л.П. Павловой, В.Ф. Палія, В.Г. Панскова, Я.В. Соколова, В.А. Тереховой, Д.Г. Чорниця, А.Д. Шеремета, Л.З. Шнейдмана й інших. У закордонній науковій літературі питанням бухгалтерського обліку й оподатковування присвячені роботи Х. Андерсона, М.Ф. Ван Брєда, Б. Нилдза, Л.А. Бернстайн, Э. Хендрексена.

В умовах глобалізації, стандартизації та уніфікації облікових процесів, розвитку міжнародних економічних відносин, мінливості законодавства проблема збалансованого формування бухгалтерського обліку та оподаткування стає все більш актуальною. При цьому найважливіше значення набуває зближення фінансового та податкового обліку і формування обліково-податкової системи, яка охоплює все обліково-аналітичні процедури, комунікаційне взаємодія яких здійснюється через горизонтальні і вертикальні інформаційні потоки. Впровадження та розвиток обліково-податкової системи дозволить економічним суб'єктам не тільки найбільш ефективно гармонізувати весь обліковий процес, адаптувати його до умов зовнішнього середовища, а й створити грамотну з юридичної та економічної позиції структуру управління податковими потоками, яка одночасно буде відповідати вимогам облікового і

податкового законодавства та цільовим орієнтирам максимально можливої оптимізації податкових платежів.

Обліково-податкова система, будучи складною системою, являє собою процес об'єднання обліково-податкових процедур з аналітичними і контрольними процедурами, при цьому як показує вітчизняний і світовий досвід, розвиток обліково-податкової системи має відбуватися в безперервного зв'язку зі змінами соціально-економічної ситуації і відповідати характером і рівнем розвитку фінансово-господарського механізму в країні.

У сформованій економічній ситуації першочерговим завданням господарюючих суб'єктів є підтримка стабільності і збільшення ефективності виробничих процесів. Кризові явища в економіці призводять до того, що в процесі функціонування організації постійно перебувають під впливом значно кількості факторів ризику в умовах невизначеності. Особливу важливість набувають процеси виявлення і зниження впливу ризиків, що впливають на фінансово-господарську діяльність, забезпечення її безперервності, збільшення вартості бізнесу в конкурентному середовищі.

Одночасно, в умовах збільшення податкового навантаження, яке здійснюється як безпосередньо - шляхом розширення податкової бази та скасування податкових пільг, так і побічно - шляхом автоматизації системи податкового контролю, підвищення ефективності податкових перевірок зростає і роль грамотного і гнучкого податкового планування.

Необхідним і найважливішим інструментом, який використовується економічним суб'єктом, стає внутрішній аудит податкових зобов'язань, що забезпечує гарантії та консультування, та має велике значення для прийняття раціональних тактичних і стратегічних управлінських рішень і також потребує модернізаційних перетворень. Забезпечення якості внутрішнього податкового аудиту пов'язано зі стандартизацією його процедур на основі ризик-орієнтованого підходу. Наукове обґрунтування процедур внутрішнього аудиту податкових зобов'язань та їх закріплення в стандартах є необхідною умовою вдосконалення системи внутрішнього аудиту, забезпечення високої

ефективності його проведення. У зв'язку з цим особливої актуальності набуває формування і розвиток організаційно-методичних моделей системи внутрішнього аудиту податкових зобов'язань на основі ризик-орієнтованого підходу.

Проблематика дослідження основних підсистем обліково-податкової системи, комунікаційної взаємодії її елементів, комплексної організації податкового обліку, аудиту, реформування чинної системи обліку і оподаткування стають в сучасних умовах надзвичайно актуальними, що викликано виробленими перетвореннями, покликаними створити економічно обґрунтовану обліково-податкову систему, що відповідає вимогам вітчизняного законодавства та міжнародним стандартам.

Однак, відсутність достатньої розробленості методологічних і науково-методичних прийомів, питань організації та ведення обліку для цілей оподаткування, відсутність теоретичних основ обліку та аудиту податкових зобов'язань визначили вибір теми наукового дослідження, його мету і завдання.

Мета і завдання дослідження. Метою дослідження є удосконалення теоретико-методичних та організаційних засад і практичних положень з організації бухгалтерського обліку і аудиту податкових розрахунків і платежів в умовах оптимізації оподаткування.

Відповідно до поставленої мети сформульовано сукупність основних завдань, спрямованих на її досягнення:

- поглибити понятійно-категоріальне наповнення податків як економічної та інституціональної категорії;
- уточнити поняття податкової політики для цілей бухгалтерського обліку та оподаткування;
- здійснити модифікацію кон'юнктурних принципів бухгалтерського обліку для цілей податкових розрахунків;

- запропонувати модель обліково-податкової системи і встановити принципові особливості в змісті і організації фінансової, управлінської та податкової складових обліково-податкової системи;
- виявити сутність інформаційної обліково-податкової системи та запропонувати схему комунікаційної взаємодії елементів обліково-податкової системи економічного суб'єкта;
- розвинути методичні засади організації обліку розрахункових платежів з податків на прибуток та додану вартість;
- поглибити організаційно-методичні аспекти формування та узгодження фінансової та податкової звітності;
- виявити основні тенденції розвитку внутрішнього аудиту податкових зобов'язань на основі аналізу існуючої практики його проведення в Україні та в світі, що дозволяють розробити концептуальний підхід до ризик-орієнтованого внутрішнього аудиту податкових зобов'язань;
- сформувати комплекс структурно-логічних моделей організації і проведення внутрішнього аудиту податкових зобов'язань на основі ризик-орієнтованого підходу;
- удосконалити методику внутрішнього аудиту податкових зобов'язань, визначити і обґрунтувати його основні напрями.

Об'єктом дослідження є сукупність елементів фінансового, управлінського, податкового обліку та аудиту, що характеризують обліково-податкову систему, а також комплекс теоретичних, методичних та практичних питань, пов'язаних з розвитком методики внутрішнього аудиту податкових розрахунків і платежів.

Предметом дослідження є сукупність теоретичних, методичних, практичних положень з організації бухгалтерського обліку і аудиту податкових розрахунків і платежів на підприємствах в умовах оптимізації податкового навантаження.

Методи дослідження. Теоретичною та методологічною основою дослідження є сукупність загальнонаукових методів пізнання процесів і явищ, базових в контексті обліку податкових розрахунків і платежів.

Інформаційною базою дослідження є законодавчі та нормативні акти України з питань організації та ведення бухгалтерського обліку, оподаткування та аудиту; документи довідкового та методичного характеру з обліку, оподаткування та складання фінансової й податкової звітності; наукові праці вітчизняних та зарубіжних учених з теорії, організації, методології обліку і оподаткування; матеріали наукових і науково-практичних конференцій різних рівнів; періодичні видання; статистичні дані; фінансова звітність суб'єктів господарювання України; інформація з Інтернет-мережі, результати власного досвіду щодо організації та провадження податкових розрахунків і платежів.

Наукова новизна отриманих результатів полягає в розвитку теоретичних положень формування: науково-методичних рекомендацій і напрямків практичної реалізації комунікаційної взаємодії елементів обліково-податкової системи в розрізі актуальних моделей і прийомів, основними тезами яких є напрямки впровадження існуючих моделей обліку та оподаткування в єдину міжнародну систему; нових науково-практичних рекомендацій з удосконалення бухгалтерського обліку податкових розрахунків і платежів; комплексу практичних рекомендацій, спрямованих на розвиток методики внутрішнього аудиту податкових розрахунків і платежів.

РОЗДІЛ 1.

СУЧАСНА ПОДАТКОВА СИСТЕМА УКРАЇНИ: ПРОБЛЕМИ ТА ПЕРСПЕКТИВИ РОЗВИТКУ

1.1 . Податки як соціально-економічна категорія

Податки, як головне джерело державних доходів, мають багатовікову історію. Цілісна система оподаткування в кожній країні сформувалась в результаті тривалого періоду становлення і розвитку держави. В культурних державах стародавнього світу існували досить складні системи податків. Так, в древній Індії справлялися поземельний, промисловий, торговий податок. Їх розміри визначалися в певних долях доходів або вартості продуктів виробництва, предметів торгівлі (від 1/5 до 1/6).

В римській імперії існували надзвичайно різноманітні податки, крім того, проводилися досить складні розрахунки чисельності населення для стягнення подушних податків, вартості майна для справляння майнових податків та податків на доходи.

В епоху феодалізму спостерігалось послаблення урядової влади, що зменшило роль податків. Більшість населення було закріпачено або знаходилося в залежності від своїх поміщиків і не сплачувало податків центральному уряду, та і самі податки здебільшого мали добровільний характер або справлялися у формі внесків при особливих обставинах. Серед міського населення основними платниками податків були представники промислових та торгових верств, незалежні від поміщиків і лицарів. Найважливішими державними доходами в даний період були домени (доходи від державного майна) та регалії (казенні державні промисли, в яких держава має перевагу перед підданими).

В кінці XV на початку XVI ст. відбулося значне зміцнення урядової влади, формувалася постійна армія, розвивалася внутрішня і зовнішня торгівля, натуральне господарство поступово витіснялося грошовим. Все це

стало поштовхом для розвитку і вдосконалення податків. Найбільшого розповсюдження набули податки у вигляді мита т.ч.: плати за послуги, які держава надавала окремим громадянам (судове мито, мито за переміщення людей і товарів, мито як винагорода за безпеку на дорогах, за устрій доріг, мостів, портів тощо).

Суцільне оподаткування власних підданих вважалося образливим, тому що воно нагадувало данину, якою обкладалися підкорені народи. Але поступово, під тиском все зростаючих потреб держави, оподаткування запроваджується і всередині країни, спочатку у вигляді непрямих податків, тому що вони були не такі помітні та відчутні. Але збільшення розмірів непрямих податків має певні межі і дуже часто наштовхувалося на опір у вигляді відкритих повстань. І тому уряди були змушені шукати інші джерела поповнення державної скарбниці, перш за все, за допомогою прямих податків.

Першими видами прямих податків стали подушні (поголовні) та поземельні. Широке застосування цих податків пояснюється відносною простотою механізму справляння, сталою базою оподаткування, неможливістю ухиляння від сплати. З розвитком промисловості з'являються прямі податки з доходів (прибутку) капіталістичних підприємств.

В історії оподаткування (в глобальному масштабі) зазвичай виділяють три етапи. Перший етап від древнього світу і до початку середньовіччя це зародження інституту податків, які мали випадковий і тимчасовий характер, справлялися у примітивних формах, дуже часто у натуральному вигляді.

Другий етап охоплює XVI XVIII ст., характеризується становленням феодальних держав, грошових господарств країн, бурхливим розвитком податків, які практично стягувалися за все, що можна: вікна, двері, майно, бороди, спадщину, землю, будинки, товари, прибутки, з холостяків, євреїв, проституток, покійників і т.п.

Лише в кінці XVIII ст. настає більш цивілізований третій етап розвитку податків. Саме в цей час набувають поширення ідеї про законність і природність обкладання для задоволення державних потреб, обґрунтовуються

найважливіші засади оподаткування такі як рівномірність, визначеність, зручність, дешевизна справляння податків (А.Сміт). Кількість податків зменшується, вони стають більш одноманітними, держава відмовляється від дріб'язкових зборів, а віддає перевагу тим, які можуть суттєво поповнити скарбницю. Відпрацьовуються технічні прийоми збирання податків. Свого найвищого розквіту і вдосконалення податки набувають в умовах ринкового господарства.

У сучасних умовах податкам, як специфічним платежам на користь держави, притаманні особливі риси:

- по-перше, обов'язковість сплати. Податки це примусові платежі постійного характеру, які центральний уряд або органи місцевого самоврядування стягують на свою користь з населення, підприємств, організацій. Обов'язковість сплати податків обумовлена наявністю держави, якій для виконання покладених на неї функцій необхідні грошові засоби. В демократичних державах з розвитком свідомості населення сплата податків стає почесним обов'язком кожного громадянина, а ухилення від сплати податків рахується одним із самих важких злочинів проти суспільства;

- по-друге, податки відображають односторонній рух коштів від населення, підприємств до держави, який не супроводжується одночасно наданням певних благ, матеріальних цінностей, як це характерно для товарного обміну. Вносячи податки, громадяни і суб'єкти підприємництва тим самим «оплачують» послуги, які їм надає держава: охорону, безпеку, суд, освіту, медичну допомогу тощо. Виняток складають деякі збори (обов'язкові платежі), що безпосередньо асоціюються з платою за певні види державних послуг, вони мають цільове спрямування, яке в момент надання або у віддаленій перспективі повертається до платника визначеними благами. Це збори на пенсійне страхування, соціальне страхування, страхування на випадок безробіття, ринковий збір, за паркування автотранспорту та ін.;

- по-третє, податки стягуються на основі діючих законодавчих актів, тобто законно, легальним шляхом. Закони про податки приймає верховна

влада. Наприклад, перелік податків в нашій державі визначає Закон України «Про систему оподаткування»; з прийняттям Податкового кодексу основні моменти оподаткування будуть регламентуватися цим законодавчим актом.

Розкриваючи сутність податкової системи України, можна визначити, що вона поєднала в собі принципи двох податкових систем, найбільш характерних для світової практики – європейської й американської. Якщо в американській системі переважає прибутковий принцип оподаткування, то в європейській – обкладання обороту у формі податку на додану вартість. Жорсткість української податкової системи визначена поєднанням обох зазначених систем з базовою метою – ліквідацією дефіцитності бюджету. Це визначалося й вимогами міжнародних фінансових організацій, які обумовили надання кредитів та скороченням бюджетного дефіциту.

Здійснюючи прямий перерозподіл результатів економічної діяльності, податкова політика безпосередньо впливає на основні пропорції економічного розвитку. Її формування та реалізація виступають однією з основних функцій держави в умовах ринку. Таким чином, за своїм економічним змістом податки є основним інструментом державного розподілу і перерозподілу доходів та фінансових ресурсів (рис. 1.1).

Джерелом податків є нова вартість національного доходу. Податки мобілізують значну частину вартості додаткового продукту і частину вартості необхідного продукту, яка призначена на відтворення робочої сили. Ця мобілізація національного доходу через податки здійснюється у сфері перерозподілу і обміну.

Таким чином, *податки* – це обов’язкові платежі, які законодавчо встановлюються державою, сплачуються юридичними та фізичними особами в процесі розподілу та перерозподілу частини вартості валового внутрішнього продукту й акумулюються в централізованих грошових фондах для фінансового забезпечення виконання державою покладених на неї функцій.

Значна увага сучасних науковців приділена функціям податкових платежів за допомогою яких проявляється їх сутність та спосіб вираження

властивостей. Основні функції податків наведено на рис.1.2.

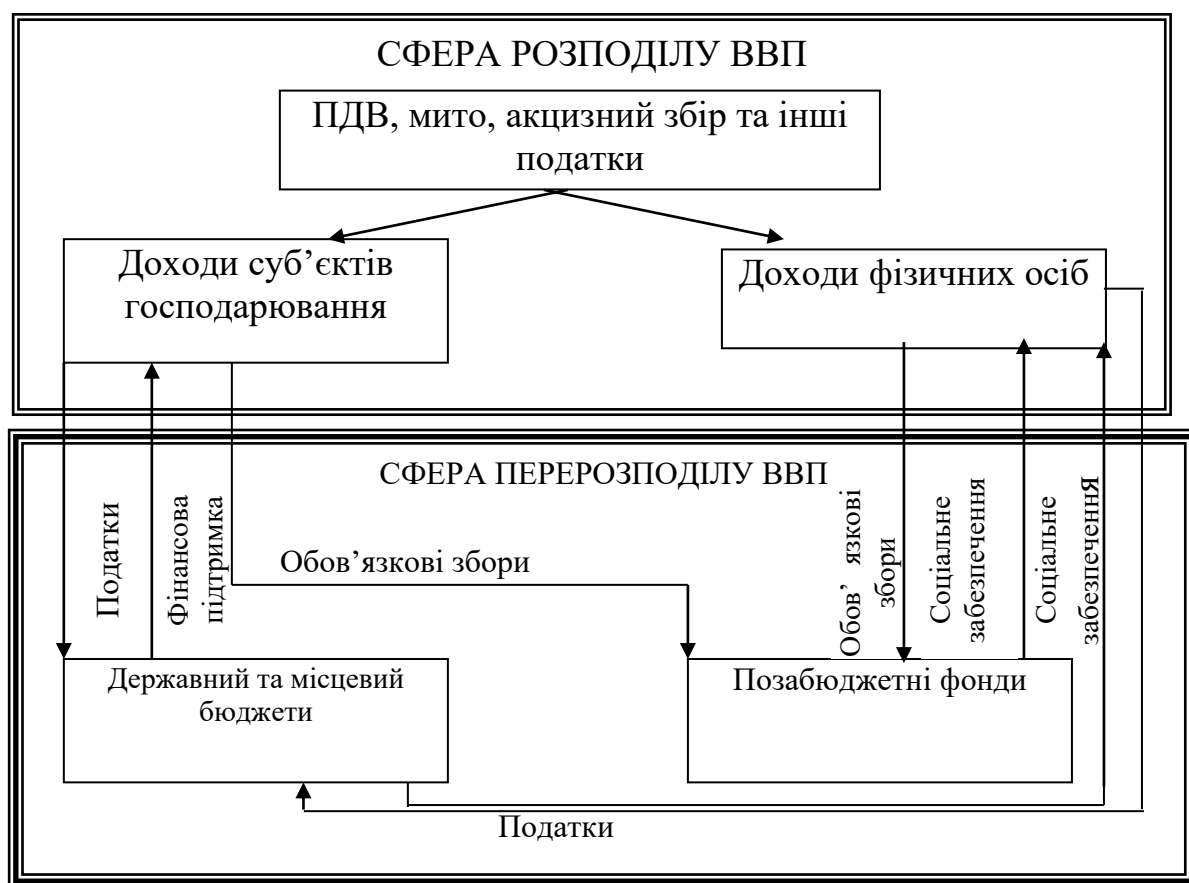


Рис. 1.1 Місце податкових платежів у сфері розподілу та перерозподілу ВВП.

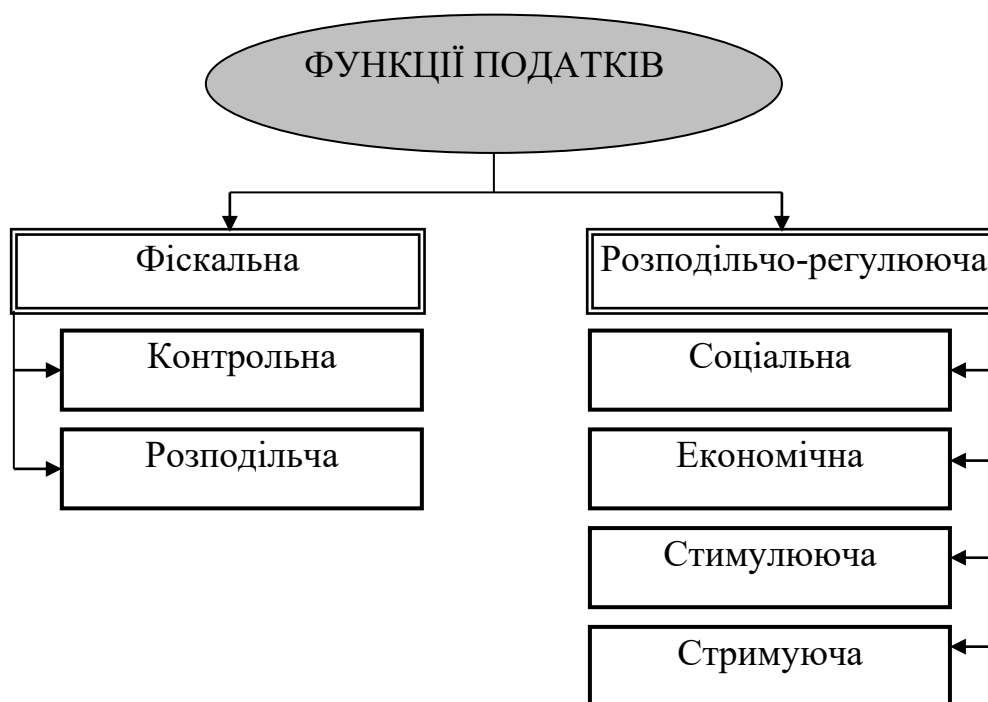


Рис. 1.2 Основні функції податків

Фіскальна функція податків полягає в мобілізації коштів у розпорядження держави та формуванні централізованих фінансових ресурсів для забезпечення виконання функцій держави. Вона реалізується через розподіл частини валового національного продукту. Для реалізації цієї функції важливе значення має постійність і стабільність надходження коштів в розпорядження держави. В межах цієї функції виділяють дві підфункції: контрольну та розподільчу.

Контрольна підфункція допомагає кількісно відобразити податкові надходження до бюджету, визначити ефективність податкового навантаження суб'єктів господарювання та фізичних осіб.

Розподільча підфункція проявляється в тому, що за допомогою податків відбувається перерозподіл вартості валового внутрішнього продукту між державою та суб'єктами господарювання.

З підвищенням ролі держави зростає значення розподільчо-регулюючої функції податків. Ця функція реалізується через вплив податків на різні напрямки, показники діяльності суб'єктів господарювання. Використання податків у цій функції є достатньо складним процесом і залежить від вірного вирішення таких питань:

1. Установлення об'єкта оподаткування та методики його визначення. Згідно з чинним законодавством оподатковуються валовий дохід, прибуток, вартість майна, сума виплаченої заробітної плати, вартість товарної продукції, обсяг реалізації та ін.

2. Визначення джерел сплати податків. Такими джерелами можуть бути: прибуток (за стягнення податку на прибуток); собівартість (відрахування в цільові державні фонди, сплата місцевих податків і зборів); частина виручки від реалізації продукції (сплата мита, акцизного збору, податку на додану вартість).

3. Установлення розміру ставок податків і методики їх розрахунку. Розмір ставок податків є дуже складною проблемою оподаткування, що істотно впливає на здійснення фіскальної і регулюючої функцій податків.

Податкові ставки можуть бути універсальними і диференційованими. Вони можуть встановлюватися в грошовому вираженні на одиницю оподаткування або у відсотках до об'єкта оподаткування. Відсоткові ставки оподаткування можуть бути: пропорційними (не залежать від розміру об'єкта оподаткування), прогресивними (зростають зі збільшенням об'єкта оподаткування), регресивними (знижуються зі збільшенням об'єкта оподаткування).

4. Установлення термінів сплати податків. Для різних податків вони різні і залежать від об'єкта оподаткування, розміру податків і джерел сплати. Для уникнення негативного впливу податків на фінансово-господарську діяльність важливе значення має запобігання тимчасовій іммобілізації оборотного капіталу підприємства для сплати податків.

5. Надання податкових пільг. Пільги істотно впливають на здійснення регулюючої функції податків і можуть надаватися окремим платникам податків, а також визначатися для окремих об'єктів оподаткування.

6. Застосування штрафних санкцій за порушення податкового законодавства суб'єктами господарювання. Штрафні санкції застосовуються за таких порушень: неподання або несвоєчасне подання необхідних документів, форм звітності до податкової адміністрації; несплата в установленний термін податків та інших обов'язкових платежів державі; приховування об'єктів від оподаткування, умисне заниження суми податку. При цьому регулююча функція податку залежатиме від розміру фінансових санкцій та джерела їх сплати.

У процесі реалізації розподільчо-регулюючої функції податків виявляється її вплив на такі показники фінансово-господарської діяльності підприємств: собівартість продукції, прибуток від реалізації, прибуток підприємства, обсяг реалізації, виручка від реалізації, чистий прибуток, швидкість обертання оборотних коштів, платоспроможність, фінансова стійкість, іммобілізація оборотних коштів, обсяг залучення кредитів. Завдяки податкам держава може регулювати різні аспекти соціально-економічного життя на макрорівні, а на мікрорівні – впливати на конкретну поведінку

платника податків. Так, економічна підфункція податків проявляється у підтримці економічно цікавих галузей виробництва та, навпаки, прикриття сфер діяльності суб'єктів господарювання, які призводять до дисбалансування економіки країни. Соціальна підфункція означає перерозподіл доходів між населенням з високим рівнем доходу та малозабезпеченими верствами. Ці дві підфункції реалізуються за допомогою стимулюючої та стримуючої під функції. Стримуюча підфункція проявляється у стримуванні та обмеженні окремих явищ чи процесів. Наприклад, введення акцизів та тютюнові та алкогольні товари, які збільшують їх ціну, призводить до зменшення росту їх споживання. Стимулююча під функція реалізується через систему пільг, які призводять до зменшення суми податкових платежів.

Для пізнання природи податку необхідно чітко визначити його основні елементи, які наведені на рис. 1.3.

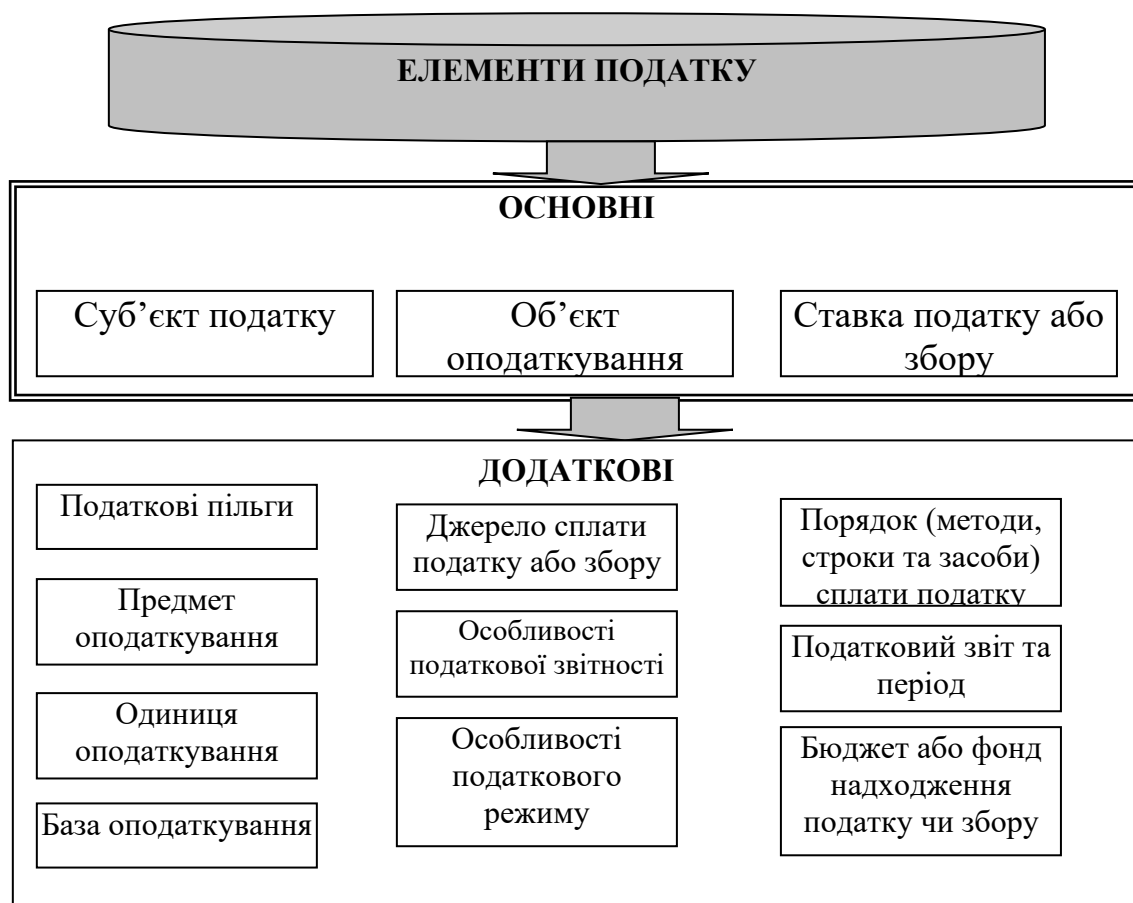


Рис. 1.3 Елементи податку

До основних елементів податку належать:

1) *Суб'єкт податку* – учасник процесу справляння податку (суб'єкт господарювання, фізична особа, держава). Розглядаючи елемент «суб'єкти податку», необхідно відзначити його складову «пов'язані особи». *Пов'язана особа* - це юридична особа, яка здійснює контроль над платником податку або контролюється таким податком чи перебуває під спільним контролем з таким платником податку, а також фізична особа або члени її сім'ї, які здійснюють контроль над платником податком.

2) *Об'єкт оподаткування* – явище, предмет чи процес, внаслідок наявності яких сплачується податок. Є два підходи до оцінки об'єкта:

- а) кількісний і натуральний;
- б) грошовий.

3) *Ставка податку* – це законодавчо встановлений, виходячи із об'єкта або одиниці оподаткування, розмір податку або збору. В теорії та практиці оподаткування існує декілька видів податкових ставок (рис.1.4).

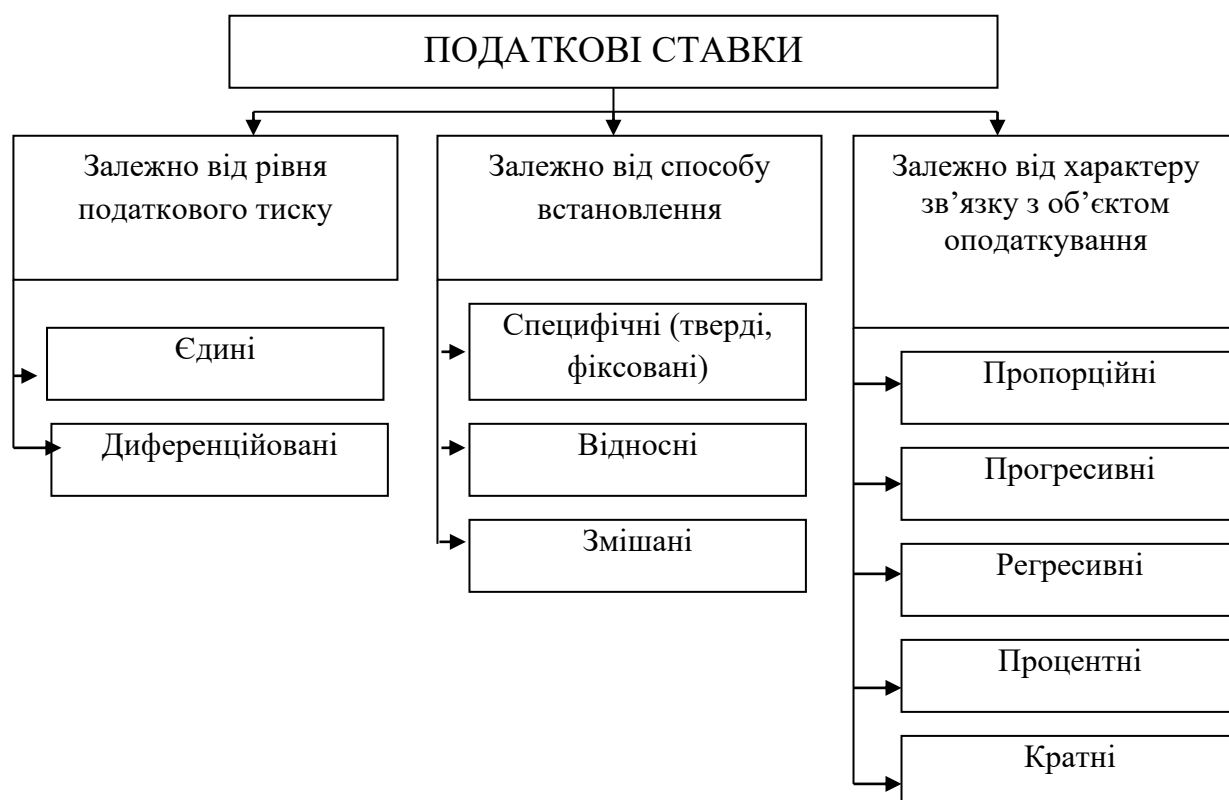


Рис.1.4 Класифікація ставок, податків і зборів

Існують три методи встановлення податкових ставок:

- а) інтуїтивні – ставки встановлюються на основі бажання та волі законотворців;
- б) емпіричні – ставки встановлюються на основі аналізу за попередній період і відповідно до потреби;
- в) метод математичного моделювання.

Додаткові елементи податку:

1) Джерело сплати – це фонд, явище чи предмет, з якого сплачується податок. Джерелом можуть виступати:

- доходи платника податку;
- частина майна, коли для покриття податку не вистачає доходу;
- позика як джерело сплати.

По деяким податкам (податок на прибуток підприємства) об'єкт і джерело співпадають.

2) База оподаткування – законодавчо закріплена частина доходів чи майна платника податків (за вирахуванням пільг), яка враховується при розрахунку суми податку. Податкова база – це кількісний вимір об'єкта оподаткування.

3) Одиниця оподаткування – це частина об'єкта оподаткування, стосовно якої відбувається встановлення нормативів і ставок обкладання, тобто та одиниця, яка покладається в основу виміру об'єкта оподаткування.

4) Податкові пільги – це законодавчо встановлені винятки із загальних правил оподаткування, які надають платникові можливості зменшити суму податку (збору), що підлягає сплаті, або звільняють його від виконання окремих обов'язків та правил, пов'язаних з оподаткуванням. Серед податкових пільг можна виділити наступні види: повне або часткове звільнення від сплати податку; знижена або нульова ставка податку; податковий кредит.

5) Податковий звіт – документ, що подається до податкової інспекції зі звітними даними про розрахунки з бюджетом.

6) Податковий період – строк, протягом якого завершується процес

формування податкової бази, остаточно визначається розмір податкового зобов'язання.

Еволюційні процеси податкових відносин у країнах призвели до існування різноманітних форм та видів податків. Кожен вид податку має свої специфічні риси та функціональне призначення згідно яких здійснюється їх класифікація (рис. 1.5). Види податків та зборів Загальнодержавні податки та збори: податок на прибуток підприємств; податок на доходи фізичних осіб; податок на додану вартість; акцизний податок; збір за першу реєстрацію транспортного засобу; екологічний податок; рентна плата за транспортування нафти і нафтопродуктів та інші.

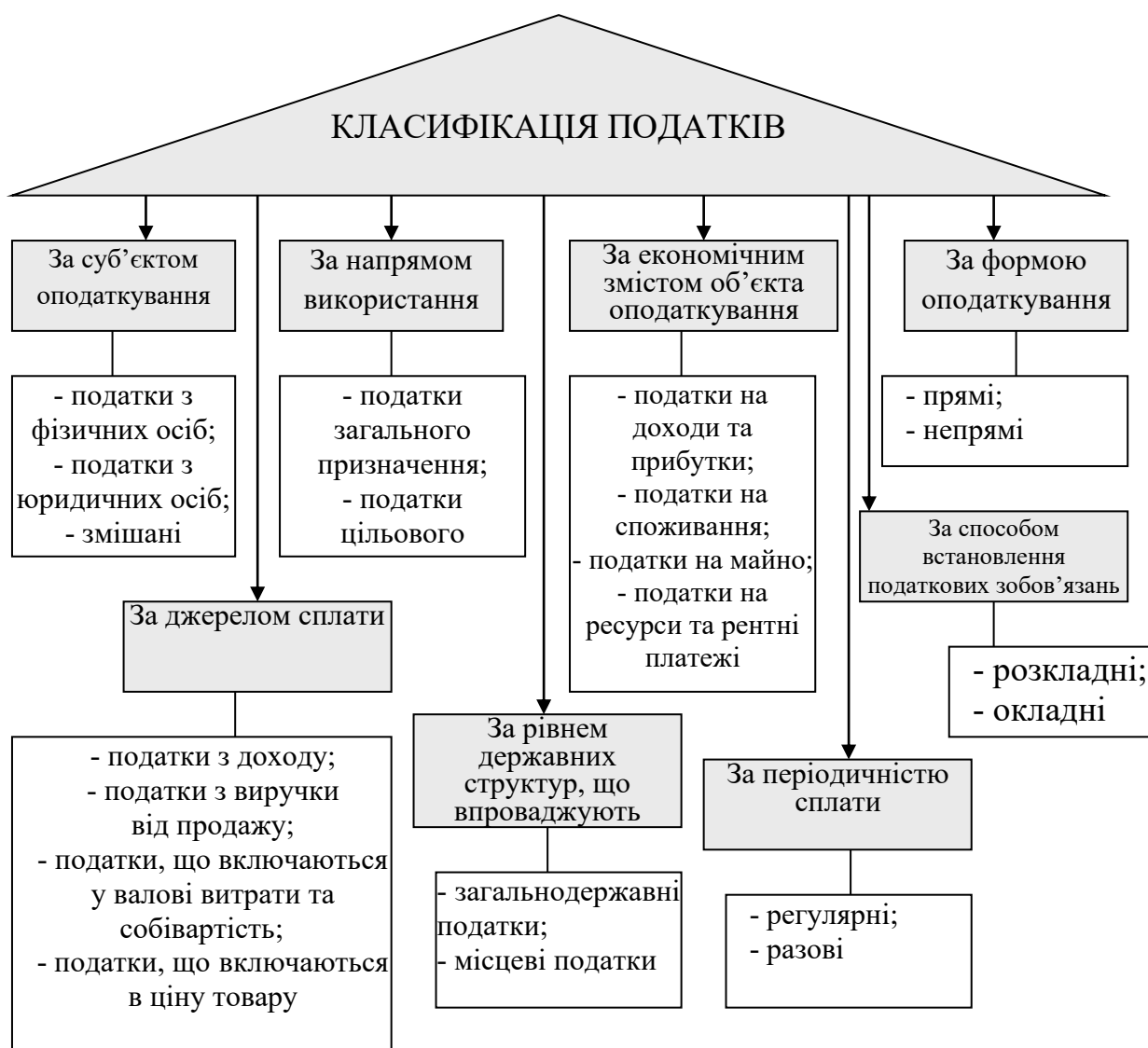


Рис. 1.5 Класифікація податків

Місцеві податки та збори : податок на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки; єдиний податок; збір за провадження деяких видів підприємницької діяльності; збір за місця для паркування транспортних засобів; туристичний збір.

За економічним змістом об'єкта оподаткування податки поділяють на:

- податки на доходи та прибутки - обов'язкові платежі, які справляються з чистого доходу з фізичних і юридичних осіб в момент його отримання. Безпосередніми об'єктами оподаткування є заробітна плата та інші доходи громадян, прибуток чи валовий дохід підприємства;
- податки на споживання - обов'язкові платежі, які справляються в процесі споживання товарів, робіт та послуг, причому їх плата залежить не від результатів фінансово-господарської діяльності, а від розміру споживання. Вони справляються у вигляді непрямих податків;
- майнові податки - обов'язкові платежі, які справляються внаслідок наявності конкретного виду майна, що перебуває в приватній, колективній та державних формах власності;
- ресурсні платежі або платежі рентного характеру - обов'язкові збори,
- які справляються в процесі використання ресурсних платежів, які перебувають у державній формі власності.

За формою оподаткування податки поділяють на:

- прямі податки - обов'язкові платежі, які напряду сплачуються платником до бюджету держави залежно від розміру об'єкта оподаткування. Причому сплата такого податку призводить до вартісного зменшення об'єкта оподаткування (податок з прибутку підприємств, податок на доходи фізичних осіб, податок на нерухоме майно, плата за землю);
- непрямі податки - обов'язкові платежі, які сплачуються платниками опосередковано через цінові механізми, причому сума податку не зменшує об'єкта оподаткування, а збільшує ціну товару (ПДВ, акцизний податок, мито).

Способи розмежування прямих та непрямих податків відображені у таблиці 1.1.

Таблиця 1.1

Специфічні риси прямих та непрямих податків

<i>Прямі податки</i>	<i>Непрямі податки</i>
Податкове зобов'язання	
Сплачує та несе податкове навантаження одна особа	Сплачує податок одна особа, а несе зобов'язання інша
Участь у формуванні ціни	
Включається в ціну на стадії виробництва	Включається в ціну на стадії реалізації
Спосіб стягнення	
За декларацією та кадастрами	За тарифами
Джерело сплати	
Дохід, майно	Витрати на споживання товарів та послуг

За способом встановлення податкових зобов'язань податки поділяють на:

- ✓ розкладні (розкладкові) податки;
- ✓ окладні (квотарні, дольові, кількісні).
- За суб'єктом оподаткування податки поділяють на:
 - ✓ податки з юридичних осіб (податок на прибуток);
 - ✓ податки з фізичних осіб (податок з доходів фізичних осіб);
 - ✓ змішані (плата за землю, податок на транспортні засоби).
- Відносно до джерел сплати виділяють податки, які:
 - ✓ включаються у валові витрати та собівартість продукції, робіт та послуг: , мито, плата за землю тощо;
 - ✓ включаються у ціну товару: податок на додану вартість, акцизний податок;
 - ✓ сплачуються з доходу або прибутку: податок на прибуток підприємства, податок з доходів фізичних осіб.

Регулювання нових економічних відносин потребує гнучкої податкової політики, яка дала б змогу оптимально пов'язати інтереси держави з інтересами рядових платників податків (рис. 1.6).

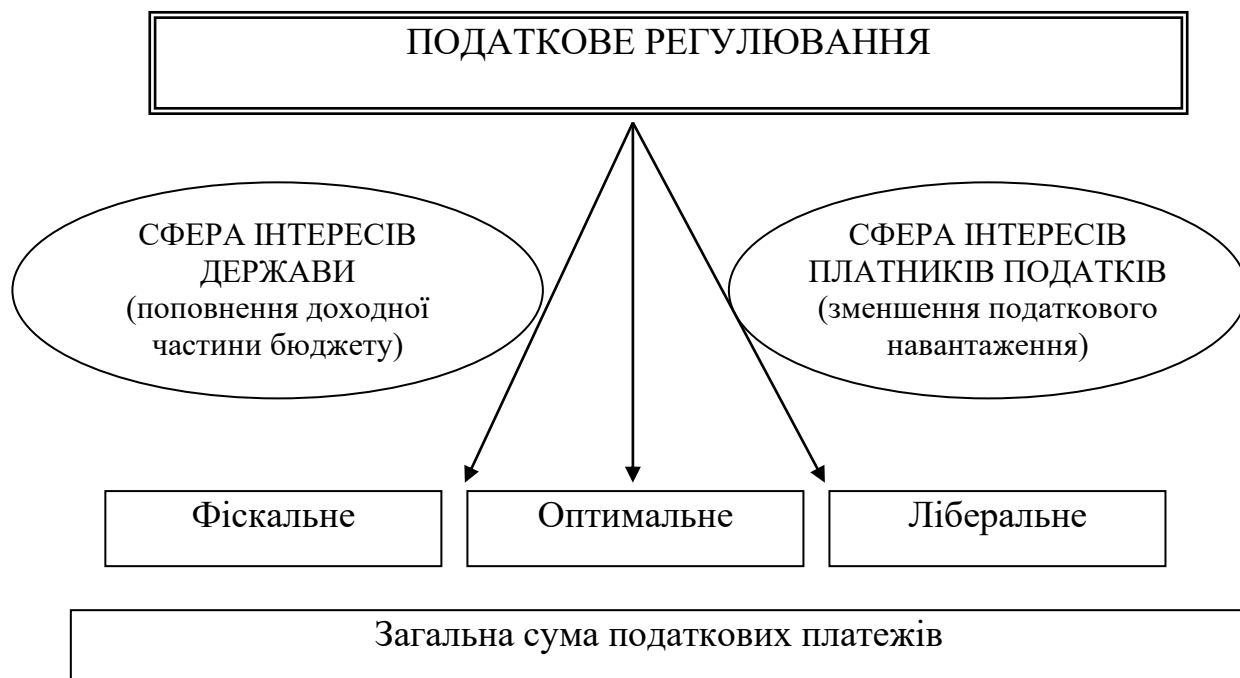


Рис. 1.6 Механізм податкового регулювання на баланс інтересів держави і платників податків

Оскільки податки є складною й надзвичайно впливовою на всі економічні явища та процеси фінансовою категорією то:

з одного боку, податки – фінансове підґрунтя існування держави, мірило її можливостей у світовому економічному просторі щодо розвитку науки, освіти, культури, гарантування економічної безпеки, зростання суспільного добробуту громадян;

з іншого боку, податки – знаряддя перерозподілу доходів юридичних і фізичних осіб у державі, їх мобілізація й використання зачіпає інтереси не тільки кожного підприємця чи громадянина, а й цілих верств населення і соціальних груп.

1.2. Актуальні напрями реформування податкової системи України.

На сьогодні роль податків як регулятора економіки зростає. Держава шляхом встановлення ставок податків та їх видів стимулює чи обмежує розвиток окремих галузей або сфер економіки. Так, звільняючи від оподаткування суми, що йдуть на технологічний розвиток виробництва, а саме на інновацію та модернізацію, держава сприяє науково-технологічному потенціалу. Таким чином, держава через регулювання податками може впливати на ефективність і стабільність економічного розвитку. Податкова політика держави має забезпечити виконання таких завдань, як встановлення оптимальних податків, які не стримуватимуть розвиток підприємництва, та забезпечення надходження до бюджету коштів, достатніх для задоволення державних потреб.

На цей час в Україні діє податкова система, яка за своїм складом та структурою подібна до податкових систем розвинутих європейських країн.

Закони з питань оподаткування розроблено з урахуванням норм європейського податкового законодавства, а також аспектів податкової політики ГАТТ/СОТ та інших міжнародних економічних організацій.

Проте, на відміну від країн Європейського Співтовариства податкова система України не є інструментом підвищення конкурентоспроможності держави, не сприяє зростанню економічної активності суб'єктів господарювання. Існуюча система формування державних доходів відображає недосконалість перехідної економіки та має переважно фіскальний характер. Ринкове реформування економіки супроводжувалося неодноразовими спробами удосконалити податкову систему шляхом прийняття окремих законодавчих актів, що були недостатньо адекватними стану економіки, характерними рисами яких є неузгодженість окремих норм, наявність значних обсягів тіньових оборотів.

Існуюча податкова система України характеризується наступними негативними рисами:

- податкова система України характеризується передусім фіскальною спрямованістю, що є лейтмотивом більшості змін, які вносяться до податкового законодавства;

- нормативно-правові акти з питань оподаткування є складними та нестабільними, окремі законодавчі норми недостатньо узгоджені, інколи суперечливі.

Питання оподаткування і досі регулюються не тільки законами, а і декретами Кабінету Міністрів України, наказами Президента України. Через наявність у законодавчих актах норм непрямой дії значна кількість питань у сфері оподаткування регулюється підзаконними актами. У зв'язку з тим, що чимало податкових норм мають неоднозначне тлумачення при їх застосуванні, це негативно позначається на діяльності суб'єктів господарювання, знижує привабливість національної економіки для іноземних інвесторів; витрати на адміністрування окремих податків є більшими порівняно з доходами бюджету, що формуються за рахунок їх справляння; механізм митно-тарифного регулювання не дає можливості оперативно реагувати на зміни кон'юнктури світового ринку та структури економіки в Україні.

Вищезазначені недоліки призвели до таких проблем системного характеру у податковій системі, як:

- податкова заборгованість платників перед бюджетом та державними цільовими фондами. Ця проблема породжена низкою причин, а саме, відсутністю ефективних механізмів, що забезпечують відповідальність суб'єктів господарювання за виконання своїх фінансових зобов'язань;

- практикою щодо списання та реструктуризації державою податкової заборгованості підприємств перед бюджетом; проведення масових бюджетних взаємозаліків, які роблять не вигідною своєчасну і в повному обсязі сплату податків, сприяють укоріненню у суспільній свідомості зневажливого ставлення до податкових зобов'язань;

- широкомасштабне ухилення від оподаткування. В Україні на масштаби ухилення від податків впливають не стільки розміри податкових

ставок, скільки викривлення умов конкурентної боротьби внаслідок нерівномірного розподілу податкового тягара; корупція; недосконалість законодавства, що регулює підприємницьку діяльність, у тому числі податкового; загальне недотримання норм законів платниками податків;

– бюджетна заборгованість з відшкодування податку на додану вартість. Основними причинами, що ускладнюють виконання державою зобов'язань перед платниками податку на додану вартість, є недоліки законодавчих норм, якими регулюється процедура відшкодування та пред'явлення необґрунтованих вимог на відшкодування податку на додану вартість та зниження сум податкових зобов'язань;

– нерівномірне податкове навантаження, внаслідок чого найбільше податкове навантаження покладено на законослухняних платників, позбавлених податкових пільг.

Враховуючи вищезазначене можливо зробити висновок, що основою реформування податкової системи України має бути визнання того факту, що в цілому податкова система України вже склалася і не дивлячись всі свої недоліки не повинна розглядатись як така, що має підлягати докорінному реформуванню. Тобто, створення нової законодавчої бази у сфері оподаткування повинно віддзеркалювати традиції існуючої податкової системи та відповідати світовим тенденціям розвитку податкових систем.

Оскільки відповідно до статті 1 Конституції Україна є соціальною правовою Державою, то її податкова система має відповідати вимогам соціальної держави, передусім щодо рівня фінансування суспільних благ. Податкова система, сформована внаслідок податкової реформи, має забезпечувати акумуляцію фінансових ресурсів, достатніх для виконання конституційно закріплених функцій держави.

Результативність податкової реформи залежатиме від вирішення проблеми забезпечення ефективного та цільового використання бюджетних коштів і на цій основі – безпосереднього взаємозв'язку між обсягом сплачених податків та обсягом і якістю суспільних благ, отриманих платниками. У

зв'язку з чим, податкова реформа має передбачити й удосконалення бюджетної політики держави. Метою реформування податкової системи України має бути створення податкової системи, сприятливої для економічного зростання.

Основними завданнями податкової реформи в Україні мають бути:

- формування нового інституційного середовища оподаткування, сприятливого для реалізації принципу рівності всіх платників перед законом, недопущення будь-яких проявів податкової дискримінації, формування відповідального ставлення платників до виконання своїх податкових зобов'язань;
- підвищення фіскальної ефективності податків за рахунок розширення податкової бази, покращання адміністрування, зменшення масштабів ухилення від сплати податків;
- підвищення регулюючого потенціалу податкової системи на основі запровадження інноваційно-інвестиційних преференцій з податку на прибуток підприємств;
- забезпечення більш рівномірного розподілу податкового тягаря між платниками податків;
- демократизація податкової служби України, а саме зміна ідеології її функціонування на основі реформування податкової служби.

На сьогодні Концепцією реформування податкової системи, яку схвалено розпорядженням КМУ, передбачено, що реформування податкової системи проводитиметься до 2021 року виходячи із стратегічних цілей – побудови соціально-орієнтованої конкурентоспроможної ринкової економіки та інтеграції у європейське співтовариство відповідно до положень Конституції України, Універсалу національної єдності, завдань, передбачених проектом Державної програми економічного і соціального розвитку, а також Прогнозу показників зведеного бюджету України за основними видами доходів, видатків і фінансування.

Відповідно до положень цієї Концепції реформування податкової системи здійснюватиметься трьома етапами: на першому етапі передбачається проведення заходів, спрямованих на подолання основних недоліків податкової системи; на другому етапі передбачається реалізація положень Податкового кодексу для створення сприятливого середовища сталого економічного зростання на інвестиційно-інноваційній основі; на третьому етапі передбачається поглиблення реформування податкової системи з урахуванням досягнутого соціально-економічного рівня розвитку держави. В основу для реалізації принципів Концепції покладено ПКУ. Податковий кодекс України має на меті кодифікацію податкових законів України, спрощення їх викладу, максимальне наближення принципів податкового та бухгалтерського обліків.

Таким чином можливо забезпечити адаптацію фіскального законодавства до принципів та директив Європейського Союзу. Крім того, введення його в дію забезпечить уніфікацію правил оподаткування з міжнародними стандартами обліку і скасування дискримінаційних норм щодо окремих сфер або видів діяльності.

Податковим кодексом України встановлюються основні засади визначення суб'єктів правових відносин, їхні права та обов'язки, перелік податків, зборів (обов'язкових) платежів, що становлять систему оподаткування, об'єкти та база оподаткування, розміри податкових ставок. Крім того, Податковим кодексом України регулюються питання, пов'язані з порядком ведення податків в обліку, забезпеченням виконання податкових зобов'язань та умовами настання та мірою відповідальності за порушення у сфері оподаткування. ПКУ сприяє розвитку підприємництва в Україні та є значним кроком на шляху до створення сприятливого інвестиційного клімату в нашій державі за рахунок спрощення податкового законодавства. Створення прозорих правил ведення господарської діяльності та оподаткування, а також забезпечення єдиних справедливих підходів до всіх суб'єктів податкових правовідносин сприятиме укріпленню партнерських відносин між громадянами, суб'єктами господарювання та державою. Вказане також має

призвести до збільшення надходжень до бюджетів усіх рівнів, зростання прибутків підприємств та доходів громадян.

Проект реформ також передбачає зміну структури та ставок податків для зниження податкового навантаження на громадян і бізнес, проведення податкової амністії і впровадженні нульової декларації.

Сучасні перетворення в Україні вважають комплексного реформуванні податкової системи України, яка, у тому числі, повинна включати і зниження податкового навантаження на громадян і бізнес. Експерти з оподаткування представляють свою програму податкової реформи України «Від нестабільності до гармонії» на Ukraine Tax Forum, за участю представників бізнесу, експертної спільноти та народних депутатів від партії «Слуга народу».

Проект реформ також передбачає зміну структури та ставок податків для зниження податкового навантаження на громадян і бізнес, проведення податкової амністії і впровадженні нульової декларації. Податки всередині країни, які сплачуючи фізичні особи, а також бізнес зменшуються. Зараз в тіні перебуває 60% економіки країни. Зменшення податків автоматично виведе з тіні величезний капітал. «Платити податок має бути вигідно і престижно!», – пояснюють експерти з податкового реформування.

Такі зміни дозволять захистити український бізнес від рейдерства державних органів, а державу від шахраїв. Все це можливо за кількох умов: відкритого діалогу, політичної волі та бездоганної роботи правоохоронних органів. Для реалізації цих проектів необхідно створювати окрему групу для детального обговорення та розробки нових прогресивних і якісних законопроектів щодо докорінного реформування застарілої корумпованої системи. Податкова система повинна працювати для людей, а не олігархів.

На Ukraine Tax Forum народні обранці, експертна спільнота та представники бізнесу обговорили методи боротьби з тіньовою економікою, проблему адміністрування податків та кадрової політики в державних органах, упередження контрабанди, необхідність створення нової незалежної

Державної Служби доходів. Нова податкова реформа набере чинності 1 січня 2021 року.

Податкова реформа передбачає:

- проведення діагностики податкової системи та розроблення пропозиції щодо її реформи;
- перегляд екологічного податку;
- реалізація плану дій BEPS;
- удосконалення процедур оподаткування нерухомого майна (земельних ділянок);
- оподаткування нерозподіленого прибутку іноземних компаній (структур) на рівні їх контролюючих осіб (правило KІК);
- розробити та затвердити відповідними наказами алгоритм дій органів ДПС по удосконаленню контролю за трансфертним ціноутворенням.

Податкові системи, будучи найдієвішим інструментом державного регулювання соціальних та економічних процесів, в першу чергу піддаються реформуванню. Досвід економічно розвинених країн свідчить, що тільки на основі глибокого осмислення процесів, що відбуваються в оподаткуванні, пошуку нових рішень і компромісів вдається реалізувати на практиці необхідні перетворення.

На сьогодні податкова система України, на наш погляд, досягла точки біфуркації, що породжує невизначеність: чи стане стан системи хаотичним або ж вона перейде на новий, більш диференційований і високий рівень впорядкованості. Саме у такі моменти громадськість та експертне середовище не може залишатись осторонь, а має на меті долучитись до розробки напрямів удосконалення процесів оподаткування в Україні.

Для наповнення бюджету і заохочення бізнесу до розвитку провідні країни світу застосовують різні підходи до формування податків і зборів.

Схоже, що Україна на цьому тлі серйозно програє, оскільки не використовує своїх можливостей і не враховує наявні ризики.

Як свідчить звіт, оприлюднений Price Waterhouse Coopers (PWC) "Оподаткування 2020"(дослідження проводилося під егідою Світового банку і Міжнародного валютного фонду), Україна посідає лише 65 місце серед 190 країн світу за станом зручності сплати податків.

Протягом року ми втратили 11 позицій у цьому рейтингу, суттєво - на 51 позицію - поступаємося Грузії і відстаємо на 3 позиції від Росії.

На думку світових експертів, Україна дедалі більше програє іншим державам, оскільки ті активно запроваджують новітні технології й скорочують час на адміністрування податків.

Попри декларативні заяви уряду Україна не поспішає спрощувати ті чи інші процедури. Експерти порахували, що податковий облік забирає у вітчизняних підприємців майже 328 годин щороку – це вдвічі більше, ніж у розвинених країнах.

Ми пасемо задніх за тривалістю обліку ПДВ (176 місце із 190). Інший суттєвий чинник, який гальмує наш розвиток, стосується зростання фіскального навантаження на підприємців.

Для розуміння ситуації порівняймо моделі податкових систем різних країн.

США. У США діє кілька основних податків: на доходи фізичних осіб і корпорацій, на соціальне забезпечення (внесок), на майно юридичних осіб, на успадковане чи подароване майно (місцевий податок), акцизи.

На відміну від більшості європейських держав тут відсутній податок на додану вартість. Найбільші надходження до федерального бюджету формуються за рахунок податку на доходи фізичних осіб.

Вважається, що американські податки є одними з найнижчих серед індустріально розвинених країн, адже їхня частка становить близько 28% ВВП проти середнього показника на рівні 38% в інших країнах.

Гнучка система оподаткування дозволяє не лише успішно наповнювати бюджет, але й стимулювати економічні процеси. Скажімо, в законодавстві США передбачені податкові пільги на доходи юридичних осіб.

Також тут діє розгалужена система податкових кредитів для бізнесу. Серед інших "фішок" американської фіскальної системи назву пільги на інвестування науково-дослідних та дослідно-конструкторських робіт, суттєві (до 50% вартості відповідних видів обладнання) податкові знижки для підприємств за використання альтернативних видів енергії тощо.

Нарешті, в США діє податкове правило: що більше ви заробляєте, то більше платите. Тут немає зрівнялівки - надприбутки обкладаються податком зі ставкою до 90%.

Німеччина. Податкова система Німеччини істотно відрізняється від американської. Вона передбачає суворіше прогресивне оподаткування господарюючих суб'єктів, жорсткішу систему оподаткування надмірних прибутків, систему податкових санкцій за недобросовісну цінову конкуренцію (цінову змову). Специфікою податкової системи Німеччини є те, що для фізичних і юридичних осіб діє однаково значний податковий тягар.

Також тут є податкові пільги, хоча їх менше, ніж у США. Головним джерелом доходів федерального бюджету є ПДВ - його частка складає 30%. Крім того, німці широко застосовують акцизи на окремі види товарів і послуг.

Франція. Країна посідає 61-е місце за рівнем простоти організації податкової системи. У рейтингу вона майже поряд із Україною. Втім, це не заважає французькій економіці належати до провідних економік світу. Податкова система держави заснована не стільки на використанні механізмів економічного регулювання, скільки на централізованому перерозподілі фіскальних ресурсів. Законодавство жорстко регламентує фіскальні відносини, водночас бізнес користується широкою системою пільг.

Головним джерелом держдоходів у Франції є акцизи і ПДВ, які забезпечують понад 40% податкових бюджетних надходжень. Частка ПДФО в бюджеті Франції складає близько 18%, а головною особливістю цього виду податку є те, що він вираховується не з окремого громадянина, а з родини. Прогресивний податок на прибуток для юридичних осіб нараховується за ставкою від 10 до 42% (найпоширеніша – 34%).

Пострадянські країни. Росія перебуває на 3 сходинки вище за Україну в рейтингу "Paying Taxes 2020". Вона навіть обійшла Францію, хоча російську систему оподаткування навряд чи можна назвати досконалішою за французьку. Серед основних проблем залишаються низький рівень зборів та суперечливість багатьох податків.

Найзручнішими з усіх пострадянських фіскальних систем є естонська та грузинська. Принаймні про це свідчить оприлюднений рейтинг. Естонія перебуває в ньому на 12 місці, Грузія – на 14-му. Зокрема, в Естонії, як і в Україні, діють загальнодержавні і місцеві податки. Але унікальність цієї моделі полягає у фактичній відсутності ПДФО для юридичних осіб. Для фізичних осіб це податок складає 20% їхніх доходів. Натомість роботодавці мусять сплачувати доволі високі соціальні податки за своїх працівників – 33% від фонду зарплати. ПДВ в Естонії сплачується за ставкою 20%. Саме ПДФО і ПДВ майже на дві третини формують національний бюджет цієї невеличкої балтійської країни. Та найголовніше, Естонія вважається мало не еталоном прозорості й цифровізації в оподаткуванні на тлі інших держав колишнього соцтабору.

Казахстан запустив пілотний проект по використанню блокчейн-технологій для адміністрування ПДВ. Таку ж можливість розглядає і Великобританія. Водночас Україна лише готує план діджиталізації податкової системи.

Світ рухається до спрощення процедур адміністрування. Туреччина на цьому шляху протягом року піднялася з 80-ї на 26-у сходинку в оприлюдненому рейтингу. Вона скасувала ПДВ на капітальні інвестиції і, таким чином, позбавила бізнес необхідності витратити час на відшкодування цього податку.

Угорщина змінила торішню 86-ю на 56-ю позицію – теж завдяки істотному скороченню тривалості перевірки коригувань звітності з податку на прибуток.

Португалія, Франція, Польща і Литва ввели звітність перед податковими органами в режимі реального часу. Бізнес у цих країнах вже не повинен подавати разом із декларацією величезну кількість додатків з інформацією про свої транзакції.

На думку багатьох експертів, з якими я погоджуюся, не існує прямого зв'язку між розміром податків і успішністю держави. Кожна модель має свої недоліки й переваги.

Податкова система України багато в чому схожа на інші: вона так само має кілька рівнів оподаткування, державну й місцеві скарбниці наповнюють надходження від ПДВ (він становить 20%), податку на доходи підприємств (18%), ПДФО (18%), різноманітних акцизів та зборів. До речі, понад 70% доходів національного бюджету забезпечують так звані непрямі податки – ПДВ й акцизи. Тут ми майже не відрізняємося від Польщі. Хоч економічно ця країна сильніша за нас. Різниця в тому, що ми маємо не чутливий до інтересів бізнесу механізм оподаткування, роздуту систему фіскальних органів і бюрократизоване адміністрування податків. Чинний порядок збору фіскальних платежів світові експерти називають основним фактором, який перешкоджає розвитку бізнесу. Ведення податкового обліку, проходження перевірок та відвідування контролюючих органів є важким тягарем для підприємців. PWC зазначає, що Україні доведеться багато попрацювати, щоб надолужити втрачені позиції.

Податковій політиці бракує системних реформ. Усі зміни, які впроваджуються, стосуються фіскальної складової, а не стимулюючої. Нагадаю, що ми з колегами розробили і передали на розгляд парламентарів проект комплексної податкової реформи "Від нестабільності до гармонії". Ось основні тези нашого бачення трансформації податкової системи:

1. Лібералізація системи оподаткування за рахунок зміни ставок. Гнучкі податки мають стимулювати бізнес до розвитку.
2. Запровадження економічних стимулів для детінізації бізнесу. Працювати легально й прозоро повинно бути економічно вигідно.

3. Проведення безумовної амністії тіньових капіталів. Але легалізації не можуть підлягати капітали, які мають корупційне походження.

4. Запровадження податку на виведений капітал.

5. Створення системи прозорого електронного адміністрування бізнесу з мінімальним впливом людського фактору. Оптимізація й цифровізація процесів, скорочення часу податкових процедур за рахунок спрощення податкових звітів та використання єдиної інформаційної податкової системи.

6. Законодавче заохочення до безготівкових розрахунків і поступове звуження сфери дії готівкового обігу.

7. Проведення зрозумілої і послідовної державної політики підтримки малого й середнього бізнесу.

8. Захист великого капіталу.

9. Реформа податкових органів – створення єдиної служби на базі Податкової та Митної служб, служб фінансового моніторингу, фінансового аудиту та фінансових розслідувань. Новий орган мав би спільну автоматизовану інформаційно-аналітичну систему і виконував роль податкового консультанта, а не податкового жандарма.

Ключем до успіху має стати послідовне й чітке виконання задекларованих рішень. За будь яких політичних чи економічних змін підприємець повинен відчувати, що він захищений від втручання у його бізнес з боку держави.

Цікавим при вивченні міжнародного досвіду, а також при пошуку можливих напрямів реформування чинної вітчизняної податкової системи є рейтинг Індексу конкурентоспроможності податкових систем (*International Tax Competitiveness Index*), що готує Організація з питань оподаткування США (*Tax Foundation*), що вимірює ступінь конкурентоспроможності та нейтральності податкової системи країн ОЕСР. Індекс розглядає корпоративні податки, податки на доходи фізичних осіб, податки на споживання, податок на майно та режим отримання прибутку за кордоном (табл. 1.2) [3].

Тобто даний рейтинг дає комплексне уявлення про те, як порівнюються податкові системи розвинутих країн, пояснює, чому певні системи оподаткування виділяються як хороші чи погані моделі реформ, і дає важливе уявлення щодо бачення покращення податкової політики країни в цілому. Потрібно сказати, що в описовій частині експерти Організації з питань оподаткування США у загальному оцінюють якість Податкового кодексу (*tax code*) чи зведених податкових законів, що чинні у досліджуваних 34-х країнах.

Таблиця 1.2

ТОП-5 країн за рейтингом Індексу конкурентоспроможності податкових систем у розрізі податків

Місце у рейтингу	Загальний рейтинг	Корпоративний прибутковий податок	Податок на доходи фізичних осіб	Податок на споживання	Податок на майно	Міжнародні податкові правила
1	Естонія	Естонія	Нова Зеландія	Швейцарія	Естонія	Нідерланди
2	Нова Зеландія	Латвія	Туреччина	Японія	Словаччина	Люксембург
3	Швейцарія	Угорщина	Чехія	Корея	Нова Зеландія	Великобританія
4	Латвія	Ірландія	Швейцарія	США	Мексика	Угорщина
5	Люксембург	Фінляндія	Словаччина	Люксембург	Австралія	Латвія

Отже, українське податкове законодавство, не дивлячись на прийняття єдиного кодифікованого нормативно-правового акту – Податкового кодексу України (ПКУ) – залишається нестабільним, а в деяких моментах навіть тим, що має певні протиріччя. У зв'язку з цим, у вітчизняних реаліях актуалізується:

- об'єктивна і усестороння оцінка стану систематизації податкового законодавства;
- визначення подальших напрямів у сфері його кодифікації;
- визначення найбільш юридично обґрунтованих способів його реалізації;
- розробка можливих змін в адмініструванні окремих податків та зборів.

Разом з тим вважаємо, що реформування податкової системи має, в першу чергу, бути направлена на вирішення таких завдань як:

- побудова стабільної, зрозумілої та єдиної податкової системи;
- встановлення правових механізмів взаємодії усіх її елементів та учасників у межах єдиного податкового простору;
- створення раціональної податкової системи, що забезпечує збалансованість загальнодержавних і приватних інтересів, сприяє розвитку підприємництва, активізує інвестиційну діяльність та є каталізатором нарощування національного багатства країни та добробуту населення;
- зниження загального податкового навантаження;
- формування єдиної податкової правової бази;
- удосконалення системи відповідальності за недотримання податкового законодавства;
- спрощення адміністрування податків та зборів тощо.

Також, на наш погляд, при розробці ПКУ потрібно враховувати тріаду цілей будь-якої податкової системи: здійснення нею фіскальної, регулюючої і стимулюючої функції. При цьому вважаємо, що має бути встановлена рівноправність цих функцій, а навіть у деякій мірі зміщена на користь стимулюючої.

У сучасній юридичній науці України до сих пір відсутня концептуальна єдність щодо ключових проблем та понять сучасного податкового права. Так, немає офіційної концепції розвитку податкового законодавства, йдуть дискусії з приводу методологічних орієнтирів його систематизації. Разом з тим, відсутня науково-практична модель кодифікації податкового законодавства, що спричиняє відсутність консенсусу між вченими, нормотворцями, практиками та бізнес-спільнотою. Така проблематика та плюралізм поглядів у податковому праві значно ускладнює вирішення теоретичних та практичних завдань у податковій сфері.

Просте зниження податкового тиску у межах діючої податкової системи, можливо, й полегшить ситуацію на якийсь час, але не вирішить проблему в

принципі. Адже разом з існуванням тіньового сектору економіки, існує ще ряд проблем, що виникають в певній мірі через застосування чинних норм податкового законодавства, а саме:

- зростання нерівності у розподілі доходів;
- низький рівень інвестиційної привабливості;
- високий рівень безробіття;
- зростання вартості робочої сили;
- значна частка неофіційних доходів населення і бізнесу;
- незаконний позабанківський готівково-грошовий обіг;
- висока частка контрабанди та контрафакту тощо.

Можна сказати, що наведені вище проблеми переплітаються між собою у межах тінізації економіки та проблем нерівності у розподілі доходів.

Далі у табл. 1.3. наведемо, на наш погляд, основні можливі напрями реформування податкової системи, на які на сьогодні потрібно звернути пильну увагу і проводити у цих межах ґрунтовні науково-практичні дослідження. Зауважимо, що ефект буде тоді, коли буде дотримуватись комплексність та виваженість у прийнятті тих чи інших політичних рішень.

Таблиця 1.3.

Основні актуальні напрями реформування податкової системи України

№ з/п	Загальна характеристика напрямів реформування
1	Реформування державної податкової служби, у т. ч. можливість застосування ризик-менеджменту
2	Хоча адміністрування ПДФО є непростим в країнах, що мають проблеми в податковій системі, досвід використання прогресивної шкали оподаткування доходів громадян може бути цікавим до вивчення. Адже платники податків з високим рівнем доходу можуть і повинні оподатковуватися більш ефективно, і не менш важливо побудувати більш широке сприйняття справедливості в оподаткуванні
3	ПДВ має вагоме фіскальне значення (має більш фіскальну ніж стимулюючу функцію) однак даний дохідний потенціал в багатьох випадках вимагає розширення бази оподаткування, шляхом перегляду пільг, уніфікації та/або перегляду в сторону зменшення ставок оподаткування, підвищення податкової дисципліни (дотримання податкового законодавства) тощо, що буде більш ефективним та справедливим ніж підвищення основної ставки оподаткування

Продовження табл. 1.3.

	Податкові стимули, у т. ч. звільнення від сплати податку на прибуток підприємств у вільних економічних зонах, продовжують руйнувати податкові надходження від податку через високу мобільність капіталу, а також впливати на рівень залучення іноземних інвестицій. У будь-якому випадку, в найближчі роки податок на прибуток підприємств може піддаватися постійному тиску з боку глобалізаційних процесів, тому у межах міжнародної податкової конкуренції в усьому світі існує тенденція до зниження ставок корпоративного податку. Однак потрібно пам'ятати, що просте зниження ставок податків – важливий, але далеко не головний крок у створенні ефективної податкової системи. Також лише зниження податкових ставок автоматично не призводить до виходу суб'єктів господарювання з «тіні»
	Міжнародне структурування бізнес-процесів, що призводить до збільшення прибутку від транснаціональних корпорацій та промислово-фінансових груп, викликає дедалі більше занепокоєнь. Адже з метою мінімізації податкових зобов'язань суб'єкти господарювання штучно перерозподіляють доходи та витрати між бізнес-процесами у різних країнах. Розміщуючи бізнес процеси з виробництва товарів або послуг у країнах з більш дешевими ресурсами, додану вартість, створену в результаті цих бізнес-процесів, компанії штучно акумулюють на бізнес-процесах, пов'язаних з управлінням, та розміщують їх на територіях з низьким або нульовим рівнем оподаткування. Саме це є каталізатором у потребі перегляду податкової законодавчої бази
	Підвищення ефективності та публічності (доступності інформації) державних витрат, що фінансуються за рахунок податків та зборів, може сприяти підвищенню рівня довіри громадян та може вплинути на добровільне дотримання податкового законодавства

Разом з тим, система податків та зборів має бути простою, справедливою, компактною, ефективною, а також адміністрування податків має бути здешевленим, адже збір деяких податків та/або зборів обходиться державі дорожче, аніж надходження від самого податку/збору.

З огляду на це, вважаємо, що в пріоритеті можуть стати можливості перегляду (реформування) елементів таких податків як:

ПДФО, оскільки даний податок має тісний кореляційний зв'язок з нерівністю розподілу доходів та часткою неофіційних доходів населення;

ПДВ, адже додана вартість, створена у тіньовому секторі не потрапляє під оподаткування.

Також паралельним, з боку адміністрування податків, а саме контролю, можуть стати зміни в частині застосування реєстраторів розрахункових

операцій (РРО) в контексті зменшення рівня позабанківського готівково-грошового обігу, а також контрабанди та/або контрафакту.

Отже, кожна країна має розробляти власний пакет податкових реформ, а також мати політичну волю, що є важливим у досягненні успіху у процесі реалізації будь-яких нововведень. І хоча немає єдиного підходу для всіх («one size fits all»), але є міжнародні уроки, які можуть допомогти країнам (у т. ч. Україні) керуватися у процесі розробки та впровадження податкової реформи.

1.3. Податкова політика: сучасний стан та проблеми реформування

Податкова політика передбачає розробку стратегії господарської діяльності та визначення основних шляхів її реалізації. Вона визначає основні напрями організації обліку, обрання режиму оподаткування та визначення переліку податків та зборів, які сплачує підприємство відповідно до специфіки своєї діяльності. У ході податкового планування менеджмент обирає тактичні заходи щодо покращення розрахункової дисципліни, аналізує стан системи оподаткування та обирає напрями з оптимізації розрахунків з бюджетом. При цьому варто керуватися основними положеннями обраної податкової та облікової політики підприємства. Вивчення альтернативних варіантів щодо оподаткування підприємств та обрання найефективнішого з них, який сприятиме зменшенню податкових витрат та дозволить доцільно використати вивільнені в результаті реалізації зазначених заходів кошти, відбувається в процесі оптимізації операцій з оподаткування та господарської діяльності в цілому.

Тенденції та динаміка факторів, що впливають на формування і кінцевий результат податкової політики, є актуальними і дискусійними питаннями в умовах ринкової економіки.

Для вдосконалення податкової політики України необхідно провести аналіз поняття «податкова політика», яке українські вчені визначають по-різному (табл. 1.4).

Таблиця 1.4.

Методологічні підходи визначення поняття «податкова політика» в наукових дослідженнях українських вчених

В. М. Федосов В. М. Опарин Г. А. Пятаченко	Податкова політика - це діяльність держави у сфері встановлення і стягнення податків, зокрема щодо формування державних доходів за рахунок постійних (податків) і тимчасових (позик) джерел, визначення видів податків, платників, об'єктів, ставок, пільг, термінів і механізму зарахування.
О. Д. Василик	Податкова політика - це державна політика оподаткування юридичних і фізичних осіб. Її метою є формування державного бюджету при одночасному стимулюванні ділової активності підприємців. Реалізація здійснюється через систему податків, податкових ставок і податкових пільг.
О. Д. Данилов Н. П. Флісак	Податкова політика - це система заходів, що проводяться урядом країни за рішенням певних короткострокових та довгострокових завдань, що стоять перед суспільством, за допомогою системи оподаткування країни.
Г. Ю. Ісаншина	Податкова політика - це система дій, що проводяться державою в області податків і оподаткування. Податкова політика знаходить своє відображення в видах податків, розмірах податкових ставок, визначення платників та об'єктів оподаткування, у податкових пільгах.
Т. Ф. Куценко А. П. Завгородний	Податкова політика - це політика держави в сфері оподаткування, яка передбачає маніпулювання податками для досягнення певних цілей.
А. І. Крисоватий	Податкова політика - це діяльність держави у сфері запровадження, правової регламентації та організації справляння податків і податкових платежів, які є знаряддям розподілу і перерозподілу частини ВВП і формування централізованих фондів грошових ресурсів держави.

В. М. Федосов, Г. Ю. Ісаншина, В. М. Опарин і Г. А. Пятаченко розуміють податкову політику як діяльність держави у сфері оподаткування, але в основному роблять акцент на складові елементи власне процесу оподаткування. О. Д. Василик, А. І. Крисоватий, Т. Ф. Куценко, А. П. Завгородний трактують податкову політику як фіскальний інструмент держави і одночасно як інструмент стимулювання ділової активності підприємців. У цьому визначенні не враховується соціальна складова податкової політики

держави, а основною є її роль у формуванні централізованих фондів грошових ресурсів держави, тобто підкреслюється фіскальна функція податків. О. Д. Данілов, Н. П. Флісак визначають податкову політику як систему заходів, що проводяться урядом за рішенням громадських завдань.

Виходячи з таблиці 1.4., можна сказати, що податкова політика – це сукупність організаційно-правових, економічних заходів державного регулювання, які здійснюються в сфері оподаткування шляхом регулювання податкових відносин і спрямовані на забезпечення наповнення бюджетів усіх рівнів, стимулювання економічного зростання і суспільного добробуту. Сутність податкової політики обумовлена соціально-економічним ладом суспільства, стратегічними цілями, які визначають розвиток національної економіки, а також світовими інтеграційними процесами, які впливають на структуру економічних відносин [3]. Залежно від рівня оподаткування в країні виділяють три можливих види податкової політики (рис. 1.7).

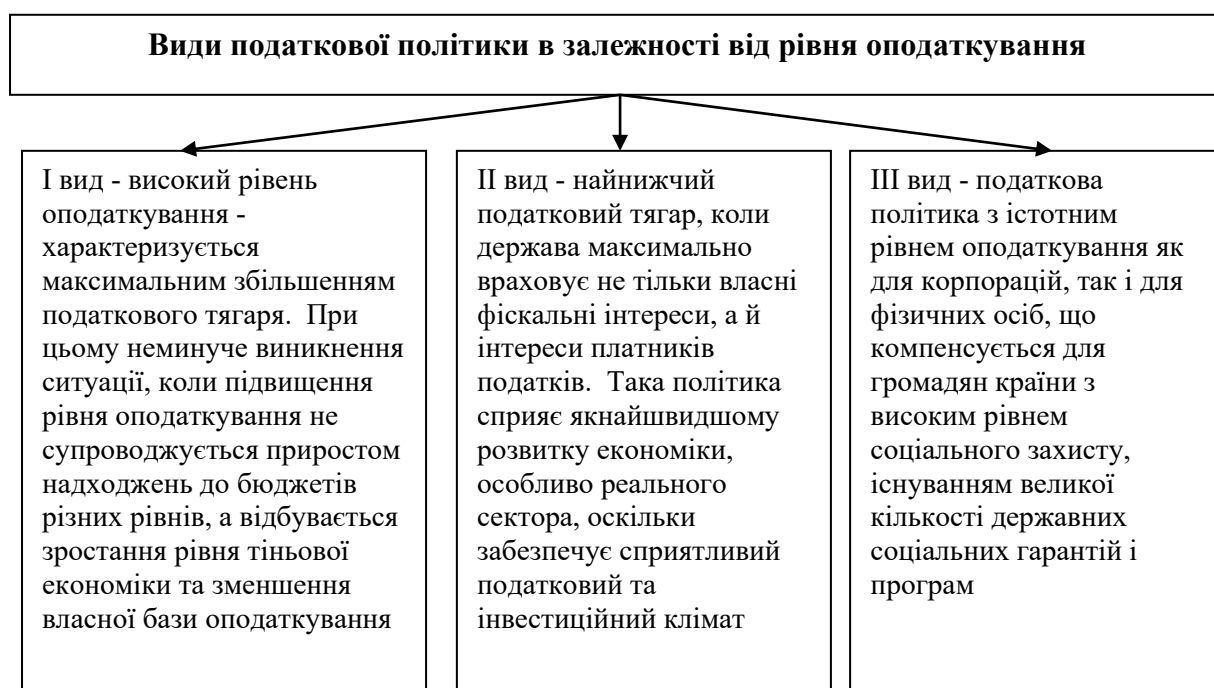


Рис. 1.7. Види побудови податкової політики держави в залежності від рівня оподаткування

Важливою характеристикою податкової політики держави є рівень податкового навантаження на платника податків. Для його вимірювання

використовують декілька показників.

На макрорівні податковий тиск визначає частка податкових надходжень до бюджету (Π_1) у ВВП:

$$\Pi_1 = \frac{ПБ}{ВВП} \cdot 100\%; \quad (1.1)$$

де ПБ – податкові надходження до бюджету;

ВВП – валовий внутрішній продукт.

На підприємстві податкове навантаження може бути визначено за допомогою наступних показників:

- частку податкових виплат підприємства (Π_2) у загальній сумі прибутку:

$$\Pi_2 = \frac{ПВ}{БП} \cdot 100\%; \quad (1.2),$$

де ПВ – податкові виплати підприємства;

БП – прибуток підприємства.

- частку податкових виплат підприємства (Π_3) в об'ємі реалізації:

$$\Pi_3 = \frac{ПВ}{O_p} \cdot 100\%; \quad (2.3)$$

де O_p – об'єм реалізації підприємства.

Податкове навантаження на загальнодержавному рівні показує, яка частина виробленого суспільством продукту перерозподіляється через бюджет.

У сучасних умовах розвитку економіки країни податкова політика, для забезпечення оптимального поєднання інтересів держави та її суб'єктів повинна набувати стимулюючих та стримуючих рис.

В економічній теорії виокремлюють такі форми податкової політики:

- політика максимальних податків;
- політика економічного розвитку;
- політика виважених податків.

Дієвість обраних інструментів податкової політики при визначенні часу, упродовж якого відбувається реалізація такої політики є ефективність податкової політики. Оскільки податкова політика є реалізацією фіскальних-

регулюючих інтересів держави як суспільного інституту, то вона має задовольняти зазначені інтереси на двох рівнях: необхідному та достатньому. Необхідний рівень реалізації інтересів охоплює фінансове забезпечення функцій держави як такої, тобто апарату управління. Якщо податкова політика не задовольняє фінансово цей рівень інтересів, то не може йтися ні про яку результативність податкових дій, оскільки саме джерело дії має ресурсні проблеми. Достатній рівень ефективності визначає, що податкові дії держави дозволяють їй не лише забезпечувати своє функціонування, а й використовувати свої ресурси та інструменти впливу задля досягнення цілей суспільного розвитку, основними з яких називають контроль за зайнятістю, інфляцією та економічним зростанням. Таке розуміння ефективності податкової політики, на відміну від трактування ефективності як співвідношення фактичних і очікуваних доходів та видатків бюджету, дає змогу не лише у кількісній формі представити результативність податкових дій, а й дати їм якісну оцінку.

Ефективність податкової політики слід оцінювати за ступенем виконання нею належних функцій. З огляду на це, ефективність цієї політики має розглядатися, по-перше, з точки зору виконання державного бюджету (безпосередньо фіскальна ефективність), по-друге - з точки зору впливу на соціально-економічну динаміку в країні (стратегічна економічна ефективність). При дослідженні ефективності та дієвості податкової політики доцільно враховувати науково прагматичні аспекти, пов'язані із часовими лагами реалізації результатів стратегії та тактики такої політики. Проблеми часу для практичної реалізації податкової політики варто розглядати через призму таких лагів: лаг розпізнавання, адміністративний лаг, лаг функціонування.

Існування зазначених лагів наштовхує на певні узагальнення стосовно вітчизняних реалій функціонування податкової політики. Безумовно, різке зниження податкового навантаження сприятиме збільшенню вільних коштів у розпорядженні підприємств, але, з іншого боку, значно, щонайменше у

короткостроковому плані, скоротить доходи бюджету, а відтак - і можливості впливу держави на хід реформування економічної системи і суспільства в цілому. Розрахунки, проведені у країнах ОЕСР за 35-річний період, показали, що скорочення податкового навантаження на 10%-х пунктів приводить до зростання ВВП на 0,5-1 %-й пункт на рік.

Зміст податкової політики поділяється на стратегічні і тактичні напрями. Стратегія оподаткування обґрунтовує шляхи вдосконалення податкової системи та механізму управління останньою виходячи з пріоритетів економічної і соціальної політики держави, визначає прогноз ймовірних змін рівня податкових надходжень з урахуванням перспектив розвитку економіки і ринкової кон'юнктури. Тактичне спрямування передбачає розробку основних форм реалізації стратегічних завдань держави і їх практичне втілення в існуючій податковій системі. Крім цього передбачається оперативна зміна умов оподаткування (ставок, пільг, порядку і термінів сплати і ін. елементів податку) відповідно до необхідних коригувань економічного курсу, що проводиться урядом.

В системі податкових відносин є значні проблеми, багато з яких не вирішені. До них відносяться і численні проблеми податкового адміністрування, обчислення і сплати конкретних видів податків. Немає єдиної позиції з питання доцільності подальшого зниження податкового навантаження, немає конкретних рішень з питання податкового стимулювання інноваційної та інвестиційної діяльності в країні, з оподаткування нерухомості. При здійсненні спроб стимулювання українських платників податків немає чітко визначеної системи. Заходи, що проводяться розрізнені і не дозволяють добиватися істотного зміни становища в інноваційному розвитку економіки. Немає чіткої позиції у вирішенні найважливішого для країни питання оподаткування малого і середнього бізнесу.

Докорінно новим етапом в історії розвитку податкової політики України став Податковий кодекс. Передбачалося, що його положення, спрямовані на вдосконалення адміністрування податків, досягнення компромісів між

державою та суб'єктами господарювання, зниження податкового навантаження для менш платоспроможних громадян, створення додаткових умов для розвитку інноваційно-інвестиційної діяльності, сприятимуть прискоренню економічного розвитку України.

Однак, неоднозначні та непрозорі правила, які викладені в положеннях кодексу, певною мірою гальмують підприємницьку активність серед платників податків, стимулюють розвиток тіньової економіки та не є достатньо ефективними для стимулювання економічного розвитку України.

Залежно від стану економіки, від цілей, які на даному етапі розвитку економіки держава вважає пріоритетними, використовуються різні форми здійснення податкової політики.

Проведений критичний аналіз основних податкових теорій дозволив критично розглянути види державної податкової політики, що відповідає тій чи іншій моделі ринкової економіки. У сучасному світі найбільшу перевагу отримала точка зору про існування трьох видів податкової політики, які характеризуються величиною податкового тягара

1. Політика максимальних податків характеризується встановленням максимального числа податків, з високими податковими ставками. Така політика може вимушено проводитися державою, як правило, в екстраординарні моменти його розвитку, такі як економічна криза, війна. Подібна політика проводилася в Україні в період становлення ринкових відносин.

2. Політика низьких податків (економічного розвитку) характеризується тим, що держава послаблює податковий прес для підприємців, одночасно змушене скорочувати свої витрати на соціальні програми. Мета цієї політики полягає в тому, щоб забезпечити пріоритетне розширення капіталу, стимулювання інвестиційної активності. Така політика проводиться в той час, коли намічається стагнація економіки, що загрожує перейти в економічну кризу.

3. Політика розумних податків характеризується відносним балансом інтересів держави і платників податків, що дозволяє розвивати економіку і підтримувати необхідний рівень соціальних витрат. На практиці таку політику складно здійснювати в зв'язку збереженням тенденцій у платників податків до ухилення від реальних податків, до їх мінімізації будь-яким способом, включаючи і незаконні схеми [2, с.6].

Аналіз існуючих підходів до розуміння складу і видів податкової політики дозволяє зробити наступні висновки: види податкової політики можуть бути використані в практиці як окремо взятим державою, так і кількома країнами; мета і завдання видів податкової політики повинні відповідати цілям і завданням проведеної в країні соціально-економічної політики.

Сучасна податкова політика орієнтується на досягнення балансу інтересів держави та платників податку. За таких умов податки сприяють економічному зростанню, з одного боку, а з іншого – забезпечують добробут кожного громадянина в країні. Зміни в податковій політиці нашої держави насамперед повинні відбуватися з урахуванням тенденцій розвитку системи оподаткування в країнах – сусідах та країнах – членах ЄС. Досвід європейських країн буде корисний для досягнення збалансованості державних фінансів та забезпеченості соціальної стабільності через турботу про населення України [29].

Для багатьох держав з трансформаційною економікою, в тому числі і України, на сучасному етапі розвитку характерна фіскальна спрямованість податкової політики, недостатній рівень соціальної підтримки населення, підвищення рівня податкового тягара для бізнесу (що сприяє погіршенню інвестиційного клімату), а також значний тіньовий сектор економіки.

Слід зазначити, що в умовах реформування податкової системи України, в науковій літературі недостатньо уваги приділяється висвітленню проблем ефективності податкової системи і її оцінки в структурі міжнародних індексів і рейтингів. Найбільш відомим і вагомим міжнародним рейтингом є рейтинг

Світового банку Doing Business. (До 2010 року існував ще рейтинг журналу Forbes - Tax Misery & Reform Index, за даними якого протягом кількох років існування цього рейтингу Україна входила до двадцятки з найбільшою податковим навантаженням). Одним з критеріїв побудови цього рейтингу є детальний аналіз податкової системи 185 країн - рейтинг Paying Taxes.

Україна залишалася світовим аутсайдером у сфері оподаткування і займала 181 позицію в рейтингу Paying Taxes. За підсумками 2013р. (За станом на 1 жовтня) експерти Світового банку відзначили поліпшення умов ведення бізнесу в Україні - позиція країни в рейтингу покращилася на 15 пунктів - з 152 місця до 137-го. Сферами значних успіхів реформ стали: «оподаткування» (позиція зросла зі 183-го до 165-го); «Створення підприємств» (поліпшення в рейтингу з 116-ї позиції в 50-ю); «Реєстрація власності» (зростання з 168-го місця на 149-е). Поліпшилася позиція України на 18 пунктів за показником «оподаткування» з 183-го до 165-го місця в рейтингу [40].

Для реформування податкової політики з урахуванням використання зарубіжного досвіду, необхідна розробка концепції впливу податкової політики на соціально-економічний розвиток країни та регіонів, в рамках якої необхідно розглянути і вирішити ряд теоретико-методологічних проблем.

Перша проблема полягає у розробці програми заходів податкового стимулювання інноваційної діяльності. Причому податкова політика держави в частині регулювання та стимулювання інноваційних процесів в українській економіці повинна носити більш активний характер – не просто сприяти створенню спільних економічних умов і можливостей для здійснення платниками податків інноваційної діяльності, але і цілеспрямовано спонукати їх проводити модернізацію і оновлення виробництва. Структура і розміри оподаткування повинні бути визначені таким чином, щоб гарантувати звільнення від оподаткування витрати на відтворення робочої сили; забезпечувати можливо пільговий режим оподаткування для капіталів, що залучаються у виробничий сектор; встановлювати пільгові податкові режими

для інвестування капіталів в наукові дослідження і розвиток малого і середнього бізнесу.

Друга група проблем. Різноманіття впливу податків на найважливіші соціальні та економічні процеси пред'являє виключно високі вимоги до податкової політики. Характеристика податкової системи вимірюється такими показниками, як види податків, їх ставки, суми та структури надходжень, заборгованість та іншими реальними величинами. Послідовна зміна стану податкової системи, тобто її рух – результат певної податкової політики, а оцінка цього руху і є оцінка податкової політики. Назріла необхідність корінного обґрунтованого вирівнювання податкових вилучень у різних секторах економіки з урахуванням їх особливостей з метою стимулювання розширеного відтворення та регулювання галузевого переливу капіталу. Діючи в Україні податкова система в даний час не в повній мірі сприяє цьому.

Третя група проблем полягає в тому, що проведена реформа податкової політики України не в повній мірі враховує умови, в яких перебуває економіка нашої країни. Практично значущим представляється рішення поставленої задачі – оцінка параметрів функціонування податкової системи шляхом дослідження показника податкового навантаження та виявлення податкового потенціалу економіки регіону. Без точної оцінки податкового потенціалу нереальна розробка органами влади проектів бюджетів різних рівнів на майбутній період, оскільки вона відіграє важливу роль у вдосконаленні процесу планування бюджетних доходів.

Четверта група проблем полягає в тому, що в проведенні державної податкової політики фіскальний підхід до питань організації податкового контролю вважається переважним. Орієнтація системи податкового контролю в основному на мобілізацію додаткових коштів до бюджету не повною мірою відображає як внутрішню суть податкового контролю, так і його місце в економічній та фінансовій системі. У сучасних реаліях контроль виступає не тільки в ролі фіскального інструменту, він, головне, повинен виконувати регулятивну функцію, спрямовану на розвиток економіки. Саме таке

розуміння податкового контролю робить його інструментом довгострокової податкової політики. Від рівня організації податкового контролю, його ефективності залежить можливість досягнення стратегічних і тактичних цілей податкової політики.

П'ята група проблем полягає у відсутності ефективної системи заходів, здатної за рахунок організації податкового адміністрування стати серйозним фактором посилення чинної податкової політики. Особливий акцент необхідно робити на сучасні системи управління податковими відносинами [3].

Крім того, можна зазначити, що «головною проблемою податкової політики в Україні є постійне порушення законодавчою владою стабільності податкового законодавства, що не покращує інвестиційний клімат в країні, оскільки через відсутність стабільного податкового законодавства іноземні інвестори обирають інші країни для капіталовкладень. Крім того, постійні зміни податкового законодавства зменшують довіру платників податків до представників законодавчої та виконавчої влади» [69].

Концептуальною основою сучасної державної податкової політики має стати вдосконалення податкової системи з метою не тільки зростання бюджетних доходів, а й гармонізації різноспрямованих приватних інтересів суб'єктів податкових відносин для забезпечення прискореного соціально-економічного розвитку країни, оскільки гармонізація інтересів податкових суб'єктів сприяє раціоналізації податкової системи, зниження бар'єрів для конструктивного податкового взаємодії, скорочення недоїмки і збільшення дохідної бази бюджетів усіх рівнів.

Гармонізація інтересів суб'єктів податкових відносин досягається в процесі їх взаємодії, при реалізації супідрядних стратегічних орієнтирів і динамічних цілей (динамічних пріоритетів) податкової політики в рамках загальної концепції, забезпечуючи комунікацію елементів податкової системи та її задані зміни (рис. 1.8.).

Таким чином, основними напрямками реалізації стратегії податкової політики держави мають стати: податкове стимулювання інноваційного розвитку та інвестиційного клімату; запровадження диференційованих ставок податку на доходи фізичних осіб із метою забезпечення поповнення бюджету та реалізації принципу соціальної справедливості оподаткування; запровадження диференційованих ставок екологічного податку залежно від скидів забруднюючих речовин у конкретному регіоні України; перегляд у бік збільшення торгових квот на вивезення товарів у країни ЄС; запровадження відповідальності політичних партій за незабезпечення виконання програмних заходів щодо оподаткування [69].

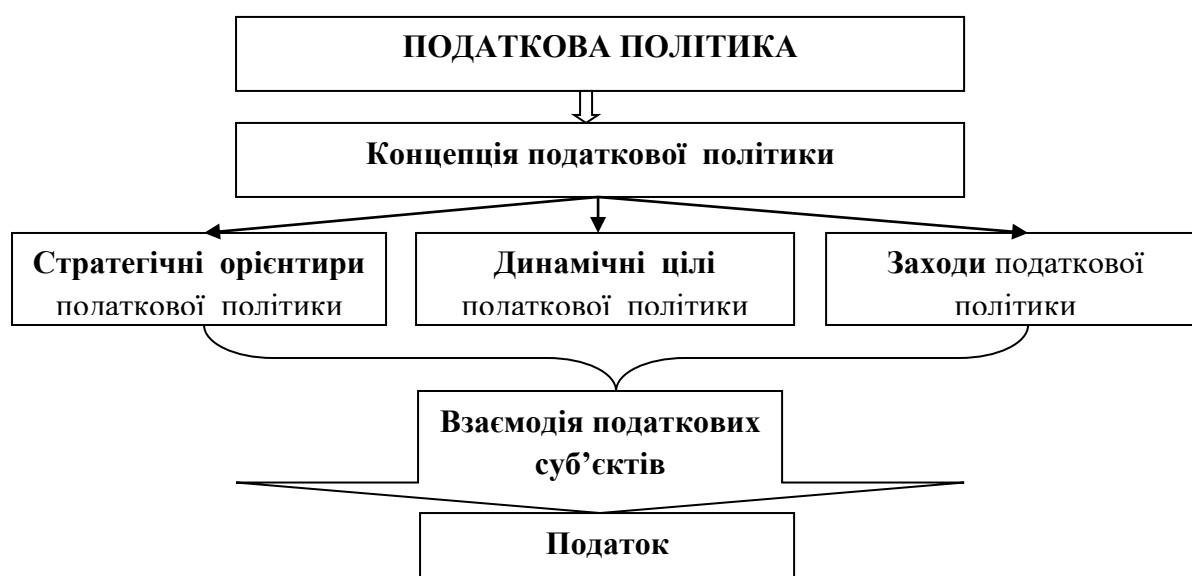


Рис. 1.8. Організаційна схема здійснення податкової політики держави

Запропоновані напрями вдосконалення податкової політики, засновані на вдосконаленні як теоретичної, так і практичної її складової, дозволять державі не тільки вишукувати додаткові фінансові ресурси, а й стимулювати підприємницьку активність, і в цілому темпи економічного зростання, що є пріоритетним.

Державна податкова політика реалізується на всіх рівнях управління. Особливо важливо організувати заходи по її ефективній реалізації на рівні господарюючого суб'єкта.

Податкова політика організації - це система прийомів, способів, методик ведення податкового обліку, а також формування, аналізу, обчислення і оптимізації податкових показників.

Основні принципи формування ефективної податкової політики організації представлені на рис .1.9.



Рис. 1.9. Принципи формування ефективної податкової політики організації [103].

Виконання всіх цих принципів важливо на кожній ділянці оподаткування організації, щоб виключити помилки і прогалини в податковій звітності. Кожна організація при формуванні облікової податкової політики, відображає цілі оподаткування, а також основні моменти формування податкової бази і її обліку.

Формування податкової політики, так само як і розробка будь-яких управлінських рішень, повинна базуватися на аналізі чинників, які впливають на діяльність суб'єкта податкової політики і вносять вклад в визначення його пріоритетів в процесі прийняття цих рішень.

У більшості випадків характер такого впливу не може бути змінений за допомогою цілеспрямованого впливу компанії і передбачає значну ступінь гнучкості податкової політики, яка дозволила б адаптувати її до складалися комплексу можливостей і обмежень.

До числа внутрішніх факторів належать параметри функціонування організації, які пов'язані з державним регулюванням економіки в цілому, і є

відображенням особливих характеристик процесу виробництва і реалізації продукції.

На рис. 1.10. представлені фактори, що впливають на формування податкової політики організації.

При складанні облікової податкової політики кожна компанія повинна враховувати такі особливості:

1. При єдиному трактуванні будь - яких ситуацій в законодавстві, вони не включаються до облікової політики. У ній відображаються виключно ті питання, які в Податковому кодексі передбачають декількох варіантів.

2. Вказується обраний порядок податкового обліку;

3. При формуванні та відображенні податкових даних описуються форми реєстрів, які застосовуються при обліку податкової політики.

Зазвичай вони затверджуються як додаток до облікової політики.

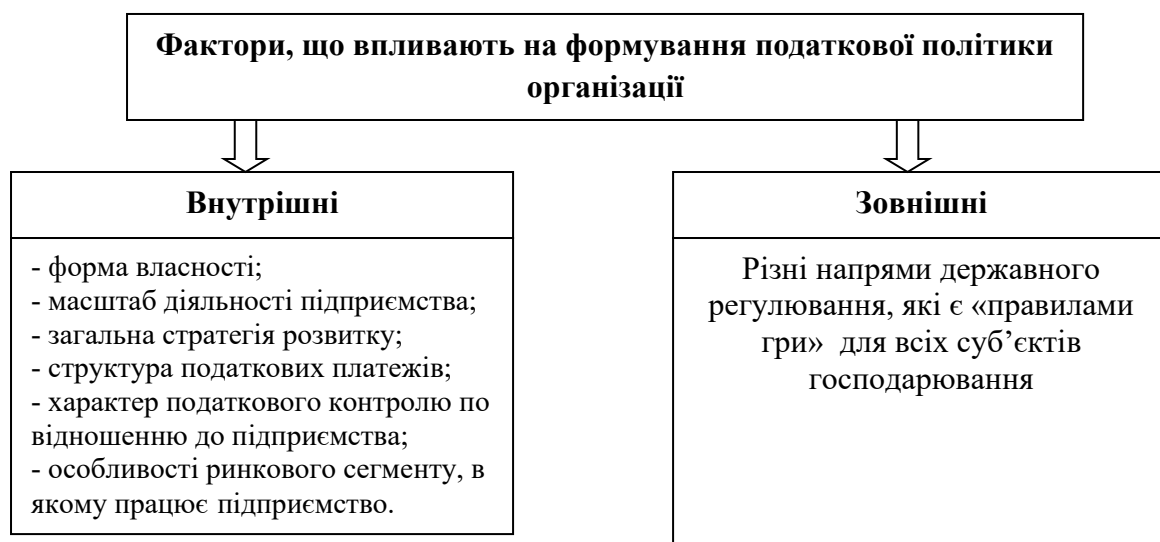


Рис. 1.10. Фактори, що впливають на формування податкової політики організації

Регістри податкового обліку - це зведені форми систематизації даних податкового обліку за звітний (податковий) період, згруповані відповідно до вимог ПКУ. При їх зберіганні повинна забезпечуватися захист від несанкціонованих виправлень.

Всі аналітичні реєстри, незалежно від діяльності компанії, мають обов'язкові такі реквізити:

- найменування організації;
- найменування облікового регістру;
- вимірники (натуральні, трудові, грошові);
- період (дата), протягом якого складено реєстр;
- зміст операції, дата і номер первинного документа;
- підпис, ініціали та прізвище осіб, відповідальних за складання даного регістра.

Виходячи з особливостей обліку, організація може розробляти свої форми податкових регістрів.

Деякі компанії можуть взяти за основу регістри бухгалтерського обліку. Зазвичай компанії мають методичні вказівки, в яких прописані інструкції до кожного регістру. Також вказується порядок ведення, заповнення (вручну або розвантажуватися програмою), форма зберігання (на паперовому носії або електронно) і т.д.

Організація може створювати порядок обчислення податків на довгостроковий період, зафіксувавши його в регламентах. Відвідувачі можуть замовити алгоритм розрахунків, графік документообігу, формули, джерело отримання даних і облік, що має на увазі в собі процес податкового планування.

При формуванні податкового планування тісно пов'язані поняття: податкова оптимізація і податкова мінімізація. Дані поняття відрізняються наступним: при мінімізації податків використовуються всі можливі схеми, в тому числі і порушення чинного законодавства, при оптимізації, організація використовує виключно законні методи зниження податкового тягаря. Описати фінансово-господарську діяльність організацій всіх галузей в одному зводі законів складно, тому чітку межу між даними поняттями провести майже неможливо.

При розробці податкової політики організації, важливо визначити, які структурні підрозділи будуть займатися процесами податкового планування. Можливо, необхідно створення спеціальних служб або ці функції будуть додатковим навантаженням фінансовому директору, головному бухгалтеру, а

можливо і генеральному директору. Але в більшості організацій над цим працює фахівець з податкового планування [98].

Особливо важливо на постійній основі проводити навчання персоналу, відповідального за ведення податкової політики, а також оновлювати внутрішні методичні вказівки. Тому що в Податковому Кодексі часто відбуваються зміни і коректування, за якими необхідно ретельно стежити.

Розробка всіх управлінських рішень, пов'язаних з формуванням податкової політики, повинна базуватися на аналізі чинників, які впливають на діяльність суб'єкта податкової політики і вносять вклад в визначення його пріоритетів в процесі прийняття цих рішень [36].

Серед основних факторів, що впливають на показник податкового навантаження можна виділити [8]:

- елементи облікової та договірної політики для цілей оподаткування;
- основні напрямки розвитку податкової, бюджетної та інвестиційної політики держави, що впливають на елементи податків;
- звільнення і пільги;
- отримання податкового кредиту, бюджетних позичок, відстрочок і розстрочок по податках і зборах і т.д.

Підводячи підсумки дослідження можна сказати, що ефективна податкова політика є запорукою активної життєдіяльності організації. Правильно організована система податкового обліку і внутрішнього контролю дозволяє мінімізувати податкові ризики, зберегти активи підприємства і забезпечити його фінансову стабільність.

1.4.Тактично-орієнтовані підходи до податкового планування в умовах сталого розвитку ринку

Сучасний етап ринкового перетворення економіки України у сфері оподаткування характеризується посиленням ролі стратегії податкового

планування, що має забезпечити сталий розвиток та конкурентоспроможність ринкових структур на національному та світовому рівнях. У зв'язку з цим сьогодні набуває актуальності складний, тривалий і багатокомпонентний процес гармонізації податкових взаємовідносин, який стосується інтересів учасників ринку – держави та суб'єктів підприємництва, оскільки виступає стабілізуючим чинником розвитку економіки.

Використання податкового планування як засобу гармонізації взаємодії – це не тільки вибір ефективних податкових тактично-орієнтованих інструментів для досягнення поставлених економічних цілей в обліковій стратегії системного менеджменту, але й відповідність визначеним цілям реального економічного базису й інтересам усіх суб'єктів ринкових відносин.

З огляду на актуальність теми, особливо в аспекті світової фінансової кризи, коли податкова політика держави має за мету ефективне розв'язання соціально-економічних завдань, що впливає на розвиток податкового планування, багато авторів (Л.П. Гацька, Ю.Б. Іванов, Б.А. Карпінський, В.В. Карпова, А.І. Крисоватий та ін.) у своїх працях дають характеристику різним теоретико-методологічним аспектам розвитку систем оподаткування в контексті гармонізації.

Питання відносно тактичних підходів до розробки податкової стратегії та стратегічного податкового планування розглянуто в дослідженнях вітчизняних вчених-економістів, серед них на особливу увагу заслуговують праці П.К. Бечко та Н.В. Лиси, З.С. Варналія, Л.М. Єріс, Т.І. Єфименко, Ю.Б. Іванова, А.Я. Кізима, М.С. Лаба, І.О. Луніна, П.В. Мельника, В.П. Ніколаєва, Л.Л. Тарангула, Б.П. Яреми та ін. Однак, критичний аналіз праць зазначених авторів, незважаючи на їх велику наукову значущість, свідчить про практичну відсутність на сьогодні спільної думки науковців про стратегічну спрямованість розробки податкового планування, що є частиною загальної стратегії розвитку підприємства та держави з метою стабільного лідерства на ринку.

Метою дослідження є обґрунтування теоретичних і методичних положень та розробка практичних рекомендацій, спрямованих на вдосконалення інформаційних інструментів стратегічного управління податковими взаємовідносинами в умовах сталого розвитку ринку.

У реаліях сьогодення – пріоритетності процесів глобалізації, інтеграції вітчизняної економіки зі світовими підприємницькими структурами зацікавленість держави в законному зменшенні податків свідчить про необхідність податкового планування як чинника управління суспільними правами, індикатора оцінки бізнесу, механізму для забезпечення розвитку економіки та суспільства. Тому за умов сталого розвитку ринку вважаємо за доцільне структуру побудови податкового планування представити за критеріальними відмінностями від ухилення від сплати податків (рис. 1.11).

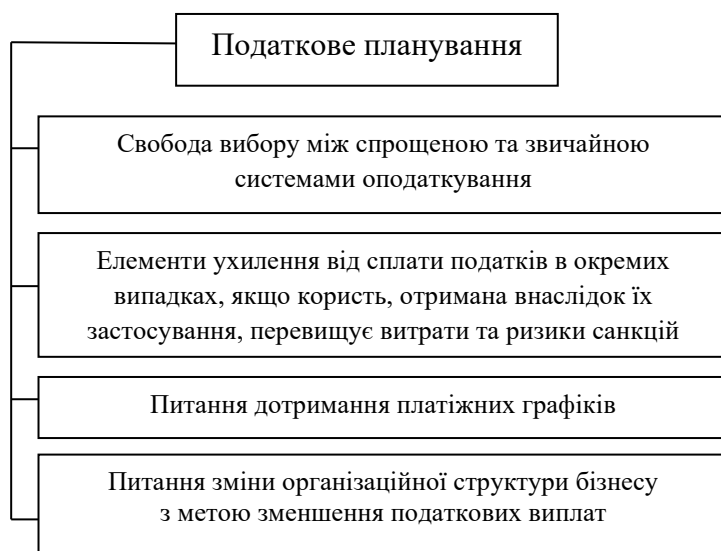


Рис.1.11. Структура побудови податкового планування

Отже, основною різницею між методами податкового планування (поточного фінансового контролю, попередньої податкової експертизи, порівняльного аналізу) та протизаконним ухиленням від сплати податків є право ринкових суб'єктів на мінімізацію податкових зобов'язань усіма законодавчо – санкціонованими способами, унаслідок планомірного й обґрунтованого зниження податкових виплат і зменшення податкового навантаження.

З огляду на зазначене, тактично - орієнтовані підходи до вибору проактивної стратегії у сфері оподаткування (з урахуванням загальних цілей розвитку бізнесу) виступають початковими складовими механізму теоретико-методологічної побудови податкового планування за проектуванням управління податковими потоками (рис. 1.12).



Рис.1.12. Механізм теоретико-методологічної побудови податкового планування за проектуванням управління податковими потоками

Доведено, що успішність найбільш придатної для реалізації стратегічних цілей суб'єкта господарювання побудови проектної структури податкового планування засновується на гармонійному зв'язку суми його чистого прибутку

та передбаченого обсягу результатів господарської діяльності в ринковому механізмі налагодженого, раціонально організованого документообігу реальних ресурсів, забезпечуючи поєднання організаційно-структурних елементів з індивідуальним підходом за умови оптимізації податкового портфелю. У зв'язку з цим, визначено, що правильна організація планування податків у соціально-економічному середовищі невизначеності сприяє успіху, тобто максимізації прибутку шляхом взаємовигідної співпраці постачальників і замовників в управлінні грошовими вливаннями, точному розрахунковому алгоритмі податків, мінімізації податкових зобов'язань і своєчасному їх погашенню, минаючи штрафні санкції. З метою підвищення ефективності податкового планування рекомендуємо застосування наступних методів:

1) методів кореляційно-регресійного аналізу в алгоритмі планових платежів податків за групами різних чинників і з перенесенням тенденцій попереднього періоду на майбутній (простір інформаційних технологій, що сприяє досягненню найбільшого ефекту);

2) економіко-статистичних методів (теорії ігор, загальнодоступного сервісу, стохастичного програмування) для дефініції стану податкової політики, обсягів продажу, коливання цін та зміни їх будови;

3) методу розробки плану за кількома варіантами з поступовими відхиленнями для визначення найсприятливішої альтернативи;

4) детермінованих моделей (лінійного та кількісного програмування) під час дії багатьох несталіх взаємозв'язаних чинників для визначення оптимального варіанту.

У ході аналітичного дослідження світової науково-практичної думки даної тематичної спрямованості розкрито, що вагоме місце в проактивній стратегії оподаткування займає універсальність способу планування з тактичною орієнтацією на виявлення й оцінювання ризиків у мінливій площині інституційного середовища податкових ринкових структур. Для отримання нейтральної оцінки стану провідних компонентів (функційі процедур) системи адміністрування податків кожної країни фахівцями

розроблено TADAT – діагностичний інструмент із виокремленням дев’яти ключових областей фактичної результативності (КОР) та методик оцінювання на основі 28 показників у складі 47 параметрів за шкалою оцінювання в чотири бали [7]:

- перший рівень шкали параметрів оцінювання означає повну відповідність роботи податкових органів світовій практиці;
- другий рівень шкали параметрів оцінки свідчить про відносну близькість роботи податкових органів до міжнародних стандартів;
- третій рівень шкали параметрів оцінки констатує про мінімальні стандарти результативності роботи податкових органів;
- четвертий рівень шкали параметрів оцінки указує на не виконання податковими органами умов отримання оцінки.

Обґрунтовано, що фундаментальною основою методики TADAT є структурно-логічний механізм взаємопов’язаних показників і параметрів, бо дає можливість оцінити фактичну результативність роботи податкових органів у комплексному різноманітті галузей оподаткування: за «наявністю повної, достовірної та оновленої бази даних зареєстрованих платників; ефективністю системи управління ризиками; орієнтованістю на підтримку добровільного дотримання вимог податкового законодавства платниками; вчасністю подачі декларацій та своєчасною сплатою податкових зобов’язань; повнотою та достовірністю інформації, яка подається платниками в звітності; наявністю справедливої, простої та доступної системи вирішення податкових суперечок; наявністю ефективної системи управління доходами; підзвітністю та прозорістю податкових органів перед урядом та громадськістю» [7, с.315].

Результативна діагностика(2018 р.) функціонування ДФСУ -Державної фіскальної служби України [2; 6; 8] порівняно зі світовою практикою методології оцінювання за виявленням переваг і недоліків кожної з дев’яти КОР указує (у разі отримання ДФСУ оцінок С і D) на недостатню структурованість, а звідси – ненадійність системи управління ризиками в нашій країні.

Вважаємо, що за умови кризових явищ в економіці ефективна система ризик-менеджменту в Україні має бути заснована на проактивній стратегії динамічного розвитку процесів податкового адміністрування з можливістю перегляду та заміни з плином часу. Для правильної організації управління податковими ризиками та ризиками порушення вимог чинного законодавства, керуючись всесвітнім досвідом, пропонуємо класифікаційну побудову розподілу виявлених ризиків за категоріями й обов'язками платників податків (рис.1.13) із неодмінним акцентом на дослідження факторів інституційного середовища ринку (рис.1.14).



Рис. 1.13. Класифікаційна побудова виявлених і розподілених ризиків за категоріями та обов'язками платників податків



Рис. 1.14. Податкові ризики за джерелами виникнення та шляхами мінімізації в умовах сталого розвитку ринку

Адже політичні, економічні, соціальні, технологічні, правові, демографічні події й тенденції в мінливому просторі ринкових відносин у середньостроковій та довгостроковій перспективах безпосередньо впливають на податковий механізм адміністративного оподаткування в разі виявлення імовірних ризиків недодержання законодавчих засад.

У державному інформаційному просторі економічно - нестабільних коливань, вважаємо за доцільне управління виявленими ризиками (у бік

мінімізації) за всіма видами податків, реалізовувати (Департаментами аудиту та моніторингу доходів та обліково-звітних систем) під час щорічного контролю за виконанням програми покращення дотримання податкового і митного законодавства (рис. 1.15).



Рис. 1.15. Управління ризиками в організаційній структурі ДФСУ

Поданий організаційний механізм ДФСУ, незважаючи на частковий збіг функціональних завдань Департаменту аудиту та Департаменту моніторингу доходів та обліково-звітних систем, свідчить про наочність невизначеності прерогативи структурного підрозділу, що виконує контролюючі обов'язки за засобами щодо реалізації політики управління ризиками [7, с. 205].

Основний напрям реалізації реформи ДФСУ вбачаємо в перетворенні її із контролюючого органу на сервісний за послідовним зменшенням адміністративного тиску на вдосконалення господарської

структури ризик-менеджменту платників податків у зв'язку з розподілом планових документальних перевірок за високим, середнім, низьким рівнями критеріальної значущості ризиків.

Таким чином, за результатами наукового дослідження доведено, що в релевантному діапазоні податкового адміністрування чинниками негативного впливу на якість податкового планування є недосконалість і нестабільність податкового законодавства України, нестійке фінансове становище більшості платників податків, їх негативне ставлення та недовіра до податкових органів, схильність до уникнення від сплати податків і ухилення від оподаткування.

Грунтовний розгляд тактично-орієнтованих підходів до податкового планування дозволив обрати проактивну стратегію побудови ефективної системи взаємодії контролюючих органів у сфері оподаткування з платниками податків на підставі високого рівня взаєморозуміння та професіоналізму для досягнення успіху в умовах сталого розвитку ринку.

РОЗДІЛ 2

ТЕОРЕТИКО-МЕТОДИЧНІ ОСНОВИ ФУНКЦІОНУВАННЯ ОБЛІКОВО - ПОДАТКОВОЇ СИСТЕМИ В УПРАВЛІННІ ПОДАТКОВИМИ РОЗРАХУНКАМИ

2.1. Застосування системного підходу до формування обліково-податкової системи економічного суб'єкта: принципи та структуроутворюючі елементи

Організація податкових розрахунків здійснюється для регулювання нарахування та сплати податків, що забезпечує інтереси платників податків і не порушує процес формування бюджету країни. Стійкість в агресивному конкурентному середовищі підприємство здобуває завдяки отриманню прибутку як ефективного показника діяльності, що є результатом вибору та застосування методологічних прийомів ведення обліку. Отже, процес розрахунку оподаткованого прибутку визначає порядок перерахування до бюджету відповідних коштів, від чого залежить рівень ефективності взаємовідносин між суб'єктами оподаткування.

Аналіз сучасних наукових праць дозволив дійти висновку, що дослідження базових обмежень і регуляторних положень традиційно проводиться на двома напрямками – бухгалтерським і податковим. Дослідженням принципів бухгалтерського обліку й оподаткування присвячені праці вітчизняних і зарубіжних учених, зокрема: В. Андрущенко, Ф. Бутинця, С. Голова, О. Губачової, Г. Давидова, П. Житного, Л. Кіндрацької, С. Мельник, О. Петрук, Я. Соколова, П. Сук. Загальну увагу науковцями приділено базовим обмеженням як елементам організації обліку та здійснення податкових розрахунків. При цьому актуальність визначеного питання обумовлюється необхідністю оптимізації принципів бухгалтерського обліку з метою податкових розрахунків і платежів. Таким чином, є потреба розвитку методологічного базису бухгалтерського обліку та оподаткування шляхом

визначення якісно нових принципів для оптимізації податкових розрахунків і платежів. Розвиваючи це спрямування досліджень, визначено необхідність об'єктивно оцінити й обґрунтувати можливість застосування для врегулювання податкових відносин нових принципів бухгалтерського обліку податкових розрахунків [15].

Основним завданням бухгалтерського обліку на підприємствах, що працюють в умовах ринкових відносин, є забезпечення численних користувачів специфічною економічною інформацією, так як достовірна економічна інформація допомагає приймати відповідальні та ефективні управлінські рішення, здатні самим істотно впливати на майбутнє фінансове становище підприємства. Однак, облікова інформація сформована в обліковій системі підприємства часто не забезпечує виконання своїх функцій внаслідок низького ступеня аналітичності і недостовірності. Тому з метою більш ефективного управління організацією доцільно розглядати обліково-податкову систему. На наш погляд, обліково-податкова система є складовою та всебічною частиною принципової обліково-аналітичної системи підприємства. Так як обліково-податкова система входить до складу обліково-аналітичної та одночасно доповнює її, то основні структуроутворюючі елементи обліково-податкової системи можна представити на рис. 2.1.

Таким чином, взаємозв'язок розглянутих елементів є обґрунтованою і загальновизнаною. Представлена на рисунку 2 схема обліково-податкової системи відображає всі процеси обміну інформацією, що відбуваються на підприємстві.

Таким чином, обліково-податкова система включає в себе чотири підсистеми – облік, аналіз, аудит та система оподаткування.

Обліково-податкова система є однією зі складових загальної системи, вона базується на бухгалтерській та податковій інформації і здійснюється працівниками бухгалтерії і іншими самостійними структурними підрозділами підприємства. Її суть полягає в об'єднанні облікових і податкових операцій в один процес у взаємозв'язку з аналітичними і контрольними процедурами,

безперервності цього процесу і використанні його результатів при виробленні рекомендацій для прийняття ефективних управлінських рішень.

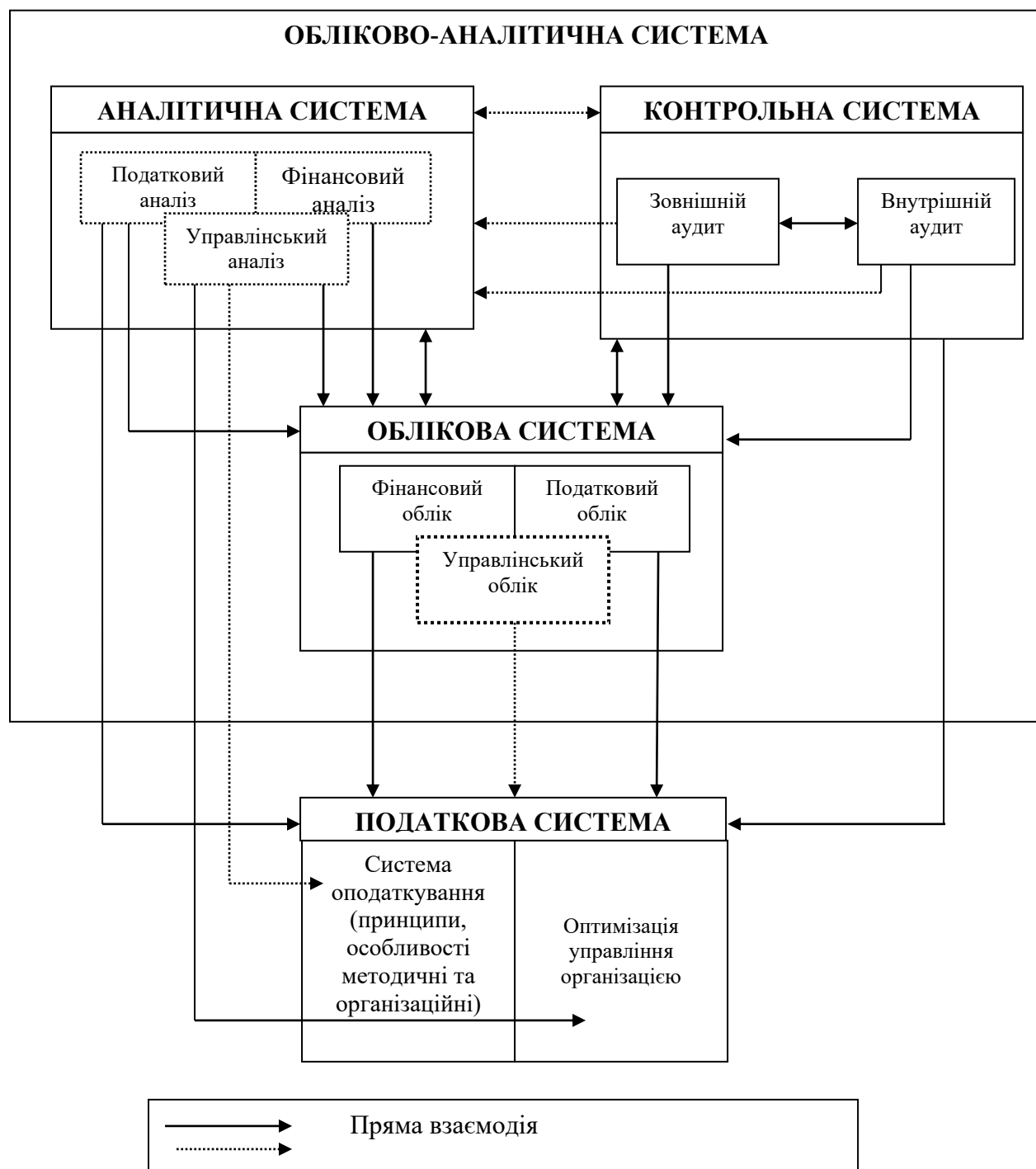


Рис. 2.1. Взаємодія структурних елементів обліково-податкової системи

Обліково - податковий процес найбільше відповідає моделі частково децентралізованої системи, так як має множинні цілі, при цьому фінансова, управлінська та податкова складова контролюють деякі елементи один одного.

В даний час бухгалтерський облік, аналіз і аудит є самостійними, спеціалізованими економічними науками. Кожна з них має свій предмет, методи дослідження, практичне застосування. Суб'єктом обліково-податкової системи є сукупність процесів господарюючого суб'єкта, що підлягають обліково-податковій обробці. Об'єктом обліково-податкової системи є конкретний господарюючий суб'єкт. Обліково-податкова система базується на бухгалтерській інформації, економічній, податковій, статистичній, аналітичній. Складові обліково-податкової системи і їх елементи необхідно досліджувати у взаємозв'язку і взаємозумовленості, тому модель обліково-податкової системи повинна бути адаптована до змін, що відбуваються в суспільстві і посттрансформаційній економіці в цілому. Мета створення обліково-податкової системи полягає в можливості в будь-який момент часу отримати і оцінити інформацію фінансової, управлінської та податкової складових при наявності взаємовпливу деяких елементів обліково-податкової системи.

У повсякденній господарській діяльності підприємство використовує досить велику кількість економічної інформації. Для систематизації всієї отриманої інформації необхідна система безперервного і суцільного документального відображення і спостереження, тобто система фінансового обліку. Внутрішнє середовище обліково-податкової системи являє собою сукупність трьох складових: фінансової, управлінської та податкової, кожна з яких включає по чотири елементи: облік, аналіз, аудит, звітність. Зовнішнє середовище відображає вплив законодавства в області бухгалтерського обліку і звітності на складові обліково-податкової системи і їх елементи, які також знаходяться у взаємодії. Причому зовнішнє середовище ділиться на пряме законодавство, виражене системою нормативно-правового регулювання бухгалтерського і податкового обліку в Україні, і непряме (суміжне)

законодавство, що включає допоміжні нормативно-правові акти, необхідні для легітимного функціонування обліково-податкової системи.

Розглянемо принципову схему внутрішнього і зовнішнього середовища обліково-податкової системи (рис. 2.2.).

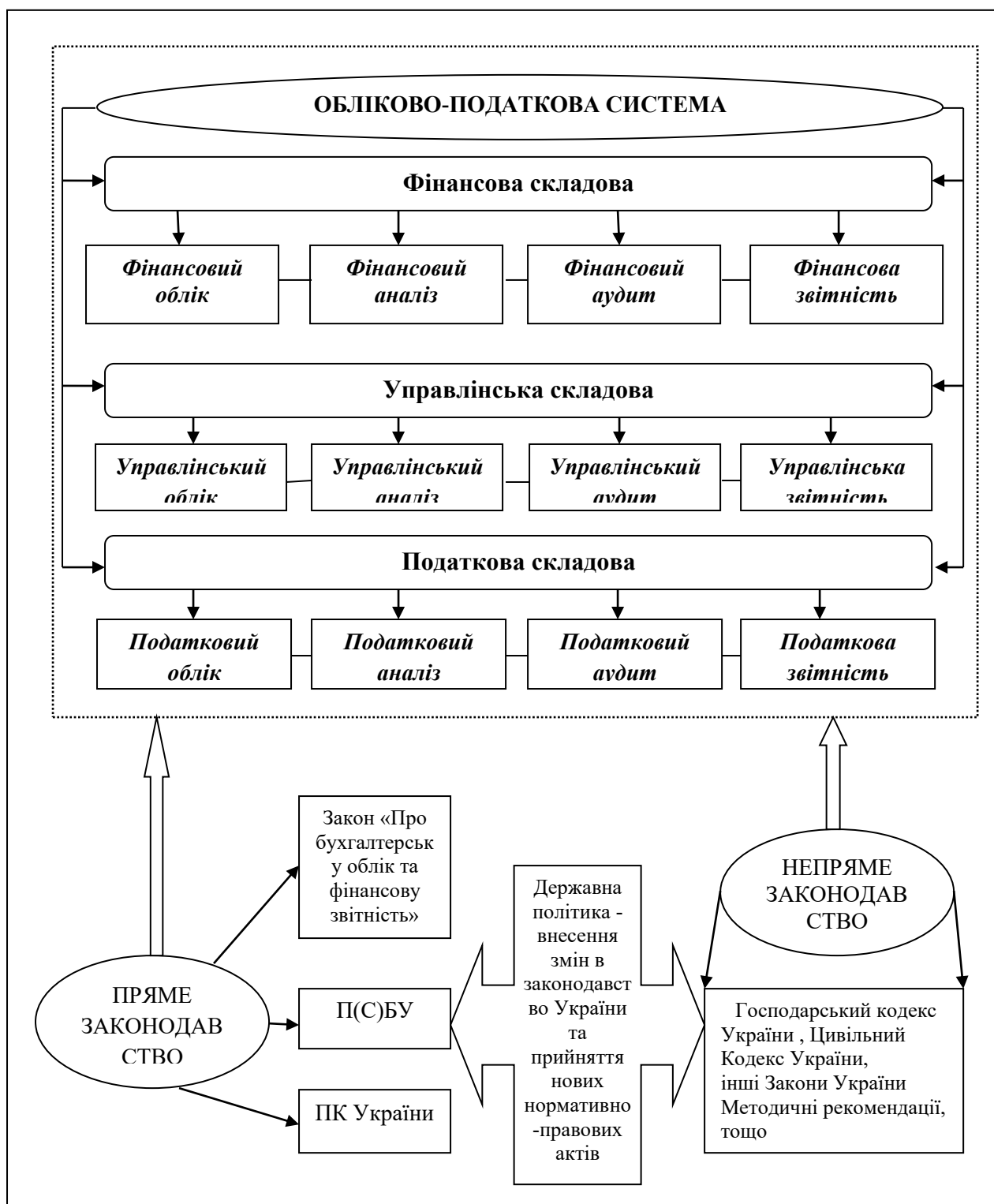


Рис. 2.2. Схема внутрішнього і зовнішнього середовища обліково-податкової системи

Фінансова складова обліково-податкової системи включає 4 елементи: фінансовий облік, аналіз, аудит та звітність. Так для проведення фінансового аналізу і фінансового аудиту використовують дані фінансового обліку, які і проходять перевірку аудиторів. У податкову складову входить податковий облік, аналіз, аудит та звітність. Податковий облік знаходиться в тісному взаємозв'язку з управлінським і фінансовим обліком, що представлено на рис. 2.3.

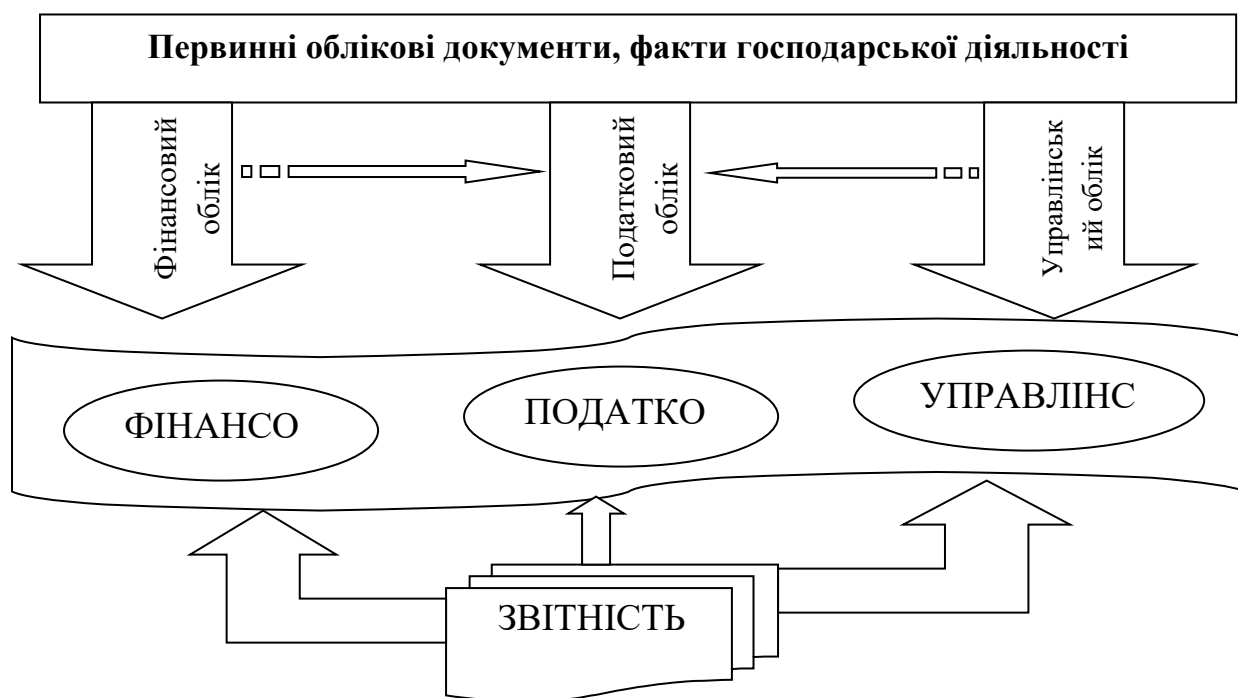


Рис. 2.3. Схема ведення податкового обліку у взаємодії з фінансовою та управлінською складовою бухгалтерського обліку

Обліково-податкова система в інформаційному полі організації складається з оперативного, статистичного, податкового та бухгалтерського обліку. Кожен з них відрізняється складом розкритих явищ, призначенням і способами здійснення. Основні принципи фінансового, управлінського і податкового обліку, аналізу та аудиту схожі, тому що базуються на інформаційній обліково-податковій системі, що включає оперативні дані і використовують для економічного аналізу статистичну, технічну, соціальну та інші види інформації.

Між управлінським та фінансовим обліком багато спільного, оскільки обидва вони використовують інформацію облікової системи підприємства. Одним з розділів цієї системи є облік витрат і доходів, необхідний як у фінансовому, так і в управлінському обліку. Загальноприйняті принципи фінансового обліку можуть діяти також і в управлінському обліку, оскільки керівники підприємств в своїй діяльності не можуть керуватися виключно неперевіряємими, суб'єктивними оцінками і думками. Особливістю обліково-податкової системи є зв'язок процесів управління і обліку, тому багато принципів ведення фінансового обліку застосовуються і в управлінському обліку і в податковому обліку (Рис. 2.4.).

Сукупність цих принципів забезпечує дієвість інформаційної обліково-податкової системи, але не уніфікує обліковий процес. Управлінський, податковий і фінансовий облік утворюють єдину інформаційну обліково-податкову систему на підприємстві. На наш погляд, особливістю обліково-податкової системи є зв'язок процесів управління і обліку, тому багато принципів ведення фінансового обліку застосовуються і в управлінському, і в податковому обліку. Сукупність запропонованих принципів забезпечує дієвість інформаційної обліково-податкової системи, але не уніфікує обліково-податковий процес. Дані бухгалтерського, податкового та управлінського обліку економічного суб'єкта є інформаційною базою обліково-податкової системи, яка з метою найбільш ефективного використання інформаційних ресурсів повинна вирішувати такі завдання (Рис. 2.5.). Кваліфікована опрацювання складових обліково-податкової системи дозволить економічному суб'єкту вибрати оптимальний варіант організації облікової підсистеми, ефективний з точки зору застосовуваної системи оподаткування.

Принципи бухгалтерського обліку запроваджені для всіх суб'єктів господарювання, різних видів діяльності й організаційно-правових форм, що сприяє єдиному підходу до організації обліку та складання фінансової звітності. Ефективність організації бухгалтерського обліку забезпечується додержанням системного підходу, всебічності, динамічності, цілісності,

субординації, випереджувального відображення результатів господарської діяльності, системної взаємодії окремих параметрів, частин і елементів [66, с. 132–138]. Принципи як базові положення ведення бухгалтерського обліку та параметри якісного формування управлінської інформації є важливою складовою методології бухгалтерського обліку та базою для удосконалення правил розрахунку та виконання податкових зобов'язань.

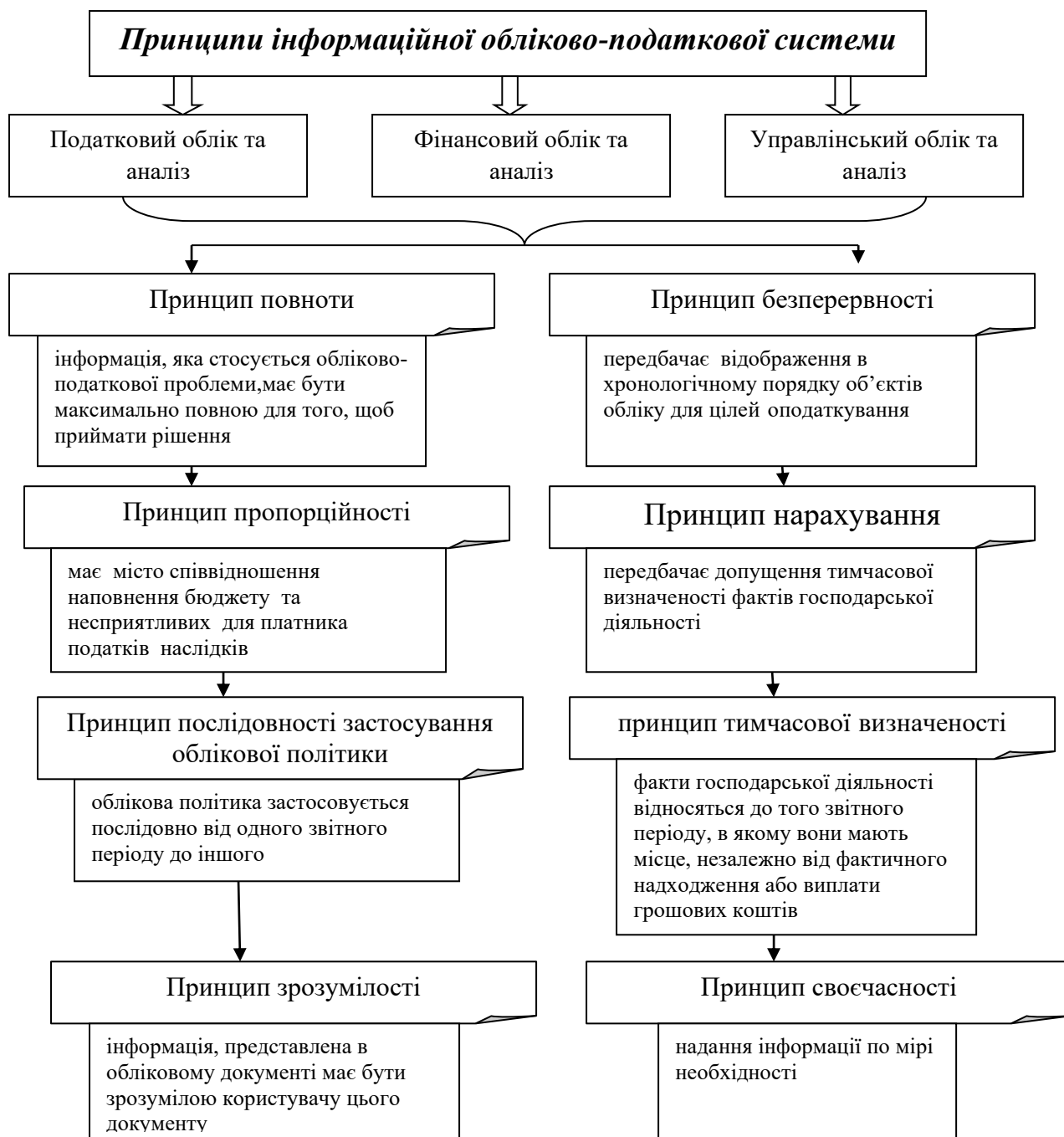


Рис. 2.4. Принцип взаємодії елементів в інформаційній обліково-податковій системі

Комплексне дослідження базових положень організації бухгалтерського обліку передбачає аналіз їх кількісних параметрів, що характеризують та обґрунтовують методологію відображення в обліку результатів діяльності підприємства для прийняття рішень. Критерієм ефективності бухгалтерського обліку є його дієвість – здатність до своєчасного надання релевантної, достовірної, зрозумілої інформації для задоволення запитів різних користувачів.



Рис. 2.5. Задачі інформаційної обліково-податкової системи економічного суб'єкта

Принципи організації бухгалтерського обліку властиві всім обліковим концепціям, що є логічною вимогою інституціонального регулювання щодо забезпечення якості облікової інформації для прийняття рішень і виконання поставлених завдань. Реалізація концепцій і постулатів бухгалтерського обліку визначають напрями розвитку теорії і допомагають зрозуміти зміст положень,

правил (стандартів) бухгалтерського обліку, що забезпечує обґрунтований вибір організаційних, методичних і технічних аспектів бухгалтерського обліку та оптимізації облікової політики підприємства з метою здійснення функцій обліку [9, с. 660].

Дослідження актуалізації та модифікації принципів бухгалтерського обліку є всебічним і стосується не лише оптимізації процесів обробки, передачі та зберігання інформації, а дозволяє розвинути систему інформаційного забезпечення управління. Проте на сьогодні залишається неповністю вирішеним питання щодо принципів бухгалтерського обліку для здійснення податкових розрахунків.

Принципи організації обліку податкових розрахунків взаємопов'язані з сукупними основними правилами, базовими положеннями, відповідно до яких організовано процес обліку на підприємствах. Теорія бухгалтерського обліку на теперішній час виділяє ряд основних принципів, розглянутих як у Міжнародних стандартах фінансової звітності, так і в Законі України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність», а також в НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», відповідно до яких організовано ведення бухгалтерського обліку на підприємстві. Дослідження теорії і практики показали, що принципи, які мають місце в бухгалтерському обліку й офіційно зареєстровані в вищеназваних нормативних документах, не всі допускаються з позиції податкового законодавства [15].

Розглянемо принципи, які мають свої особливі риси, в більш вузькому розумінні, трансформуючи їх стосовно податкових розрахунків.

Базові положення бухгалтерського обліку та податкових розрахунків можуть бути актуалізовані, виходячи із сукупності чинників, обставин, умов, які можуть вплинути на реалізацію базових аспектів із досягненням очікуваних результатів. Тому, на наш погляд, доцільно виділити кон'юнктурні принципи, які відображають чинники, умови та обставини, що склались в системі бухгалтерського обліку та сфері оподаткування (табл. 2. 1).

Таблиця 2.1

Кон'юнктурні принципи бухгалтерського обліку податкових розрахунків [15].

Принцип	Характеристика
Законності	Обрані методи, принципи та процедури ведення бухгалтерського обліку та формування релевантної інформації для формування податкової бази та здійснення податкових розрахунків. Необхідно здійснювати постійний моніторинг змін в нормативно-правовому регулювання бухгалтерського обліку та податкових розрахунків, умов господарювання, розробки новітніх технологій в обробці інформації
Комплексності	Податкові розрахунки залежать від низки внутрішніх і зовнішніх чинників. Це обумовлює комплексне формування інформації не лише для потреб управління, але і для формування податкової бази
Ефективності	Вибір найбільш оптимального способу ведення обліку для підвищення інформативності при здійсненні податкових розрахунків, виходячи з альтернатив, визначених і регульованих законодавчими актами, що матиме ефект у податкових відносинах між платниками податків і державою
Порівнянності	Ведення бухгалтерського обліку, формування інформації та здійснення податкових розрахунків, виходячи з основних методів, принципів і процедур, які є незмінними й уніфікованими для всіх без виключення підприємств з їх коригуванням відповідно до реальних потреб активізації діяльності
Відкритості	Інформація щодо податкових розрахунків має бути відкритою для користувачів для можливості оцінки виконання податкових зобов'язань. Також така інформація має бути своєчасною, актуальною та достовірною для формування беззаперечного судження щодо податкових розрахунків підприємства
Планомірності	Облікова інформація має забезпечувати податкові розрахунки, виходячи не лише з поточних, а й стратегічних завдань оптимізації податкових відносин між платником податків і державою
Неафектизації	Знеособлення податкових надходжень до бюджету із їх подальшим використанням на загальні фінансові потреби. Податки як грошові платежі до бюджету не передбачають конкретної послуги, винагороди чи будь-якої зворотної дії
Документування	Повне відображення господарських фактів, виходячи з достовірності складених документів. Документи мають бути оформлені в момент виникнення фактів господарської діяльності або після їх закінчення. Підставою для підтвердження даних податкового обліку є: первинні облікові документи (включаючи довідку бухгалтера); аналітичні реєстри податкового обліку; розрахунок податкової бази
Прозорості	Систематичне висвітлення діяльності податкових органів та основних змін і реформ у системі оподаткування із роз'ясненням змісту, цілей, механізму реалізації податкової політики без перешкоджання доступу платників податків до інформації про сферу оподаткування
Конструктивності	Спрямованість роботи податкових органів на надання рекомендацій, реальних до виконання, сформульованих і спрямованих на конструктивну взаємодію з платниками податків

Суть принципів організації системи оподаткування полягає в досягненні компромісу й узгодженості амбівалентних інтересів двох груп – держави та

платників податки. На формування та розвиток принципів оподаткування справляє керівний вплив низка чинників, які характеризують трансформацію сучасної економіки, стратегію розвитку держави та суспільства, стан ринку тощо.

Таким чином, організація бухгалтерського обліку та здійснення податкових розрахунків однаково залежать від регулювання базових положень, які відповідають функціонуванню господарського механізму, організаційній структурі економічних відносин і побудованій системі оподаткування, а також є основою для розвитку господарського механізму та забезпечення інформацією різних користувачів для потреб управління на виконання зобов'язань за податковими розрахунками. Невідповідність реалізації базових положень обліку й оподаткування може призвести до асиметрії у податкових розрахунках, неефективності облікових робіт і викривленні інформації, що неприпустимо з точки зору організації економічних і податкових відносин.

2.2. Удосконалення обліку податкових розрахунків і зобов'язань на основі інтегрованої системи обробки економічної інформації

Під управлінням в загальному сенсі розуміється безперервний процес впливу суб'єкта на об'єкт для досягнення поставленої мети. Система управління являє собою сукупність взаємопов'язаних керованої і керуючої підсистем, які, взаємодіючи між собою і зовнішнім середовищем, беруть участь в процесі функціонування щодо досягнення встановлених цілей. Система управління комерційної організації включає в себе процеси управління виробництвом, маркетингом, фінансами, податковими розрахунками і зобов'язаннями і т.д.

З огляду на те, що податкові платежі становлять істотну частку відтоку грошових коштів економічного суб'єкта, важливою частиною всього процесу управління є управління податковими розрахунками, що дозволяє не тільки здійснювати моніторинг повноти і своєчасності сплати податків, дотримання термінів подання податкової звітності, оперативно виявляти помилки в звітності і мінімізувати їхні наслідки, а й проводити оперативний контроль податкових розрахунків за допомогою їх бюджетування, це підвищує інформативність управління для цілей прийняття управлінських рішень.

В даний час в Україні стрімко розвиваються цифрова економіка і сфери діяльності, які з нею пов'язані, а саме: державний сектор і бізнес, життєдіяльність громадян, забезпечення інформаційної безпеки, мережеві можливості телекомунікаційного зв'язку та ін. Така діяльність сприяє розвитку інформаційного суспільства шляхом створення інформаційного простору, що враховує потреби громадян і суспільства в цілому в якісній і достовірній інформації, розвиток інформаційної інфраструктури України та створення і використання вітчизняних інформаційно-телекомунікаційних технологій.

В силу повсюдного застосування сучасних інформаційних технологій з можливістю миттєвої обробки великого масиву даних інформація швидко втрачає свою актуальність, так як з'являються нові ситуації і проблеми, які потребують вирішення, а для них необхідна нова інформація. Інформація, використана і наразі не актуальна, стає знову відомостями до тих пір, поки в них не виникне нова потреба. Таким чином, вибудовується ланцюжок перетворення відомостей в інформацію і навпаки, що відображено на рис. 2.6.

Різноманіття інформаційних потоків і завдання формування інформаційного забезпечення управління податковими розрахунками викликають необхідність побудови класифікації інформації. Як показало дослідження (додаток А), в економічній літературі використовується безліч ознак класифікації, необхідних для вирішення відповідних цілей дослідження. Виходячи з мети цього дослідження, пропонуємо використання таких ознак класифікації (табл.2.2.).

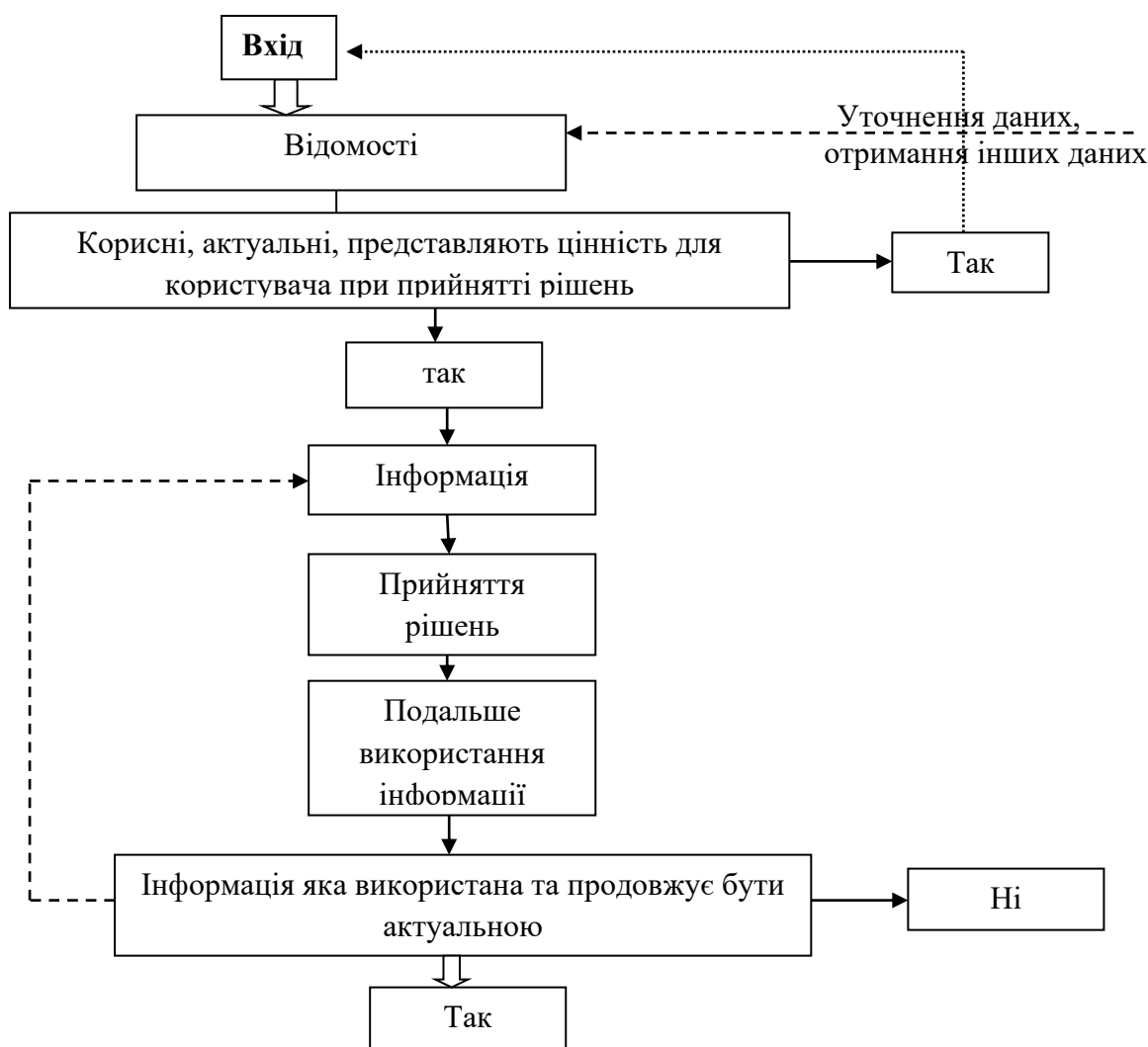


Рис. 2.6. Схема перетворення відомостей в інформацію

Запропонована класифікація спрямована на вдосконалення інформаційних потоків про податкові розрахунки і зобов'язання і, відповідно, сприяє підвищенню достовірності податкового обліку, формування об'єктивної податкової звітності, оперативності та аналітичності надається зацікавленим користувачам внутрішньої управлінської звітності та здійснення результативного управлінського контролю над ними.

Роль і місце інформації в системі управління податковими розрахунками дозволяють характеризувати її як ресурс, який є результатом інтелектуальної праці, поряд з трудовими, матеріальними, фінансовими ресурсами. Ми згодні з думкою Т. Стоуньєр про те, що інформація – «це ресурс, яким можна без жалю ділитися» [86]. Виняток становить інформація, що становить державну і комерційну таємницю. Однак зазначимо, що формування системи даних

відбувалося без урахування процесу інтеграції інформаційних потоків. Тому в дипломній роботі нами запропонована модель формування системи даних на умовах інтегрованої системи обробки економічної інформації про податкові розрахунки і зобов'язання (рис.2.7).

Таблиця 2.2.

Класифікація інформації за податковими розрахунками

Ознака класифікації	Вид інформації
1 Віднесення до функцій управління	Планова Облікова Контрольна
2 Вид обліку	Фінансового обліку Податкового обліку Управлінського обліку
3 Час виникнення	Щоденна Щонедільна Щомісячна Щоквартальна Щорічна По запити користувача
4 Джерело виникнення	Внутрішня Зовнішня
5 Час представлення	Попередня Поточна Подальша

В даний час зміст податкового обліку, головним чином, зводиться до певної коригуванні інформації фінансового обліку щодо окремих його аспектів з огляду на розбіжності нормативно-правових актів з бухгалтерського та податкового обліку. З цього випливає необхідність гармонізації підходів до податкового і фінансового обліку для цілей оптимізації інформаційних потоків, зменшення трудовитрат на обробку інформації, уніфікації облікового процесу та створення інтегрованої обліково-інформаційної системи. Виходячи з вищесказаного, слід зробити висновок, що фінансовий облік, агрегуючи інформацію про всі факти господарського життя, в тому числі пов'язаних з податковими розрахунками, є базисом обліково-інформаційної системи економічного суб'єкта.

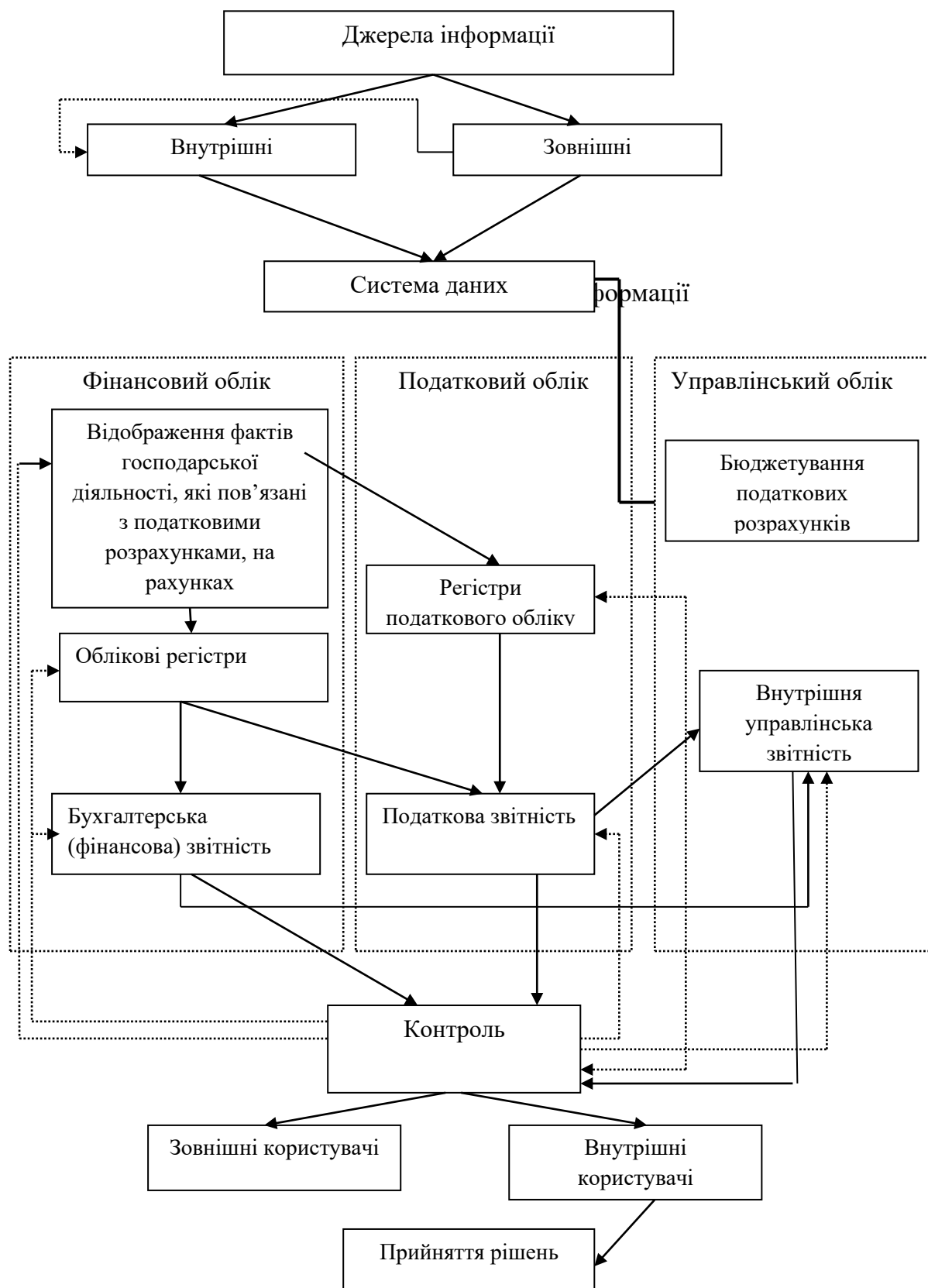


Рис. 2.7. Модель формування системи даних в умовах інтегрованої обробки економічної інформації для управління податковими розрахунками і зобов'язаннями

Великий інтерес з точки зору науки і практики про облік, здійсненні облікових процедур викликає дослідження спільних рис і відмінностей підсистеми бухгалтерського (фінансового та податкового) обліку та управлінського обліку. Відмінності і подібності облікових підсистем за програмними цілями, об'єктам, обов'язковості ведення і іншими показниками відображені в таблиці

2.3. Таблиця 2.3.

Подібності та відмінності облікових підсистем

Показники	Облікова підсистема		
	Підсистема бухгалтерського обліку		Підсистема
	Фінансовий облік	Податковий облік	
1	2	3	4
Ціль обліку	Відображення повної і достовірної інформації про факти господарського життя економічного суб'єкта і складання фінансової звітності	Відображення повної і достовірної інформації про факти господарського життя економічного суб'єкта і складання податкової звітності	Відображення повної і достовірної інформації про реальні та умовні факти господарського життя економічного суб'єкта і складання внутрішньої звітності
Об'єкт	Факти господарського життя всього економічного суб'єкта	Факти господарського життя всього економічного суб'єкта	Реальні і умовні факти господарського життя всього економічного суб'єкта і його структурних підрозділів
Обов'язкове ведення обліку	Обов'язковий, згідно з чинним законодавством України	Обов'язковий, згідно з чинним законодавством України	Не є обов'язковим - ініціативний, що виходить із інтересів користувачів
Основні користувачі інформації	Внутрішні: керівники економічного суб'єкта, акціонери, учасники товариства Зовнішні: контрагенти, інвестори, державні контролюючі органи, аудитори	Внутрішні: керівники економічного суб'єкта, акціонери, учасники товариства Зовнішні: інвестори, державні контролюючі органи, аудитори	Внутрішні: всі зацікавлені внутрішні користувачі Зовнішні: інформація не представляється
Законодавче регулювання	Регламентований: законами та іншими нормативно-правовими актами у сфері обліку і звітності, положеннями з бухгалтерського обліку, міжнародними Стандартом фінансової звітності	Регламентований: законами та іншими нормативно-правовими актами у сфері обліку і звітності, положеннями з бухгалтерського обліку, міжнародних стандартів фінансової звітності	Не регламентований: методика управлінського обліку розробляється в рамках кожного економічного суб'єкта і застосовується добровільно, виходячи з запитів зацікавлених користувачів

Продовження табл. 2.3.

Ступінь точності	Потрібна фіксація точної та своєчасної інформації про факти господарського життя організації, підтверджених документально	Потрібна фіксація точної та своєчасної інформації про факти господарського життя організації, підтверджених документально	Відсутня вимога до ступеня точності інформації, немає обов'язковості підтвердження фактів господарського життя документами. Високі вимоги до аналітичності та оперативності подання
Частота формування звітності	Визначається в законодавчому порядку	Визначається в законодавчому порядку	Визначається внутрішнім розпорядком

У світовій практиці існує різні погляди на місце податкового обліку і його взаємодію з фінансовим обліком в рамках національних облікових систем. Континентальна модель реалізації облікових підсистем (фінансової і податкової) передбачає мінімальну ступінь відмінності, забезпечуючи їх максимально можливу гармонізацію. У такій моделі практично відсутня різниця між сумою балансового і оподаткованого прибутку.

Континентальна модель реалізується в Німеччині, Швейцарії, Японії, Бельгії, Італії та інших країнах. Відповідно до цієї моделі фінансовий облік орієнтований на фіскальні потреби держави, податковий облік базується на даних його облікових реєстрів, а в разі розбіжностей в податкових реєстрах відображаються коригування. Слід зазначити специфіку облікової системи Німеччини, де не здійснюються спеціальні податкові коригування інформації, накопиченої в фінансовому обліку, а представляється єдиний баланс, в якому міститься інформація, яка задовольняє вимоги і фіскальних органів, та інших зацікавлених користувачів.

Ю.В. Носкова зазначає, що це обумовлено реалізацією унікального для німецького урахування принципу зобов'язального, який передбачає використання рахунків Головної книги як безпосередню базу для податкових розрахунків. Незважаючи на те, що в німецькій теорії обліку передбачені і комерційні, і податкові рахунки, на практиці не існує як такого податкового обліку в тому розумінні, в якому він реалізується в інших європейських країнах. Крім того, велика частина податкових пільг може бути застосовна для

цілей обчислення податку до сплати тільки в разі їх прямого відображення в фінансовому обліку.

Базовий принцип англо-американської моделі – розмежування фінансового та податкового обліку, їх відносна незалежність один від одного і відмінність цілей їх реалізації: фінансовий облік орієнтований на представлення в звітності інформації для інвесторів і кредиторів, а податковий – для фіскальних органів. При цьому сума прибутку, обчислена в фінансовому обліку, може відрізнятись від суми, обчисленої для цілей оподаткування.

У країнах, які застосовують дану модель (Великобританія, США, Нідерланди, Канада і ін.), Фінансовий і податковий облік ведуться, як правило, паралельно. Представлені вище моделі реалізації податкового і фінансового обліку різні зважаючи історично сформованих геополітичних, економічних, соціальних та інших факторів і в даний час визначають особливості національних облікових систем.

В Україні податковий облік бере свій початок з 1 липня 1997 р., коли набрав чинності Закон України «Про внесення змін до Закону України «Про оподаткування прибутку підприємств» від 22 травня 1997 р., в якому був використаний термін «податковий облік» та зазначені правила ведення податкового обліку в частині визначення валових доходів та витрат для розрахунку прибутку до оподаткування [75].

В сучасних умовах цифровізації економіки, розвитку інформаційного суспільства та застосування пристроїв для обробки великого обсягу даних оптимальним є створення інтегрованої інформаційної бази в рамках економічного суб'єкта, де буде міститися інформація, необхідна для різних облікових підсистем і користувачів. Це дозволяє здійснити трансформацію облікових підсистем не тільки шляхом інтеграції фінансового та податкового обліку. Можливість інтеграції фінансового та податкового обліку обумовлена максимальною схожістю основних методів ведення обліку, серед яких:

- застосування подвійного запису (обов'язково для фінансового обліку і не заборонений для податкового обліку);

- використання рахунків як накопичувачів інформації про об'єкт обліку;
- документування;
- оцінка;
- звітність.

Інтеграцію фінансового та податкового обліку пропонуємо реалізувати, використовуючи такі підходи:

- реалізацію вимоги єдності фінансового та податкового обліку, що полягає у встановленні пріоритету бухгалтерських норм і правил. Дана вимога передбачає і правове єдність фінансового та податкового обліку, яке здійснюється таким чином: норми податкового права відображаються в правилах, способах ведення бухгалтерського обліку;

- застосування механізму інтеграції фінансового та податкового обліку шляхом використання методу подвійного запису для відображення інформації на єдиних рахунках бухгалтерського обліку;

- використання методики обліку податкових розрахунків і їх документального оформлення як частини методики ведення бухгалтерського обліку економічного суб'єкта.

Крім того, необхідно вибрати і закріпити в обліковій політиці (для цілей фінансового обліку та для цілей оподаткування) схожі методи і способи ведення фінансового та податкового обліку:

- застосування методу нарахування;
- застосування лінійного методу нарахування амортизації для всіх об'єктів основних засобів і нематеріальних активів;
- облік нормованих витрат з виділенням відхилень, що перевищують норми;
- оцінка активів організацій;
- відображення сум переоцінки необоротних активів;
- оцінка незавершеного виробництва, готової і відвантаженої продукції (товарів, робіт, послуг);
- формування резервів і оціночних зобов'язань;

– інші.

Вибір загальних методів і способів ведення фінансового та податкового обліку здійснюється в рамках конкретного економічного суб'єкта і закріплюється в обліковій політиці з фінансового обліку і для цілей оподаткування. Слід зазначити, що процес реформування вітчизняного бухгалтерського обліку, заснований, головним чином, на впровадженні МСФЗ, не впливає на питання інтеграції фінансового та податкового обліку. Крім того, погодження розбіжностей між вимогами П (С) БО і МСФЗ не дозволяє в даний час вирішити питання про відображення в фінансовому обліку умовних фактів господарського життя. Тому в даний час гостро постає питання про інтеграцію обробки економічної інформації і гармонізації всіх облікових підсистем, в тому числі управлінського обліку.

Як підкреслюють М.І. Кутер і Д.В.Луговський, облік одночасно і умовних, і реальних фактів господарського життя піднесе бухгалтера над законом, дозволяючи йому самостійно визначати, що слід відображати в обліку і бухгалтерської (фінансової) звітності, а що ні в силу імовірнісного характеру здійснення події в майбутньому [38]. Крім того, вчені відзначають, що чим більше множаться імовірнісні характеристики настання або ненастання певної події в майбутньому, тим більше збільшується інформативність бухгалтерської (фінансової) звітності, але одночасно з цим зменшується зрозумілість такої звітності з точки зору користувача. Виходячи з цього, на думку вчених, слід розмежовувати ступінь ймовірності настання події для того, щоб відображати в звітності умовні активи і умовні зобов'язання.

На наш погляд, з метою створення єдиного інформаційного простору економічного суб'єкта необхідно відображати інформацію про умовні факти господарського життя (попередньо зафіксувавши в обліковій політиці з управлінського обліку критерії визнання факту умовним, характерні для конкретного економічного суб'єкта) в системі управлінського обліку.

Відображення інформації в управлінському обліку про умовні факти господарського життя сприятиме гармонізації облікових підсистем, в тому числі порівнянності інформації фінансового, податкового та управлінського обліку, а також дозволить внутрішнім користувачам оперативно отримувати інформацію про факти господарського життя, які з великою часткою ймовірності приведуть до зміни економічних вигод у майбутньому.

Для цілей гармонізації облікових підсистем, включаючи управлінський облік, і інтеграції економічної інформації в рамках економічного суб'єкта пропонуємо здійснювати обліковий процес із застосуванням аналітичних субконто, що дозволяють формувати звітну інформацію для всіх користувачів в універсальних облікових регістрах. При цьому структура рахунків робочого плану рахунків в умовах розвитку цифрової економіки з урахуванням застосування інструментарію електронної фіксації інформації одночасно в різних підсистемах обліку дозволяє одноразово відображати факти господарського життя в обліку. Ми рекомендуємо здійснювати гармонізацію облікових підсистем і інтеграцію інформації з податкових розрахунків і зобов'язань за допомогою використання рахунків фінансового обліку, на яких буде відображена інформація, в тому числі і для податкового, і управлінського обліку.

Найбільшу складність при обчисленні податків викликає розрахунок податкової бази по податку на прибуток. У зв'язку з цим в робочому плані рахунків пропонуємо її деталізацію з прив'язкою не тільки до видів податків, а й до номерів господарських договорів. Як субконто слід виділити:

- субконто першого порядку: субрахунок синтетичного рахунку;
- субконто третього порядку: вид обліку;
- субконто другого порядку: номер договору.

Таким чином, для ефективного функціонування процесу управління податковими розрахунками і зобов'язаннями необхідно досліджувати подальший розвиток облікової системи в цілому і підсистем бухгалтерського

(фінансового, податкового) і управлінського обліку зокрема, які, будучи взаємопов'язаними, формують єдину обліково-інформаційну систему.

2.3. Удосконалення обліку розрахункових платежів з податків на прибуток та додану вартість

Сучасне підприємництво у економічному бізнес-середовищі в першу чергу орієнтоване на отримання максимального прибутку, що відображає інтереси підприємців-інвесторів. Запропонований в бухгалтерській звітності прибуток – це узагальнений результатний показник, який багато в чому впливає на оцінку положення справ економічного суб'єкта зацікавленими користувачами. М.Л. П'ятов величину бухгалтерського прибутку визначає наступним чином: «...це сума, що відображає бухгалтерську оцінку ефективності роботи фірми, оцінку, що служить результатом застосування набору певних методологічних прийомів, які обираються регулятивами або самою компанією з досить об'ємного «меню» підходів до трактування господарських фактів, запропонованих теорією обліку» [130]. Тому процес розрахунку оподаткованого прибутку займає важливе місце в діяльності будь-якого підприємства, оскільки від правильності його визначення, повноти і своєчасності перерахування до бюджету відповідних коштів залежить його діяльність в майбутньому.

Незважаючи на те, що механізм справляння податку на прибуток підприємств з часу прийняття Податкового кодексу України [115] зазнав суттєвих змін, доцільно відзначити, що порядок його нарахування і сплати на період 2013-2016 рр. знову був кілька раз реформований.

Зобов'язання перед бюджетом з податку на прибуток формуються відповідно до Податкового кодексу України, що визначено у розділі 111

«Податок на прибуток підприємств» (ст. 133–142) [115]. Платниками податку – резидентами є: суб’єкти господарювання – юридичні особи, які проваджують господарську діяльність як на території України, так і за її межами, окрім юридичних осіб, визначених пунктами 133.4 та 133.5, до яких відноситься управитель фонду операцій з нерухомістю щодо операцій і результатів діяльності із довірчого управління, що здійснюється таким управителем через фонд. Об’єктом оподаткування є прибуток із джерелом походження з України та за її межами, який визначається шляхом коригування (збільшення або зменшення) фінансового результату до оподаткування (прибутку або збитку), визначеного у фінансовій звітності підприємства відповідно до національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку або міжнародних стандартів фінансової звітності, на різниці, які виникають відповідно до положень цього Кодексу (ст.134.1.1). Відповідно до ст. 44 Кодексу для цілей оподаткування платники податків зобов’язані вести облік доходів, витрат та інших показників, пов’язаних з визначенням об’єктів оподаткування та/або податкових зобов’язань, на підставі первинних документів, регістрів бухгалтерського обліку, фінансової звітності, інших документів, пов’язаних з обчисленням і сплатою податків і зборів, ведення яких передбачено законодавством.

Внаслідок реформування механізму справляння податку на прибуток, яке відбулось у період 2013-2016 рр., було спрощено механізм формування цієї складової податкової системи України, що підтверджується, насамперед, шляхом відміни квартального порядку декларування з податку на прибуток для більшості категорій платників та запровадження правила розрахунку об’єкта оподаткування з податку на прибуток, дещо наближеного, порівняно з попереднім, до бухгалтерського порядку визначення прибутку підприємства [115].

Базова (основна) ставка податку на прибуток складає 18 % і розраховується підприємством самостійно, наростаючим підсумком з початку податкового періоду. Податковими (звітними) періодами для податку на

прибуток підприємств є календарні: квартал, півріччя, три квартали, рік. При цьому податкова декларація розраховується наростаючим підсумком. Податковий (звітний) період починається з першого календарного дня податкового (звітного) періоду і закінчується останнім календарним днем податкового (звітного) періоду (ст. 137.5).

До розрахунку суми податку на прибуток, яка відображає обсяг зобов'язання щодо стягнення до бюджету, застосовуються норми податкового законодавства. Проте, такий розрахунок обов'язково має бути доповненим відомостями бухгалтерського обліку, в якому генерується інформація, що характеризує результати діяльності підприємства та його фінансовий стан за звітний та попередні періоди.

Методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про витрати, доходи, активи і зобов'язання з податку на прибуток регламентується положенням (стандартом) бухгалтерського обліку, далі П(С)БО 17 «Податок на прибуток» [117]. Відповідно до цього положення, сума податку на прибуток, яка визначається у звітному періоді згідно податкового законодавства, називається поточним прибутком. Методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про доходи підприємства регламентовані П(С)БО 15 «Дохід» [48]. Згідно з цим стандартом визнані доходи підприємства в бухгалтерському обліку класифікуються за групами: від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг), фінансові, надзвичайні, інші операції. Методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про витрати підприємства регламентується П(С)БО 16 «Витрати» [20]. Проте, саме через неврегульованість положень бухгалтерського обліку, зокрема в частині витрати, виникають неузгодженості щодо їх розподілу [68, с. 207].

Архітекtonіку процесу формування та розподілу прибутку підприємства показано на рис. 2.8 [33].

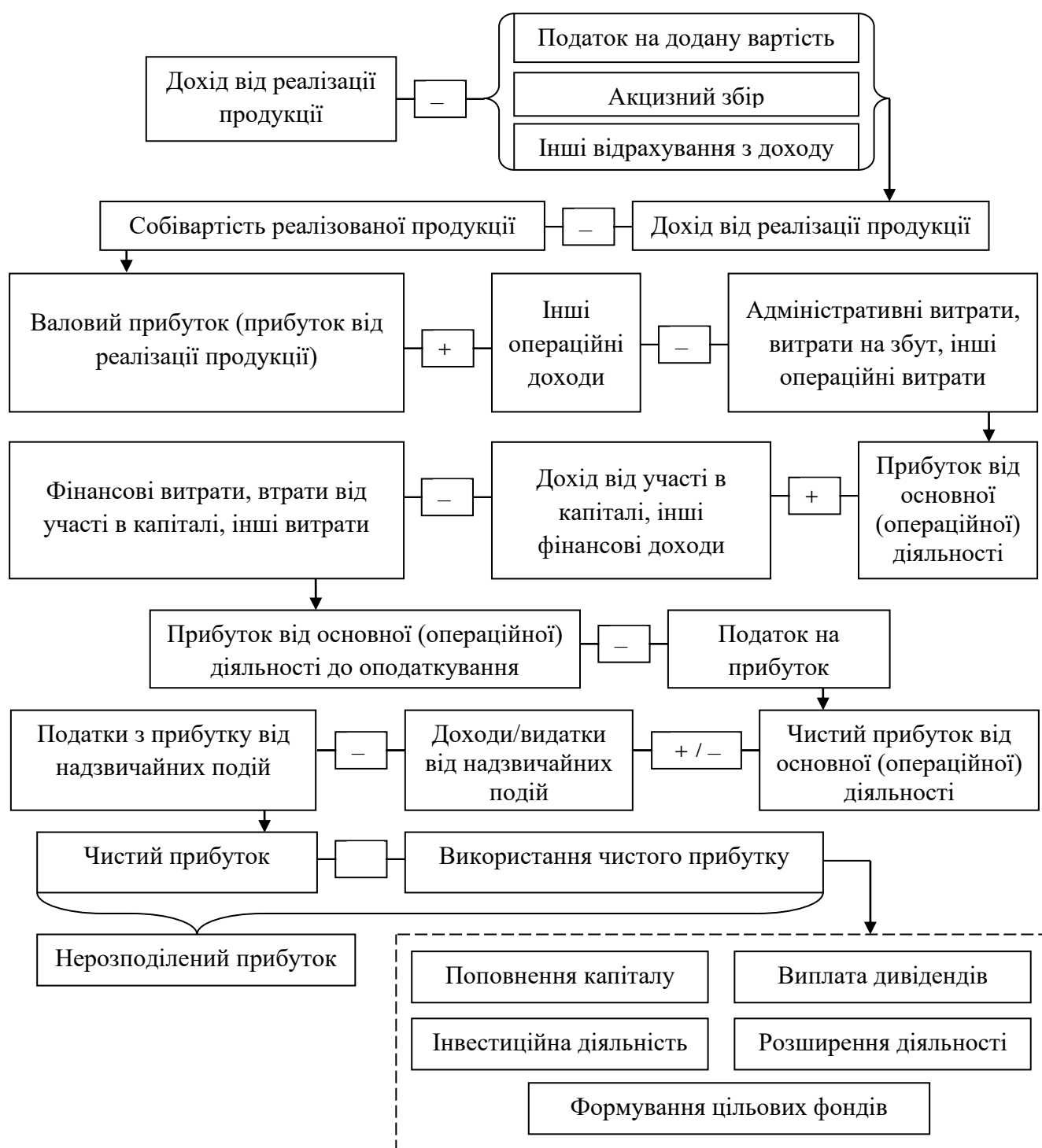


Рис. 2.8. Архітектура процесу формування та розподілу прибутку підприємства

Варто відмітити, що сучасні трансформації механізму справляння податку на прибуток потребують нового підходу до аналізу порядку його нарахування й сплати, який доцільно здійснювати з метою обґрунтування шляхів його удосконалення.

Облікові дані для оподаткування забезпечують відомості про: доходи і витрати; виокремлення частки витрат для цілей оподаткування; витрати, які відносяться до відображення в наступних періодах; формування резервів; суму невиконаних податкових зобов'язань.

Для обґрунтування достовірності порядку формування прибутку до оподаткування встановлюється відповідність доходів, витрат та амортизації вимогам податкового законодавства. Проте, слід зважати, що розрахунок складових прибутку має певні особливості, що пояснюється впливом сум, які збільшують (або зменшують) прибуток до оподаткування.

Так, відповідно до останніх змін у Податковому кодексі (починаючи з 1 січня 2017 року), прибуток, розрахований за основним правилом, який підлягає оподаткуванню за ставкою 18%, зменшується:

1. на суму первісної вартості придбання або виготовлення окремого об'єкта невикробничих основних засобів або невикробничих нематеріальних активів та витрат на їх ремонт, реконструкцію, модернізацію або інші поліпшення, у тому числі віднесених до витрат відповідно до національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку або міжнародних стандартів фінансової звітності, у разі продажу такого об'єкта невикробничих основних засобів або нематеріальних активів, але не більше суми доходу (виручки), отриманої від такого продажу;

2. на суму списаної дебіторської заборгованості (у тому числі за рахунок створеного резерву сумнівних боргів), яка відповідає ознакам, визначеним підпунктом 14.1.11 пункту 14.1 статті 14 Кодексу;

3. на суму використання створених забезпечень (резервів) витрат (крім забезпечення (резерву) витрат на оплату відпусток працівникам, інших виплат, пов'язаних з оплатою праці, та витрат на сплату єдиного соціального внеску, що нараховується на такі виплати), сформованого відповідно до національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку або міжнародних стандартів фінансової звітності;

4. на суму коригування (зменшення) забезпечень (резервів) для відшкодування наступних (майбутніх) витрат (крім забезпечення (резерву) на відпустки працівникам, інших виплат, пов'язаних з оплатою праці, та витрат на сплату єдиного соціального внеску, що нараховується на такі виплати), на яку збільшився фінансовий результат до оподаткування відповідно до національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку або міжнародних стандартів фінансової звітності.

Фінансовий результат до оподаткування збільшується:

1. на суму залишкової вартості окремого об'єкта невиробничих основних засобів або невиробничих нематеріальних активів, визначеної відповідно до національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку або міжнародних стандартів фінансової звітності, у разі ліквідації або продажу такого об'єкта;

2. на суму витрат на ремонт, реконструкцію, модернізацію або інші поліпшення невиробничих основних засобів чи невиробничих нематеріальних активів, віднесених до витрат відповідно до національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку або міжнародних стандартів фінансової звітності;

3. на суму витрат на формування резерву сумнівних боргів відповідно до національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку або міжнародних стандартів фінансової звітності;

4. на суму витрат від списання дебіторської заборгованості понад суму резерву сумнівних боргів;

5. на суму витрат на створення забезпечень (резервів) для відшкодування наступних (майбутніх) витрат (крім забезпечення (резерву) витрат на оплату відпусток працівникам, інших виплат, пов'язаних з оплатою праці, та витрат на сплату єдиного соціального внеску, що нараховується на такі виплати) відповідно до національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку або міжнародних стандартів фінансової звітності.

У той же час, необхідно відмітити, що порядок визначення суми прибутку з метою його оподаткування недостатньо гармонізовано з обліковими

правилами обчислення прибутку підприємств, не дивлячись на те, що з прийняттям Податкового кодексу України було проведено велику роботу щодо такої гармонізації. Так, оподатковуваний прибуток, який відображається в податковій декларації з податку на прибуток підприємства, і прибуток у Звіті про фінансові результати, як правило не збігається, оскільки відбуваються відмінності між податковим та обліковим прибутком (збитком) в бухгалтерському обліку, на що впливають відстрочені податкові активи і відстрочені податкові зобов'язання, а також інші операції. Вплив різниць на фінансові результати підприємства згідно з Податковим кодексом надано в додатку Г.

Відповідно до визначення термінів П(С)БО 17 відстрочений податковий актив – сума податку на прибуток, що підлягає відшкодуванню в наступних періодах унаслідок [117]:

- тимчасової податкової різниці, що підлягає вирахуванню;
- перенесення податкового збитку, який не включається до розрахунку зменшення податку на прибуток у звітному періоді;
- перенесення на майбутні періоди податкових пільг, якими скористатися у звітному періоді неможливо.

«Відстрочене податкове зобов'язання – сума податку на прибуток, який сплачуватиметься в наступних періодах з тимчасових податкових різниць, що підлягають оподаткуванню» [117].

Безпосередньо самі різниці між податковим та обліковим прибутком не обов'язково призведуть до відстроченого податкового активу та відстроченого податкового зобов'язання [32, с. 56]. Різниці можуть бути постійними і тимчасовими. Амортизація невиробничих основних засобів має амбівалентний вплив – позначається на результатах, розрахованих за методикою бухгалтерського обліку, проте не впливає на прибуток за нормами системи оподаткування. Таким чином, визначається сталість такої різниці. З іншого боку, тимчасовою є різниця, за якою аванси включаються до суми доходів. Відповідно така сума включається до облікового доходу на момент

відвантаження товарів (робіт, послуг), які були раніше оплачені. Отже, тимчасові різниці впливають на відображення в бухгалтерському обліку відстрочених податкових активів і зобов'язань.

Поява відстрочених податкових активів пояснюється тимчасовим характером відмінностей, коли певна величина справляє вплив на прибуток відповідно до бухгалтерського обліку та системи оподаткування за різні звітні періоди.

Авансові платежі є найбільш поширеною причиною відстрочених податкових активів і зобов'язань. У бухгалтерському обліку аванс не визначається доходом, а в системі оподаткування його отримання не розглядається в якості витрат (видатків) щодо нарахованого податку на прибуток.

Зважаючи на відсутність у авансу ознаки доходу, розрахований податок на прибуток не визнається як витрати (видатки) з податку на прибуток, проте залишається активом. Відповідно такий актив не може бути визнаний дебіторською заборгованістю щодо розрахунків з бюджетом, що пояснюється характером нарахованої суми – не передоплата, а відстрочений актив, що регулюється нормами податкового законодавства. У подальшому цей актив має облікове відображення як доходу за фактом виконання зобов'язання. Отже, відстрочений актив розраховується як підсумок множення суми авансу на податкову ставку.

Слід брати до уваги, що отримання авансу не може гарантувати формування доходів за правилами бухгалтерського обліку в майбутньому періоді. Це пояснюється імовірністю повернення авансу. Різниця щодо норм бухгалтерського обліку та системи оподаткування полягає у факті відображення авансу – у бухгалтерському обліку аванс може бути не зарахований до суми фінансового результату, а отже, не буде визнаний доходом, а в системі оподаткування прибуток зменшується. У підсумку тимчасова різниця має сторнуватись, зважаючи на факт повернення авансу.

Для відображення різниць між бухгалтерським і податковим прибутком використовуються рахунки 17 «Відстрочені податкові активи» і 54 «Відстрочені податкові зобов'язання». На рахунку 17 «Відстрочені податкові активи» ведеться облік суми податку на прибуток, що підлягає відшкодуванню в наступних звітних періодах внаслідок:

- тимчасової різниці між балансовою вартістю активів або зобов'язань та оцінкою цих активів або зобов'язань, яка використовується з метою оподаткування;

- перенесення податкових збитків, які не використано для зменшення податку на прибуток у звітному періоді.

За дебетом 17 «Відстрочені податкові активи» відображається сума перевищення податку на прибуток, що підлягає оплаті в поточному звітному періоді над витратами, які пов'язані з нарахуванням податку на прибуток у поточному звітному періоді, за кредитом – зменшення відстрочених податкових активів в рахунок витрат, які пов'язані з нарахуванням податку на прибуток у поточному звітному періоді [11, с. 178].

У проміжній фінансовій звітності відстрочені податкові активи та відстрочені податкові зобов'язання згідно з п. 15 П(С)БО 17 не вказуються і відповідно на цю дату не нараховуються [117]. Протягом року в обліку та фінансовій звітності вказуються тільки суми поточного податку на прибуток, а на дату річного балансу здійснюється відповідне коригування (збільшення, зменшення) суми витрат з податку на прибуток відповідно до облікового прибутку (збитку) за звітний рік.

Відповідно до п. 17 П(С)БО 17 відстрочені податкові активи та відстрочені податкові зобов'язання згортаються, якщо сплата податку на прибуток контролюється одним і тим же податковим органом.

Необхідно зважати, що за нормами додатку до П(С)БО 17 згортання відстрочених податкових зобов'язань і активів визначається різницею за такими сумами, оскільки в балансі мають бути зазначені або активи, або зобов'язання, що пояснюється їх взаємно виключним характером. Таким

чином, нераціонально здійснювати облікове відображення за окремими рахунками – активним 17 «Відстрочені податкові активи» та пасивним 54 «Відстрочені податкові зобов'язання», оскільки це призводить до додатково необґрунтованого аналізу, щоб розрахувати суму, яка підлягає відкладанню.

Таким чином, набуває актуальності пропозиція шляхів спрощення методів облікового відображення податку на прибуток. Зважаючи на надмірність використання рахунків для відображення відстроченого податку на прибуток, доцільно його облік здійснювати із використанням одного активно-пасивного рахунку, за дебетом якого наводити відстрочені податкові активи, за кредитом – зобов'язання. Сальдо такого рахунку надаватиме необхідні відомості щодо порядку відкладання активів, або відповідно зобов'язань, спрощуючи порядок аналізу такої інформації. Пропонуємо з цього приводу в Плані рахунків відкрити субрахунок 795 «Відстрочені податкові активи / зобов'язання з податку на прибуток».

Податкову декларацію з податку на прибуток підприємства складають за формою, затвердженою Наказом Міністерства фінансів України від 20.10.2015 р. № 897 [121]. Дані, наведені в декларації, мають підтверджуватись первинними документами, даними фінансового обліку і відповідати податковій звітності. Визначення різниць податкового та облікового прибутку формуються з регістрів аналітичного та синтетичного обліку відповідних рахунків.

Для узагальнення даних з метою проведення необхідного аналізу і як регістру аналітичного обліку податку на прибуток пропонуємо використання відповідної відомості (табл. 2.4). [33]. Розроблений регістр аналітичного обліку дозволяє систематизувати інформацію та забезпечити достовірне та повне відображення в фінансовій звітності податку на прибуток.

Завдання контролю правильного обчислення податкової бази з податку на прибуток для системи оподаткування та розрахунку величини податку на прибуток є завданнями більш високого рівня, ніж завдання контролю

правильності кваліфікації, визнання й оцінки будь-якого виду доходів або витрат, їх прийняття для цілей обчислення податкової бази.

Таблиця 2.4

Регістр аналітичного обліку податку на прибуток

Показник	№ рядка	Синтетичний (аналітичний) рахунок	Рух за рахунком, тис.грн		Оборот	Сума (відхилення), тис.грн
			Сальдо			
			На поч. року	На кін. року		
1	2	3	4	5	6	7
1. Прибуток						
Бухгалтерський прибуток	1	79			200	200
Податковий прибуток	2	ПД			270	270
Загальне відхилення (ряд. 2 – ряд.1)	3					+70
2. Постійні різниці						
Витрати на утримання соціальної інфраструктури	4	949			32	+32
Витрати на паливо- мастильні матеріали для автомобілів	5	201			5	+5
Перевищення звичайної ціни продажу товарів за ціною їх реалізації пов’язаній особі	6	ПД			8	+8
Загальне відхилення (ряд.4+ряд.5+ряд.6)	7					+45
3. Тимчасові різниці						
Резерв сумнівних боргів	8	38	0	10		+10
Отримані аванси	9	681	54	74		+20
Видані аванси	10	371	41	53		-12
Амортизація основних засобів у фінансовій звітності	11	131	78	103		+25

Продовж. табл. 2.4

1	2	3	4	5	6	7
Амортизація основних засобів у податковій звітності	12	ПД				-18
Амортизація основних засобів (ряд.11+ряд.12)	13					+7
Загальне відхилення (ряд.8+ ряд.9+ ряд.10+ + ряд.13)	14					+25
4. Податок на прибуток						
Поточний податок на прибуток (ряд.2 × 18%)	15					81
Відстрочений податковий актив (за позитивного значення ряд.14) (ряд.14 × 18%)	16					7,5
Відстрочене податкове зобов'язання (за від'ємного значення ряд. 14) (ряд. 14 × 18%)	17					0

Тому нами пропонується форма Регістру кореляції кореспонденції рахунків бухгалтерського обліку з показниками, що формують фінансовий результат до оподаткування у податковій та фінансовій звітності, яка сприяє отриманню повної інформації про порядок оподаткування податком на прибуток та надає можливість моніторингу правильності відображення в обліку відповідних бухгалтерських операцій (додаток В).

Оскільки кожен економічний суб'єкт може застосовувати для окремих видів діяльності, різні режими оподаткування (можливість використання різних пільг, виключення з податкової бази доходів та витрат за видами діяльності, звільненням від оподаткування податком на прибуток), то до деталізації завдань внутрішнього контролю доцільно застосовувати інші критерії їх класифікації та постановки.

Не менш значущим податком як для підприємства зокрема, так і для держави в цілому, є податок на додану вартість (ПДВ), який є часткою новоствореної вартості, входить до ціни реалізації товарів і сплачується споживачем до державного бюджету на кожному етапі виробництва товарів. Ідея введення податку на обіг, який є попередником ПДВ, належить німецькому підприємцю фон Саймонсу, який у 1920-х рр. у своїх працях теоретично обґрунтовував доцільність і необхідність введення такого податку. Ідея ж введення та застосування ПДВ належить співробітнику податкового департаменту Франції Морісу Лоре. Він описав механізм справляння даного податку та його переваги перед діючим, на той час, податком з обігу. Першою країною, яка впровадила в дію ПДВ став Кот-Д'Івуар, а серед європейських – першою запровадила дане нововведення Франція – з 1 січня 1968 р. З часом ПДВ став одним із основних наповнювачів бюджетів країн, де був запроваджений. У Франції на його долю припадає 45% всіх податкових надходжень, у Великобританії та Німеччині – 50%. В Україні його частка також є значною – 40–45%.

Таким чином, податок на додану вартість (ПДВ) є одним із найбільш поширених в Україні. Його ставка становить 20%. ПДВ обґрунтовано вважається найбільш досконалою сучасною формою непрямого оподаткування, яка відіграє важливу роль у системі державних фінансів більшості розвинених країн світу. Але існують певні проблеми в обліку та адмініструванні податку на додану вартість, що впливає не тільки на якість обліково-аналітичної інформації, але й на визначення податкової бази, необґрунтованість перерахування бюджетних коштів підприємницьким системам, що призводить до прямих збитків для держави (рис. 2.9).

Відображення в обліку розрахунків за податком на додану вартість інтегроване з процесом руху товарно-матеріальних цінностей. Слід зважати на важливість організації обліку податку на додану вартість та фінансових результатів у загальній системі облікової роботи. Достовірність розрахунку та облікового відображення податку на додану вартість, фінансових результатів

справляє виключний вплив на підсумки та визначення ефективності діяльності суб'єкта господарювання. Обов'язково має бути забезпечено облікове регулювання цього процесу з оптимізацією облікової роботи, що дозволяє актуалізувати базу облікових даних, що враховуються при формуванні облікової звітності.



Рис. 2.9. Проблеми обліку та адміністрування податку на додану вартість

Має бути встановлений пріоритет національних інтересів, які регулюють розвиток економіки країни і є визначальними для налагодження взаємовідносин між суб'єктами господарювання та державою з приводу розвитку економіки та суспільства. Всі фінансово-економічні процеси

знаходять відображення в бухгалтерському обліку, а отже, доцільно оптимізувати обліковий процес з відображення податку на додану вартість, що пояснюється необхідністю раціоналізації справляння зобов'язань за податковими розрахунками та платежами.

Справляння податку на додану вартість має поліваріантний характер щодо впливу на діяльність суб'єктів господарювання. У першому випадку, вплив реалізується при формуванні цін на товари (роботи, послуги) із включенням його суми до підсумкової ціни. Другий напрям впливу ПДВ, пов'язаний із іммобілізацією грошових коштів на сплату цього податку, і викликає особливої уваги з огляду на наступні обставини:

1. Платники ПДВ – це різні суб'єкти господарювання, які здійснюють іммобілізацію грошових коштів для справляння податкового зобов'язання.

2. Іммобілізація грошових коштів має амбівалентний характер – сприяє економічному розвитку країни, проте негативно позначається на фінансових результатах діяльності підприємства.

3. Опрацювання характеру іммобілізації грошових коштів дозволяє своєчасно розробити моделі реакції на внутрішні та зовнішні чинники діяльності, що дозволяє налаштувати діяльність підприємства на отримання вищого результату без порушення норм законодавства.

За результатами включення ПДВ до ціни на товари (роботи, послуги) виникає податкове зобов'язання на момент їх передачі покупцеві (замовнику). Відповідно у платників податку є право на отримання податкового кредиту, що пов'язано із процесом придбання товару (роботи, послуги), в ціні якого закладений ПДВ. Порядок нарахування податкового кредиту особливо контролюється з боку фіскальних органів, оскільки на його суму зменшується податкове зобов'язання, а отже, зменшується перерахування до бюджету.

З 1 липня 2015 року змінено деякі норми Податкового кодексу України щодо порядку формування податкового кредиту. Так Згідно з підпунктом «а» пункту 198.1 статті 198 Податкового кодексу України до складу податкового кредиту відносяться суми податку, сплачені/нараховані у разі здійснення

платником податку операцій з придбання або виготовлення товарів (у тому числі в разі їх ввезення на митну територію України) та послуг. Відповідно до пункту 201.10 статті 201 ПКУ при здійсненні операцій з постачання товарів/послуг платник податку - продавець товарів/послуг зобов'язаний в установлені терміни скласти податкову накладну, зареєструвати її в Єдиному реєстрі податкових накладних (ЄРПН) та надати покупцю за його вимогою. Податкова накладна, складена та зареєстрована в ЄРПН платником податку, який здійснює операції з постачання товарів/послуг, є для покупця таких товарів/послуг підставою для нарахування сум податку, що відносяться до податкового кредиту. Крім того, підставою для нарахування сум податку, що відносяться до складу податкового кредиту без отримання податкової накладної, можуть бути окремі документи, зокрема, рахунок, який виставляється платнику податку за надані послуги, вартість яких визначається за показниками приладів обліку, що містить загальну суму платежу, суму податку та податковий номер продавця.

Отже, податковий кредит може бути сформований платником податку без отримання податкової накладної на підставі рахунку за послуги, виставленого їх постачальником, при дотриманні таких обов'язкових умов: постачається послуга (а не товар); вартість послуг має визначатися за показниками приладів обліку; рахунок повинен містити загальну суму платежу, суму податку та податковий номер продавця (постачальника) таких послуг. Датою формування податкового кредиту на підставі рахунку за послуги, вартість яких визначається за показниками приладів обліку, для платників податку, які використовують «касовий метод» формування податкового кредиту, є дата списання коштів з банківського рахунку (видачі з каси) платника податку або дата надання інших видів компенсацій вартості таких поставлених йому послуг. Відповідно до підпункту 14.1.266 пункту 14.1 статті 14 ПКУ касовий метод для цілей оподаткування ПДВ – це метод обліку, за яким дата виникнення податкових зобов'язань визначається як дата зарахування (отримання) коштів на банківський рахунок (у касу) платника

податку або дата отримання інших видів компенсацій вартості поставлених (або тих, що підлягають поставці) ним товарів (послуг), а визначається як дата списання коштів з банківського рахунку (видачі з каси) платника податку або дата надання інших видів компенсацій вартості поставлених (або тих, що підлягають поставці) йому товарів (послуг).

Суми податку на додану вартість, сплачені (нараховані) у зв'язку з придбанням товарів/послуг та необоротних активів, які призначаються для використання в операціях, що не є об'єктом оподаткування або звільняються від оподаткування, не належать до податкового кредиту.

З 01.01.2017 року змінено редакцію пункту 198.3 статті 198 Кодексу, відповідно до якої податковий кредит звітного періоду формується незалежно від напряму використання придбаних товарів/послуг (в оподатковуваних чи неоподатковуваних операціях). Отже, якщо товари (послуги, необоротні активи) придбано для повного або часткового використання в операціях оподаткованої ПДВ діяльності, платник податку на дату їх придбання включає сплачену/нараховану при придбанні таких товарів/послуг суму ПДВ до складу податкового кредиту (за умови своєчасної реєстрації постачальником податкової накладної в ЄРПН). При цьому платник податку зобов'язаний нарахувати податкові зобов'язання з ПДВ на відповідний обсяг придбаних товарів (послуг, необоротних активів), що призначені для використання в цих операціях.

Таким чином, право на податковий кредит належить платникові податку, що має податкові зобов'язання. При цьому у такого платника є операції, які не підпадають під справляння податку:

- продаж товарів (виконання робіт послуг), що не відносяться до об'єктів оподаткування. Відповідно сума податку, яка сплачена за придбанням цих товарів (робіт, послуг) становить валові витрати і не включається до розрахунку податкового кредиту;

– придбання товарів (робіт, послуг), що не відносяться до валових витрат. Сума податку за такими товарами (роботами, послугами) фінансується за рахунок інших джерел.

Податковим кодексом України не встановлений порядок організації роздільного обліку сум ПДВ сплачуваних економічним суб'єктом (платником податків), які здійснюють операції як ті, що оподатковуються, так і ті, що звільняються від оподаткування. Тобто, виникає необхідність організації ведення окремого обліку, під яким слід розуміти обґрунтований варіант методики, який закріплюється в обліковій політиці економічного суб'єкта для цілей оподаткування та дозволяє достовірно продемонструвати необхідні показники поділу «вхідного» ПДВ. Один із варіантів – роздільний облік «вхідного» ПДВ під час здійснення одночасно оподатковуваних і неоподатковуваних операцій. За придбаними товарами (роботами, послугами), майновими правами, які будуть використовуватися у звільненій від оподаткування ПДВ діяльності, суми податку, пред'явлені продавцями, включаються до їх вартості, а за товарами (роботами, послугами), майновими правами, які використовуються тільки для здійснення оподатковуваних ПДВ операцій, навпаки, – приймається до відрахування. Суми «вхідного» ПДВ стосовно товарів (робіт, послуг), майнових прав, що відносяться одночасно як до оподатковуваних податком, так і звільняються від оподаткування операцій, приймаються до відрахування або враховуються в їх вартості в тій пропорції, в якій вони використовуються для виробництва і (або) реалізації товарів (робіт, послуг), майнових прав в порядку, визначеному обліковою політикою для цілей оподаткування. Цей же порядок обліку «вхідного» ПДВ застосовується і щодо придбаних основних засобів і нематеріальних активів.

Вважаємо, що облікове відображення податку на додану вартість дещо ускладнено. Так, в Плані рахунків рекомендовано використання субрахунків: 641 «Розрахунки за податками», 642 «Розрахунки за обов'язковими платежами», 643 «Податкове зобов'язання», 644 «Податковий кредит», але при цьому Інструкцією не наведено і не вказано їх кореспонденцію та можливість використання у

формуванні бухгалтерських записів щодо податку на додану вартість. Отже, є всі підстави для пошуку шляхів оптимізації відображення показників бухгалтерського обліку при розрахунку податкових зобов'язань за податком на додану вартість та їх удосконалення. Для ведення окремого обліку ПДВ пропонуємо відкрити субрахунок 641.2 «Розрахунки з податку на додану вартість». Цей порядок, на наш погляд, міг би мати наступний вигляд: на субрахунку 643 «Податкове зобов'язання» доцільно відображати лише суми нарахованих податкових зобов'язань з податку на додану вартість від сум передплат цінностей, які станом на кінець місяця не були відвантажені. Це призведе до більшої зрозумілості первинності операцій щодо оплати або відвантаження товарів (виконання робіт, послуг), що, у свою чергу, сприяє раціоналізації аналітичного обліку з податку на додану вартість. Відповідно створюються умови для оптимізації податкових розрахунків і мінімізації порушень, пов'язаних із провадженням діяльності та справлянням податкових зобов'язань. Крім того, оскільки податок розподіляється на підставі первинних облікових документів, то можливе використання методу роздільного обліку податку на рахунках (субрахунках) бухгалтерського обліку. Для цього, на наш погляд, до субрахунку 644 «Податковий кредит» доцільно відкрити додаткові субрахунки: субрахунок 644.1 «Податковий кредит до відрахування»; субрахунок 644.2 «Податковий кредит до розподілу». Після закінчення податкового періоду дебетове сальдо за субрахунком 644.2 «Податковий кредит до розподілу» розподіляється в пропорції між оподатковуваними та неоподатковуваними операціями. Сума з рахунку 644.1 «Податковий кредит до відрахування» списується в дебет субрахунку 641 «Розрахунки за податками» (рис. 2.10).

Різні нюанси законодавства щодо податку на додану вартість, такі, як бартер, касовий метод за окремими операціями, податок на додану вартість на імпорт ускладнюють використання в чистому вигляді даних за рахунками доходів класу 7 «Доходи і результати діяльності» Плану рахунків за аналітичними рахунками 641.2 «Розрахунки з податку на додану вартість», 643 «Податкове зобов'язання» тощо.

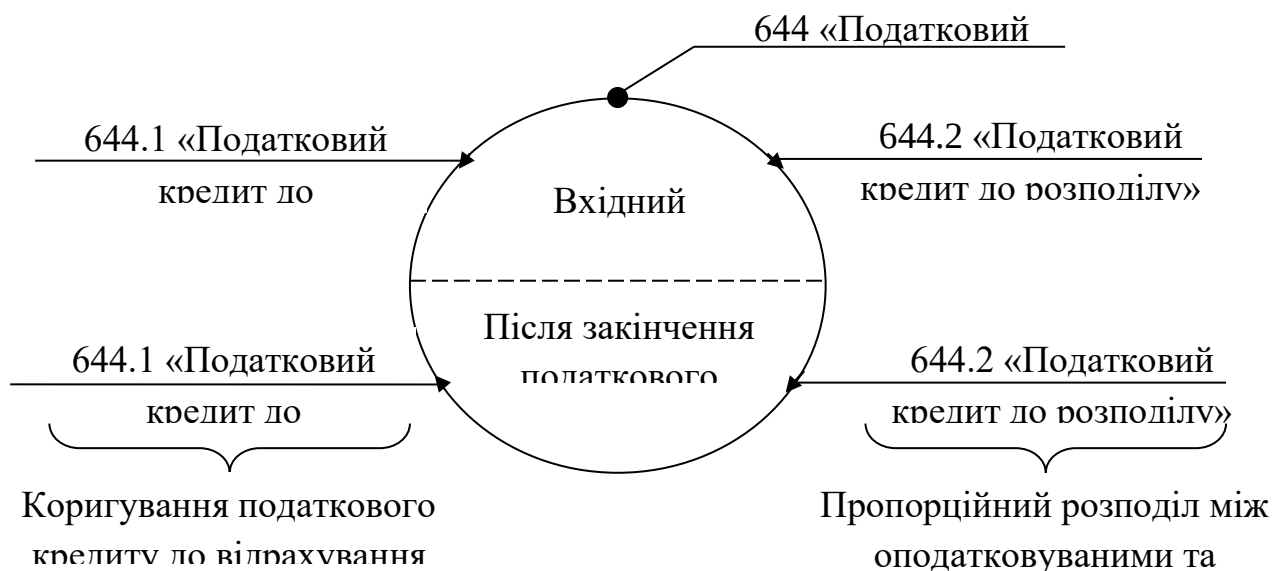


Рис. 2.10. Схема використання методу роздільного обліку податку на додану вартість на рахунках (субрахунках) бухгалтерського обліку

Для відображення суми податку на додану вартість, врахованої у складі доходу за результатами основної діяльності – реалізації товарів (робіт і послуг), доцільно використовувати щомісячні обороти тільки за такими субрахунками: 643.1 «ПДВ за готову продукцію», 643.2 «ПДВ за товари», 643.3 «ПДВ за матеріальні активи», 643.4 «ПДВ за нематеріальні активи» тощо.

Спрощення розрахунку суми податку на додану вартість для формування відповідних форм фінансової звітності здійснюється спочатку із її відображення за кредитом рахунку 643 «Податкові зобов'язання» (під час реалізації товарів, робіт, послуг) та подальшим списанням суми, що включається до податкових зобов'язань звітного періоду, з кредиту рахунку 641.2 «Розрахунки з податку на додану вартість» (рис. 2.11).

Застосування запропонованої схеми спрощеного визначення суми податку на додану вартість (рис. 2.11) забезпечує контроль її формування, оскільки при цьому враховуються всі суми податку на додану вартість, які відображаються у складі податкових зобов'язань як авансові платежі за передоплатою із відповідним відображенням в бухгалтерському обліку.

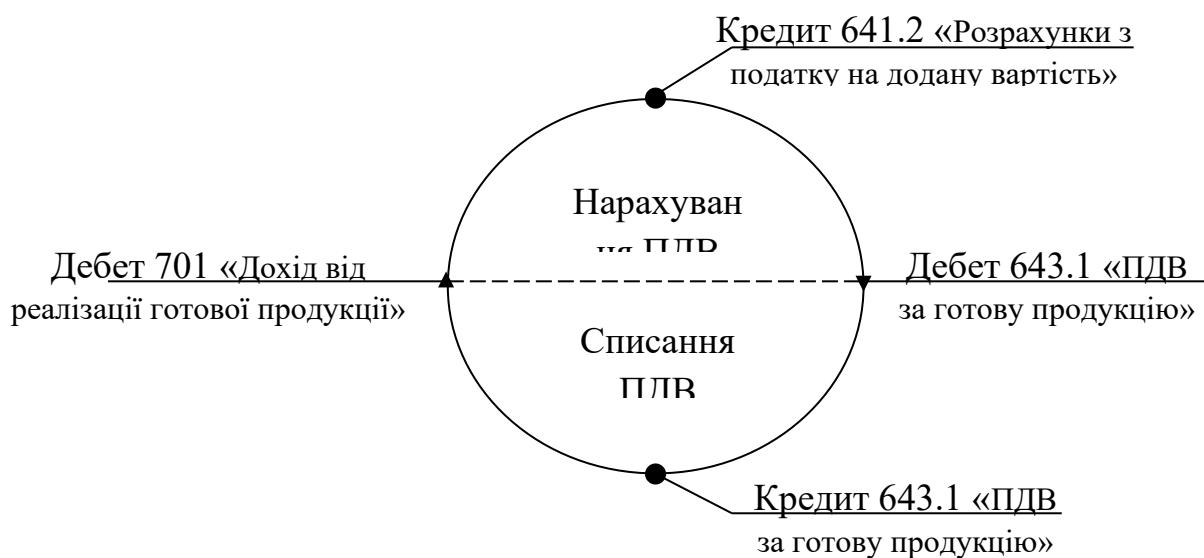


Рис. 2.11. Схема спрощення розрахунку суми податку на додану вартість для формування Звіту про фінансові результати

Таким чином, запропоновані рекомендації з удосконалення бухгалтерського обліку зобов'язань з податку на додану вартість уможливають не тільки їх спрощення, а й сприяють упорядкуванню взаємовідносин між об'єктами та суб'єктами оподаткування з приводу справляння податкових зобов'язань.

2.4. Організаційно-методичні аспекти формування фінансової, податкової та управлінської звітності для оцінки підприємницької діяльності підприємства

Підприємницька діяльність економічних суб'єктів у сучасних умовах має все більшу залежність від економічної інформації, систематизація якої, обумовлюється, в першу чергу, інтересами користувачів. Найважливішими джерелами такої інформації є фінансова, управлінська та податкова звітність.

За останні роки виникло нове бачення фінансової звітності на підставі збагачення її новим змістовним наповненням відповідно до вимог інформаційного середовища.

У цьому зв'язку не можна не погодитись із думкою відомого вченого-економіста Я.В. Соколова, що «для того, щоб показники бухгалтерського обліку змогли бути джерелом інформації для прийняття управлінських рішень, вони повинні відповідати трьом вимогам: бути достатньо репрезентативними, мати необхідну значимість і надавати можливість розраховувати ризики, які пов'язані з наслідками прийнятих рішень» [32, с. 254].

Фінансова звітність – це інструмент прийняття управлінських рішень через формування повної, зрозумілої та достовірної інформації щодо фінансового стану підприємства, його результатах діяльності та руху активів [92, с. 341]. Доречним є твердження щодо визначення двох напрямів до поняття «звітність»: 1) це економічна інформація, що характеризує результати виробничої та фінансово-господарської діяльності підприємства; 2) це елемент методу бухгалтерського обліку, що полягає в узагальненні та поданні інформації за результатами діяльності підприємства. Звітність є документом зі специфічними ознаками, що характеризує підсумкову інформацію, сформовану за результатами інформаційних потоків бухгалтерського обліку для забезпечення різних запитів користувачів. На підставі універсальної моделі прийняття рішень під час формування облікової політики можна стверджувати, що від ступеня свободи вибору застосовуваних методів обліку і професійного судження осіб, відповідальних за прийняття даних рішень залежить достовірність і об'єктивність фінансової звітності, яка в свою чергу впливає на якість аналітичних фінансових показників. В результаті процесу формування облікової політики та подальшого її застосування в обліковій роботі уявлення фінансового стану економічного суб'єкта виявляються досить гнучкими.

Результати аналізу фінансових показників діяльності економічного суб'єкта є важливими індикаторами для великого числа стейкхолдерів як внутрішніх (оцінки діяльності економічного суб'єкта), так і зовнішніх (придбання, рішення про видачу кредиту, інвестування, укладання тривалих контрактів).

Професійне судження бухгалтера в процесі формування фінансової звітності та подальше відображення фактів господарського життя в обліку підприємства складають інформаційну базу для інтерпретації даних, на основі яких приймаються управлінські рішення користувачів звітності. Якість прийнятих рішень фінансового характеру обумовлено отриманою фінансовою інформацією.

Таким чином, професійне судження, з одного боку, через систему елементів облікової політики реалізує регулювання бухгалтерського обліку в економічному суб'єкті і, з іншого боку, надає вплив через методологічний аспект облікової політики на формування повної та достовірної інформації про фінансовий стан і фінансові результати економічного суб'єкта.

Загальною суперечністю між показниками в обліковій та податковій звітності є наявність різниці щодо суми прибутку, яка відображається у звітності, та суми оподаткованого прибутку, оскільки на їх розмір і факт визначення впливають чинники постійного та тимчасового характеру. Це пояснюється наявністю певних операцій, за якими виникають витрати, які, у свою чергу, не враховуються під час розрахунку оподаткованого прибутку, що спричиняє різницю між бухгалтерським та оподатковуваним прибутком.

Тимчасові чинники виникають як різниця, обумовлена часом відображення доходів і витрат в бухгалтерському обліку та під час оподаткування. Відповідно їх наявність утворює перепони на шляху гармонізації бухгалтерського обліку та податкової системи. Факт таких розбіжностей обумовлені різними обставинами.

Це стосується операцій з визначення первісної вартості запасів, відображення операцій оренди, нарахування амортизації, відображення операцій з нематеріальними активами тощо, що дуже ускладнює облік.

Податкова звітність часто має ознаки облікових регістрів (підприємства самостійно розробляють їх склад), розрахункових відомостей (наприклад, розрахунок податку на майно, розрахунок податку на землю; розрахунок рентних платежів; розрахунок податку на користувачів транспортних засобів

тощо), в яких і узагальнюється інформація про інформаційні факти підприємницького життя. Податкові реєстри, на основі інформації яких формується податкова база, є, як правило, конкретизацією даних, що демонструються у конкретному рядку податкової декларації з податку на прибуток підприємства за звітний (податковий) період.

Суттєвою ознакою податкової звітності є доступність її використання в якості первинного документа в бухгалтерському обліку та для складання інших форм звітності в системі оподаткування. Зокрема, податок на майно, податок на землю, рентні платежі, податок на користувачів транспортних засобів та інші є базою релевантної інформації для провадження бухгалтерського обліку зі складанням фінансової звітності та заповненням декларації про прибуток підприємства.

Отже, досить затребуваними часом є підвищення інформаційної ємності первинних і звітних податкових документів із виокремленням даних і відомостей для здійснення податкових розрахунків із дотриманням інформаційної достатності, своєчасності та правдивості з мінімізацією інформаційної асиметрії для поміркованості вартості робіт і витратах часу, використаних при складанні облікових документів та заповненні податкових документів.

Вся інформація, яка надається фінансовим обліком, не повинна сприйматись як існуюча на теперішній час, оскільки вона відноситься вже до ретроспективних фактів і не містить прогнозних показників. Систематизована інформація в управлінському обліку дозволяє приймати управлінські рішення в отриманні стабільних результатів економічного суб'єкта як у звітному періоді, так і в майбутньому.

Основною складовою управлінського обліку є планування, в процесі якого на базі наявної інформації обов'язково розробляється прогнозна звітність. Інформація в управлінському обліку призначена для внутрішніх користувачів: засновників, управлінського персоналу, фінансових служб тощо. На відміну від фінансових, управлінські звіти формуються за будь-який період

і з будь-якими умовами, що надає можливість оперативно проаналізувати діяльність підприємства у будь-якому розрізі. Достовірність управлінської звітності може бути забезпечена, якщо облікова інформація, яка використовується для її складання буде формуватись в повній відповідності з правилами, встановленими законодавчими і нормативними актами з бухгалтерського обліку.

Повнота управлінської звітності забезпечується вичерпними відомостями про наявність і використання трудових, матеріальних і фінансових ресурсів, про капітал, зобов'язання, доходи, витрати і результати діяльності підприємства, про вплив зовнішніх і внутрішніх факторів на досягнуті результати, корисні для обґрунтування ефективних управлінських рішень. Характерні ознаки та особливості звітності підприємств надані в табл. 2.5.

Нарахування та сплата податків регулюються в бухгалтерському обліку на підставі групи бухгалтерських рахунків, визначених у Плані рахунків. Рахунки і подвійний запис, як елементи методу бухгалтерського обліку, використовуються для визначення бази оподаткування, здійснення податкових розрахунків й узагальнення інформації про порядок оподаткування діяльності підприємства. Для бухгалтерського обліку та системи оподаткування, податки, які справляються підприємством, можна виокремити за різними групами:

1) податки, які визначають базу оподаткування, з огляду на їх відображення на рахунках бухгалтерського обліку (податок на додану вартість (ПДВ), податок на прибуток, внески до соціальних фондів);

2) податки, які складають базу оподаткування на підставі вибірки з облікових відомостей без їх відображення на облікових рахунках (податок на майно, податок на землю, рентні платежі, податок на користувачів транспортних засобів тощо).

База оподаткування обчислюється на підставі податкових розрахунків щодо даних бухгалтерського обліку, наведених у облікових регістрах і відомостях, які формуються за розробленою обліковою політикою. До базових

прийомів податкових розрахунків відносяться арифметичні операції, методи амортизації, що регламентуються нормативно-правовими актами, вибірка, що здійснюється на підставі загальної сукупності даних.

Таблиця 2.5

**Характерні ознаки, особливості та взаємозв'язок кожного виду звітності
з обліковою політикою підприємства**

Вид звітності	Призначення звітності	Значення облікової політики для звітності
Фінансова звітність	Надання зацікавленим користувачам максимально об'єктивної інформації про фінансово-господарський стан підприємства для оцінки його фінансового потенціалу	Цілком законне маніпулювання показниками звітності, що становлять найбільше значення для підприємства, тобто окремі облікові проведення справляють вплив на узагальнення інформації в звітності та результати аналізу
Управлінська звітність, серед неї прогнозна звітність	Надання керівництву своєчасної та повністю структурованої інформації з різним ступенем деталізації. Прогнозна звітність складається для моніторингу діяльності підприємства із попереднім формуванням балансу, з огляду на очікувані результати діяльності, відповідно до розробленої стратегії та політики управління, орієнтованої на сталий розвиток і підвищення ефективності бізнес-процесів	Відповідно до розробленої облікової політики управлінську звітність необхідно формувати для максимального забезпечення релевантною інформацією із мінімізацією витрат на обліковий процес. Положення облікової інформації регулюють процес складання бюджетних планів
Податкова звітність	Складання податкової звітності передбачено системою оподаткування для оцінювання обґрунтованості податкових розрахунків і виконання податкових зобов'язань щодо регулювання інтересів платників податків і держави	Відповідно до положень облікової політики здійснюється обчислення податкової бази та вирішується питання щодо оптимізації податкових розрахунків

Таким чином, податкові розрахунки можна ідентифікувати не лише в якості технічного прийому щодо податку на прибуток, а й базою для обчислення інших податків (зборів).

На формування звітності впливають цикли господарських операцій, пов'язані з процесом оподаткування (рис. 2.12).



Рис. 2.12. Цикли обліку господарських операцій

Відповідно складається карта операцій, за якою здійснюється діяльність та вносяться відповідні коригування до бізнес-процесів.

Для підвищення інформативності облікових даних для потреб системи оподаткування нами запропоновано схему взаємозв'язку базових циклів господарських операцій, пов'язаних із провадженням податкових розрахунків з відображенням в системі бухгалтерського обліку за результатами діяльності підприємства (рис. 2.13).

На завершальному етапі здійснення податкових розрахунків є складання податкової звітності, на підставі якої засвідчується об'єктивність справляння податкових зобов'язань на користь бюджету.



Рис. 2.14. Формування фінансової та податкової звітності

Отже, бухгалтерський облік обґрунтовано можна назвати єдиною, уніфікованою інформаційною базою для складання звітності, як в системі бухгалтерського обліку (фінансова звітність), так і в системі оподаткування (податкова звітність).

Обчислення податкової бази можливе відповідно до застосування принципів, методів і процедур бухгалтерського обліку стосовно податкових розрахунків, на підставі яких трансформується облікова інформація відповідно до податкових методів розрахунку, вибірки, методів амортизації та арифметичних операцій.

Узгодження фінансової та податкової звітності є можливим і реалізується на підставі облікових документів, що однаково залучаються до ведення бухгалтерського обліку та здійснення податкових розрахунків і платежів (рис. 2.15).

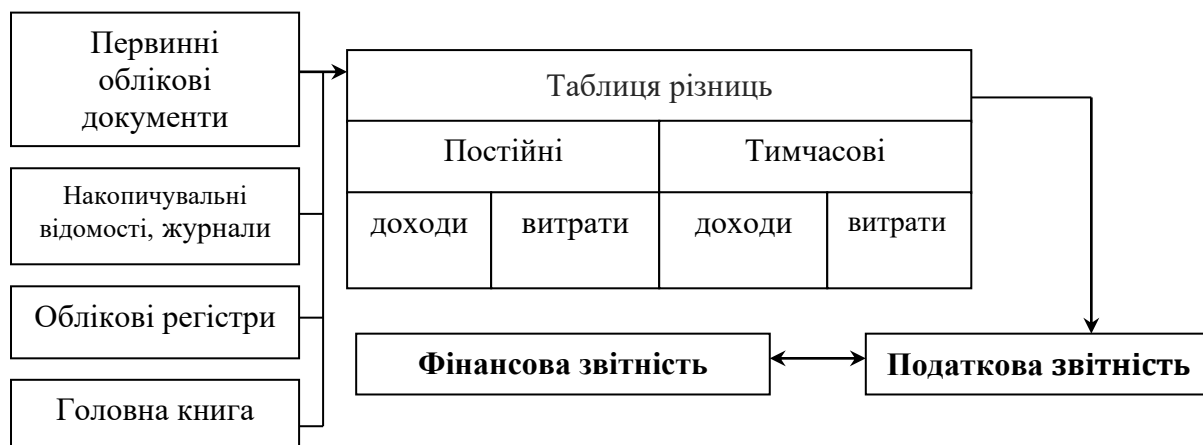


Рис. 2.15. Структурна схема узгодження фінансової та податкової звітності

Таким чином у теперішній час в обліковій системі відбувається виділення фінансової, податкової, управлінської звітності, що призводить до значного зростання завдань і об'єктів внутрішнього контролю практичної діяльності. В результаті розташування цих завдань за ієрархічною значущістю з одночасною їх деталізацією утворюється досить широкий спектр показників різного рівня, які дозволяють дати оцінку того або іншого виду підприємницької діяльності, бізнес-процесу, визначених угодою або ситуацією.

На даний час розділи облікової політики, які визначають аспекти організації облікового процесу на економічному суб'єкті, мають свої особливості. Ці розділи не впливають безпосередньо на формування економічних показників, як це відбувається з положеннями, які формуються методологією обліку. Однак, їх вплив важливий під час організації контролю справлення податкових розрахунків.

Належне формування положень облікової політики, що визначають організацію обліку, дозволяє скоротити до мінімуму можливість спотворення (навмисного і (або) ненавмисного) інформації, яка є основою для прийняття управлінських рішень. Одним із компонентів технічного аспекту облікової політики є затвердження робочого плану рахунків бухгалтерського обліку на

базі типового Плану рахунків. Робочий план рахунків містить синтетичні і аналітичні рахунки, необхідні для ведення бухгалтерського обліку у відповідної до вимог своєчасності та повноти обліку та звітності. Тобто чим більше функціональних можливостей буде містити робочий план рахунків, тим менш трудомісткою буде робота під час заповнення звітних форм, а при використанні комп'ютеризованої форми обліку – автоматичного формування звітних форм.

Розглянемо цей аспект формування звітності на прикладі інформації, що накопичується на рахунку 641 «Розрахунки за податками», яка є досить економічно не однорідною.

Діючий План рахунків передбачає ведення аналітичного обліку за рахунком 64 за видами податків, тобто аналітичні рахунки організовуються бухгалтером за кількістю сплачуваних податків, зборів, платежів і можуть «варіювати» у будь-якому порядку. Проте, цей порядок підсумовування інформації не дозволяє у повному обсязі проаналізувати вплив системи оподаткування на діяльність та розвиток суб'єкта господарювання. Враховуючи класифікацію податків, здійснюється аналітичне забезпечення податкових розрахунків з бюджетом. При угрупованні податків і платежів за ієрархічним принципом можна виділити наступні субрахунки: державні податки і платежі; регіональні податки і платежі; місцеві податки і збори. Однак, така класифікація інформації здійснюється із паралельним дублюванням аналітичних рахунків, оскільки податки справляються як на макро- так і на мезорівнях.

Узагальнення інформації за податковими розрахунками щодо ознак їх розподілу на прямі та непрямі та мотивації економічної поведінки підприємницьких структур (постійні й змінні) не дає можливості проводити аналіз впливу податків на стан діяльності суб'єкта господарювання.

Таким чином, вважаємо за доцільне запровадження наступних аналітичних рахунків обліку розрахунків з бюджетом, що дозволяє підвищити якісні параметри облікової інформації для системи оподаткування (табл. 2.6).

Таблиця 2.6

Організація аналітичного обліку податкових платежів і розрахунків з бюджетом

Синтетичний рахунок	Субрахунки (рахунки другого порядку)	Аналітичний рахунок
1	2	3
Рахунок 64 «Розрахунки за податками і платежами»	641 «Розрахунки за податками»	641.1 «Розрахунки з податку на прибуток» 642.2 «Розрахунки з податку на додану вартість» 641.3 «Розрахунки з податку на доходи з цінних паперів» 641.4 «Розрахунки з податку на доходи від пайової участі в інших організаціях» 641.5 «Розрахунки з податку з окремих видів доходів і прибутку» тощо
	642 «Розрахунки за обов'язковими платежами»	642.1 «Акцизи» 642.2 «Податок на емісію цінних паперів» 642.3 «Податок на користувачів автомобільних доріг» 642.4 «Податок на утримання житлово-культурного фонду» тощо
	643 «Податкове зобов'язання»	643.1 «ПДВ за готову продукцію» 643.2 «ПДВ за товари» 643.3 «ПДВ за матеріальні активи» 643.4 «ПДВ за нематеріальні активи»
	644 «Податковий кредит»	644.1 «Податковий кредит до відрахування» 644.2 «Податковий кредит до розподілу»
	645 «Податки на майно (активи) підприємства»	64.5.1 «Податок на майно» 64.5.2 «Податок на землю» 64.5.3 «Рентні платежі» 64.5.4 «Податок на користувачів транспортних засобів» тощо

У табл. 2.6 наведено запропоновані субрахунки. Крім того, як бачимо з таблиці, нами пропонується до Плану рахунків включити субрахунок 645 «Податки на майно (активи) підприємства».

Пропонуємо також на підприємствах складати форми узагальнення аналітичних облікових даних, які можуть використовуватись з метою

організації внутрішнього контролю, під час проведення аудиторських перевірок, фінансового прогнозування, бізнес - планування, фінансового аналізу та статистичного узагальнення. Такі форми забезпечують суттєву аналітичність інформації, наведеної у звітності, а підвищення зрозумілості даних уможлиблює відображення агрегованого показника у різних аналітичних розрізах, що підвищує інформативність показників для справляння податкових розрахунків. Так, «Структура податкових зобов'язань» – це розшифровка, яка свідчить про кількість і види сплачуваних конкретним підприємством податків, зборів і платежів у вигляді типологічних груп; «Стан розрахунків підприємства з бюджетом» – це розшифровка цього агрегованого показника з інформацією про нарахування податків й їх погашення на дату складання звітності за типологічними групами; «Структура і розмір податкової заборгованості та інформація про нараховані фінансові санкції» – включає в себе комбіновану форму надання інформації двох вищенаведених і показує не тільки кількість погашених податкових зобов'язань за групами, але й нараховані фінансові санкції (штрафи та пені); «Сукупність податкових вилучень за відношенням до об'єкту оподаткування», метою якої є розшифровка показників за динамікою і співвідношенням зростання економічного джерела оподаткування й обслуговуючих його податків тощо.

Запропоновані рекомендації на підставі більш детального розкриття інформації за податковими розрахунками та платежами дозволяють гармонізувати облікову та податкову звітність, підвищити їх корисність для запитів різних користувачів, що переслідують різні цілі щодо опрацювання даних бухгалтерського обліку та системи оподаткування.

РОЗДІЛ 3

ТЕОРЕТИЧНІ АСПЕКТИ ВНУТРІШНЬОГО АУДИТУ ПОДАТКОВИХ ЗОБОВ'ЯЗАНЬ

3.1. Сутність категорії внутрішнього аудиту податкових зобов'язань

У складних економічних умовах цілий ряд господарюючих суб'єктів ризикує втратити економічну ефективність своєї господарської діяльності і навіть піти з ринку. У зв'язку з цим багато разів зростає роль якості і розробленості застосовуваних в організації управлінських технологій, регламентації бізнес-процесів і, звичайно, ефективності системи внутрішнього аудиту.

Основні положення внутрішнього аудиту розробляються багатьма вітчизняними та зарубіжними вченими. Важлива роль внутрішнього аудиту доведена в великій кількості науково-дослідних робіт, а система внутрішнього аудиту практично функціонує вже багато років.

Особливе місце у внутрішньому аудиті займає внутрішній аудит податкових зобов'язань. Саме внутрішній аудит податкових зобов'язань покликаний забезпечити достовірність відображення податкових зобов'язань, ефективність і обґрунтованість оподаткування, знизити ризики донарахувань і штрафів. Дослідження внутрішнього аудиту податкових зобов'язань є невід'ємною частиною еволюції внутрішнього аудиту. Необхідність розвитку внутрішнього аудиту податкових зобов'язань визначається високою питомою вагою податкових зобов'язань в комерційних організаціях.

Разом з тим слід констатувати, що законодавчі акти і методична література не дають досить ємного і цілісного визначення внутрішнього аудиту податкових зобов'язань.

Визначення поняття внутрішній податковий аудит не сформульовано в стандартах аудиторської діяльності в яких лише вказано, що за регульованими цими стандартами послуг оформляється аудиторський висновок.

На сьогоднішній день важко сформулювати повністю коректне визначення поняття «внутрішній аудит податкових зобов'язань». Більш того, визначення загального поняття «внутрішній аудит», на якому будуватиметься поняття «внутрішній аудит податкових зобов'язань», також залишається невизначеним. У зв'язку з цим представляється важливим і необхідним на підставі зіставлення сформульованої дефініції «внутрішній аудит» з поняттям «аудиту внутрішніх зобов'язань» розробити визначення «внутрішнього аудиту податкових зобов'язань».

Аналіз наукових праць дозволяє зробити висновок про те, що функції внутрішнього податкового аудиту у внутрішньому аудиті, як правило, не знаходять відокремленого відображення або описані неповно.

У зв'язку з цим представляється можливим сформулювати ряд ключових особливостей внутрішнього аудиту податкових зобов'язань, які підлягають включенню в досліджуване поняття.

Більшість вчених визначає внутрішній аудит як систему внутрішнього контролю, або її елемент. У зв'язку з цим можна зробити висновок, що внутрішній аудит спрямований на оцінку якості системи внутрішнього контролю в цілому, а також її здатності впливати на ризики. При цьому умови метою внутрішнього аудиту податкових зобов'язань є аналітика того, наскільки ефективно розроблений контроль правильності і своєчасності обчислення і сплати податків і зборів в організації, наскільки слід даним вимогам персонал і менеджмент, наскільки ефективно підприємство обчислює і сплачує податки і збори. А внутрішній податковий аудитор в силу специфіки внутрішнього аудиту має ключовою інформацією з усіх аспектів господарсько-економічної діяльності компанії та інструментарієм для узагальнення і аналізу даних, в той час як менеджер, орієнтуючись на завдання розвитку організації, не має можливості провести аналогічний аналіз.

Виходячи з визначення Інституту внутрішніх аудиторів, в його основі лежать незалежні гарантії та консультації. У частині внутрішнього аудиту податкових зобов'язань в основі поняття уявлення гарантій виконання законних податкових зобов'язань та податкового консультування.

На нашу думку, формування визначення поняття «внутрішній аудит податкових зобов'язань» неможливо без включення в визначення таких елементів як «ризик» і «бізнес-процес».

Діяльність господарюючого суб'єкта можливо розділити на послідовне виконання взаємопов'язаних і взаємно обґрунтованих бізнес-процесів. У той же час будь-який бізнес-процес пов'язаний з ризиками. Одна з ключових цілей внутрішнього аудиту – виявлення і зниження ризиків.

Однак ризик – це подія, яка може і не відбутися. У зв'язку з цим видається більш коректним твердження про те, що внутрішній аудит покликаний здійснювати аналіз факторів ризику, які впливають на бізнес-процеси, а також аналіз систем контролю бізнес-процесів. Аналіз факторів ризику в прив'язці до бізнес-процесів, в яких вони формуються або на які впливають, дозволяє зрозуміти, що може перешкодити підприємству досягти поставлених цілей.

Такий підхід до внутрішнього аудиту отримав назву ризик-орієнтованого і, на нашу думку, повинен бути відображений у визначенні внутрішнього аудиту податкових зобов'язань.

За підсумками проведеного аналізу сформулюємо підсумкове визначення ризик-орієнтованого внутрішнього аудиту податкових зобов'язань. Ризик-орієнтований внутрішній аудит податкових зобов'язань є особлива підсистема внутрішнього контролю бізнес-процесів, прямо або побічно пов'язана з обчисленням і сплатою податків і зборів, покликана виявити та оцінити фактори ризику і надати незалежні і об'єктивні гарантії та консультації. Під податковими зобов'язаннями тут ми розуміємо правовідносини, які виступають як основний канал реалізації норм

податкового права і закріплюють модель поведінки учасників податкових відносин.

На підставі даного визначення можна коротко сформулювати суть внутрішнього аудиту податкових зобов'язань: це незалежна діяльність в організації з пошуку та усунення податкових ризиків або факторів їх виникнення. Метою внутрішнього аудиту податкових зобов'язань є підтримка менеджменту компанії в проведенні якісного і глибокого контролю над процесом обчислення і сплати податків і зборів та податкової оптимізації.

Відмінною особливістю запропонованого визначення внутрішнього аудиту податкових зобов'язань є його формування виходячи з ризик-орієнтованого підходу до внутрішнього аудиту. Виходячи з розуміння внутрішнього аудиту податкових зобов'язань як процесу виявлення і оцінки факторів ризику, істотно розширюється функціональна значимість внутрішнього податкового аудиту, підкреслюється його спрямованість не тільки на усунення ризиків, але і запобігання самого їх появи.

Ризик-орієнтований підхід до внутрішнього аудиту податкових зобов'язань передбачає визначення ризиків та чинників ризику, пов'язаних з обчисленням і сплатою податків і зборів. Відмінною особливістю внутрішніх податкових ризиків від всіх внутрішніх аудиторських ризиків є їх прямий взаємозв'язок з підсумковим економічним результатом.

Підвищена ймовірність реалізації податкового ризику пов'язана з тим, що, з одного боку, пошук порушень податкового законодавства є метою численних перевірок з боку податкового органу, а з іншого, з тим, що менеджмент компанії невпинно прагне до податкової оптимізації, не завжди усвідомлюючи можливі ризики.

Це призводить до того, що процес аналізу податкових ризиків комерційних організацій і ризиків самого аудиторського проекту стає найважливішим інструментом в методології внутрішнього аудиту.

В цей же час відома складність і суперечливість податкового адміністрування в Україні робить оцінку податкових ризиків найбільш важливим і відповідальним завданням аудитора.

Для цілей дослідження пропонується виходити з розрахунку найбільш поширеною в практиці аудиту мультиплікативної моделі, розглядаючи три групи ризиків: невід'ємний ризик, ризик засобів контролю, ризик невиявлення. Всі ризики необхідно розглянути в контексті внутрішнього аудиту податкових зобов'язань.

Ризик засобів контролю цілком відноситься до внутрішньої середовищі організації та вимагає концентрації уваги на процесах організації та ефективного ведення фінансово-господарської діяльності.

За своєю суттю ризик невиявлення виникає виключно в результаті дій аудитора, так як залежить від методик і обсягів застосування аудиторських процедур. Ризик невиявлення, контрольований аудитором, є балансує величину між бажаним загальним рівнем аудиторського ризику і невід'ємним ризиком і ризиком засобів внутрішнього контролю, знизити які ми не можемо.

Беручи до уваги існуючу невизначеність у визначенні сутності і функцій внутрішнього аудиту податкових зобов'язань, можна зробити висновок і про невизначеність і не регламентованість основних аудиторських процедур і підходів, що істотно збільшує ризик невиявлення у внутрішньому аудиті податкових зобов'язань.

Невід'ємний ризик у внутрішньому аудиті податкових зобов'язань є проявом об'єктивної нездатності компанії контролювати всі внутрішні і враховувати зовнішні параметри, що впливають на його діяльність. До такого роду ризиків відносяться і ризики, пов'язані з підприємницькою діяльністю. На невід'ємний ризик впливає цілий ряд факторів, який був класифікований нами в розрізі факторів, що проявляються на макро- і мікрорівнях, що впливають на величину невід'ємного ризику у внутрішньому аудиті податкових зобов'язань (табл. 3.1.).

Таблиця 3.1.

Класифікація факторів впливу на невід'ємний ризик у внутрішньому аудиті податкових зобов'язань

Рівень впливу	Зміст	
Макрорівень	Правові чинники	- ведення господарської діяльності в умовах недосконалості законодавчої та нормативної бази
	Ринкові фактори	- істотний вплив на організацію з боку конкуренції, впливу держави на ринок
	Макроекономічні показники	- наявність операцій, схильних до впливу зовнішніх змінних, таких як курс валют, процентна ставка
	Фактори залежності від зовнішніх суб'єктів	- залежність від зовнішнього джерела послуг; - високий ступінь регулювання діяльності організації
Мікрорівень	Особливості зовнішніх операцій комерційної організації	- здійснення потенційно ризиковою діяльності (Інвестиції, інновації); - наявність складних і нетипових з точки зору оподаткування разових операцій
	Особливості внутрішніх бізнес-процесів	- стрімкий розвиток систем внутрішнього забезпечення господарської діяльності; - високий ступінь впровадження інформаційних систем (завжди необхідна оцінка надійності)
	Особливості організаційної структури організації	- компетенція менеджменту і структура корпоративного управління; - наявність філій, дочірніх компаній, пов'язаних осіб

Іншими словами, невід'ємний ризик у внутрішньому аудиті податкових зобов'язань пов'язаний з мінливими внутрішніми і зовнішніми складовими обчислення і сплати податків та збір. Відповідно в плані внутрішнього аудиту повинен бути аналіз внутрішньої і зовнішньої податкового середовища.

Якість внутрішнього аудиту податкових зобов'язань безпосередньо залежить від рівня управління запропонованими класифікаціями ризиків. Для забезпечення якості внутрішнього аудиту фактори, що впливають на ризики, повинні бути належним чином враховані і проаналізовані стосовно організації.

Запропонована класифікація ризиків дозволяє виявити і систематизувати ризики, проте не дозволяє здійснити оцінку ризику і пов'язаного бізнес-процесу. У зв'язку з цим в рамках ризик-орієнтованого підходу до

внутрішнього аудиту податкових зобов'язань пропонується використовувати карту факторів ризиків, покликану оцінити значимість кожного ризику для досягнення цілей компанії (табл. 3.2.).

Таблиця 3.2.

Карта факторів ризиків у внутрішньому аудиті податкових зобов'язань

Процеси	Фактори ризику		
	За ризиком невиявлення	За невід'ємними ризиками	За ризиком засобів контролю
Забезпечення відповідності податковому законодавству	<i>Детальний опис чинників ризику, властивих перевіряємій організації</i>		
Функціонування системи внутрішнього контролю			
Ефективне податкове планування			
Компетентність податкового менеджменту			

Дотримуючись розробленої таблиці, на кожен досліджуваний процес впливатиме певну кількість факторів ризику, згрупованих на основі мультиплікативної моделі ризиків. Чим більше факторів ризику, тим більш ризикованим бізнес-процес і тим пріоритетніший бізнес-процес для цілей внутрішнього аудиту.

Резюмуючи все вищевикладене, можна дійти висновку, що в теорії внутрішній аудит податкових зобов'язань є ефективною підсистемою внутрішнього контролю, заснованої, з одного боку, на повному розумінні бізнес-процесів компанії і пов'язаних з ними факторів ризику, а з іншого боку, на професійному судженні внутрішнього аудитора, здатного не тільки оцінити доконаний факт господарського життя, а й сформулювати експертні прогнози і рекомендації. Ризик-орієнтований підхід до внутрішнього аудиту податкових зобов'язань дозволяє забезпечити впевненість керівництва і акціонерів в тому, що податкові ризики в діяльності господарюючого суб'єкта ідентифікуються, аналізуються і працюють відповідно до «ризик-апетитом» організації. Ризик-

орієнтований підхід дає можливість простежити чіткий взаємозв'язок між процесами, ризиками, контролем, можливостями і рекомендаціями. Внутрішній аудит податкових зобов'язань зосереджений на високоризикових областях, що роблять найбільший вплив на діяльність організації в досягненні поставлених цілей, покликаний знизити рівень «залишкового ризику», виявити області, не охоплені контрольними процедурами, і підвищити ефективність процесів управління ризиками.

3.2. Практика застосування внутрішнього аудиту податкових зобов'язань на основі ризик-орієнтованого підходу за кордоном

Удосконалення внутрішнього аудиту податкових зобов'язань неможливо без вивчення зарубіжного досвіду, сформованого в різних країнах. У всьому світі податкові зобов'язання підприємства є найважливішим об'єктом контролю і аудиту, пов'язаних з високим рівнем ризиків облікового і управлінського характеру. Такі розвинені країни як США, Японія, Німеччина, Великобританія та інші країни Європейського союзу відрізняються тим, що податкові надходження до бюджетів цих країн традиційно носять характер пріоритетних. Так, в Японії доходи державного бюджету в частині податків з фізичних та юридичних осіб складають 85% - 90% (один з найвищих показників у світі).

Стимулююча і фіскальна функції податків грають в них особливу роль, що зумовлює високий рівень податкового контролю, система, процедури і методи якого постійно розвиваються і як наслідок, виникає область підвищеного ризику для підприємства в частині дотримання податкового законодавства. У країнах Європейського союзу і розвинених країнах

азіатського регіону характерно наявність також і внутрішнього фінансового і податкового контролю, здійснюваного підприємствами самостійно.

Однак дана функція була притаманна традиційно фінансовим службам, при цьому бухгалтерська служба крім виконання процедур підготовки облікової інформації в рідкісних випадках здійснювала контроль та внутрішній аудит. Виділення внутрішнього аудиту податкових зобов'язань в самостійний контрольний підпроцес з закріпленням за ним «власника процесу» (організаційно-структурної одиниці або самостійної внутрішньої служби аудиту) не було характерно в істотних масштабах практично до кінця XX століття навіть в країнах з розвиненою практикою обліку і аудиту (США, Великобританія, Німеччина, Франція, Японія).

Істотні зміни в області розвитку внутрішнього аудиту і контролю відбулися на початку 2000-х років, що пов'язане з рядом таких причин як:

- активний розвиток і впровадження в більшості країн світу міжнародних стандартів аудиту, підвищення ролі зовнішнього і внутрішнього аудиту з огляду на що відбулися світових фінансових криз, які спричинили ослаблення довіри до зовнішніх інститутів аудиту та стимулювання реформ в цій сфері;

- активний розвиток інститутів регулюючих стандартів та інструментів менеджменту, заснованого на концепції ризик-орієнтованого підходу в управлінні в умовах безперервно зростаючих глобальних ризиків бізнесу (політичного, економічного, фінансового, екологічного та інших типів);

- розвиток позанаціональних стандартів регулювання внутрішнього аудиту як самостійної галузі знання і практичної діяльності на міжнародному рівні, перед якими була сформульована мета розробки єдиних концептуальних підходів до розуміння внутрішнього аудиту, методології внутрішнього аудиту, його організаційним і інституціональним аспектам, а також однаковості процедур його проведення, які були б зрозумілі в міжнародному масштабі.

В цілому в сфері аудиту в розвинених країнах і ряді країн, що розвиваються слід зазначити в якості ключової тенденції активне

впровадження і використання ризик-орієнтованого підходу. Дані процеси відбувалися паралельно як в сфері зовнішнього аудиту, регульованого з боку міжнародних стандартів аудиту та контролю, так і в сфері становлення та міжнародної стандартизації внутрішнього аудиту як самостійної галузі контролю. Підхід МСА заснований на концепції аудиторського ризику і тих процедурах його визначення, які закріплені в зазначених стандартах. Оцінка аудиторського ризику шляхом аналізу систем внутрішнього контролю підприємства тісно пов'язує зовнішній і внутрішній аудит податкових зобов'язань, податковий контроль і зумовлює вироблення методики здійснення контролю і аудиту на всіх стадіях перевірки в зовнішній і внутрішній контрольному середовищі. Використання ризиків як базових точок відліку при визначенні характеру, строків застосування і обсягів використання аудиторських процедур знаходиться в стадії становлення і в міжнародному досвіді в частині окремих країн, що володіють власними особливостями системи оподаткування, рівнем розвитку державного податкового контролю та аудиту, потенціалом кваліфікації аудиторів і фахівців обліку і контролю.

Сучасній особливістю внутрішнього контролю податкових зобов'язань у розвинених країнах є акцент на виявлення ризиків і побудова прогнозів можливих негативних подій при побудові облікових моделей і реалізації процесу оподаткування та взаємодії із зовнішніми контролюючими органами. Цей підхід принципово відрізняє моделі зовнішнього аудиту і ревізії як способів перевірки і забезпечення достовірності історичного обліку. Ризик-орієнтований підхід спочатку закріплений в МСА як базовий. Однак найбільш істотними з позиції розвитку внутрішнього аудиту є створення самостійних інституційних структур (Міжнародний інститут внутрішніх аудиторів), що займаються виробленням стандартів і регламентів внутрішнього аудиту. У числі таких стандартів основними є Міжнародні стандарти професійної практики внутрішнього аудиту (International Standards for the Professional Practice of Internal Auditing (Standards) (IPPF)). Дані стандарти викладені як

принципи і закріплюють загальні підходи до організації системи внутрішнього аудиту та проведення його на підприємстві.

Забезпечується взаємозв'язок з Міжнародними стандартами аудиту публічної звітності, що проявляється у використанні принципу «поєднання аналізу ризиків на рівні таких стандартів як:

- МСА 260 «Інформаційна взаємодія з особами, що відповідають за корпоративне управління»;
- МСА 315 «Виявлення та оцінка ризиків суттєвого викривлення за допомогою вивчення організації та її оточення»;
- МСА 610 «Використання роботи внутрішніх аудиторів»;
- МСА 240 «Обов'язки аудитора щодо несумлінних дій при проведенні аудиту фінансової звітності» 80.

Ситуація в сучасному аудиті свідчить про певну кризу довіри з боку користувачів фінансової звітності, викликаному низкою скандалів за участю відомих аудиторських фірм.

Особливе значення це має у сфері оподаткування та формування податкових зобов'язань, де рівень шахрайства, приховування податків і схем ухилення від оподаткування в формі як офшорів, так і безпосередньо незаконних угод традиційно високий і в розвинених і в країнах, що розвиваються. Вищевикладене підвищує роль внутрішнього аудиту і систему внутрішнього контролю в сфері попередження порушень податкового законодавства при дотриманні фінансових інтересів компанії.

Узагальнюючи сказане, сформуємо основні причини активного розвитку внутрішнього ризик-орієнтованого податкового аудиту за кордоном (рис.3.1.).

Активне впровадження ризик-орієнтованого внутрішнього аудиту податкових зобов'язань за кордоном зумовлює необхідність приватних досліджень і прикладних розробок методичного забезпечення проведення внутрішнього аудиту податкових зобов'язань на рівні держави і приватних українських організацій.

Дослідження досвіду зарубіжних тенденцій в частині принципів і методики аудиту податкових зобов'язань дозволяє констатувати зміщення підходів до визначення внутрішнього аудиту в сторону управління податковими ризиками та попередження зазначених ризиків в перспективі.

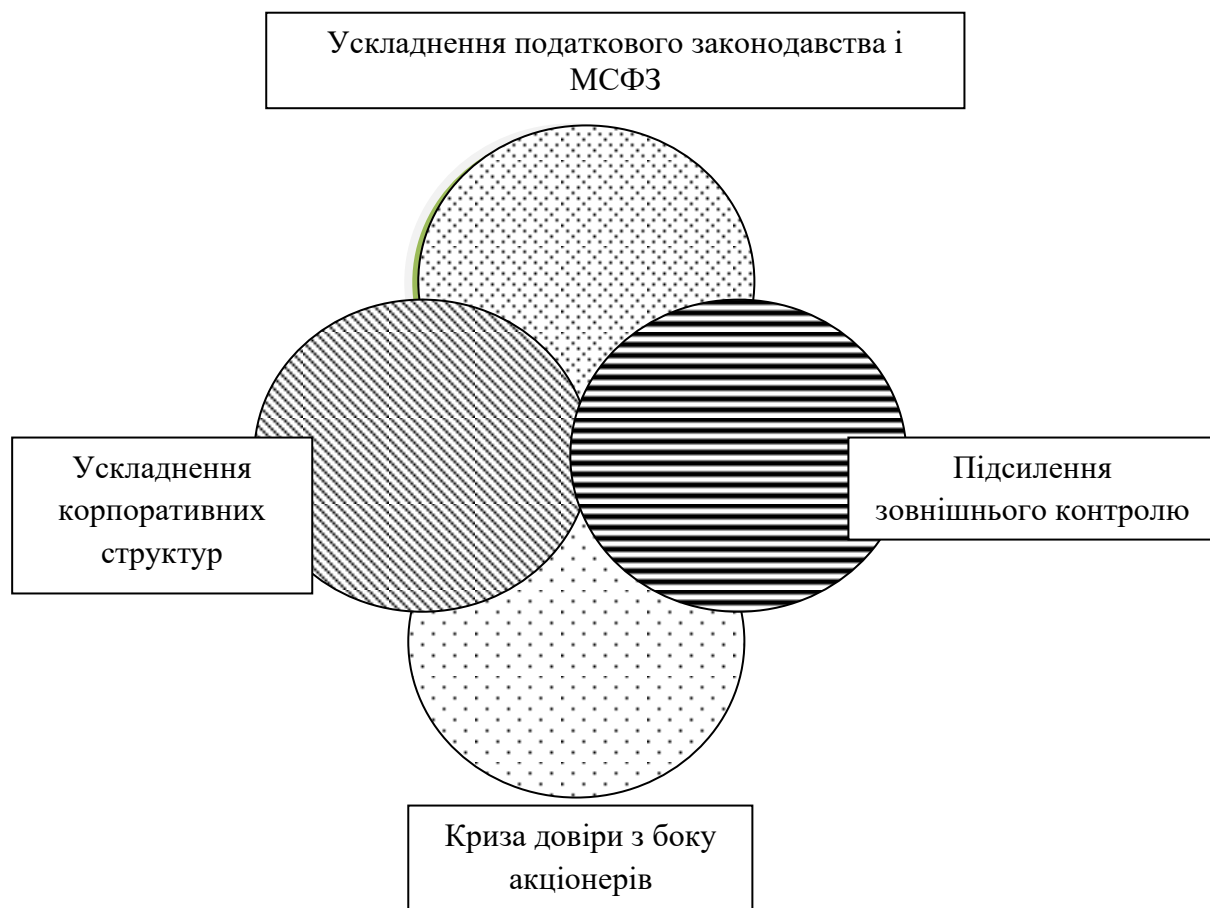


Рис. 3.1. Причини активного розвитку ризик-орієнтованого внутрішнього аудиту податкових зобов'язань за кордоном

У таблиці 3.3. наведено порівняльну характеристику підходів до визначення внутрішнього аудиту податкових зобов'язань, заснованих на міжнародному ризик-орієнтованому підході.

Як видно з даних таблиці, практика внутрішнього аудиту на основі ризик-орієнтованого підходу охоплює істотно більші області контролю і більш активно впливає на ефективність функціонування підприємства в цілому. Аналіз міжнародного досвіду свідчить, що ризик-орієнтований внутрішній аудит податкових зобов'язань затребуваний і активно розвивається, оскільки

орієнтований на підвищення ефективності процесу управління оподаткуванням.

Таблиця 3.3.

Порівняльна характеристика підходів до визначення внутрішнього аудиту податкових зобов'язань

Параметр	Традиційний підхід до внутрішнього аудиту	Ризик-орієнтований підхід до внутрішнього аудиту (характерний для розвинених країн, що використовують IPPF)
Об'єкт	В основному область податкових розрахунків і історична облікова інформація за податковими зобов'язаннями	Області внутрішньої і зовнішньої контрольної середовища, виявлення і прогнозування податкових ризиків, вплив оподаткування на ефективність діяльності підприємства в цілому
Орієнтація	Запобігання податкових правопорушень і зловживань	Підвищення ефективності процесу управління оподаткуванням і формуванням податкових зобов'язань на основі оцінки рівня ризиків бізнес-процесів і підприємства в
Задачі	Реалізація функцій ревізії і перевірка частини фінансової звітності щодо податкових зобов'язань	Реалізація функцій і завдань по оцінці можливих ризиків порушень в області формування податкових зобов'язань, оцінка ефективності процесів управління оподаткуванням в рамках підприємства, моніторинг та виявлення резервів підвищення
Періодичність	Періодичний характер	Поточний, систематичний, тривалий характер
Ініціатори	Органи зовнішнього податкового контролю, фінансовий директор, головний бухгалтер	Органи зовнішнього податкового контролю, фінансовий директор, головний бухгалтер, фінансовий менеджмент компанії, служби внутрішнього аудиту та контролю

Однак українська практика ведення внутрішнього аудиту поки що недостатньо використовує ризик-орієнтований підхід. У зв'язку з цим виникає необхідність подальшого його дослідження, зокрема, у внутрішньому аудиті податкових зобов'язань. З огляду на міжнародний досвід в цьому напрямку, у вітчизняній практиці слід розробляти і систематизувати процедури, нові інструменти і механізми організації внутрішнього податкового аудиту.

3.3. Розвиток методики внутрішнього аудиту податкових зобов'язань на основі ризик-орієнтованого походу

В даний час єдиний підхід до внутрішнього аудиту податкових зобов'язань не вироблений. Методичний інструментарій внутрішнього аудиту податкових зобов'язань вимагає дослідження і розробки. В умовах недостатності методичного інструментарію внутрішнього аудиту податкових зобов'язань на основі ризик-орієнтованого підходу, а також зростаючої необхідності його стандартизації актуальною є розробка нового науково-методичного підходу. У зв'язку з цим вважаємо за доцільне розробити загальний концептуальний підхід до внутрішнього аудиту податкових зобов'язань на основі ризик-орієнтованого підходу.

Концептуальний підхід до внутрішнього аудиту податкових зобов'язань є основою майбутньої концепції внутрішнього аудиту і дозволяє поглянути на внутрішній аудит податкових зобов'язань як на взаємопов'язану систему теоретичних основ і практичних методик, що відповідає вимогам організаційної логіки і функціональності. Сформований концептуальний підхід до внутрішнього аудиту податкових зобов'язань представлений на рис. 3.2.

При розробці концептуального підходу до ризик-орієнтованого внутрішнього аудиту податкових зобов'язань враховувалися наступні позиції.

1. Українське законодавство про податки і збори, включаючи регіональне та місцеве регулювання.
2. Модель служби внутрішнього аудиту. Під моделлю розуміється існуючий в організації порядок організації служби внутрішнього аудиту: виконання внутрішнього аудиту співробітником фірми, внутрішній аудит як надбудова над бізнесом або аутсорсинг.
3. Принципи і функції внутрішнього аудиту податкових зобов'язань.
4. Податкові ризики, які визначаються відповідно до карти ризиків.

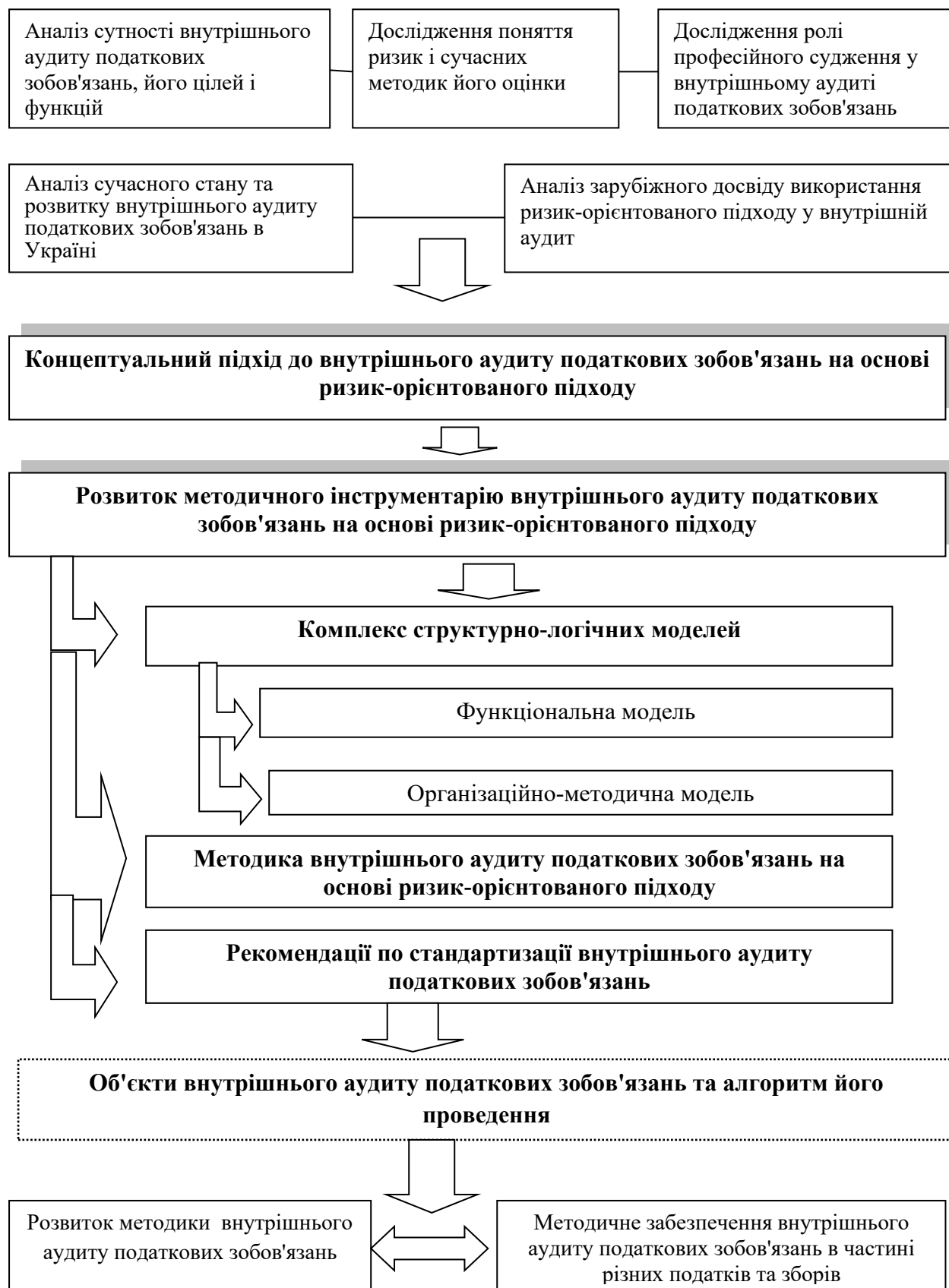


Рис. 3.2. Концептуальний підхід до ризик-орієнтованого внутрішнього аудиту податкових зобов'язань

Внутрішній аудит податкових зобов'язань, будучи частиною внутрішнього аудиту, повинен містити елементи, описані в національних стандартах внутрішнього аудиту. Разом з тим методика внутрішнього аудиту повинна враховувати специфічні цілі менеджменту в області податкових зобов'язань, а також можливі податкові ризики і причини їх утворення.

Для формування концептуального підходу в ході дослідження проведено аналіз існуючих дефініцій терміна внутрішній аудит податкових зобов'язань. На підставі вивчення праць вітчизняних і зарубіжних вчених, можна дати авторське визначення внутрішнього аудиту податкових зобов'язань, де під податковими зобов'язаннями розуміються правовідносини, які виступають як основний канал реалізації норм податкового права і закріплюють модель поведінки учасників податкових відносин.

Таким чином, внутрішній аудит податкових зобов'язань є особлива підсистема внутрішнього контролю бізнес-процесів, прямо або побічно пов'язаних з обчисленням і сплатою податків і зборів, покликана виявити та оцінити фактори ризику і надати незалежні і об'єктивні гарантії та консультації з метою надання допомоги органам управління організації в здійсненні ефективного контролю над процесом обчислення і сплати податків і зборів та податкової оптимізації.

Виявлені в ході наукового дослідження основні тенденції та перспективні напрямки розвитку внутрішнього аудиту податкових зобов'язань дозволили обґрунтувати необхідність розвитку методичного інструментарію внутрішнього аудиту податкових зобов'язань в рамках пропонованого концептуального підходу.

У таблиці 3.4. дана докладна характеристика концептуального підходу до внутрішнього ризик-орієнтованого аудиту податкових зобов'язань в розрізі кожного з її елементів, які включені в алгоритм досягнення мети (податкової ефективності).

Таблиця 3.4.

Елементи концептуального підходу до внутрішнього ризик-орієнтованого аудиту податкових зобов'язань

Елементи концепції	Характеристика
1. Поняття внутрішнього аудиту податкових зобов'язань	Внутрішній аудит податкових зобов'язань - це система внутрішнього контролю виконання податкових зобов'язань організації, яка полягає в наданні незалежних і об'єктивних гарантій і консультацій з перевірки та оцінки бізнес-процесів, спрямованих на виконання податкових зобов'язань в повному обсязі, а також формування пов'язаної з цим звітності
2. Професійне судження у внутрішньому аудиті податкових зобов'язань	Професійне судження аудитора при проведенні внутрішнього аудиту податкових зобов'язань - обґрунтоване судження, висловлене в умовах невизначеності податкового законодавства при кваліфікації, класифікації та оцінки фактів господарського життя з точки зору податкового законодавства і сформованої правозастосовчої практики для цілей формування достовірної податкової звітності, заснованої на доступній інформації, а також особливості функціонування господарюючого суб'єкта, його цілі і завдання
3. Ризик у внутрішньому аудиті податкових зобов'язань	Податкові зобов'язання підприємства є найважливішим об'єктом контролю і аудиту, пов'язаних з високим рівнем ризиків облікового і управлінського характеру Податковий ризик пов'язаний як з виконанням підприємством своїх податкових зобов'язань, так і з дотриманням законних інтересів платника податків в збереженні і забезпеченні власних економічних інтересів
4. Зміст внутрішнього аудиту податкових зобов'язань	Процес внутрішнього аудиту податкових зобов'язань організації являє собою підпроцес внутрішнього аудиту, покликаний здійснювати контроль законності та ефективності сплати податків і зборів, а також достовірність відображення податкових зобов'язань у податковому обліку
5. Сутність внутрішнього аудиту податкових зобов'язань	Зниження ризиків донарахувань податків і зборів, оптимізація оподаткування
6. Ціль і задачі внутрішнього аудиту податкових зобов'язань	1. Моніторинг та оцінка системи внутрішнього контролю податкових зобов'язань. 2. Дослідження фінансової та управлінської інформації, дотримання податкового та бухгалтерського обліку
7. Функції внутрішнього аудиту податкових зобов'язань	Представляється можливим виділити дискретні і циклічні функції внутрішнього аудиту податкових зобов'язань, які, в свою чергу, можуть бути розділені на гарантії та консультації

Продовження табл. 3.4.

8. Об'єкти внутрішнього аудиту податкових зобов'язань	1. Обліковий процес: - податкові розрахунки і сплата податків; формування інформації про податкові розрахунки по ним у зовнішній звітності; - формування інформації про податкові зобов'язання розрахунках по ним у внутрішній звітності 2. Контрольний процес: - організація і функціонування системи внутрішнього контролю податкових розрахунків; - організація і функціонування системи внутрішнього контролю якості облікової інформації в частині податкових зобов'язань; - організація і функціонування системи внутрішнього контролю податкових зобов'язань. 3. Процес планування з метою податкової оптимізації: - податкове планування; - податкове планування з метою оптимізації оподаткування. 4. Менеджмент: - організація та управління податковими розрахунками; - організація процесу планування та розподілу відповідальності за досягнення показників ефективності
9. Система внутрішнього аудиту податкових зобов'язань	1. Суб'єкт внутрішнього аудиту податкових зобов'язань. 2. Об'єкт внутрішнього аудиту податкових зобов'язань. 3. Предмет внутрішнього аудиту податкових зобов'язань. 4. Процедури внутрішнього аудиту податкових зобов'язань. 5. Поле внутрішнього аудиту податкових зобов'язань. 6. Тимчасове поле внутрішнього аудиту податкових зобов'язань
10. Методика внутрішнього аудиту податкових зобов'язань	Методика внутрішнього аудиту податкових зобов'язань повинна бути побудована в формі послідовного аудиту: - правильності і повноти обчислення та обліку податкових зобов'язань; - податкового планування; - податкової оптимізації; - податкового менеджменту.
11. Етапи внутрішнього аудиту податкових зобов'язань	1. Ініціювання проведення процесу аудиту та здійснення попереднього обстеження об'єкта аудиту (податкові зобов'язання і розрахунки по ним) 2. Планування внутрішнього аудиту. 3. Проведення аудиторських процедур податкових зобов'язань 4. Формування результатів аудиту. 5. Прийняття рішень за результатами аудиту та надання консультаційної допомоги. 6. Нагляд за виконанням рекомендацій за результатами перевірки
12. Стандартизація внутрішнього аудиту податкових зобов'язань	Методика внутрішнього аудиту податкових зобов'язань вимагає стандартизації в розрізі кожного з істотних для компанії податків
13. Оцінка ефективності внутрішнього аудиту податкових зобов'язань	Ефективність внутрішнього аудиту податкових зобов'язань: представляється можливим визначити через динаміку двох незалежних показників: суми економічних ефектів від діяльності служби і суми податкових донарахувань і санкцій

Дана концептуальна ідея заснована на вивченні, систематизації та переосмисленні існуючих досліджень в області внутрішнього аудиту в сукупності з практичними розробками. Концептуальний підхід заснований на методичному оформленні ризик-орієнтованого внутрішнього аудиту, що сприяє ефективному формуванню плану роботи служби внутрішнього аудиту.

Запропонований концептуальний підхід в рамках розвитку методики внутрішнього ризик-орієнтованого аудиту податкових зобов'язань дозволяє використовувати інструментарій внутрішнього аудиту податкових зобов'язань як з точки зору перевірки нормативно-правових, формальних вимог до виконання податкових зобов'язань, так і з позиції перевірки і верифікації використовуваних інструментів податкового планування з метою податкової оптимізації при мінімізації ризиків неефективного оподаткування підприємства. Таким чином, всі наведені розробки спрямовані на підвищення ефективності надання аудиторських послуг, ефективності управління і сприяють прийняттю кваліфікованих управлінських рішень, розвитку довгострокового, ефективного функціонування організації.

Ключовим елементом організаційно-методичного комплексу внутрішнього аудиту податкових зобов'язань є комплекс структурно-логічних моделей організації і проведення внутрішнього аудиту, орієнтований на його особливості та потреби користувача. Внутрішній аудит податкових зобов'язань організації являє собою підсистему внутрішнього аудиту організації в цілому. У свою чергу, елементами внутрішнього аудиту є:

- а) моніторинг ефективності процедур внутрішнього контролю;
- б) дослідження фінансової та управлінської інформації;
- в) контроль економності, ефективності та результативності, включаючи нефінансові засоби контролю аудитуємої особи;
- г) контроль за дотриманням законодавства України, нормативних актів та інших зовнішніх вимог, а також політики, директив та інших внутрішніх вимог керівництва

Як пріоритети внутрішнього аудиту податкових зобов'язань на підприємстві, виходячи з його змісту і особливостей, пропонується виділити:

- внутрішній аудит правового та організаційного відповідності (контроль зовнішньої податкового середовища, виконання норм податкового права, оцінка адміністративних ризиків і ризиків участі в неправових схемах оподаткування);

- внутрішній аудит обліково-інформаційного відповідності (достовірність відображення податкових зобов'язань в обліку і звітності, аналітичної системи);

- внутрішній аудит оптимальності і ефективності оподаткування (виявлення податкових ризиків, що впливають на ефективність діяльності підприємства, резервів і потенціалу використання стимулюючої функції оподаткування).

У роботі пропонується функціональний підхід до побудови системи внутрішнього аудиту податкових зобов'язань. На рис. 3.3. наведена функціональна модель організації системи внутрішнього аудиту податкових зобов'язань.

Побудова системи внутрішнього аудиту податкових зобов'язань на практиці в організації визначається як загально методологічні підходами, закріпленими в стандартах і нормативних документах в області аудиту, так і специфічними особливостями функціонування підприємства, цілями управління, галузевих особливостей, станом і тенденціями розвитку внутрішньої контрольної середовища, цілями і завданнями контролю .

Функції внутрішнього аудиту податкових зобов'язань, виявлення і систематизовані в рамках цього дипломного дослідження, повинні бути розглянуті в контексті чинників виникнення ризику і особливої консультативної функції внутрішнього аудиту.

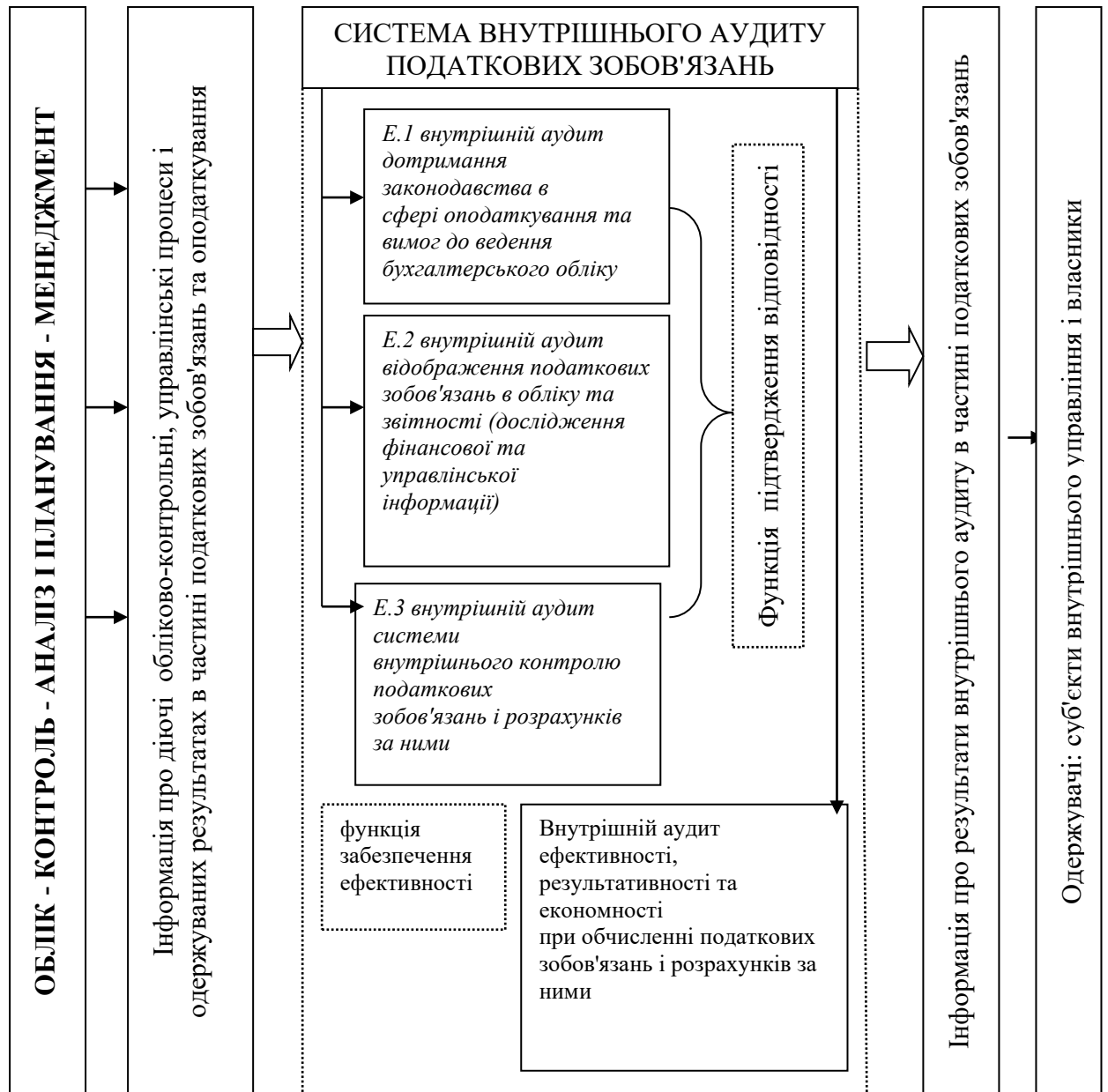


Рис. 3.3. Функціональна модель організації системи внутрішнього аудиту податкових зобов'язань

Функції внутрішнього аудиту податкових зобов'язань пропонується розглядати в двох аспектах:

– забезпечення внутрішніх суб'єктів управління інформацією про якість обліково-контрольного процесу і його результатів в частині формування та сплати податкових зобов'язань, що виникають у підприємства як

інституційного суб'єкта соціально-економічної системи та учасника державного соціального механізму;

– забезпечення внутрішніх суб'єктів управління інформацією про якість обліково-контрольного процесу і його результатів в частині податкових зобов'язань з метою забезпечення ефективності діяльності підприємства і досягнення стратегічних цілей його розвитку.

У таблиці 3.5 наведені основні функції внутрішнього аудиту податкових зобов'язань.

Таблиця 3.5

Функції внутрішнього аудиту податкових зобов'язань

Функція	Елементи
1. Забезпечення інформацією про якість обліково-контрольного процесу і його результатів в частині податкових зобов'язань	1.1. Внутрішній аудит дотримання законодавства в сфері оподаткування, ведення бухгалтерського обліку. Внутрішній аудит відображення податкових зобов'язань в обліку та звітності. Внутрішній аудит системи внутрішнього контролю податкових зобов'язань
2. Забезпечення внутрішніх суб'єктів управління інформацією про податкові зобов'язання підприємства як суб'єкта комерційної діяльності, метою якого є максимізація економічної вигоди	Внутрішній аудит ефективності, результативності та економності при обчисленні податкових зобов'язань і розрахунків по ним. Внутрішній аудит економності при обчисленні податкових зобов'язань і розрахунків по ним

Методика внутрішнього аудиту розкриває прийоми, процедури і інший інструментарій, а також порядок їх застосування при проведенні аудиторської перевірки обліково-аналітичної інформації в частині податкових зобов'язань. Також до методичного блоку слід віднести методику оцінки ефективності внутрішнього аудиту податкових зобов'язань. Таким чином, крім функціональної моделі організації внутрішнього аудиту податкових зобов'язань, взаємопов'язаних його функції та основні елементи, необхідно в рамках самостійної моделі розкрити особливості організації та регламентації проведення внутрішнього аудиту. З цією метою слід використовувати організаційно-методичну модель внутрішнього аудиту податкових зобов'язань (рис. 3.4.), що включає в себе два основні блоки.



Рис. 3.4. Організаційно-методична модель системи внутрішнього аудиту податкових зобов'язань

Розглянуті функції внутрішнього аудиту та організаційно-методичні аспекти зумовлюють також і характер інтерпретації внутрішнього аудиту як процесу, що реалізується в часі. Так, організаційно-методичну модель внутрішнього аудиту податкових зобов'язань, представлену вище, доповнює структурно-логічна модель проведення внутрішнього податкового аудиту. На рис. 3.5. представлена мета процесу, напрямки його реалізації і основні етапи проведення внутрішнього аудиту податкових зобов'язань.



Рис. 3.5. Структурно-логічна модель проведення внутрішнього аудиту податкових зобов'язань у комерційній організації

В рамках внутрішнього аудиту податкових зобов'язань необхідно доповнити систему об'єктів аудиту не тільки з позиції дотримання законодавства і державного контролю процесу оподаткування, а й з позиції ефективності управління даним процесом на підприємстві. У зв'язку з цим пропонується виділити наступні додаткові об'єкти внутрішнього аудиту:

- процес організації та управління податковими розрахунками підприємства і резерви підвищення його ефективності;
- процес податкового планування підприємства з метою податкової оптимізації і резервів підвищення його ефективності (табл. 3.6).

Таблиця 3.6

Об'єкти внутрішнього аудиту податкових зобов'язань

Елемент СВА ПЗ / Процес	Обліковий процес	Контрольний процес	Процес планування з метою податкової	Менеджмент
Внутрішній аудит дотримання законодавства в сфері оподаткування та вимог до ведення бухгалтерського обліку	Податкові розрахунки і сплата податків	Організація і функціонування системи внутрішнього контролю податкових розрахунків	Податкове планування	Організація та управління податковими розрахунками
Внутрішній аудит відображення податкових зобов'язань в обліку та звітності (дослідження фінансової та управлінської інформації)	Формування інформації про податкові зобов'язання та розрахунках по ним у зовнішній звітності	Організація і функціонування системи внутрішнього контролю якості облікової інформації в частині податкових зобов'язань	-	-
Внутрішній аудит системи внутрішнього контролю податкових зобов'язань і розрахунків по ним	-	Організація і функціонування системи внутрішнього контролю податкових зобов'язань	-	-
Внутрішній аудит ефективності, економності і результативності	Формування інформації про податкові зобов'язання та розрахунках по ним у внутрішній звітності	-	Податкове планування з метою оптимізації оподаткування, податкове консультування	Організація процесу планування і розподіл відповідальності за досягнення показників ефективності

Зазначені об'єкти можуть бути в подальшому деталізовані, оскільки представлені процеси можуть мати додаткові під процеси

Таким чином, внутрішній аудит податкових зобов'язань, будучи частиною системи внутрішнього аудиту, може бути розглянуто в рамках комплексу запропонованих структурно-логічних моделей: функціональної моделі організації системи внутрішнього аудиту податкових зобов'язань; організаційно-методичної моделі системи внутрішнього аудиту податкових зобов'язань; структурно-логічної моделі проведення внутрішнього аудиту податкових зобов'язань, орієнтованих на попередження і компенсацію зазначених груп і видів ризику, що принципово відрізняє її від традиційної зовнішньої перевірки. Використання структурно-логічних моделей на практиці передбачає більш деталізований підхід до їх здійснення. Зважаючи на це доцільно використовувати методичний інструментарій, необхідний для проведення внутрішнього аудиту податкових зобов'язань.

Висновки

За результатами наукового дослідження сформульовано висновки, викладено найбільш вагомі результати, що характеризують наукову новизну й особистий внесок автора та полягають у наступному:

1. В ході наукового дослідження встановлено, що сама обліково-податкова система базується на бухгалтерській, економічній, податкової, статистичної, аналітичної інформації, її складові елементи необхідно досліджувати у взаємозв'язку і взаємозумовленості, тому модель обліково-податкової системи повинна бути адаптована до змін, що відбуваються в суспільстві і в економіці в цілому.

Розроблена модель обліково-податкової системи трьохмірна, вона має точки і вектори напрямків, площини перетину окремих складових (фінансової, управлінської та податкової) і являє собою піраміду, укладену в сферу, яка є областю прийняття ефективних управлінських рішень.

2. Обліково-податкова система містить три елементарних складових: фінансову, управлінську та податкову, тісно взаємопов'язані між собою і мають єдину кінцеву спрямованість - це вироблення ефективних стратегічних і тактичних управлінських рішень, що забезпечують підвищення ефективності діяльності економічного суб'єкта.

В роботі встановлено, що оперативні та достовірні інформаційні потоки сприяють прийняттю відповідальних і ефективних управлінських рішень, що впливають на фінансовий стан економічного суб'єкта в довгостроковій перспективі. Однак, інформація, сформована тільки в обліковій системі, часто не забезпечує виконання своїх функцій внаслідок низького ступеня їх аналітичності і достовірності, тому з метою більш ефективного управління організацією формувати обліково-податкову систему, в рамках якої буде формуватися своєчасна, повна і достовірна інформація про діяльності організації.

3. У дослідженні науково обґрунтовано, що інформаційна обліково-податкова система - це система, що дозволяє оцінювати реальні фінансові можливості, приймати ефективні управлінські, фінансові та податкові рішення при досягненні цілей управління. Від методології та методики її побудови буде залежати ефективність управління, виконання мети і завдань управління, а отже, і функціонування управління. Таким чином, впровадження даної системи на практиці дозволить створити необхідні умови функціонування системи управління на мікро- і макрорівні, забезпечить засобами отримання, пошуку, зберігання, накопичення, передачі, обробки інформації, облікових і позаоблікових даних.

Інформаційна і обліково-податкова система - це сукупність даних фінансового, податкового та управлінського обліку організації, що переміщаються за допомогою документальних потоків з інформаційних каналах з метою проведення аналізу, аудиту, складання звітності, забезпечення розуміння її користувачами; і характеризується обліковими і податковими показниками. Встановлено, що інформаційна обліково-податкова система економічного суб'єкта складається з ряду підсистем, які є неординарними для кожного підприємства, їх основу складають «вузли накопичення інформації», що є по суті елементами рахівництва.

4. Запропоновано вдосконалену модель обліково-податкової системи і встановлені принципові особливості в змісті і організації фінансової, управлінської та податкової складових обліково-податкової системи, що дозволяють не порушувати цілісність обліку, системно формувати інформаційні потоки для цілей оподаткування, а також забезпечувати зацікавлених користувачів обліково-аналітичними даними.

5. Визначено класифікаційні ознаки обліково-податкової системи економічного суб'єкта, як системи, що об'єднує облікові і податкові операції в один процес у взаємозв'язку з аналітичними і контрольними процедурами, розроблена принципова схема взаємодії її елементів з точки зору тектології

6. Проведено комплексне дослідження базових положень організації бухгалтерського обліку податкових розрахунків і платежів, основу яких становлять принципи бухгалтерського обліку. Визначено, що крім принципів, традиційних для системи бухгалтерського обліку, доцільно використовувати кон'юнктурні принципи, які взаємопов'язані з умовами та обставинами, що справляють керівний вплив на процес оподаткування та обумовлені системним підходом до проблем організації обліку податкових розрахунків та платежів в управлінні підприємством, а саме: принцип інформативності; керованості; інформаційної відповідальності; обґрунтованості; інтеграції та комплексності; економічності.

7. Доведено, що механізм справляння податку на прибуток підприємств зазнав суттєвих змін згідно з положеннями Податкового кодексу України, що позначилось на організації та провадженні обліку податкових розрахунків. Визначено, що у загальному розвитку системи оподаткування окреме місце займає порядок оптимізації та спрощення методів відображення в обліку податку на прибуток, що спонукає до удосконалення його синтетичного та аналітичного обліку, формалізації облікових реєстрів для потреб складання податкової звітності.

Запропоновано систему рахунків та субрахунків, форми реєстрів бухгалтерського обліку податку на прибуток, що дозволяє систематизувати інформацію та підвищити точність і достовірність відображення податку на прибуток у фінансовій звітності, сприяє отриманню повної інформації про порядок оподаткування податком на прибуток та надає можливість моніторингу правильності відображення в обліку відповідних бухгалтерських операцій.

8. Обґрунтовано, що податок на додану вартість (ПДВ), вважається найбільш досконалою сучасною формою непрямого оподаткування, яка відіграє важливу роль у системі державних фінансів більшості розвинених країн світу. Визначені певні проблеми в обліку та адмініструванні податку на додану вартість в Україні, що впливають не тільки на якість обліково-аналітичної

інформації, але й на визначення податкової бази, необґрунтованість перерахування бюджетних коштів, що призводить до прямих збитків для держави.

Доведено, що Податковим кодексом України не встановлений порядок організації роздільного обліку сум ПДВ, сплачуваних економічним суб'єктом (платником податків), які здійснюють операції як ті, що оподатковуються, так і ті, що звільняються від оподаткування.

Запропоновано методику роздільного обліку «вхідного» ПДВ при здійсненні одночасно оподатковуваних і неоподатковуваних операцій. Для цього до субрахунку 644 «Податковий кредит» доцільно відкрити додаткові субрахунки: субрахунок 644.1 «Податковий кредит до відрахування»; субрахунок 644.2 «Податковий кредит до розподілу». Для відображення суми податку на додану вартість, яку включено до складу доходу, отриманого від основної діяльності – реалізації продукції, товарів, робіт і послуг, доцільно використовувати щомісячні обороти за такими субрахунками: 643.1 «ПДВ за готову продукцію», 643.2 «ПДВ за товари», 643.3 «ПДВ за матеріальні активи», 643.4 «ПДВ за нематеріальні активи» тощо. При розробці індивідуального Плану рахунків підприємств використовується гнучка система аналітичного обліку з широким варіюванням рівнів деталізації інформації.

9. У сучасних умовах зростає роль внутрішнього аудиту податкових зобов'язань у системі управління господарюючими суб'єктами. Метою внутрішнього аудиту податкових зобов'язань є допомога органам управління організації в здійсненні ефективного контролю над різними ланками (елементами) системи внутрішнього контролю. Внутрішній аудит податкових зобов'язань є підсистемою внутрішнього контролю бізнес-процесів, прямо або побічно пов'язану з обчисленням і сплатою податків і зборів, покликану виявити і оцінити фактори ризику і надати незалежні і об'єктивні гарантії та консультації. Дослідження наукових визначень внутрішнього аудиту стало теоретичною базою для формування поняття внутрішнього ризик-

орієнтованого податкового аудиту з урахуванням його специфічних особливостей: здійснення аналізу факторів ризику, які впливають на бізнес-процеси, а також аналіз систем контролю бізнес-процесів.

10. З метою формування концептуального підходу до ризик-орієнтованого внутрішнього аудиту податкових зобов'язань позначені основні тенденції його розвитку: зростання функціонального значення служби внутрішнього аудиту та внутрішнього аудиту в цілому, необхідність суттєвих доповнень діючих стандартів, прагнення до підвищення ефективності, пов'язане з необхідністю прийняття не тільки поточних, але і стратегічних рішень з урахуванням виявлених ризиків; підвищення кваліфікації та відповідальності виконавців; оптимізація та розробка інформаційних систем; формування комплексного податкового аудиту як системної моделі взаємопов'язаних послуг, що включає перевірку і висловлення думки про достовірність податкової звітності, податкове консультування, прогнозування і планування, постановку податкового обліку. Податковий ризик стає ключовим елементом податкового планування. У зв'язку з цим впровадження ризик-орієнтованого підходу у внутрішньому податковому аудиті є найважливішою тенденцією розвитку внутрішнього аудиту податкових зобов'язань.

11. Сформована функціональна і організаційно-методична модель системи внутрішнього аудиту податкових зобов'язань, що передбачає виділення наступних базових напрямків перевірки: 1) внутрішній аудит податкового планування; 2) внутрішній аудит ефективності податкової оптимізації; 3) аудит відповідності принципу законності; 4) аудит дотримання принципу співвідношення економічної ефективності та податково-правових ризиків; 5) аудит податкового менеджменту. Комплекс структурно-логічних моделей організації і проведення внутрішнього аудиту податкових зобов'язань створив платформу для його розгляду як єдиного і самодостатнього процесу, в якому регламентовано його порядок проведення та мети.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Акімова Н.С., Наумова Т.А. Механізм формування облікової політики на основі інформаційної платформи МСФЗ. Gesellschaftsrechtliche Transformationen von wirtschaftlichen Systemen in den Zeiten der Neo-Industrialisierung. Korneev V., Pasichnyk, Yu., Radchenko O., Khodzhaian A. und andere: Collective monograph. Verlag SWG imex GmbH, Nuremberg, Germany, 2020. 714 p., P. 584-593
2. Акімова Н.С., Топоркова О.В. Податкова політика: сучасний стан та форми здійснення. // Розвиток харчових виробництв, ресторанного та готельного господарств і торгівлі: проблеми, перспективи, ефективність : Міжнародна науково-практична конференція, 14 травня 2020 р. : [тези у 2-х ч.] / редкол. : О. І. Черевко [та ін.]. – Харків: ХДУХТ, 2020. – Ч. 2. – 249 с. – С. 5-6
3. Акімова Н.С., Спіцина Н.В. Теоретико - методичні проблеми реформування податкової політики. // Стратегії та інновації: актуальні управлінські практики: матеріали V Міжнародної науково-практичної конференції (17 квітня 2020 року). – Кривий Ріг: Донецький національний університет економіки і торгівлі імені Михайла Туган-Барановського, 2020. – 319 с. - С. 11-14
4. Андрущенко В. Л. Принципи оподаткування та їх протипоставлення. Збірник наукових праць Міжрегіональної фінансово-юридичної академії (економіка, право). 2011. Вип. 1 (1). С. 30–37.
5. Асоціація платників податків. – [електронний ресурс]. – режим доступу : <http://www.appu.bic.com.ua/index.php/podatkovy-roz-iasnennia/2060-osoblyvosti-roboty-velykykh-platnykiv-podatkov-vyznacheni-podatkovym-kodeksom>
6. Артюх О.В. Податковий аудит: Податковий аудит як завдання з надання впевненості / О.В. Артюх // Науковий вісник Міжнародного гуманітарного університету. Серія : Економіка і менеджмент. - 2015. - Вип. 12. - С. 235-238. - Режим доступу: http://nbuv.gov.ua/UJRN/Nvmgu_eim_2015_12_55

7. Аудит оподаткування підприємств : [навч. посіб.] / [О.А. Петрик, Г.М. Давидов, О.Ю. Редько та ін.] ; за заг. ред. О.А. Петрик ; передм. Т.І. Єфименко. – К. : ДННУ «Акад. фін. управління», 2012. – 352 с.
8. Бабич І.І. Внутрішній контроль як самостійна функція управління / І.І. Бабич // Економічні науки. Облік і фінанси. – 2011. – Вип. № 8(29). – Ч. 2. – С. 7–14.
9. Борович О. В. Аналіз сучасного стану обліку розрахунків за податком на прибуток. Науково-інформаційний вісник Івано-Франківського університету права імені Короля Данила Галицького. 2014. № 10. С. 176–182.
10. Васільєва Л. М., Мостипака В. Р. Теоретичні аспекти організації бухгалтерського обліку на підприємстві. Молодий вчений. 2016. № 12.1 (40). С. 658–661.
11. Веремчук, Д. В. Сутність податкової політики та її роль у державному регулюванні економіки [Текст] / Д. В. Веремчук // Проблеми і перспективи розвитку банківської системи України: зб. наук. праць. – Суми: ДВНЗ «УАБС НБУ», 2010. – вип. 28. – С. 37–45.
12. Вігірінський А. Податкова культура – [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://lb.ua/blog/andriy_vigirinskiy
13. Виговська Н.Г. Господарський контроль в Україні: теорія, методологія, організація : монографія / Н.Г. Виговська. – Житомир : ЖДТУ, 2008. – 532 с.
14. «Витрати. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку № 16»: Наказ Міністерства фінансів України від 31.12.1999 № 318 [Електронний ресурс]. Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0027-00>.
15. Воїнова Т.С. Становлення теоретичних засад податкового аудиту в Україні / Т. С. Воїнова // БизнесИнформ. – 2009. – № 12. – С. 120–122.
16. Войнаренко М.П. Податковий облік і аудит / М.П. Войнаренко, Г.В. Пухальська. К.: «Академія», 2009. – С.14.
17. Волошенюк І. Є. Розвиток принципів бухгалтерського обліку податкових розрахунків. Управління розвитком. 2016. № 4 (186). С. 90–97.

18. Волошенюк І. Є., Грінько А. П., Бочуля Т. В. Дослідження організації податкового планування як однієї з умов ефективного розвитку вітчизняних підприємств. Технологический аудит и резервы производства. 2016. № 6/4 (32). С. 15–20. (Серия «Экономика и управление предприятием»).
19. Волошенюк І. Є., Грінько А. П., Бочуля Т. В. Концептуальні напрями формування податкової політики в Україні. Бізнес Інформ. 2017. № 1. С. 205–211.
20. Волошенюк І. Є. Удосконалення бухгалтерського обліку розрахунків з податку на прибуток [Електронний ресурс] // Ефективна економіка. 2017. № 7. Режим доступу: <http://www.economy.nayka.com.ua/?op=1&z=5701>.
21. Волошенюк І. Є. Удосконалення бухгалтерського обліку відстрочених податкових активів та зобов'язань при розрахунку податку на прибуток. Проблеми сталого розвитку економіки в умовах посилення глобалізаційних процесів: тези доп. Міжнар. наук.-практ. конф., м. Полтава, 14 квіт. 2017 р. Полтава: ЦФЕНД, 2017. С. 55–57.
22. Гарасим П.М. Система оподаткування та її інформаційно-облікове забезпечення: Навчальний посібник / П.М. Гарасим, О.М. Десятнюк, Г.П. Журавель. – К.: ВД «Професіонал», 2006. – 736с.
23. Гейер. Э. Модели взаимодействия бухгалтерского учета и налогообложения прибыли / Э. Гейер // Бухгалтерский учет и аудит. – 2011. – № 11. – С. 19.
24. Гнедіна К. Тимчасові податкові різниці: розрахунок та відображення у звітності / К. Гнедіна // Головбух. – 2012. – № 4(771). – С. 13–17.
25. Голядова Т.О. Необхідність удосконалення податкової системи України для покращення інвестиційного клімату // «Молодий вчений» – № 2 (42) – лютий, 2017 р. С.153-156
26. Грінько А. П. Облікова та балансова політика як ідеологія підприємницької діяльності підприємства в сучасному бізнес-середовищі. Economics, management, law: problems of establishing and transformation:

Collection of scientific articles. Al-Ghurair Printing & Publishing LLC, Dubai, UAE. 2016. PP. 209–216.

27. Донченко Т. В., Безвух С. В. Сучасні аспекти адміністрування податків в Україні // Вісник Хмельницького національного університету. 2016. № 4. URL : <http://elar.khnu.km.ua/jspui/bitstream/123456789/5315/1>

28. «Дохід. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку»: Наказ Міністерства фінансів України від 29.11.1999 № 290 (зі змінами та доповненнями) [Електронний ресурс]. Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0860-99>.

29. Дріга О. П., Макурін А. А. Генезис податкової політики та системи оподаткування в Україні / О.П. Дріга, А.А. Макурін // Науковий вісник Ужгородського національного університету. Серія: Міжнародні економічні відносини та світове господарство. – Випуск 18 . – 2018. – 169 с. – С.154-157

30. Дрозд І. Зарубіжний досвід бухгалтерського обліку податкових різниць / І. Дрозд // Вісник Київського національного університету імені Тараса Шевченка. Серія «Економіка». – 2011 .– № 130. – С. 18–21.

31. Жадан І.В. Податковий аудит у системі державної регуляторної політики України: генеза та еволюція. Науковий вісник Національного університету ДПСУ, №2(53). 2011. – С. 117.

32. Жук В. Н. Основы институциональной теории бухгалтерского учета: монография. К.: «Аграрная наука», 2013. – 408 с.

33. Завгородній А.Г., Вознюк Г.Л., Партин Г.О., Пилипенко Л.М. «Облік і аудит» Термінологічний словник, 2-ге видання, доопрацьоване та доповнен. – Львів. Видавництво Львівської політехніки. – 2012. – 630с. – С. 40.

34. «Загальні вимоги до фінансової звітності. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1»: Наказ Міністерства фінансів України від 07.02.2013 № 73 [Електронний ресурс]. Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13>. (дата звернення: 03.08.2016).

35. Захарин В. Налоговый учет : [практ. рук-во для бухгалтера] / В. Захарин. – М. : Гроссмедиа, 2007. – С. 268.
36. Евстафьева А.Х. Налоговая политика как инструмент обеспечения экономической безопасности регионов //Инновационное развитие экономики. 2014г. №2 (19) 89-92 с.
37. Інструкція з бухгалтерського обліку податку на додану вартість : затв. наказом Міністерства фінансів України від 01.07.1997 р. № 141 [Електронний ресурс] – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua>
38. Касич А.О. Еволюція наукових підходів до формування облікової політики підприємства / А.О. Касич, О.В. Онищенко // Вісник Кременчуцького національного університету імені Михайла Остроградського. –2013. – Вип. 1. – С. 172–180.
39. Касьянова Г. Налоговый учет / Г. Касьянова. – М. : Финансы и статистика, 2004. – С. 312.
40. Карпухно, И. А. Адаптация зарубежного опыта совершенствования налоговой системы для Украины на примере Болгарии и Франции [Текст] / Ирина Александровна Карпухно, Екатерина Александровна Ковалева // Економічний аналіз : зб. наук. праць / Тернопільський національний економічний університет; редкол. : В. А. Дерій (голов. ред.) та ін. – Тернопіль : Видавничо-поліграфічний центр Тернопільського національного економічного університету “Економічна думка”, 2014. – Том 17. – № 1. – С. 59-65.
41. Концепція реформування податкової системи України // www.kmu.gov.ua
42. Косташ Т.В. Формування облікової політики за МСФЗ як стимул ефективного розвитку підприємства. [Електронний ресурс]. Молодий вчений. 2018. № 4 (56). С. 134-138 Режим доступу: http://nbuv.gov.ua/UJRN/molv_2018_4%281%29__34
43. Костюнік О.В. Стан та пропозиції щодо реформування податкової системи України // Актуальні проблеми економіки – 2006.- №6. – С.27-30.

44. Коцупатрий М.М. Податковий облік і звітність : [навч. посіб.] / М.М. Коцупатрий, Є.І. Ковач, В.В. Мельничук. – К. : КНЕУ, 2006. – 312 с.
45. Коцупатрий М.М. Внутрішньогосподарський контроль в управлінні діяльністю сільськогосподарських підприємств : [монографія] / М.М. Коцупатрий, У.О. Марчук. – Вінниця : Едельвейс і К, 2014. – 266 с.
46. Крисоватий, А. І. Теоретико-організаційні домінанти та практика реалізації податкової політики в Україні [Текст]: монографія / А. І. Крисоватий. – Тернопіль: Карт-бланш, 2015. – 371 с.
47. Крячко М.С. Налоговый аудит [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [http:// auditsrv. ru/ uslugi / auditorskie-uslugi/asz/nal-audit](http://auditsrv.ru/uslugi/auditorskie-uslugi/asz/nal-audit).
48. Кутер, М.И. Условные факты хозяйственной жизни новое или хорошо забытое старое? [Электронный ресурс] / М.И. Кутер, Д.В. Луговской // Экономический анализ: теория и практика. - 2005. - № 21. - С. 23-30. - Режим доступа: <https://cyberleninka.ru/article/n/uslovnye-fakty-hozyaystvennoy-zhizni-novoe-ili-horosho-zabytoe-staroe>.
49. Куцик П. О., Чабанюк О. М. Загальновиробничі витрати: порядок формування та розподілу. Вісник Львівської комерційної академії. Львів: Вид-во Львів. комерц. акад., 2011. Вип. 35. С. 206–212. (Серія економічна).
50. Кушніренко О.А. Облік податкових різниць: нормативно- правовий аспект / О.А. Кушніренко [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://nubip.edu.ua/sites/default/files/>.
51. Ластовецький В. Який вид обліку не є управлінським? / В. Ластовецький // Бухгалтерський облік і аудит. – 2003. – № 4. – С. 40–44.
52. Лень В.С. Формування у бухгалтерському обліку подат кової собівартості реалізованої продукції (робіт, послуг) / В.С. Лень, О.В. Клімчук // Вісник ЧДТУ. Серія «Економічні науки». – 2013. – № 1(64). – С. 287–294.
53. Литвин Ю.А. Податковий облік: хто його повинен вести, або як допомогти бухгалтеру у його відносинах з ДПА / Ю.А. Литвин // Світ бухгалтерського обліку. – 1997. – № 6. – С. 3–13.
54. Литвиненко Я. В. Податкові системи зарубіжних країн : навч.

посіб. / Я. В. Литвиненко, І. Д. Якушик. – К. : МА УП, 2010. –208 с.

55. Лозовицький С. П. Методичні аспекти застосування професійного судження у сучасному обліку та аудиті. Сталий розвиток економіки. 2013. № 2. С. 230–233.

56. Максименко, А. В. Позиція України під призмою міжнародного податкового адміністрування / А. В. Максименко [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.sworld.com.ua/konfer26/782.pdf>.

57. Малишкін О.І. Облік і аудит податків в Україні: теорія, методологія, практика : [навч.-практ. посіб.] / О.І. Малишкін. – К. : Центр учбової літератури, 2013. – 376 с.

58. Малишкін О. І. ПДВ в системах податкового і фінансового обліку: аспекти взаємодії / О. І. Малишкін // Бухгалтерський облік і аудит. – 2013. – № 11. – С. 27–41.

59. Малишкін О. Про статус податкового обліку українського підприємства / О. Малишкін // Бухгалтерський облік і аудит. – 2009. – № 2. – С.48-57.

60. Матвієнко Т. О. Нові підходи до обліку та контролю зобов'язань за податками і зборами в умовах реформування податкової системи України. Економічний часопис - XXI. 2010. № 11–12. С. 86–88.

61. Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг, виданих Радою з Міжнародних стандартів аудиту та надання впевненості (РМСАНВ), рік видання: 2014, затверджених як національні стандарти аудиту рішенням АПУ від 29 грудня 2015 р. № 320/1 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://apu.com.ua/files/temp/Audit_2014_2.pdf.

62. Мельник М. І., Лещух І. В. Податковий контроль в Україні: проблеми та пріоритети підвищення ефективності : монографія. Львів : ДУ “Інститут регіональних досліджень ім. М. І. Долишнього НАН України”, 2015. 330 с.

63. Мельник М.І. Напрями вдосконалення податкового контролю в

умовах підвищення ефективності адміністрування податків в Україні / М.І. Мельник, І.В. Лещух // Економічні інновації. – № 57. – С. 232–242.

64. Моніторинг прогресу реформ. Звіт за 2015 рік. Розділ «Податкова реформа» / Національна рада реформ, Проектний офіс. С. 49. URL: <http://reforms.in.ua/ua/reformy/zvity>.

65. Мулик Т.О. Облікова політика як інструмент управління оподаткуванням / Т.О. Мулик // Глобальні та національні проблеми економіки. Випуск 4. – 2015. – С. 1007–1112. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://global-national.in.ua/issue-4-2015/12-vipusk-4-berezen-2015-r/720-mulik-t-o-oblikova-politika-yakinstrument-upravlinnya-opodatkuvannyam>

66. Мурашко О.В. Становлення і розвиток податкового рахівництва в умовах реформування податкової системи / О.В. Мурашко, В.М. Мурашко // Вісник ЖДТУ. – 2011. – № 2(56). – С. 145–147.

67. Назарова Г.Б. Тимчасові та постійні податкові різниці за доходами та витратами як основа уніфікації обліку / Г.Б. Назарова, О.В. Шелковникова // Вісник ЖДТУ. – 2010. – № 3(53). – С. 165–171.

68. Налоговые системы зарубежных стран : учеб. для вузов / [под ред. В. Г. Князева, Д. Г. Черника]. – 2-е изд., перераб. и доп. – М. : ЮНИТИ, 1997. – 191 с.

69. Найденко О. Є. Обґрунтування цілей податкової політики держави / О. Є. Найденко // Економіка розвитку. – 2018. – № 2 (86). – С. 13–23.

70. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» : Наказ Міністерства фінансів України № 73 від 07.02.2013 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13>.

71. Нужна О.А. Проблеми формування облікової політики підприємства в цілях оподаткування / О.А. Нужна // Збірник наукових праць Таврійського державного агротехнологічного університету (економічні науки). – 2013. – № 1 (3). – С. 168–173.

72. Обліково-податкова політика підприємств. Головбукх. 2015. URL : <https://www.golovbukh.ua/article/6248-qqq-15-m2-17-02-2015-oblkovo-podatкова-politika-pdprimstv> (дата звернення: 11.02.2019).

73. Олійничук В. Якісні характеристики облікової інформації та їх вплив на механізм прийняття управлінських рішень / В. Олійничук // Облік як інформаційна система для економічної безпеки підприємства в конкурентному середовищі : матеріали науко-во-практичної конференції. – Тернопіль, 2010 – С. 17–22.

74. Онищенко В.А. Оцінка ефективності податкового контролю / В.А. Онищенко // Стандартизація. Сертифікація. Якість. – 2011. – №3. – с. 23–31

75. Онищенко В.А., Чугаєв А.О. Податковий аудит: Навчальний посібник / За заг. ред. В.А. Онищенка, А.О. Чугаєва. – Ірпінь: Академія ДПС України, 2003. – 398 с.

76. Ослунд А. Україні потрібна радикальна, але розумна податкова реформа / А. Ослунд / Українська правда [Електронний ресурс]. – Режим доступу : pravda.com.ua

77. Організація бухгалтерського обліку: підруч. для студ. спец. «Облік і аудит» вищ. навч. закл./за ред. Ф. Ф. Бутинця. Житомир: Рута, 2008. 592 с.

78. Податкова система: навч. посіб. / за заг. ред. В. Андрущенка. К.: Центр навч. л-ри, 2015. 416 с.

79. Податкова політика України: стан, проблеми та перспективи [Текст] : монографія / П. В. Мельник, Л. Л. Тарантул, З. С. Варналій та ін.]; за ред. З. С. Варналія. - К. : Знання України, 2008. – 675с.

80. Податковий Кодекс України від 02.12.2010 № 2755-VI (із змінами, внесеними згідно із Законами України) [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=2755-17>.

81. «Податок на прибуток. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 17»: Наказ Міністерства фінансів України від 25.01.2011 № 27 [Електронний ресурс]. Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0047-01>.

82. Податок на прибуток: платники, ставки, різниці [Електронний ресурс]. Режим доступу: goo.gl/CS1Bwh.

83. Поддєрьогін А.М. Податок на додану вартість та його вплив на діяльність суб'єктів підприємництва / А.М. Поддєрьогін // Фінанси України. – 2010. – № 5. – С. 48-57.

84. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 17 «Податок на прибуток», затверджено наказом Міністерства фінансів України від 28.12.2000р. №353

85. Порядок ведення органами Міністерства доходів і зборів України оперативного обліку податків, зборів, митних платежів, єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування, інших платежів, які сплачуються під час митного оформлення товарів, затв. Наказом Міністерства доходів і зборів України від 05.12.2013 р. № 765 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0217-14>.

86. Прибутковий податок у Франції [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.french-property.com/>

87. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні : Закон України від 16.07.1999 р. № 996-XIV [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/996-14>.

88. Про внесення змін до Закону України «Про оподаткування прибутку підприємств» : Закон України від 22 травня 1997 р. №283/9-вр // Відомості Верховної Ради України [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/283/97-%D0%B2%D1%80>.

89. Про внесення змін до податкового кодексу України щодо покращення інвестиційного клімату в Україні: Закон України від 21 грудня 2016 року № 1797-VIII // Відомості Верховної Ради. – 2016. – № 251.

90. Про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій: Інструкція, Наказ Міністерства фінансів України № 291 від 30 листопада 1999

р. (із змінами і доповненнями). – [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.-ua/laws/show/z0893-99>

91. Про затвердження форми Податкової декларації з податку на прибуток підприємств: Наказ Міністерства фінансів України від 20.10.2015 № 897 [Електронний ресурс]. Режим доступу: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/z1415-15>.

92. Прохар Н. В. Особливості та дискусійні аспекти фінансової звітності відповідно до Національного Положення (стандарту) бухгалтерського обліку. Наукові праці Кіровоградського національного технічного університету. 2013. Вип. 23. С. 341–345. (Серія «Економічні науки»).

93. Пятов М. Л. Правовые основы бухгалтерского учета. Практическое руководство. Справочник руководителя и главного бухгалтера. М.: Эксмо, 2006. 224 с.

94. Риженко І. Є. Податковий аудит як засіб забезпечення контрольних функцій держави у сфері оподаткування //Науковий журнал «Економіка розвитку». – 2010 . – №1(53). – С. 26-28.

95. Рядська В.В. Метаморфоз контрольної функції аудиту / В.В. Рядська // Вісник ЖДТУ. Серія: економічні науки. – 2013. – № 3(65). – С. 55-62.

96. Рядська В.В. Аудит в системі економічних відносин України: сучасний стан та концепція розвитку : [монографія] / В.В. Рядська. – Чернігів : Видавець Лозовий В.М., 2014. – 472 с.

97. Рязанова Н. С. Фінансове рахівництво : [навч. посіб.] / Н.С. Рязанова. – К. : Знання-Прес, 2002. – 246 с.

98. Ряскова Н. Учетная политика для целей налогового учета // Российский бухгалтер. 2015. № 5.

99. Серебрянський Д. М. Міжнародний досвід гармонізації бухгалтерського та податкового обліку з податку на прибуток / Серебрянський Д. М., Смірнова О. М., Огороднікова І. І. – Ірпінь : НДІ фінансового права,

2013. – 75 с.

100. Соколовська-Гонтаренко І.Є. Сутність податкового рахівництва та його роль у забезпеченні ефективності оподаткування / І.Є. Соколовська-Гонтаренко // Науковий вісник Національного університету ДПС України. – 2010. – № 2(49). – С. 101–106.

101. Спіцина Н.В., Акімова Н.С., Момот Т.В. Обліково-аналітичне забезпечення системи управління розрахунками за товарними операціями: Монографія. –Х.: Видавництво Іванченка І.С., 2019. – 281с

102. Стоуньер, Т. Информационное богатство: профиль постиндустриальной экономики [Электронный ресурс] / Т. Стоуньер // Новая технократическая волна на Западе. - Москва : Прогресс, 1986. - С. 392-409. - Режим доступа: https://lib.uni-dubna.ru/search/files/kult_tex_voln/~kult_tex_voln.htm.

103. Цыганкова Ю.С. Формирование эффективной налоговой политики организации // Вестник Саратовского государственного социально-экономического университета. 2007.№ 16(2). С. 121–123.

104. Чернікова І.Б., Кирильєва Л.О., Нестеренко І.В., Кузнецова С.О. Тактично-орієнтовані підходи до податкового планування в умовах сталого розвитку ринку //Економічна стратегія і перспективи розвитку в сфері торгівлі та послуг : зб. наук. пр. – Харків : ХДУХТ, 2020. – Ч.2. – С. 7-19

105. Шалімова Н.С. Аудит в системі соціально-економічних відносин України : автореф. дис. ... докт. екон. наук / Н.С. Шалімова. – К., 2013. – 33 с. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://liber.onu.edu.ua/opacunicode/index.php?url=/notices/index/IdNotice:599751/Source:default>.

106. Шовкопляс Т.С. Гармонізація податкового рахівництва і бухгалтерського обліку – основна мета облікової політики суб'єкта економіки / Т.С. Шовкопляс // Науковий вісник ЧДІЕУ. – 2013. – 4. – С. 159–163.

107. Юхименко-Назарук І. А. Особливості застосування професійного судження бухгалтера в умовах формування облікової політики підприємства:

інституційний аспект. Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу. 2014. Вип. 2. С. 195–206.

108. Янчева Л.М., Акімова Н.С. Теоретико-методологічні проблеми розвитку податкового аудиту в Україні // Механізми забезпечення сталого розвитку економіки : проблеми, перспективи, міжнародний досвід : матеріали І Міжнар. наук.-практ. конф., 23 квітня 2020 р. / редкол. : О. І. Черевко [та ін.] ; Харківський держ. ун-т харч. та торг. – Х. : ХДУХТ, 2020. – 277 с. – С. 3-8

109. Ярошенко Ф.О. Реформування податкової системи України в контексті прийняття Податкового кодексу (коментарі до пропозицій Міністерства фінансів України) // Фінанси України. 2010. №. 7. С. 3-21.

Додаток А

Ознаки класифікації інформації

Ознаки класифікації	Види інформації
1. Групи користувачів	Інформація, яку надає зовнішнім користувачам Інформація, яку надає внутрішнім користувачам
2 . Призначення	Виробничо-господарська Загальноекономічна Соціальна
3. Відношення до фену цій управління	Планова організаційна Облікова Контрольна Регулююча
4. Стадії використання	Первинна Вторинна
5. Джерела формування	Зовнішня Внутрішня
6. Відповідність вимогу достовірності	Достовірна Недостовірна
7. Відповідність опису об'єкта	Повна Неповна
8. Періодичність виникнення	Щоденна, Щотижнева, Щомісячна, Щоквартальна, Щорічна За запитами користувачів
9. Форма подання	Дискретна Аналогова (безперервна)
10. Спосіб передачі	Візуальна Тактильна Аудіальна Електронна
11. Значення для споживачів інформації	Масова Спеціальна
12. Спосіб кодування інформації	Символьна Графічна Текстова

Додаток Б

**Вплив на фінансовий результат різниць між податковим та обліковим
прибутком (укладено за [34; 82])**

Вид різниць	Вплив на фінансовий результат
1	2
Різниці, що виникають під час нарахування амортизації необоротних активів (ст. 138 ПКУ)	Збільшення прибутку (зменшення збитку): - на суму нарахованої амортизації основних засобів або нематеріальних активів відповідно до НП(С)БО або МСФЗ; - на суму уцінки та втрат від зменшення корисності основних засобів або нематеріальних активів, включених до витрат звітного періоду відповідно до НП(С)БО або МСФЗ; - на суму залишкової вартості окремого об'єкта основних засобів або нематеріальних активів, визначеної відповідно до НП(С)БО, у разі ліквідації або продажу такого об'єкта. Зменшення прибутку (збільшення збитку): - на суму розрахованої амортизації основних засобів або нематеріальних активів відповідно до пункту 138.3 ПКУ; - на суму залишкової вартості окремого об'єкта основних засобів або нематеріальних активів, визначеної з урахуванням положень статті 138 ПКУ, у разі ліквідації або продажу такого об'єкта; - на суму дооцінки та вигід від відновлення корисності основних засобів або нематеріальних активів в межах попередньо віднесених до витрат уцінки та втрат від зменшення корисності основних засобів або нематеріальних активів відповідно до НП(С)БО або МСФЗ
Різниці, що виникають під час формування резервів (забезпечень) (ст. 139 ПКУ): забезпечення для відшкодування майбутніх витрат	Збільшення прибутку (зменшення збитку): - на суму витрат на формування резервів та забезпечень для відшкодування наступних (майбутніх) витрат (крім забезпечень на відпустки працівникам та інші виплати, пов'язані з оплатою праці, резервів сумнівних боргів та резервів банків та небанківських фінансових установ) відповідно до НП(С)БО або МСФЗ. Зменшення прибутку (збільшення збитку): - на суму витрат (крім оплати відпусток працівникам та інші виплати, пов'язані з оплатою праці, та резервів сумнівних боргів та резервів банків та небанківських фінансових установ), які відшкодовані за рахунок резервів та забезпечень сформованих відповідно до НП(С)БО або МСФЗ; - на суму коригування (зменшення) резервів та забезпечень для відшкодування наступних (майбутніх) витрат (крім забезпечень на відпустки працівникам та інші виплати, пов'язані з оплатою праці, резервів сумнівних боргів та резервів банків та небанківських фінансових установ), на яку збільшився фінансовий результат до оподаткування відповідно до НП(С)БО або МСФЗ

Продовж. додатку Б

1	2
Резерв сумнівних боргів	Збільшення прибутку (зменшення збитку): - на суму витрат на формування резерву сумнівних боргів відповідно до НП(С)БО або МСФЗ; - на суму витрат від списання дебіторської заборгованості, яка не відповідає ознакам, визначеним підпунктом 14.1.11 ПКУ, понад суму резерву сумнівних боргів. Зменшення прибутку (збільшення збитку): - на суму коригування (зменшення) резерву сумнівних боргів, на яку збільшився фінансовий результат до оподаткування відповідно до НП(С)БО або МСФЗ
Резерв банків	Збільшення прибутку (зменшення збитку): - на суму перевищення розміру резерву станом на кінець податкового (звітного) періоду, над лімітом, який визначається як менша з двох величин: а) 20 відсотків (на період з 1 січня 2015 року до 31 грудня 2015 року — 30%, на період з 1 січня 2016 року до 31 грудня 2016 року — 25%) сукупної балансової вартості активів, знецінення яких визнається шляхом формування резерву, збільшеної на суму резерву за такими активами згідно з даними фінансової звітності за звітний період; - величина кредитного ризику за активами, визначена на кінець звітного (податкового) періоду відповідно до вимог органу, що регулює діяльність банків, або органу, що регулює діяльність небанківських фінансових установ; - на суму використання резерву для списання (відшкодування) активу, який не відповідає ознакам, визначеним підпунктом 14.1.11 ПКУ, крім суми, що списується за рахунок тієї частини резерву, на яку збільшувався фінансовий результат до оподаткування у зв'язку з перевищенням над лімітом
Різниці, що виникають при здійсненні фінансових операцій (ст. 140 ПКУ)	Збільшення прибутку (зменшення збитку): - на суму перевищення нарахованих у бухгалтерському обліку процентів за кредитами, позиками та іншими борговими зобов'язаннями над 50% суми фінансового результату до оподаткування, фінансових витрат та суми амортизаційних відрахувань за даними фінансової звітності звітного податкового періоду, в якому здійснюється нарахування таких процентів; - на суму перевищення звичайних цін над договірною (контрактною) вартістю реалізованих товарів (робіт, послуг) при здійсненні контрольованих операцій у випадках, визначених статтею 39 ПКУ; - на суму перевищення договірної (контрактної) вартості придбаних товарів (робіт, послуг) над звичайною ціною при здійсненні контрольованих операцій у випадках, визначених статтею 39 ПКУ;

Продовж. додатку Б

1	2
Різниці, що виникають при здійсненні фінансових операцій (ст. 140 ПКУ)	- на суму втрат від інвестицій в асоційовані, дочірні та спільні підприємства, розрахованих за методом участі в капіталі або методом пропорційної консолідації; на суму 30% вартості товарів, у тому числі необоротних активів, робіт та послуг (крім зазначених у пункті 140.2 та підпункті 140.5.5 ПКУ та операцій, які визнані контрольованими відповідно до статті 39 ПКУ), придбаних від неприбуткових організацій, та нерезидентів з «низькоподаткового» переліку; - на суму витрат по нарахуванню роялті на користь нерезидента, що перевищує суму доходів від роялті, збільшену на 4% чистого доходу від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) за даними фінансової звітності за рік, що передує звітному (крім суб'єктів господарювання, які здійснюють діяльність у сфері телебачення і радіомовлення відповідно до Закону України «Про телебачення і радіомовлення»), а для банків — в обсязі, що перевищує 4% доходу від операційної діяльності (за вирахуванням податку на додану вартість) за рік, що передує звітному; - на суму витрат по нарахуванню роялті у повному обсязі, якщо роялті нараховані на користь різних категорій нерезидентів та осіб, які сплачують податок у складі інших податків, та звільнених від оподаткування податком на прибуток юридичних осіб; - на суму відсотків та дооцінки, врахованих у фінансовому результаті до оподаткування у поточному податковому (звітному) періоді на інструменти власного капіталу, перекласифіковані у фінансові зобов'язання відповідно до НП(С)БО або МСФЗ; - на суму коштів або вартості товарів, виконаних робіт, наданих послуг, безоплатно перерахованих (переданих) протягом звітного (податкового) року неприбутковим організаціям, які на дату перерахування коштів, передачі товарів, робіт, послуг відповідали умовам, визначеним пунктом 133.4 ПКУ, у розмірі, що перевищує 4% оподаткованого прибутку попереднього звітного року
Різниці, що виникають при оподаткуванні окремих видів діяльності (ст. 141 ПКУ) страховика (п. 141.1 ПКУ). Будь-яке використання матеріалів можливе лише за наявності гіперпосилання	Збільшення прибутку (зменшення збитку): - на суму витрат на формування страхових резервів (технічних або математичних) відповідно до НП(С)БО та МСФЗ; - на суму коригування (зменшення) страхових резервів (технічних або математичних) відповідно до Методики зменшення прибутку (збільшення збитку); - на суму коригування (зменшення) страхових резервів (технічних або математичних), на яку збільшився фінансовий результат до оподаткування відповідно до НП(С)БО або МСФЗ; - на суму страхового резерву (технічного або математичного) сформованого в розмірі та порядку, передбачених Методико

Закінчення додатку Б

1	2
Різниці щодо операцій з продажу або іншого відчуження цінних паперів, а також операцій з інвестиційною нерухомістю і біологічними активами, які оцінюються за справедливою вартістю (п. 141.2 ПКУ)	Збільшення прибутку (зменшення збитку): - на суму від'ємного фінансового результату від продажу або іншого відчуження цінних паперів, відображеного у складі фінансового результату до оподаткування податкового (звітного) періоду відповідно до НП(С)БО або МСФЗ; - на суму уцінки цінних паперів (крім державних цінних паперів або облігацій місцевих позик), інвестиційної нерухомості і біологічних активів, які оцінюються за справедливою вартістю, відображених у складі фінансового результату до оподаткування податкового (звітного) періоду відповідно до НП(С)БО або МСФЗ, що перевищує суму раніше проведеної дооцінки таких активів. Зменшення прибутку (збільшення збитку): - на суму позитивного фінансового результату від продажу або іншого відчуження цінних паперів, відображеного у складі фінансового результату до оподаткування податкового (звітного) періоду відповідно до НП(С)БО або МСФЗ

Додаток В

Регістр кореляції кореспонденції рахунків бухгалтерського обліку з показниками, що формують фінансовий результат підприємства до оподаткування у податковій та фінансовій звітності

№ з/п	Показник	Дт рахунку	Кт рахунку	1 кв. року	2 кв. року	3 кв. року	4 кв. року	рік	Рядок Податкової декларації з податку на прибуток	Рядок Звіту про фінансові результати (Звіту про сукупний дохід) (ф. №2)	Примітка
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12
1.	Рядок 2000 «Доходи від реалізації»:										
	обороты по	701	791						X	ряд. 2000	
	відвантажено готову продукцію резиденту	361	701						X	ряд. 2000	
	відвантажено готову продукцію нерезиденту	362	701						X	ряд. 2000	
	відвантажено готову продукцію, надано послуги (виконано роботи)	68	701						X	ряд. 2000	
			701						X	ряд. 2000	
	відображено податкові зобов'язання по ПДВ	701	641						X	ряд. 2000	
	обороты по	702	792						X	ряд.2000	
	відвантажено товари резиденту	361	702						X	ряд. 2000	
	відвантажено товари нерезиденту	362	702						X	ряд. 2000	
	відвантажено товари надано послуги (виконано роботи)	68	702						X	ряд. 2000	

Продовж. додатку В

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12
			702						X	ряд. 2000	
	відображено податкові зобов'язання з ПДВ	702	641						X	ряд.2000	
	обороти по	703	793						X	ряд. 2000	
	надано послуги (виконано роботи) резиденту	361	703						X	ряд. 2000	
	надано послуги (виконано роботи) нерезиденту	362	703						X	ряд. 2000	
	надано послуги (виконано роботи)	68	702						X	ряд. 2000	
			703						X	ряд. 2000	
	відображено податкові зобов'язання по ПДВ	703	641						X	ряд. 2000	
	мінус обороти по	791	704						X	ряд. 2000	
	Вирахування з доходу (знижки) по взаємовідносинам з резидентами	704	361						X	ряд. 2000	
	Вирахування з доходу (знижки) по взаємовідносинам з нерезидентами	704	362						X	ряд. 2000	
		704							X	ряд. 2000	
	коригування податкового зобов'язання по ПДВ у зв'язку з наданням знижки	704	641						X	ряд. 2000	

Продовж. додатку В

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12
	Всього :за даними бухгалтерського обліку										
	Дані рядка 2000 Звіту про фінансові результати (ф. №2)								X	ряд. 2000	Наводяться дані Звіту про фінансові результати (ф. №2)
	Відхилення									ряд. 2000	
2	Рядок 2120 «Інший операційний дохід»:										
	обороты по	71	791						X	ряд. 2120	
	передано у фінансовий лізинг обладнання	18	71						X	ряд. 2120	
	безоплатно отримані товари	28	71						X	ряд. 2120	
	одержані штрафи (пені, неустойки)	31	71						X	ряд. 2120	
	Дохід від операційної курсової різниці	36	714						X	ряд. 2120	
	визнано дохід від реалізації необоротних активів, операційної оренди	37	71						X	ряд. 2120	
	отримано дохід від списання кредиторської заборгованості	63,68	719						X	ряд. 2120	
			71						X	ряд. 2120	
		71	641						X	ряд. 2120	
	Усього								X	ряд. 2120	

Продовж. додатку В

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12
3	Рядок 2200 «Дохід від участі в капіталі»:										
	обороты по	72	792						X	ряд. 2200	
	Дохід від інвестицій в асоційовані (спільні, дочірні) підприємства	14	72						X	ряд. 2200	
			72						X	ряд. 2200	
	Всього								X	ряд. 2200	
	Дані рядка 2200 Звіту про фінансові результати								X	ряд. 2200	Наводяться дані Звіту про фінансові результати (ф. №2)
	Відхилення										
4	Рядок 2220 «Інші фінансові доходи»:										
	обороты по	73*	792						X	ряд. 2220	
	отримано дивіденди, проценти, роялті	31	73						X	ряд. 2220	
	прибуток від операцій із торгівлі цінними паперами	37	73						X	ряд. 2220	
			73						X	ряд. 2220	
	Усього								X	ряд. 2220	
	Дані рядка 2220 Звіту про фінансові результати (ф. 2)								X	ряд. 2220	Наводяться дані Звіту про фінансові результати (ф. №2)
	Відхилення										
5	Рядок 2240 «Інші доходи»:										
	обороты по	74*	793						X	ряд. 2240	
	передано основні засоби у лізинг	16	746						X	ряд. 2240	

Продовж. додатку В

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12
	дохід на суму амортизації по основних засобах, отриманих безкоштовно	42	74						X	ряд. 2240	
	дохід на суму амортизації по основних засобах, придбаних за рахунок цільового фінансування	69	74						X	ряд. 2240	
			74						X	ряд. 2240	
	Всього								X	риз. 2240	
	Дані рядка 2240 Звіту про фінансові результати (ф. №2)										Наводяться дані Звіту про фінансові результати (ф. №2)
	Відхилення								X	X	
6	Рядок 01 Декларації «Дохід від будь-якої діяльності (за вирахуванням непрямих податків), визначений за правилами бухгалтерського обліку»*								рядок 01	X	
	Всього за даними бухгалтерського обліку										Розрахункове значення відповідно до даних бухгалтерського обліку ряд. 8 цієї таблиці: сума рядків 2000 «Чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)», 2120 «Інші операційні доходи», 2200 «Дохід від участі в капіталі», 2220 «Інші фінансові доходи» і 2240 «Інші доходи» Звіту про фінансові результати
	Відхилення								X	X	

Продовж. додатку В

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12
7	Рядок 2190 (2195) «Фінансовий результат від операційної діяльності»:										
	прибуток	X	X						X	ряд. 2190	Наводяться дані Звіту про фінансові результати (ф. №2)
	збиток	X	X						X	ряд. 2195	Наводяться дані Звіту про фінансові результати (ф. №2)
	Всього за даними бухгалтерського обліку								X	ряд. 2190 (2195)	Розрахункове позитивне (від'ємне) значення відповідно до даних бухгалтерського обліку у рядках 1.1 -1.5 цієї таблиці: ряд. 1.1. «Валовий прибуток (збиток) (ряд. 2090 (ряд. 2095))» + ряд. 1.2. «Інші операційні доходи (ряд.
	Відхилення									ряд. 2190(2195)	
7.1	Рядок 2090 (2095) «Валовий прибуток (збиток)»:										
	прибуток	X	X						X	ряд. 2090	Наводяться дані Звіту про фінансові результати (ф. №2)
	збиток	X	X						X	ряд. 2095	Наводяться дані Звіту про фінансові результати (ф. №2)
	Всього за даними бухгалтерського обліку									ряд. 2090 (2095)	Розрахункове значення різниці відповідно до даних бухгалтерського обліку між рядком 1.1.1 «дохід від реалізації (ряд. 2000)» та ряд. 1.1.2 «Собівартість реалізованої продукції (ряд. 2050)» цієї таблиці за даними перевірки

Продовж. додатку В

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12
	Відхилення								X	ряд. 2090	
7.1.1	Рядок 2000 «Доходи від реалізації»:										
	обороти по	701	791						X	ряд. 2000	
	відвантажено готову продукцію резиденту	361	701						X	ряд. 2000	
	відвантажено готову продукцію нерезиденту	362	701						X	ряд. 2000	
	відвантажено готову продукцію, надано послуги (виконано роботи)	68	701						X	ряд. 2000	
			701						X	ряд. 2000	
	відображено податкові зобов'язання по ПДВ	701	641						X	ряд. 2000	
	обороти по	702	792						X	ряд. 2000	
	відвантажено товари резиденту	361	702						X	ряд. 2000	
	відвантажено товари нерезиденту	362	702						X	ряд. 2000	
	відвантажено товари надано послуги (виконано роботи)	68	702						X	ряд. 2000	
			702						X	ряд. 2000	
	відображено податкові зобов'язання по ПДВ	702	641						X	ряд. 2000	
	обороти по	703	793						X	ряд. 2000	
	надано послуги (виконано роботи) резиденту	361	703						X	ряд. 2000	
	надано послуги (виконано роботи) нерезиденту	362	703						X	ряд. 2000	

Продовж. додатку В

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12
	надано послуги (виконано роботи)	68	702						X	ряд. 2000	
			703						X	ряд. 2000	
		703	641						X	ряд. 2000	
	мінус обороти по	791	704						X	ряд. 2000	
	Вирахування з доходу (знижки) по взаємовідносинам з резидентами	704	361						X	ряд. 2000	
	Вирахування з доходу (знижки) по взаємовідносинам з нерезидентами	704	362						X	ряд. 2000	
		704							X	ряд. 2000	
	коригування податкового зобов'язання по ПДВ у зв'язку з наданням знижки	704	641						X	ряд. 2000	
	Всього за даними бухгалтерського обліку								X	ряд. 2000	
	Дані рядка 2000 Звіту про фінансові результати (ф. №2)									ряд. 2000	Наводяться дані Звіту про фінансові результати (ф. №2)
	Відхилення								X	ряд. 2000	
7.1.2	Рядок 2050 «Собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг)»:										
	обороты по	791	901						X	ряд. 2050	
	Собівартість реалізованої готової продукції	901	26						X	ряд. 2050	
	Собівартість продукція сільськогосподарського виробництва	901	27						X	ряд. 2050	
		901	91						X	ряд. 2050	
	амортизація основних засобів загальновиробничого призначення	91	13						X	ряд. 2050	

Продовж. додатку В

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12
	витрати матеріалів на поточний ремонт основних засобів, проведений господарським способом	91	20						X	ряд. 2050	
	витрати на службові відрядження працівників цеху (виробництва)	91	372						X	ряд. 2050	
	заробітна плата працівників цеху (виробництва)	91	66						X	ряд. 2050	
	витрати на оперативну оренду основних засобів загальновиробничого призначення	91	68						X	ряд. 2050	
		91							X	ряд. 2050	
		901							X	ряд. 2050	
	обороты по	791	902						X	ряд. 2050	
	собівартість виробничих запасів	902	20						X	ряд. 2050	
	собівартість реалізованих товарів	902	281						X	ряд. 2050	
		902							X	ряд. 2050	
	обороты по	791	903						X	ряд. 2050	
	Собівартість реалізованих робіт і послуг	903	63						X	ряд. 2050	
		903							X	ряд. 2050	
	Всього за даними бухгалтерського обліку								X	ряд. 2050 .	
	Дані рядка 2050 Звіту про фінансові результати (ф. №2)								X	ряд. 2050	Наводяться дані Звіту про фінансові результати (ф. №2)
	Відхилення									ряд. 2050	
7.2	Рядок 2120 «Інший операційний дохід»:										
	обороты по	71	791						X	ряд. 2120	

Продовж. додатку В

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12
	передано у фінансовий лізинг обладнання	18	71						X	ряд. 2120	
	безоплатно отримані товари	28	71						X	ряд. 2120	
	одержані штрафи (пені, неустойки)	31	71						X	ряд. 2120	
	Дохід від операційної курсової різниці	36	714						X	ряд. 2120	
	визнано дохід від реалізації необоротних активів, операційної оренди	37	71						X	ряд. 2120	
	отримано дохід від списання кредиторської заборгованості	63,68	719						X	ряд. 2120	
			71						X	ряд. 2120	
		71	641						X	ряд. 2120	
	Всього за даними бухгалтерського обліку								X	ряд. 2120	
	Дані рядка 2120 Звіту про фінансові результати (ф. №2)									ряд. 2120	Наводяться дані Звіту про фінансові результати (ф. №2)
	Відхилення								X		
7.3	Рядок 2130 «Адміністративні витрати»:										
	обороты по	791	92							ряд. 2130	
	амортизація загальногосподарських основних засобів	92	13							ряд. 2130	
	придбана ПММ, витрати на поточний ремонт загальногосподарських ОС	92	20							ряд. 2130	
	витрати на службові відрядження	92	372							ряд. 2130	

Продовж. додатку В

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12
	заробітна плата апарату управління	92	66							ряд. 2130	
	плата за розрахунково-касове обслуговування	92	31							ряд. 2130	
		92								ряд. 2130	
	Всього за даними бухгалтерського обліку								X	ряд. 2130	
	Дані рядка 2130 Звіту про фінансові результати (ф. №2)									ряд. 2150	Наводяться дані Звіту про фінансові результати (ф. №2)
	Відхилення								X	ряд. 2150	
7.4	Рядок 2150 «Витрати на збут»:										
	обороты по	791	93							ряд. 2150	
	амортизація ОС пов'язаних із збутом	93	13							ряд. 2150	
	витрати на пакувальні матеріали	93	20							ряд. 2150	
	витрати на відрядження працівників, зайнятих збутом	93	372							ряд. 2150	
	заробітна плата працівників, зайнятих збутом	93	66							ряд. 2150	
	витрати на рекламу	93	68							ряд. 2150	
		93								ряд. 2150	
	Всього за даними бухгалтерського обліку								X	ряд. 2150	
	Дані рядка 2150 Звіту про фінансові результати (ф. №2)									ряд. 2150	Наводяться дані Звіту про фінансові результати (ф. №2)
	Відхилення								X	ряд. 2150'	
7.5	Рядок 2180 «Інші операційні витрати»:										
	обороты по:	791	94							ряд. 2180	
	сума нестачі матеріалів, яка виявлена при інвентаризації	94	20							ряд. 2180	

Продовж. додатку В

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12
	з поточного рахунку сплачено визнаний штраф	94	31							ряд. 2180	
	нараховано резерв сумнівних боргів	94	38							ряд. 2180	
	списано безнадійний борг підзвітної особи	94	372							ряд. 2180	
		94								ряд. 2180	
	Всього за даними бухгалтерського обліку								X	ряд. 2180	
	Дані рядка 2180 Звіту про фінансові результати (ф. №2)								X	ряд. 2180	Наводяться дані Звіту про фінансові результати (ф. №2)
	Відхилення								X	ряд. 2180	
8	Рядок 2200 «Дохід від участі в капіталі»:										
	обороты по	72	792						X	ряд. 2200	
	Дохід від інвестицій в асоційовані (спільні, дочірні) підприємства	14	72						X	ряд. 2200	
			72						X	ряд. 2200	
	Всього за даними бухгалтерського обліку								X	ряд. 2200	
	Дані рядка 2200 Звіту про фінансові результати (ф. №2)								X	ряд. 220(1	Наводяться дані Звіту про фінансові результати (ф. №2)
	Відхилення									X	
9.	Рядок 2220 «Інші фінансові доходи»:										
	обороты по	73*	792						X	ряд. 2220	
	отримано дивіденди, проценти, роялті	31	73						X	ряд. 2220	
	прибуток від операцій із торгівлі цінними паперами	37	73						X	ряд. 2220	
			73						X	ряд. 2220	

Продовж. додатку В

1	2			3	4	5	6	7	8	9	10
11	Всього за даними бухгалтерського обліку								X	ряд. 2220	
	Дані рядка 2220 Звіту про фінансові результати (ф. №2)								X	ряд. 2220	Наводяться дані Звіту про фінансові результати (ф. №2)
	Відхилення:										
10	Рядок 2240 «Інші доходи»:										
	обороти по	74*	793						X	ряд. 2240	
	передано основні засоби у лізинг	16	746						X	ряд. 2240	
	дохід на суму амортизації по основних засобах, отриманих безкоштовно	42	74						X	ряд. 2240	
	дохід на суму амортизації по основних засобах, придбаних за рахунок цільового фінансування	69	74						X	ряд. 2240	
			74						X	ряд. 2240	
	Всього за даними бухгалтерського обліку								X	ряд. 2240	
	Дані рядка 2240 Звіту про фінансові результати (ф. №2)								X	ряд. 2240	Наводяться дані Звіту про фінансові результати (ф. №2)
	Відхилення								X	X	
11	Рядок 2250 «Фінансові витрати»:										
	обороти по	792	95							ряд. 2250	
	нараховано відсотки за користування кредитом	95	68							ряд. 2250	
		95								ряд. 2250	
	Всього за даними бухгалтерського обліку								X	ряд. 2250	
	Дані рядка 2250 Звіту про фінансові результати (ф. №2)								X	ряд. 2250	Наводяться дані Звіту про фінансові результати (ф. №2)

Продовж. додатку В

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12
	Відхилення								X	ряд. 2250	
12	Рядок 2255 «Витрати від участі у капіталі»:										
	обороты по	792	96							ряд. 2255	
	сума втрат від участі в капіталі асоційованого (спільного, дочірнього) підприємства	96	14							ряд. 2255	
		96								ряд. 2255	
	Всього за даними бухгалтерського обліку								X	ряд. 2255	
	Дані рядка 2255 Звіту про фінансові результати (ф. №2)								X	ряд. 2255	Наводяться дані Звіту про фінансові результати (ф. №2)
	Відхилення								X	ряд. 2255	
13	Рядок 2270 «Інші витрати»:										
	обороты по	793	97							ряд. 2270	
	уцінка основних засобів, списано залишкову вартість об'єкта основних засобів	97	10							ряд. 2270	
	собівартість реалізованих довгострокових фінансових інвестицій	97	14							ряд. 2270	
	собівартість реалізованих поточних фінансових інвестицій	97	35							ряд. 2270	
	заробітна плата працівникам за розбирання списаного об'єкта основних засобів	97	66							ряд. 2270	
		97								ряд. 2270	
	Всього за даними бухгалтерського обліку								X	ряд. 2270	

Продовж. додатку В

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12
	Дані рядка 2270 Звіту про фінансові результати (ф. №2)								X	ряд. 2270	Наводяться дані Звіту про фінансові результати (ф. №2)
	Відхилення								X	ряд. 2270	
14	Рядок 2290 (2295) «Фінансовий результат до оподаткування»:										
	прибуток								X	ряд. 2290	
	збиток								X	ряд. 2295	
	Всього за даними бухгалтерського обліку									ряд. 2290 (2295)	Розрахункове позитивне (від'ємне) значення відповідно до даних бухгалтерського обліку у рядках 1–7 цієї таблиці:: ряд 1. «Фінансовий результат від операційної діяльності (ряд. 2190 (ряд. 2195))» + ряд 2. «Дохід від участі у капіталі (ряд. 2200))» + ряд 3. «Інші фінансові доходи (ряд. 2220))» + ряд 4. «Інші доходи (ряд. 2240))» - ряд 5. «Фінансові витрати (ряд. 2250))» - ряд 6. «Витрати від участі у капіталі (ряд. 2255))» - ряд 7. «Інші витрати (ряд. 2270))» за результатами перевірки.
	Відхилення								X	ряд. 2290 (2295)	

Продовж. додатку В

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
15	Рядок 02 Декларації «Фінансовий результат до оподаткування (прибуток або збиток), визначений у фінансовій звітності відповідно до національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку або міжнародних стандартів фінансової звітності (+, -)»						рядок 02	X	Заповнюється за даними Податкової декларації з податку на прибуток та має дорівнювати ряд. 2290 «Прибуток» відповідного Звіту про фінансові результати або ряд. 2295 «Збиток» відповідного Звіту про фінансові результати
	Всього за даними бухгалтерського обліку								Розрахункове значення відповідно до даних бухгалтерського обліку ряд. 8 цієї таблиці: ряд. 2290 «Прибуток» відповідного Звіту про фінансові результати або ряд. 2295 «Збиток» відповідного Звіту про фінансові результати за результатами перевірки
	Відхилення						X	X	

* заповнюється для періодів з 01.01.2015

Реєстр кореляції кореспонденції рахунків не є вичерпним і може бути змінений (доповнений), виходячи з фактичних даних бухгалтерського обліку підприємства

Кореспонденцію рахунків бухгалтерського обліку доцільно наводити у розрізі субрахунків.

